

# **ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE PODNIKU**

**Vysoká škola ekonomie a managementu  
2009**

**Účetnictví udržitelného rozvoje podniku**  
**Jaroslava Hyršlová**

**Recenzenti:**

Prof. RNDr. Jiří Hřebíček, CSc.

Doc. Ing. Miroslav Hájek, Ph.D.

Ing. Alena Krejčová

1. vydání

Náklad: 300 výtisků

ISBN

© Vysoká škola ekonomie a managementu, Praha 2009

# Obsah

## Část A: ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE PODNIKU

Úvod.....	6
<b>1 Definice základních pojmů .....</b>	<b>7</b>
<b>2 Koncepce udržitelného rozvoje a podnikání.....</b>	<b>8</b>
2. 1 Udržitelný rozvoj.....	8
2. 2 Podnik a udržitelný rozvoj.....	9
2. 3 Ekonomická výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost podniku a vztahy mezi nimi.....	10
2. 3. 1 Ekonomická výkonnost podniku.....	11
2. 3. 2 Environmentální profil a jeho vliv na ekonomickou výkonnost podniku.....	13
2. 3. 3 Sociální výkonnost a její vliv na úspěšnost podnikání.....	14
2. 4 Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji.....	18
2. 4. 1 Začlenění principů udržitelného rozvoje do systému řízení podniku.....	18
2. 4. 2 Proces řízení výkonnosti směrem k udržitelnému rozvoji.....	20
2. 4. 3 BSC s ohledem na udržitelný rozvoj = Sustainability Balanced Scorecard (SBSC).....	22
2. 4. 4 Účetnictví udržitelného rozvoje a jeho vazba na SBSC.....	23
2. 4. 5 Reporting udržitelného rozvoje podniku a jeho vazba na měření výkonnosti.....	24
<b>3 Účetnictví udržitelného rozvoje – jeho vymezení, cíle a uživatelé.....</b>	<b>25</b>
3. 1 Definice účetnictví udržitelného rozvoje.....	25
3. 2 Charakteristika účetnictví udržitelného rozvoje.....	26
3. 3 Vztah účetnictví udržitelného rozvoje a environmentálního účetnictví.....	31
<b>4 Finanční účetnictví udržitelného rozvoje.....</b>	<b>32</b>
4. 1 Účetnictví udržitelného rozvoje = multidimenzionální účetnictví.....	32
4. 2 Výkaz ekonomické přidané hodnoty, environmentální finanční výkaz a sociální finanční výkaz.....	34
4. 3 EVAS – výkaz propojující ekonomickou výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost.....	38
<b>5 Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj podnikového managementu – manažerské účetnictví udržitelného rozvoje.....</b>	<b>42</b>
5. 1 Základní přístup k hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje.....	43
5. 2 Metodika sledování nákladů souvisejících s bezpečností a ochranou zdraví při práci.....	47
5. 2. 1 Základní kategorizace nákladů na BOZP.....	48
5. 2. 2 Náklady vznikající v důsledku negativních událostí a jejich stanovení.....	49
5. 2. 3 Ekonomické dopady péče o BOZP.....	52
5. 3 Finanční analýza výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.....	53
5. 3. 1 Základní rámec pro finanční analýzu výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.....	54
5. 3. 2 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.....	57
<b>6 Závěr.....</b>	<b>62</b>
<b>Přílohy</b>	

## **Part B: SUSTAINABILITY ACCOUNTING AT THE CORPORATE LEVEL**

<b>1 Definition of the basic terms.....</b>	<b>90</b>
<b>2 Sustainable development concept and business.....</b>	<b>91</b>
2. 1 Sustainable development .....	91
2. 2 Company and sustainable development.....	92
2. 3 Economic performance, environmental performance, and social performance of a company and relations among them.....	93
2. 3. 1 Economic performance of a company.....	94
2. 3. 2 Environmental performance and its impact on economic performance of a company .....	96
2. 3. 3 Social performance and its impact on business success.....	97
2. 4 Sustainability performance management .....	101
2. 4. 1 Incorporation of sustainable development principles into the system of company management .....	102
2. 4. 2 Process of sustainability performance management .....	104
2. 4. 3 BSC in view of sustainable development = Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) .	106
2. 4. 4 Sustainability accounting and its link to SBSC.....	107
2. 4. 5 Corporate sustainability reporting and its link to performance measurement.....	108
<b>3 Sustainability accounting - its definition, aims and users.....</b>	<b>109</b>
3. 1 Definition of sustainability accounting.....	109
3. 2 Characterization of sustainability accounting.....	110
3. 3 Relationship of sustainability accounting and environmental accounting.....	115
<b>4 Sustainability financial accounting .....</b>	<b>116</b>
4. 1 Sustainability accounting = multi-dimensional accounting .....	116
4. 2 Economic value added statement, environmental financial statement and social financial statement .....	119
4. 3 EVAS – statement interconnecting economic performance, environmental performance and social performance .....	122
<b>5 Sustainability accounting as a tool of company management - sustainability management accounting .....</b>	<b>126</b>
5. 1 Basic approach to evaluation of sustainability costs and benefits .....	127
5. 2 Methodology of monitoring of costs connected with safety and health at work .....	132
5. 2. 1 Basic categorization of H&S costs.....	133
5. 2. 2 Costs arising as a consequence of adverse events and their determination.....	134
5. 2. 3 Economic impacts of care for H&S .....	137
5. 3 Financial analysis of company sustainability performance .....	138
5. 3. 1 Basic framework for financial analysis of company sustainability performance.....	139
5. 3. 2 Model of financial analysis of company sustainability performance .....	142
<b>6 Conclusion.....</b>	<b>147</b>
<b>Annexes</b>	

# **Část A: ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE PODNIKU**

## Úvod

Cílem této publikace je předložit čtenářům základní informace o účetnictví udržitelného rozvoje, které představuje významný nástroj prosazování koncepce udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. Publikace 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 publikace je i problematika sledování a vykazování těchto nákladů a přínosů.

Předkládaná publikace 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](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](http://www.enviweb.cz/?env=obecne_ea).

Publikace 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 publikaci jsou prezentovány i způsoby vykazování těchto informací externím zainteresovaným stranám. Mohou ji využít podniky všech odvětví, malé, střední i velké organizace. Součástí publikace jsou i krátké případové studie, které demonstrují prezentovanou problematiku; ty jsou zařazeny zpravidla do příloh. Celá publikace i případové studie vycházejí z odborných světových publikací, které jsou k dané problematice k dispozici (jejich přehled je uveden v seznamu literatury).

Předkládaná publikace byla schválena Ministerstvem životního prostředí jako *Metodika účetnictví udržitelného rozvoje podniku*.

Praha, květen 2009

Jaroslava Hyršlová

# 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 vztažené 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 rozvoje<sup>1</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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 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:

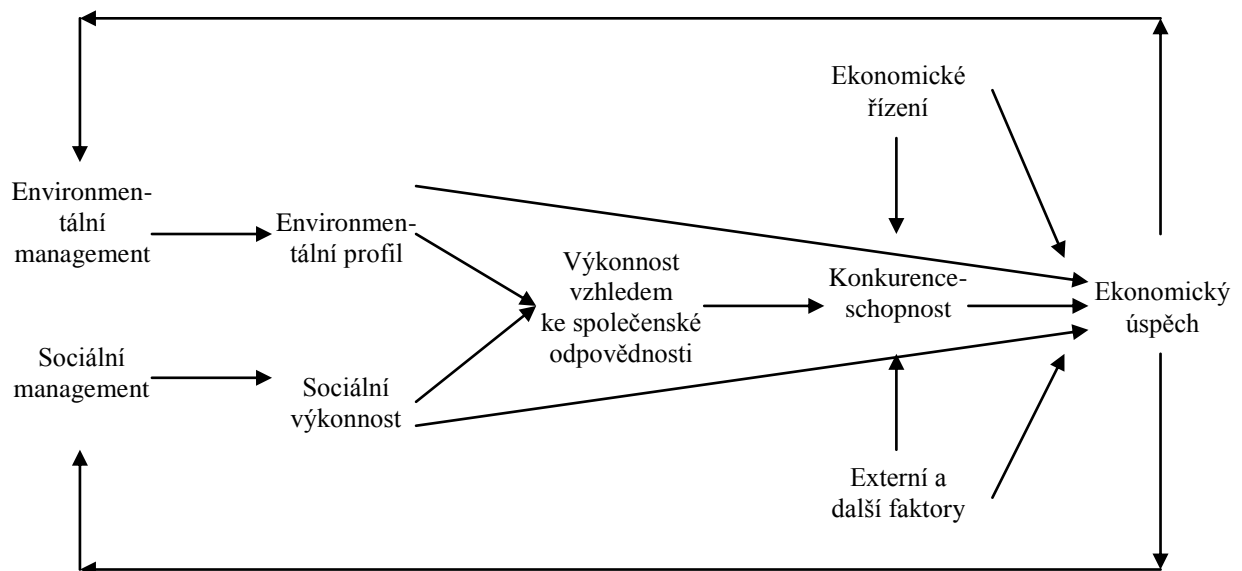
- dochází ke zvyšování ekonomicko-environmentální účinnosti technologických procesů;
- dochází ke zmírňování negativních dopadů na zdraví, životní prostředí a majetek;

- 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

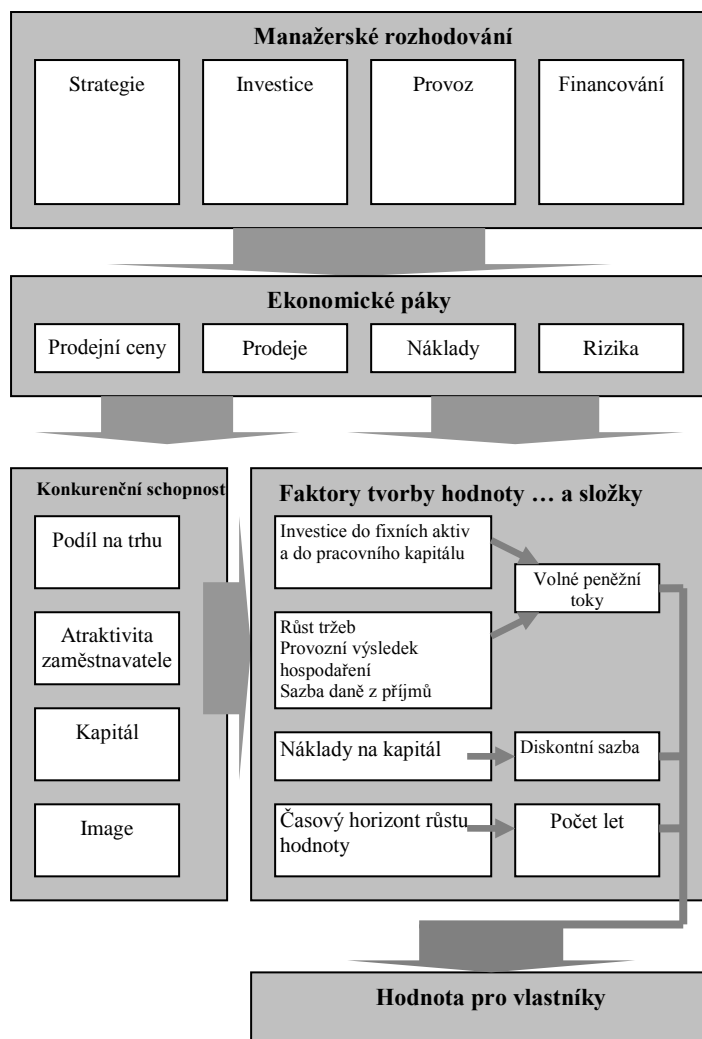
Pro posouzení ekonomické výkonnosti podniku je třeba postihnout všechny její významné aspekty. Posouzení ekonomické výkonnosti může být prováděno např. pomocí ukazatelů obchodní úspěšnosti (růst tržeb, tržní podíl); jiné ekonomické ukazatele jsou zaměřeny spíše na finanční úspěšnost (výnosnost, ziskovost, 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 (prodejní cena, objem prodeje, náklady a rizika). Tyto ekonomické páky ovlivňují konkurenceschopnost a zároveň základní faktory tvorby hodnoty 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 kapacit, 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. Doplňuje 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
<p><b>Vize</b> (definovat vizi udržitelného rozvoje podniku a zajistit podporu vedení)</p>	<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 úspěšnost podnikání (i s ohledem na vývoj požadavků v této oblasti)</p> <p>Zajišťovat, aby podniková kultura podporovala vývoj směrem k udržitelnému rozvoji</p>
<p><b>Plánování</b> (navrhovat, co je třeba udělat pro zlepšení podnikové výkonnosti)</p>	<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>
<p><b>Řízení realizace</b> (zlepšovat výkonnost)</p>	<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>

Tab. 1 Řízení podniku směrem k udržitelnému rozvoji - pokračování

Fáze řízení	Záměr
<b>Monitorování, přezkoumávání a vykazování</b> (kontrolovat, zda se výkonnost podniku zlepšuje, a informovat o výsledcích)	Monitorovat výsledky a porovnávat je se stanovenými cíli a cílovými hodnotami, analyzovat odchylky a identifikovat příčiny jejich vzniku  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 odpovídající změny

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

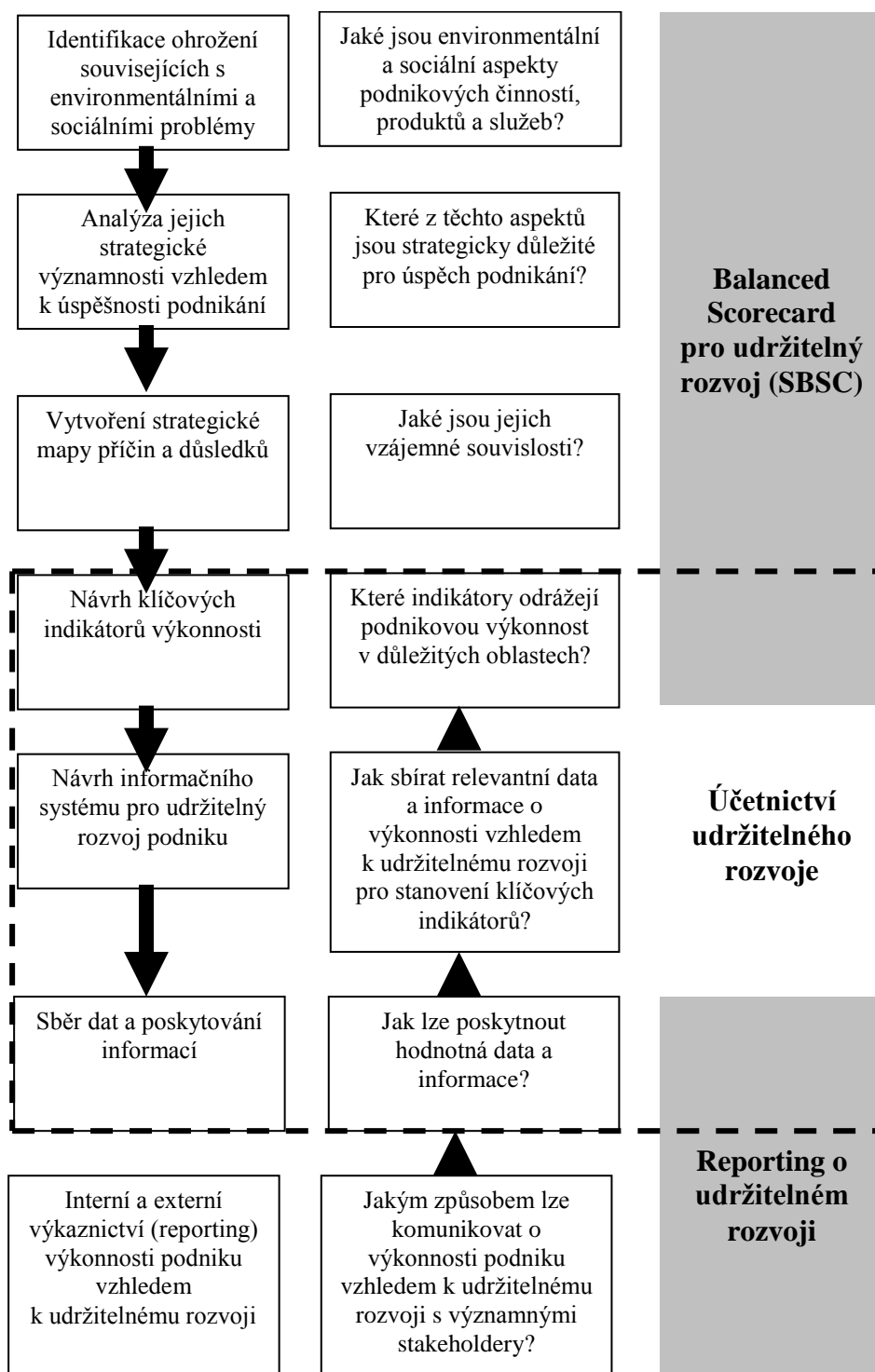
## 2. 4. 2 Proces řízení výkonnosti směrem k udržitelnému rozvoji

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 (zevnitř 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 *zevnitř 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 nejúčinnějších 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 prací 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.

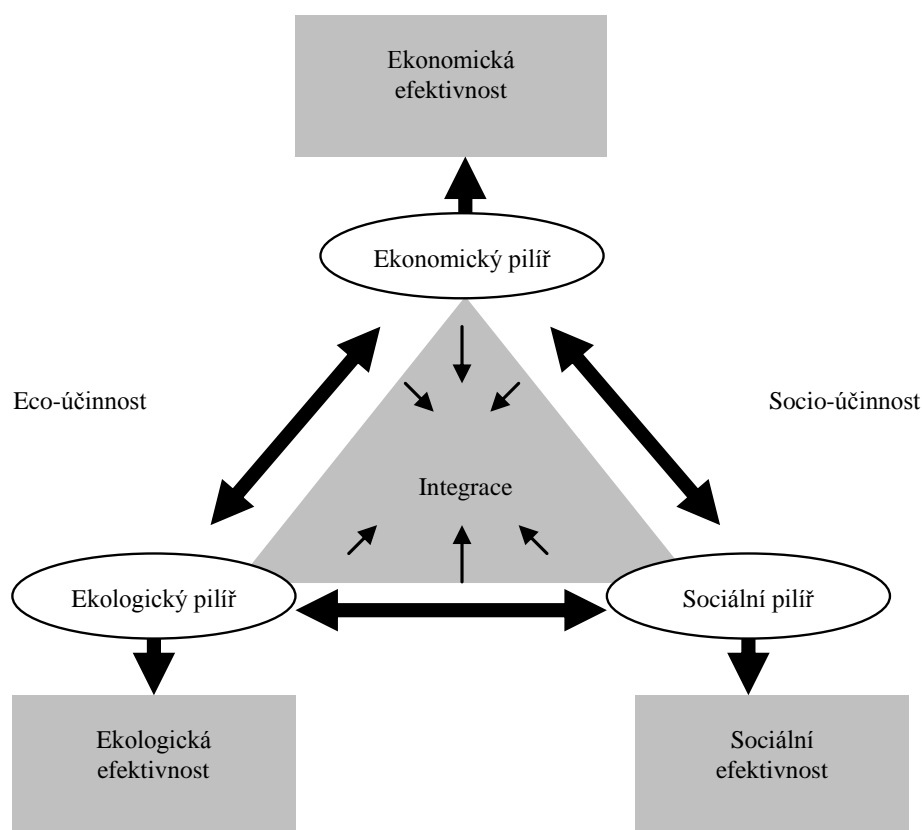
### 3. 2 Charakteristika účetnictví udržitelného rozvoje

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.

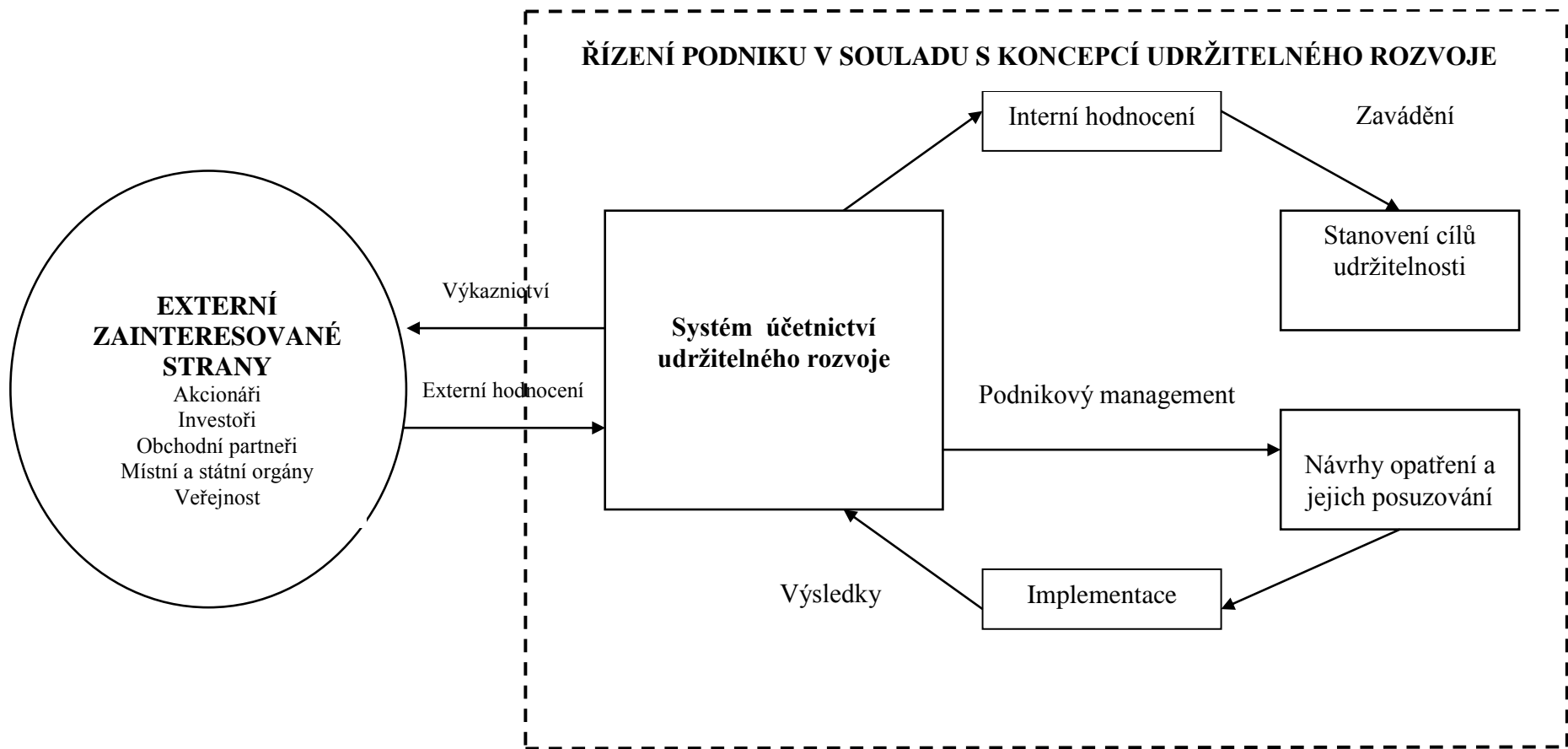
S ohledem na výše uvedené informační potřeby lze náplň účetnictví udržitelného rozvoje shrnout pouze obecně. Systém by měl sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat především tyto okruhy informací:

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 účetnictví<sup>2</sup>).

---

<sup>2</sup> Viz [http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika\\_metodicky\\_pokyn\\_cz.pdf](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

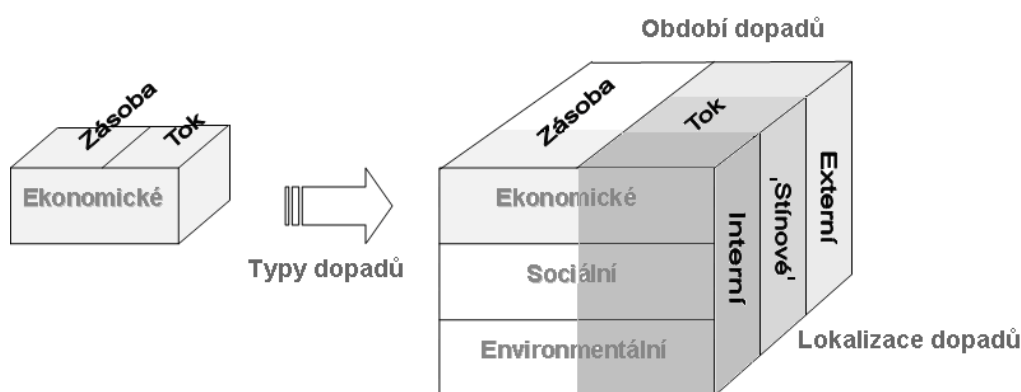
*Finanční účetnictví udržitelného rozvoje* je systém, který poskytuje informace (zpravidla v hodnotovém vyjádření, tedy finanční informace) související s environmentálními a sociálními aspekty podnikání především *externím uživatelům*. Finanční účetnictví udržitelného rozvoje se tak může stát zásadní 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*<sup>3</sup>, 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.

---

<sup>3</sup> 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

<b>Ř.</b>	<b>Zaintereso<span>vaná</span> strana</b>	<b>Přidaná hodnota</b>	<b>tis. Kč</b>
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

<b>Ř.</b>	<b>Položky</b>	<b>tis. Kč</b>
	<b>Environmentální náklady</b>	
	<b>Provozní náklady</b>	
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.	<b>Podíl kapitálových výdajů</b> Odpisy koncových zařízení Odpisy integrovaných technologií	
	<b>Celkové environmentální náklady</b>	
	<b>Environmentální přínosy</b>	
6.	<b>Podnikem realizované výnosy</b> ; např. Výnosy z recyklace Zvýšené výnosy z prodeje environmentálně šetrných produktů Přínosy plynoucí z dobrého environmentálního profilu podniku	
7.	<b>Nákladové úspory</b> ; např. Snížení nákladů na odstraňování odpadů Energetické úspory Snížení nákladů na obaly	
8.	<b>Zabránění vzniku environmentálních nákladů</b> , 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.	<b>Získané granty a dotace</b>	
	<b>Celkové environmentální přínosy</b>	
	<b>Čisté environmentální náklady, popř. přínosy</b>	

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

Tab. 5 Sociální finanční výkaz

Ř.	Položky	tis. Kč
	<b>Sociální náklady</b>	
	<b>Provozní náklady</b>	
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.	<b>Podíl kapitálových výdajů</b> Odpisy sociálně vyvolaných investic (např. investice na zvýšení bezpečnosti a do zlepšení v oblasti ochrany zdraví při práci, investice do rekreačních zařízení pro zaměstnance)	
	<b>Celkové sociální náklady</b>	
	<b>Sociální přínosy</b>	
6.	<b>Podnikem realizované výnosy</b> ; např. Přínosy plynoucí z dobré výkonnosti podniku v oblasti sociální (etické)	
7.	<b>Nákladové úspory</b> ; 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.	<b>Zabránění vzniku sociálních nákladů</b> , souvisejících s platbami státu nebo místním orgánům; např. Zabránění vzniku pokut	
9.	Získané granty a dotace	
	<b>Celkové sociální přínosy</b>	
	<b>Čisté sociální náklady, popř. přínosy</b>	

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)

EVAS		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 20,650	525 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
<b>Přidaná hodnota vytvořená podnikem</b>		<b>1,650,000</b>	<b>6,050</b>	<b>1,656,050</b>	<b>904,050</b>	<b>21,175</b>	<b>2,581,275</b>
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
Podnik	Daně	50,000	1,000	51,000			51,000
	Odpisy	100,000		100,000			100,000
	Zisk	250,000	5,050	255,050			255,050
<b>Rozdělení přidané hodnoty</b>		<b>1,650,000</b>	<b>6,050</b>	<b>1,656,050</b>	<b>904,050</b>	<b>21,175</b>	<b>2,581,275</b>

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 vykázány 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		
<b>1. Náprava nežádoucích efektů</b>	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	
<b>2. Prevence</b>	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					
<b>3. Materiálové toky</b>	Např. materiálové a ostatní náklady nevýrobních výstupů											Rozdělení přidané hodnoty mezi zainteresované strany	Např. náklady životního cyklu, negativní efekty emisí
<b>4. Výnosy</b>	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
<b>5. Nehmotná aktiva, popř. pasiva</b>	Např. environmentální kvalita pracovišť							Např. lidský kapitál				Např. podnikatelské vztahy, značka	
<b>6. Rizika</b>	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

	<b>Environmentální pilíř</b>	<b>Sociální pilíř</b>
<b>1. Náprava nežádoucích efektů</b>	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 odstranění kontaminace na pracovištích a v areálu firmy	Náhrady škod, např. bolestné
<b>2. Prevence</b>	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

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

	<b>Environmentální pilíř</b>	<b>Sociální pilíř</b>
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
<b>3. Materiálové toky</b>	Náklady nevýrobních výstupů, oceněné pořizovacími cenami	
Suroviny	Vyplývané suroviny	
Pomocné materiály	Vyplývané pomocné materiály	
Obaly	Vyplývané 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	
<b>4. Výnosy</b>	Podnikové výnosy	Podnikové výnosy
Produkty		
Ostatní výnosy	Např. výnosy z prodeje nepotřebných materiálů; výnosy čistírny, která využívá volnou kapacitu poskytováním služeb externím subjektům; dotace na environmentální investice; benefity z environmentálního pojištění; náhrady škod způsobených podnikem	Např. výnosy z provozování rekreačních zařízení pro zaměstnance; příspěvky na závodní stravování; dotace na zvyšování kvalifikace zaměstnanců; benefity z úrazového pojištění; náhrady škod způsobených podnikem jiným subjektem

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

	<b>Environmentální pilíř</b>	<b>Sociální pilíř</b>
<b>5. Nehmotná aktiva, popř. pasiva</b>	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)
<b>6. Rizika</b>	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:

- a) *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).
- b) *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:<sup>4</sup>

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

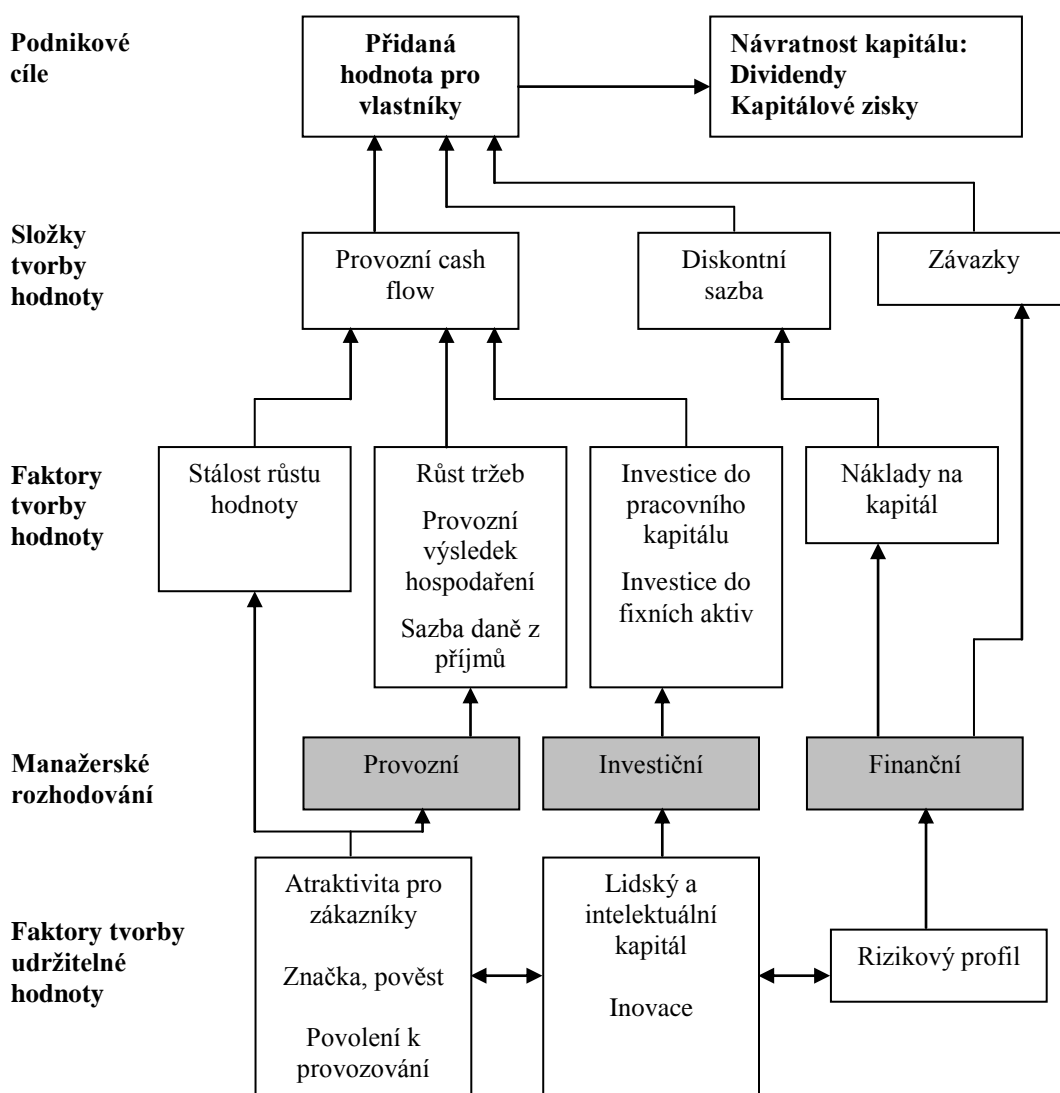
---

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

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. 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.

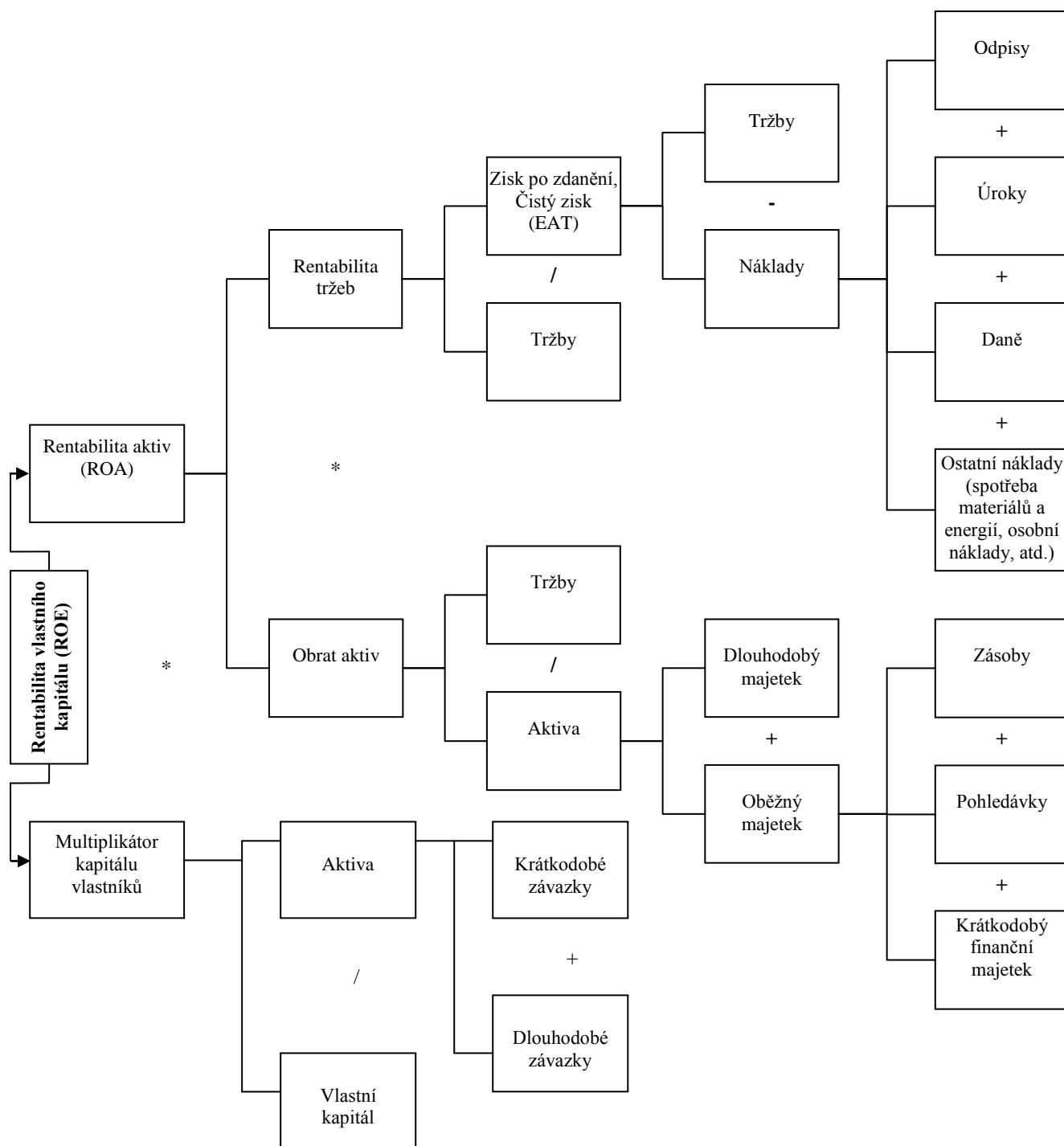
V demonstrovaném modelu je dále využita základní technika finanční analýzy - *analýza poměrových ukazatelů*. Současně jsou také aplikovány základní principy kauzální analýzy; je využita analýza soustav ukazatelů – tzv. *Du Pontův diagram*. Ten je zaměřen buď na rozklad ukazatele rentability aktiv (ROA), 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

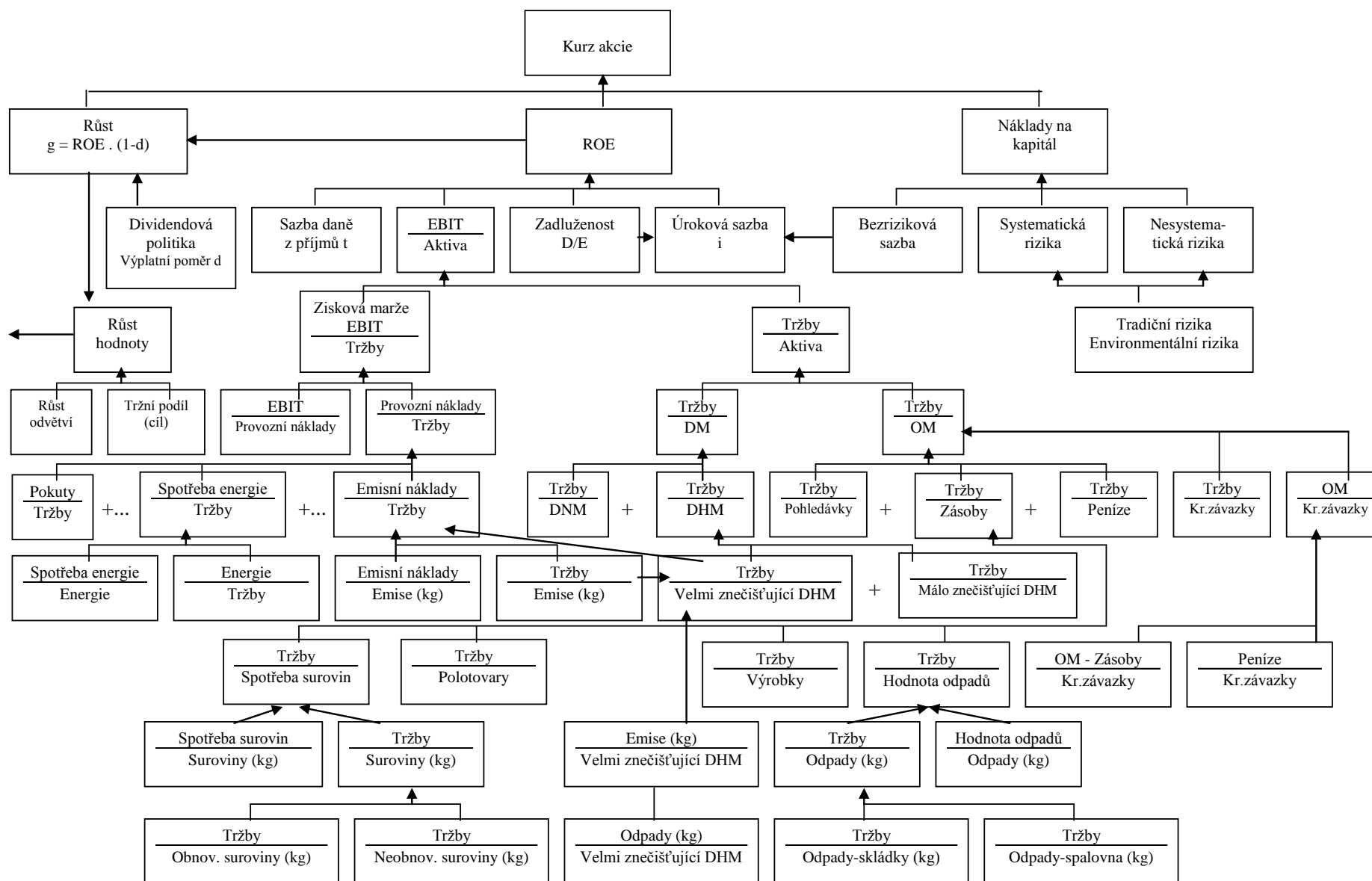
D – Cizí kapitál

E – Vlastní kapitál

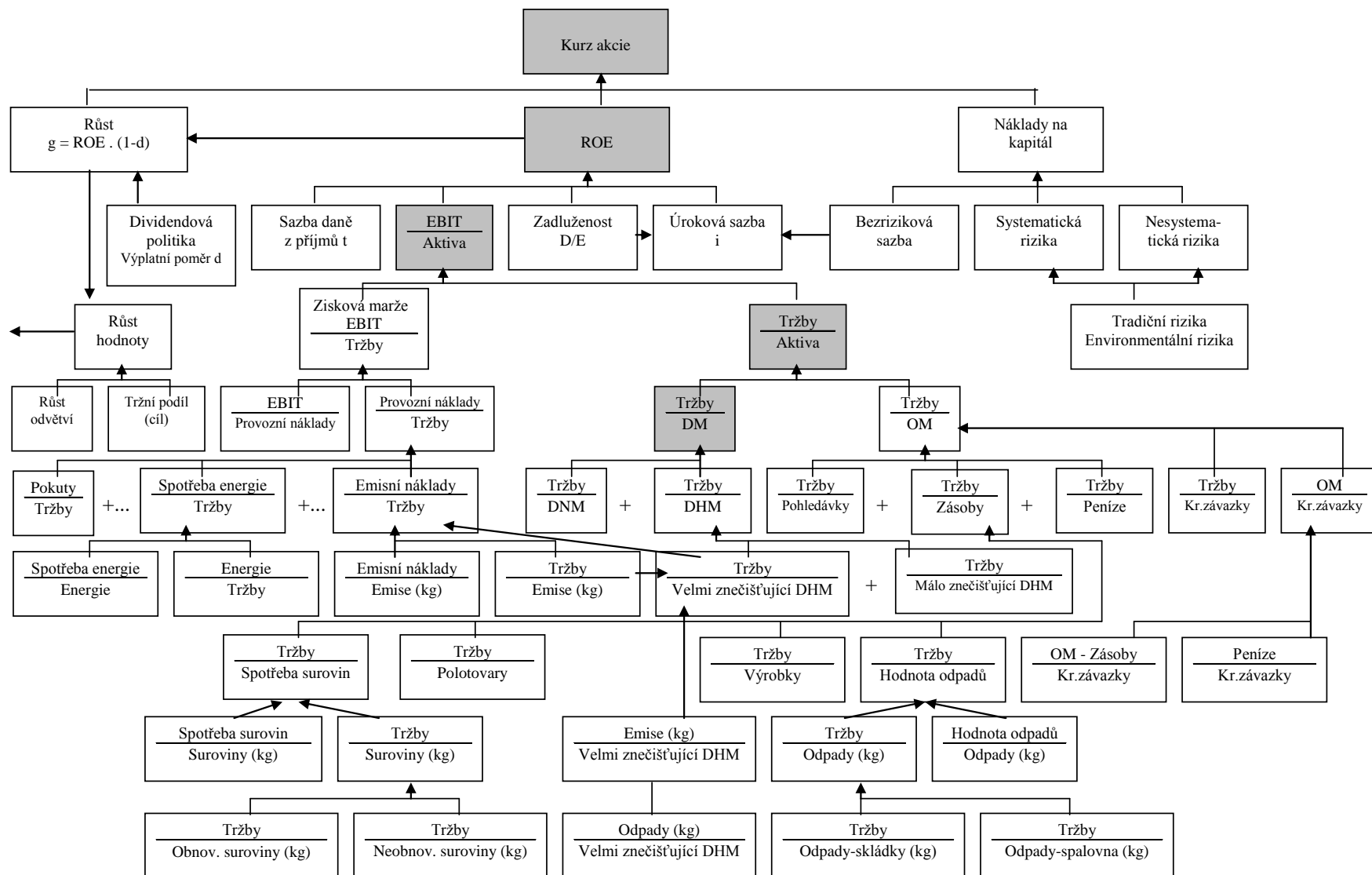
EBIT – Výsledek hospodaření před úroky a zdaněním

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

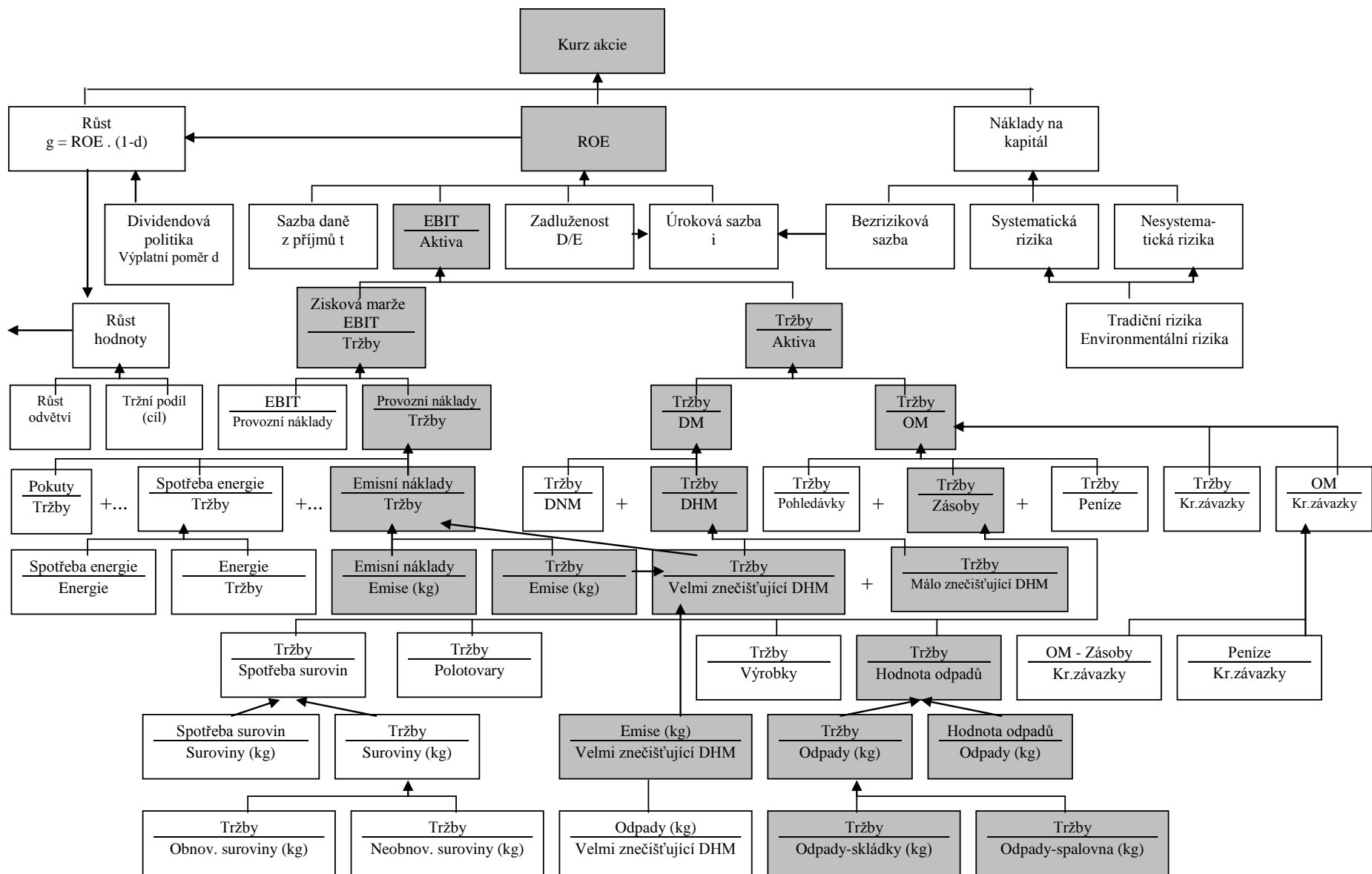
Zdroj Obr. 9 – 11: Chousa, J.P., Castro, N.R.: A Model Financial Analysis at the Service of Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 127-145, 2006.



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



Obr. 10 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji (2)



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 neužitečných 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

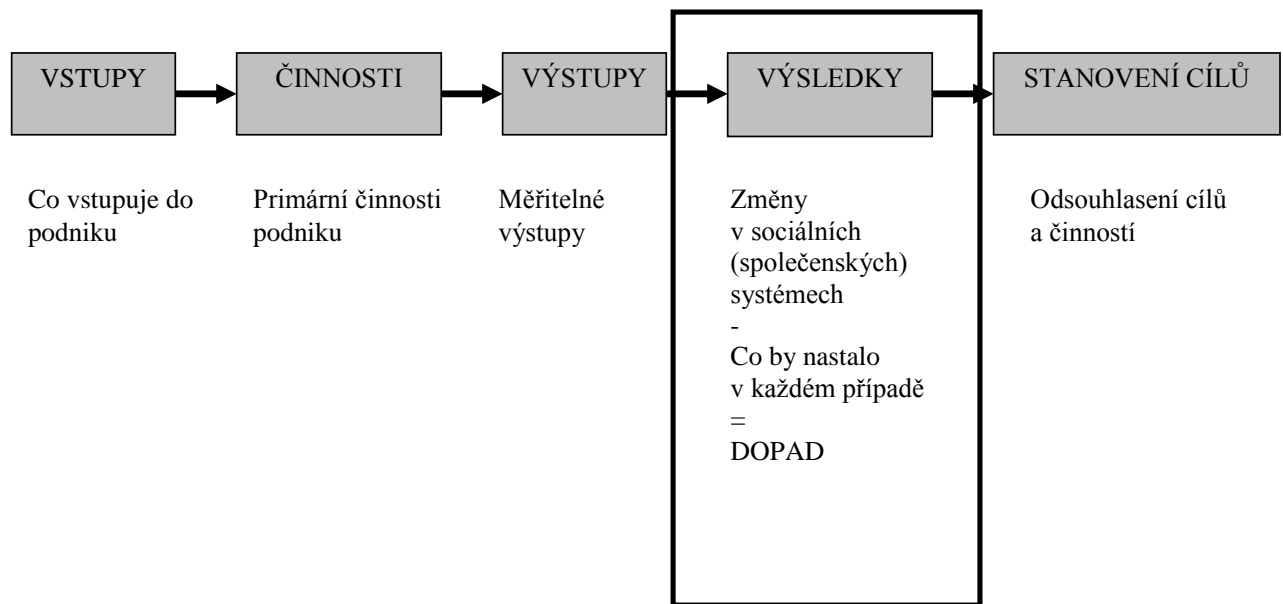
### SOCIÁLNÍ (SPOLEČENSKÉ) DOPADY A JEJICH MĚŘENÍ

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
<b>Sociální (společenský) dopad</b>	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.
<b>Sociální (společenský) dopad</b>	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.
<b>Dopad</b>	Část celkového výsledku způsobeného aktivitami podniku, která přesahuje hranice toho, co by nastalo v každém případě.
<b>Dopad</b>	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.
<b>Společenská hodnota</b>	Společenská hodnota je tvořena, když zdroje, vstupy, procesy nebo politiky jsou kombinovány tak, aby přispívaly ke zlepšení života jednotlivců nebo společnosti jako celku.
<b>Hodnocení sociálních (společenských) dopadů</b>	Hodnocení sociálních (společenských) dopadů umožňuje posoudit (tedy změřit a sumarizovat) široký okruh dopadů (nebo efektů, nebo souvislostí), které jsou výsledkem určitých akcí (aktivit).
<b>Hodnocení sociálních (společenských) dopadů</b>	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.
<b>Řízení sociálních (společenských) dopadů</b>	Jde o průnik podnikatelské praxe a společenského zájmu. Přístup zohledňuje a respektuje jejich vzájemnou závislost.

Vymezení sociálních (společenských) dopadů vychází z následujícího schématu:



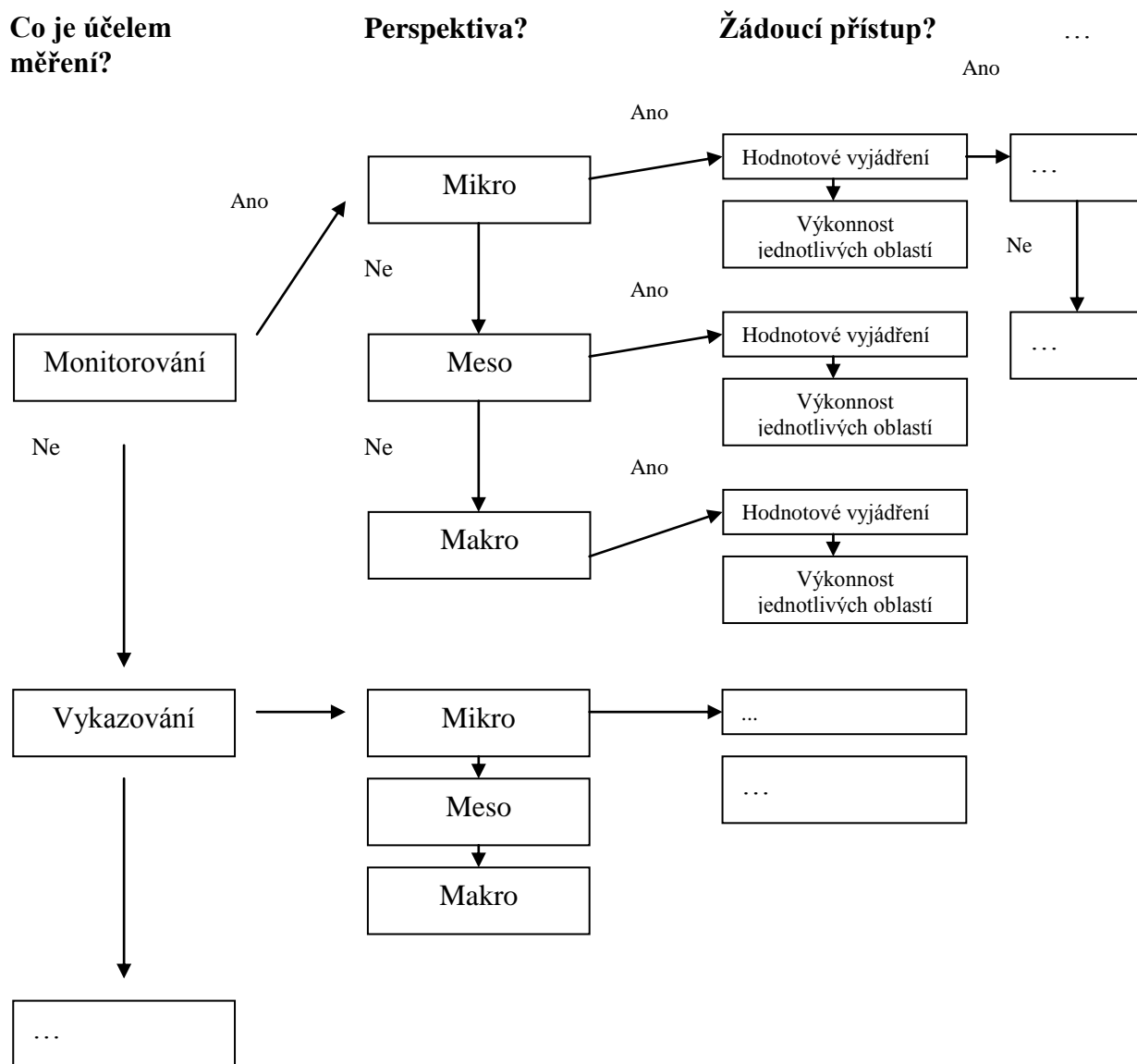
Pro **měření sociálních (společenských) dopadů** byly vyvinuty prozatím tyto základní **metody**:

- 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:

<b>Charakteristika</b>	<b>Typy</b>	<b>Poznámka</b>
<b>Uživatelé</b>	Podnikatelské subjekty Neziskové a vládní organizace	Např. SRA, ACAFI, TBL, MIF, BACO Např. SROI, OASIS, SCBA, LEM
<b>Zaměření</b>	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
<b>Orientace</b>	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)
<b>Perspektiva</b>	Mikro (jednotlivec/zaměstnanec) Meso (podnik) Makro (společnost)	Metody berou v úvahu různé úhly pohledu: Dopady na jednotlivce, zaměstnance Podnikové dopady Dopady na společnost
<b>Přístup</b>	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
<b>Účel</b>	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

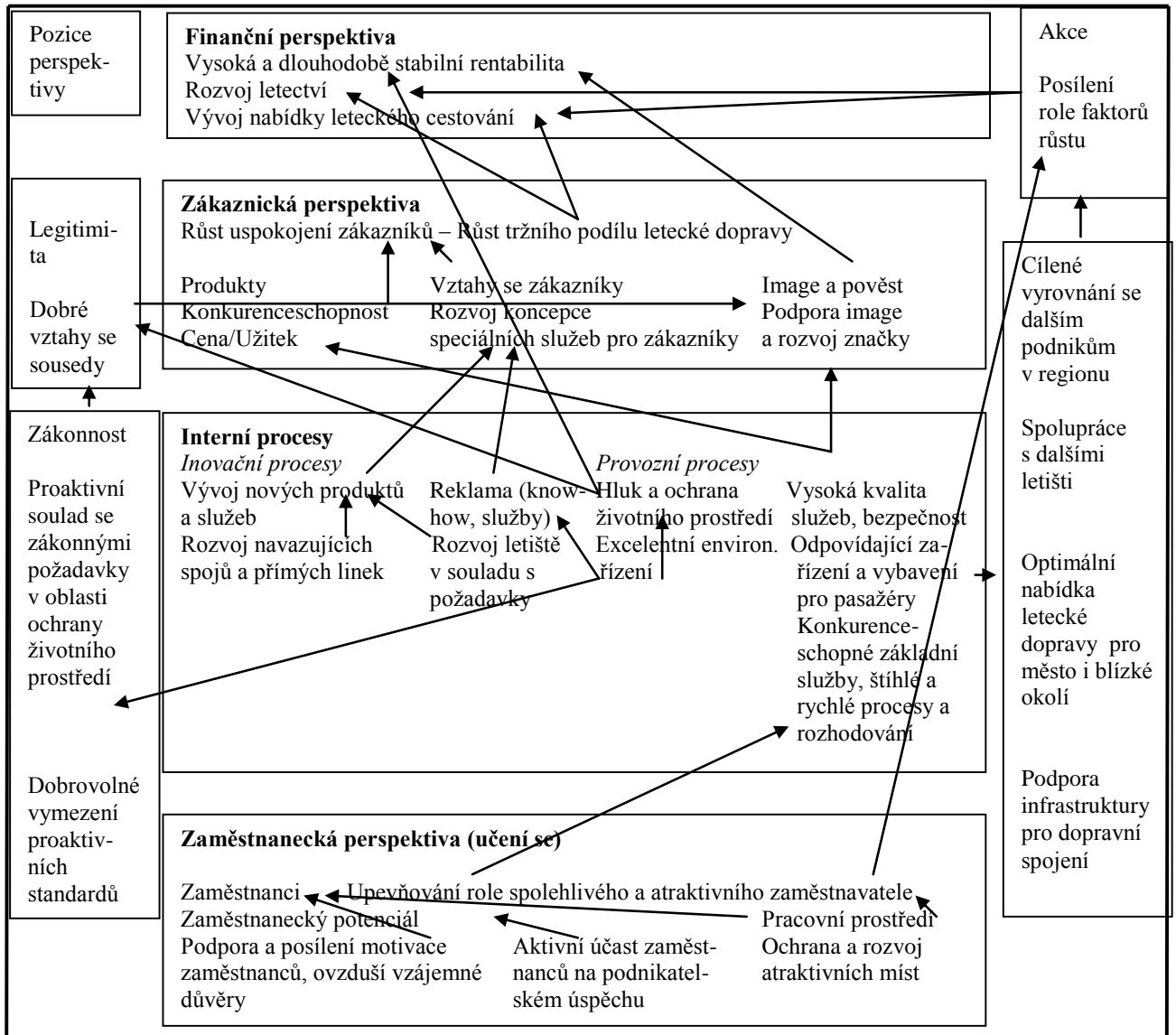
Nástin postupu při výběru vhodné metody poskytuje následující schéma:



## 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

<b>Aspekt: Ekonomická výkonnost</b>	
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
<b>Aspekt: Tržní prezentace</b>	
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)
<b>Aspekt: Nepřímé ekonomické dopady</b>	
EC8	Investice do infrastruktury a služby, poskytované primárně pro veřejný prospěch, a jejich dopady

## Indikátory environmentálního profilu

<b>Aspekt: Materiály</b>	
EN1	Spotřeba materiálů (hmotnosti, objemy)
EN2	Procentní podíl recyklovaných vstupních materiálů
<b>Aspekt: Energie</b>	
EN3	Spotřeba energie (primární energetické zdroje)
<b>Aspekt: Voda</b>	
EN8	Celkový odběr vody
<b>Aspekt: Biodiverzita (rozmanitost)</b>	
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
<b>Aspekt: Emise, odpadní vody a odpady</b>	
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)
<b>Aspekt: Produkty a služby</b>	
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)
<b>Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení</b>	
EN28	Výše pokut a celkový počet nepeněžitých sankcí za nedodržení environmentálních zákonů a nařízení

## Indikátory pro oblast sociální

### Práce a pracovní postupy

<b>Aspekt: Zaměstnanost</b>	
LA1	Počet zaměstnanců (dle pracovního poměru, pracovní smlouvy, regionu)
LA2	Celkový počet a míra fluktuace podle věkových skupin, pohlaví, regionů
<b>Aspekt: Pracovní vztahy</b>	
LA4	Procento zaměstnanců spadajících pod kolektivní smlouvy
LA5	Minimální výpovědní lhůta včetně provádění změn (včetně toho, zda je to specifikováno v kolektivní smlouvě)
<b>Aspekt: Bezpečnost a ochrana zdraví při práci</b>	
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
<b>Aspekt: Tréninky a vzdělávání</b>	
LA10	Průměrný počet hodin tréninku na jednoho zaměstnance ročně (podle kategorií zaměstnanců)
<b>Aspekt: Rozmanitost a rovnocenná příležitost</b>	
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

<b>Aspekt: Investiční a obchodní praktiky</b>	
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
<b>Aspekt: Diskriminace</b>	
HR4	Celkový počet případů diskriminace a přijatá opatření
<b>Aspekt: Svoboda asociací a kolektivní vyjednávání</b>	
HR5	Provozy, v nichž může být právo uplatňování svobody sdružování a kolektivního vyjednávání ohroženo, a kroky, které lze podniknout na podporu těchto práv
<b>Aspekt: Dětská práce</b>	
HR6	Provozy, v nichž je vážné riziko výskytu dětské práce, a opatření přispívající k eliminaci dětské práce
<b>Aspekt: Nucená práce</b>	
HR7	Provozy s významným rizikem nucených prací a opatření podniknutá pro eliminaci nucených prací

## Společnost

<b>Aspekt: Komunita</b>	
SO1	Povaha, rozsah a efektivnost programů a postupů, které hodnotí a řídí dopady provozních činností na společnost, včetně vstupů, podnikání a výstupů
<b>Aspekt: Korupce</b>	
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
<b>Aspekt: Veřejná politika</b>	
SO5	Postavení veřejné politiky a zapojení do jejího rozvoje a ovlivňování činnosti poslanců
<b>Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení</b>	
SO8	Výše závažných pokut a celkový počet nepeněžních sankcí za nedodržování zákonných ustanovení a směrnic

## Odpovědnost za produkty

<b>Aspekt: Bezpečnost a ochrana zdraví zákazníků</b>	
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
<b>Aspekt: Označování produktů a služeb</b>	
PR3	Typ informací o produktech a službách, které jsou vyžadovány, a procento významných produktů a služeb, kterých se to týká
<b>Aspekt: Marketingová komunikace</b>	
PR6	Programy dodržování práv, standardů a dobrovolných pravidel vztahujících se k marketingové komunikaci, včetně reklamy, propagace a sponzoringu
<b>Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení</b>	
	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 milion 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 externality, 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 mostů 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)<sup>5</sup>. 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<sub>x</sub> i NO<sub>x</sub>.

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.

---

<sup>5</sup> 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.

Tab. 1 Výkaz stínových environmentálních nákladů a externalit podniku AICo

<b>Položka</b>	<b>Stínové náklady (v tis. liber)</b>	<b>Externality (v tis. liber)</b>
<b>Dopady do vzduchu</b>		
Energie	410	2 768
Doprava	832	1 200
Výroba	59	138
Dílčí součet	1 301	4 106
<b>Dopady na půdu</b>	215	214
<b>Dopady na vodu</b>	200	200
<b>Celkem</b>	<b>1 716</b>	<b>4 520</b>

### 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 v 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 AlCo) 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 AlCo obchodní zájem; jsou tedy ovlivňováni komerčními aspekty lihovarnického průmyslu. Jde o výrobce, reklamní společnosti, distributory, maloobchodníky (malé obchody, supermarket, bary, restaurace) a jednotlivé resorty a ministerstva.
- Spotřebitelé. Sem patří koneční spotřebitelé (konzumenti) lihovarnických produktů obecně a produktů podniku AlCo především.
- Skupiny snažící 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 libry; z ní zůstane maloobchodníkovi 1,51 libry, distributorovi 0,06 libry, reklamní společnosti 0,03 libry a výrobci (AlCo) 0,38 libry. 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

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

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. Zainteresané strany se domnívají, že by AlCo mohlo přispět k řešení problémů těmito způsoby:

- Odpovědnými marketingovými aktivitami a vhodnou komunikací. Zainteresané 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 zainteresaných 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

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

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)

<b>Položka</b>	<b>Ekonomická výkonnost</b>	<b>Environmentální profil</b>	<b>Sociální výkonnost</b>
<b>Podnikové náklady a výnosy</b>			
Výsledek hospodaření (zjištěný z výkazu zisku a ztráty)	7,4		
<b>Stínové náklady</b>			
Náklady vynaložené na nápravu způsobených škod nebo zabránění vzniku externalit		1,7	0,7
<b>Externality</b>			
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).

**Part B:**  
**SUSTAINABILITY ACCOUNTING**  
**AT THE CORPORATE LEVEL**



## Introduction

The aim of this publication is to provide companies with basic information on sustainability accounting, representing an important tool for promotion of the sustainable development concept at the corporate level. The publication focuses on definition of sustainability accounting, on aims this accounting system sets, and on benefits of the system for a company. High attention is paid to costs and benefits of sustainable development. A part of this document is methodology of monitoring and reporting of these costs and benefits.

The present publication is continuation of the Environmental Management Accounting Implementation Guideline, available to companies since January 1, 2003 (see [http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika\\_metodicky\\_pokyn\\_cz.pdf](http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika_metodicky_pokyn_cz.pdf)). Environmental accounting and sustainability accounting are very closely interconnected. Environmental accounting focuses on two sustainable development pillars - on environmental and economic aspects of business and their mutual relations. Sustainability accounting is based on the environmental accounting concept, and broadens the field of its interest by social aspects of business. *Thus, environmental accounting can be unequivocally regarded as a part of sustainability accounting.* Information on environmental management accounting, on possibilities of its use and its benefits, information for specification of environmental costs in a company, and examples of concrete applications of environmental management accounting in Czech companies are available at the internet address [http://www.enviweb.cz/?env=obecne\\_ea](http://www.enviweb.cz/?env=obecne_ea).

The publication is intended for internal use of companies. The subject of its interest is, in particular, information on costs and benefits of sustainable development, serving as a support for decision-making of a company management. The publication describes also methods of reporting of this information to external stakeholders. It may be used by companies of all sectors, small, medium, as well as large organizations. A part of the publication is formed also by short case studies, demonstrating the presented problems; they are usually incorporated into the annexes. The whole publication, as well as the case studies, is based on available expert world publications concerning this topic (their list is given in the References).

The publication was authorized as the *Methodology of Sustainability Accounting at the Corporate Level* by the Ministry of the Environment.

Prague, May 2009

Jaroslava Hyršlová

## 1 Definition of the basic terms

**Sustainable development** - development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs. The aim is development that ensures a balance among the three basic pillars: economic, environmental and social one.

**Stakeholders** - groups or persons which influence the given company, or which are themselves affected by the company actions. These are persons or groups voluntarily or involuntarily exposed to risk connected with the company activities.

**Economic performance** - evaluation of economic performance can be carried out, for example, by means of indicators of trade success (sales growth, market share); the other economic indicators focus rather of financial success (profitability, rate of return). One of the best developed methodologies for measuring a company economic performance is Economic Value Added (EVA). This method looks on the company economic performance in relation to the value of the company. All activities (including, for example, the investment ones) carried out by the company in the given period are evaluated in relation to value of the company for the owners (shareholder value).

**Environmental performance** – It concerns environmental impacts of the company activities, products and services; it characterizes the company approach to the environment. It represents measurable results of environmental management related to management of environmental aspects by the company itself, based on environmental policy, objectives, and target values.

**Environmental aspect** – element of the company activities, products or services, which may influence the environment.

**Environmental impact** – any environmental change partially or fully caused by the company activities, products or services.

**Social performance** – social impacts of activities and behavior of the company on the stakeholders.

**Social impact** – impacts of the company actions (activities) on human population, resulting in changes of the way people live, influencing their work, personal life, meeting of their needs, and other their activities as members of the society; a part of social impacts is formed also by cultural impacts, including changes of standards, values and opinions influencing and guiding behavior of each individual, as well as the society.

**Sustainability Performance Measurement (SPM)** – it focuses on economic, environmental and social aspects of the company management generally, and, in particular, with respect to social responsibility of the company. It seeks to interconnect environmental and social management with economic management and competitiveness, and it aims to integrate environmental and social information with information on economic performance. SPM is very closely related also to external corporate sustainability reporting.

**Sustainability accounting** - it collects, records, processes, analyses and reports information (usually in monetary units, i.e., financial information) connected with environmental and social aspects of business, in order to improve the company environmental, social, and economic performance.

**Environmental accounting** - it provides (collects, records, evaluates and reports) information on environmentally induced financial impacts and on environmental aspects/impacts of a defined economic system (for example, company, plant, etc.).

## 2 Sustainable development concept and business

In the course of the 1970s and 1980s, opinion concerning another structure of the relation of man and nature has been gradually formed. In the end of 1980s, the need of *sustainable development* was formulated for the first time. The idea of sustainable development<sup>6</sup> was most clearly delimited in 1987 by the EU Commission on Environment, chaired by the commissioner Brundtland. The following text states basic definitions of sustainable development documenting changes in understanding of this term, and mentions relation of sustainable development and business.

### 2.1 Sustainable development

The World Commission on Environment and Development chaired by Gro Harlem Brundtland defined sustainable development as *"development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs. In essence, it is a process of change in which the exploitation of resources, the orientation of technological development, and institutional change are all in harmony and enhance both current and future potential to meet human needs and aspirations."*

The legal order of the Czech Republic defines the term of sustainable development as *"development that maintains, both for the present and future generations, the possibility to meet their basic needs, and, simultaneously, does not reduce nature diversity and maintains natural functions of ecosystems"*.

The European Parliament defined sustainable development as follows: *"Sustainable development means the improvement of the standard of living and welfare of the relevant populations within the limits of the capacity of the ecosystems by maintaining natural assets and their biological diversity for the benefit of present and future generations."*

An important milestone in view on sustainable development was represented by the World Summit on Sustainable Development in Johannesburg in 2002. The Summit emphasized that *the aim is such kind of development which ensures a balance among the three basic pillars: economic, environmental, and social one*. Symbolically, this definition was expressed by the motto: "People - Planet - Prosperity".

The concept of sustainable development of the current world represents an alternative model of society development in relation to industrial economy. Before formulation of the sustainable development concept, the society lacked reflection of natural environmental and social limits to economic growth. Generally, economic growth was regarded as the measure of growing welfare and successful development of the society in general. However, especially since the 1980s, and particularly in developed countries, attention has been focusing on "sustainability" and qualitative side of development.

Sustainable development is unthinkable not only without a balance in the environmental sense, but also balance in social and economic fields is important. It means that it is necessary to create conditions for long-term economic prosperity and overall quality of life, including social, cultural and spiritual qualities. *Thus, economic development, environment, and development in social fields cannot be perceived separately. The sustainable development concept emphasizes harmonious and balanced development of all these three fields*

---

<sup>6</sup> In the beginning, the term *"permanently sustainable development"* was used in the Czech Republic, however, the expert public gradually switched to using the term *"sustainable development"*.

(*dimensions*). Sustainable development can be understood as a complex set of strategies enabling, using economic means and technologies, to meet human needs, material, cultural, as well as spiritual ones, with full respect to environmental limits.

Sustainable development is not a simple and exact category, but something what humankind must achieve if it wants to ensure life-giving conditions for continuation of the human race. In the simplest form, it means development which can be sustained in the long-term. It means such value orientation of humankind, and such direction of development of human society when basic needs of all inhabitants of the Earth are met, when possibilities and freedoms of the present generation are not at the expense of possibilities and freedoms of the future generations, and when harmony between humankind and nature is promoted (inner life-giving value of nature, and rights of the other living species, are respected). Thus, the general principles of sustainable development include:

- Looking for balance between ideals of humanism, and protection of non-human nature;
- Preferring long-term considerations to profit in the present time;
- Humility and respect to everything formed without our effort.

Vagueness of the definition of sustainable development is the cause of different understanding of this term, various approaches in practice, and, because of that, also contradictions. Sustainable development is a term expressing effort to achieve responsible relation of humankind to its future. The issue of sustainable development is regarded as a vision of desirable development of human society, covering economic development issues, environmental protection, as well as social issues.

## **2. 2 Company and sustainable development**

Business entities (companies) very significantly contribute to sustainable development of the society. At the corporate level, the sustainable development concept is, in practice, promoted via the so-called social responsibility and other voluntary tools (for example, via quality management systems, environmental management systems, systems of management of safety and health at work, cleaner production, LCA, ecolabelling, green purchases, Responsible Care, etc.). In the long term, there exist efforts to express and measure sustainability of development by means of so-called sustainable development indicators. The indicators are continuously developed by various international organizations, with the goal to achieve an internationally recognized standard aiming at mutual comparability of national economies, the individual industrial sectors, and also the individual companies. The most famous international activity is the Global Reporting Initiative (GRI), focusing on standardization of the Sustainability Report. The aim of these voluntary activities is to gain, or, optionally, to strengthen, confidence of the stakeholders in the business entity.

From the point of view of a company, it is necessary to distinguish between corporate sustainability and a company accepting the sustainable development concept and trying to do its business activities in accordance with this concept (thus, it is on the way towards sustainability). Business in accordance with the sustainable development concept requires changes in all business processes. It is necessary to set objectives and target values which the company wants to achieve and which will mean that the company will have achieved sustainability. In the corporate practice, it is necessary to implement a whole number of measures and procedures reducing negative impacts and strengthening positive effects in order to achieve harmony with the company sustainability objectives. *Thus, business in*

*accordance with sustainable development principles means that the company is on the way towards sustainability. Sustainability is the final objective the company aims to achieve.*

Promoting the sustainable development concept at the corporate level may be advantageous for the company especially for the following reasons:

- Increasing of economic-environmental efficiency of technological processes is taking place;
- Reduction of negative impacts on health, environment, and property is taking place;
- Approach of the company to sustainable development may be a "marketing" element which may improve economic results;
- Application of approaches in accordance with sustainable development prevents possible problems in relation to state authorities, self-government bodies, and other representatives of civil society;
- Acceptance of sustainable development principles increases positive relation of the employees to the company, and, through this, significant economic effects may be achieved;
- Attractiveness for possible investors, and for international cooperation, is increasing.

Taking into account the aims of business, it is obvious that the business environment will accept the sustainable development concept if it is aware, in particular, of economic benefits resulting from sound approach to the environment, and if respecting of social responsibility principles contributes to economic prosperity of the company. Thus, from the point of view of a company, this means that it is necessary to perceive mutual relations of economic performance, environmental performance, and social performance of the company.

## **2. 3 Economic performance, environmental performance, and social performance of a company and relations among them**

Business success depends, in particular, on economic performance of a company, but it is influenced also by environmental performance of the company and the company approach to social problems. Mutual relations among economic performance, environmental performance, and social performance, are shown in Figure 1. In the subsequent text, the mutual links are characterized in more detail.

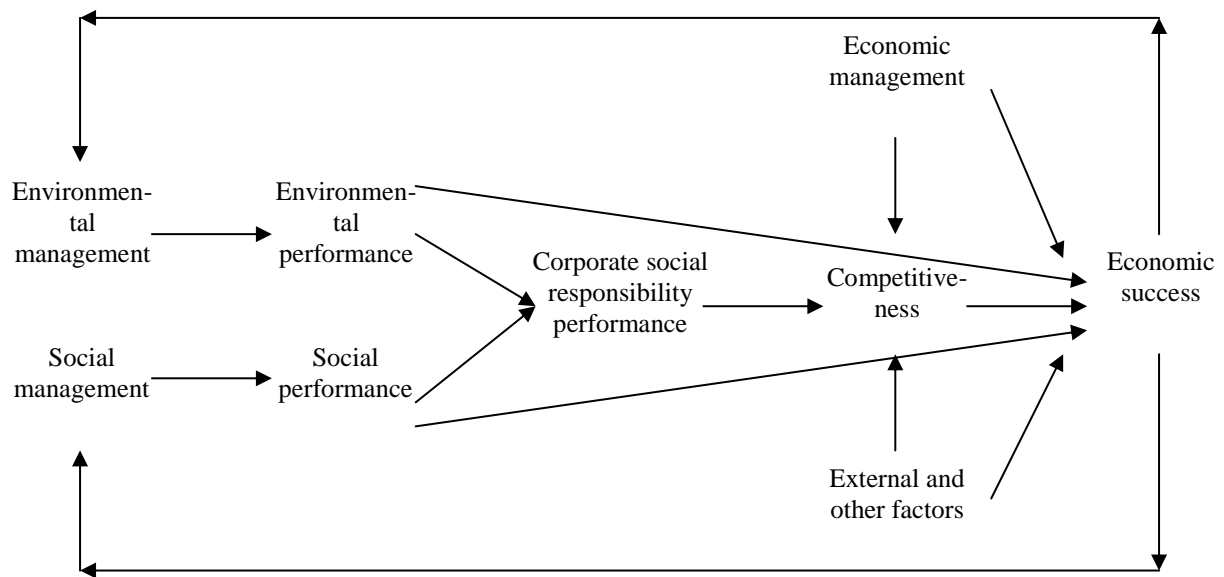


Figure 1 Impact of environmental performance and social performance on business success

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

### 2. 3. 1 Economic performance of a company

In order to evaluate economic performance of a company, it is necessary to understand all its important aspects. Evaluation of a company economic performance may be carried out, for example, by means of indicators of trade success (sales growth, market share); the other economic indicators focus rather of financial success (profitability, rate of return). Indicators constructed from accounting information measure usually the past economic performance; whereas indicators based on financial market information estimate rather the future economic performance. If we want to achieve a complex view, it is necessary to see economic performance in a broader context. Thus, economic performance cannot be understood on the basis of the individual indicators only, and it is not possible to be limited only to information ensuing from accounting reports. All costs and benefits must be perceived as *economic* costs and benefits, both as the present and the future ones, and the calculations must include elements of uncertainty converted to their present value.

One of the best developed methodologies for measuring the company economic performance is Economic Value Added (EVA). This method looks on the company economic performance in relation to the value of the company. All activities (including, for example, the investment ones) carried out by the company in the given period are then evaluated in relation to value of the company for the owners (shareholder value). The EVA indicator represents difference between the net operating profit after tax (NOPAT) and its capital costs. From the construction of the indicator, it is obvious that NOPAT must be higher than, or at least the same as, the capital costs, in order that the business has any sense. Thus, the aim of business is creating EVA. Everything is subordinate to that - evaluation of investments and new products, evaluation of responsibility centers, etc.

At the basis level, management decision-making is aimed at the individual levers of economic success, such as sale prices, sales volume, costs, and risks. These economic levers influence competitiveness, and, simultaneously, the basic value drivers for the owners (thus, the

shareholder value). The basic value drivers, and, thus, also shareholder value, are influenced also by:

- Competitiveness of the company on customer markets (measured as market share);
- Position of the company on the labor market (measure as employee attractiveness);
- Competitiveness of the company on financial market (measured by capital volume); and
- Overall company social and economic environment (measured as company image, its reputation).

In a simplified fashion, it can be said that the economic levers find its reflection in the basic value drivers, predetermining the individual components of shareholder value (see Figure 2).

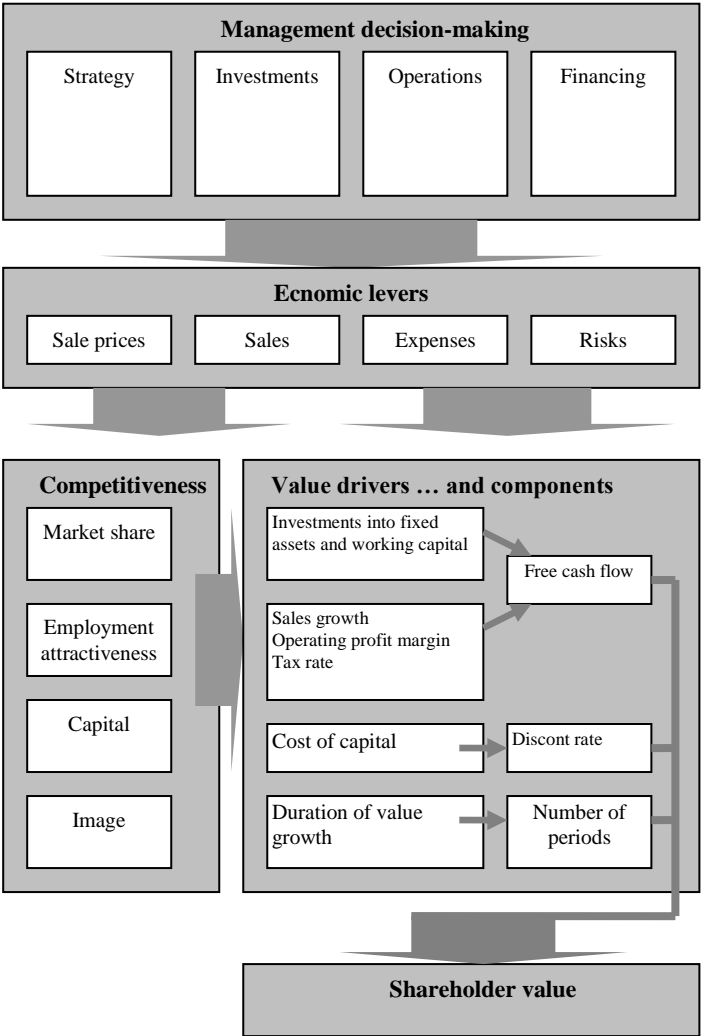


Figure 2 Relations between management and shareholder value

Source: 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.

Relations among the basic value drivers, and the individual components influencing shareholder value, were generally analyzed, for example, by Rappaport (1986). The individual

value drivers influence the individual components of shareholder value. Especially the following factors may be regarded as the basic value drivers:

- Investments into fixed assets (long-term assets) and into working capital (current assets);
- Sales growth, operating profit margin, tax rate;
- Cost of capital;
- Duration of value growth.

From the text above, it is obvious that growth of shareholder value is influenced, *inter alia*, by approach of the company to environmental protection, by environmental problems and their solving, as well as by the company social policy. The extent of this influence depends on the business sector and company size.

### **2. 3. 2 Environmental performance and its impact on economic performance of a company**

Environmental performance concerns environmental impact of the company activities, products and services. Thus, it characterizes the company approach to the environment. The environmental performance is a multi-dimensional concept, too: the company activities may result in various environmental impacts (both in the field of utilization of resources, and in the field of releases of harmful substances into air, water and/or soil). The company behavior in one of the fields may be considered as very positive, whereas the company approach to solving another environmental problem may be, on the contrary, regarded very negatively. Environmental problems connected with the company activities, or caused by the company activities, may be solved in various ways (using various approaches and various measures). The company approach to solving environmental problems, as well as the implemented measures, are very closely linked to the company economic performance, and give rise to different reactions of the stakeholders. Thus, the company environmental performance must be assessed very cautiously, and its link to the company economic performance must be always taken into consideration.

In the case of a number of stakeholders, there still predominates the opinion that improvement of environmental performance is necessarily connected with decrease of economic performance (mitigation of environmental impacts results in increase of costs). What forms the basis for this assumption?

- The environment serves as the source of materials and energy, and, simultaneously, waste streams (solid waste, waste water and emissions into the air) are released into it. If the company activities have high requirements on materials and energy, and their availability is limited, then it is obvious that gradual increase of production costs will take place.
- Implementation of measures contributing to mitigation of environmental impacts (this may concern either prevention of production of waste, or end-of-pipe technologies) may really result in increase of the company costs. These measures are connected with investment costs, and they may also cause increase of operating costs.
- The implemented measures may also result in changes in the field of efficiency. Efficiency of environmentally sound processes and new production methods may be lower, in comparison with efficiency of the previously used processes and methods. The period of switchover to new technologies and methods is also very often connected with additional costs (shutdown of the existing productions, new productions are starting



gradually, they must be stabilized and verified). Moreover, investments carried out in connection with mitigation of environmental impacts of the company activities siphon off financial means which could be spent on other, possibly more beneficial, investment projects (thus, opportunity costs are formed).

- New environmentally sound production processes and methods may negatively influence also the company revenues (new processes may temporarily reduce quality of products, and, thus, they may cause reduction of sales volume, or, optionally, decrease of sale prices).

However, implementation of measures mitigating environmental impacts of the company activities must not necessarily cause growth of costs, and, thus, reduce the company profit. Improvement of environmental performance may be connected with considerable savings of costs. Improvement of environmental performance goes hand in hand with innovations which may significantly improve efficiency of the company processes. Savings in material and energy consumption are taking place, savings occur also in the field of waste management (lower amount of wastes is produced, costs on waste disposal are reduced, savings of overhead costs occur, too). The company gains significant savings thanks to the fact that not so high amount of input materials is lost in waste streams. Improvements occur also in the field of safety and health at work. Thus, there are reduced also costs caused as a consequence of negative events (for example, accidents, or injuries at work). New product procedures may result also in growth of product value for the customers. Thus, growth of sales volume, or, optionally, sale prices, may occur. The both effects mean increase of the company revenues. Simultaneously, improvement of environmental performance contributes to improvement of the company image, and this may be significantly reflected in loyalty of the customers, and support the company sales. The company may gain also access to new markets, its position, for example, in the field of public procurement is improving, etc. Through using tools such as, for example, ecolabelling, the company may significantly influence preferences of the customers, and, thus, it can gain new opportunities.

From the text above, it follows unambiguously that environmental performance is closely connected with economic performance; approach of the company to the environment influences shareholder value of the company. It is necessary to pay attention especially to environmental activities contributing to permanent growth of shareholder value. Thus, it is necessary to focus on future and on long-term effects supporting corporate sustainability.

### **2. 3. 3 Social performance and its impact on business success**

Social needs are not only food, clothing, heat and shelter, but also all the basic human values, such as love, friendship, respect and esteem of one human to another, social appreciation, and, naturally, also certain material standard adequate to the given society. Thus, the social dimension of sustainable development includes the need of worthy life and development of human personality, health, education, social appreciation, justice, cohesion, and cultural development. This may be achieved through good functioning of family, communities, civil society, and public institutions. Within the framework of material standard of people, it is also important that we are able to resist with consideration really everything what is unnecessary, what we do not need necessarily - this means *voluntary simplicity*. The situation when people themselves actively do something, when they overcome the bad in them, and develop the good, is the only development which is sustainable: development of quality, quality of life, and quality of people themselves.

How to understand and assess the social pillar of sustainable development at the corporate level? How to perceive the company social performance and what are its impacts on the company economic performance, i.e., business success?

The Global Reporting Initiative (GRI) regards social performance as a part of *sustainable* performance, including, in addition to social performance, also economic performance and environmental performance. The GRI does not define the company social performance, but it delimits fields characterizing it. These fields are as follows:

- Company and work and work procedures (for example, employment, work relations, safety and health at work, training and education of workers, work diversity and equity of opportunities);
- Company and human rights (company investment and trade practices, possible discriminations, freedom of association and collective negotiation, child labor and forced labor);
- Company and society (impacts of the company on community, corruption, company and public policy, compliance with laws and regulations);
- Responsibility for the products (safety and health of the customers, labelling of products and services, marketing communication, compliance with laws and regulations).

For delimitation of social performance, there may be used also definition of K. Spirig, who understands social performance as *social impacts on stakeholders*; he perceives social impact as a result of social activities and the company behavior (Spirig 2006). Already in the text above, there was emphasized that the company image has high influence on the company economic performance (on how it is perceived by the customers). Both environmental performance and social performance form an important part of the company image. Insufficient social performance does not mean only that a fine or other sanction will be imposed on the company. Much higher harm to the company may be caused by temporary decrease of its credibility. Insufficient social performance may harm the company goodwill, and influence its image. In order that the company shows corresponding performance in the social field, it must focus its attention on impacts of its social activities and its behavior on *important* stakeholders. The company may focus its social activities, in particular, on the following stakeholders:

- Focus on customers – this area concerns, in particular, communication with the customers. Each product and service produces social impacts in the course of its lifecycle. Nevertheless, the company social performance is "invisible" for many customers. However, this has to be changed. It is necessary to persuade the customers that adequate social performance improves the product value for the customers, and, thus, that they should take it into account when deciding about their purchases. An important role in that is played by the company ability to communicate with the customers about this issue. A communication tool can be, for example, image of the company as a social responsible company;
- Focus on employees – concentration on social activities focusing on the employees may produce important effects for the company, especially in the field of knowledge management, in service quality, and in corporate culture;
- Focus on state authorities – if the company focuses especially on state authorities, it may produce, for example, the following effects for it: improvement in the field of achieving compliance with valid laws and regulations, reduction of costs as a result of prevention of clerical errors, etc.;

- Focus on the media – focus on social activities which are in the centre of interest of the media may cause that the company becomes interesting for the media, and, thus, the media will pay higher attention to it then before, and the company may significantly improve its image in the media in comparison with its competitors;
- Focus on suppliers – such focusing of social activities may produce the same effects as in the case of focus on employees. Very sensitive problems are salaries, child labor, and insufficient social security;
- Focus on non-governmental organizations – this focus is important in the conditions when non-governmental organizations influence competitiveness of companies. A company may gain important benefits in comparison with its competitors by means of solving social problems which are subject of interest of these organizations. The same effect may be produced also through constructive dialogue with these organizations. The company is aware of the problems, and is prepared to react to controversial issues.
- Focus on shareholders – the company is able to recognize what role within the framework of investment decision-making is played by the company social performance, and what impact it has on the price of capital, to carry out corresponding social activities contributing to strengthening the company competitiveness, and to present these activities properly.

A trend emphasizing social aspects of sustainable development is also the concept of *Corporate Social Responsibility (CSR)*. Socially responsible companies behave in the way that they take into account the needs of their inner and outer environment, in order to contribute to sustainable development, be transparent and, generally, promote the overall improvement of the state of the society, even outside the scope of their commercial activities. An important role for sustainable development is played by *the company inner potential* which is subsequently reflected in its competitiveness, i.e., the ability to be active in the long term in competitive environment on the market, and, simultaneously, to influence its environmental and social impacts on its neighborhood. It is obvious that if the company wants to achieve high competitiveness, it must know and define its corporate values, namely, primarily, humanity of the management. Humanity of the management, similarly as development of human capital, is one of the manifestations of CSR in the social area. The other manifestations of CSR in the social area include:

- Corporate philanthropy;
- Dialogue with stakeholders (interested parties);
- Health and safety of employees;
- Compliance with work standards, prohibition of child labor;
- Balance of professional and personal life of the employees;
- Equal opportunities (for women and men and other handicapped groups in general);
- Diversity in the place of work (ethnic minorities, handicapped and older people);
- Ensuring re-qualification of the dismissed employees to enable them to find new job;
- Security of employment;
- Human rights.

From the above-mentioned approaches to the issue of the company social performance, there is obvious that the field of social aspects of sustainable development at the corporate level is

very broad. An important role is played, in particular, by awareness of importance of active work with human resources, resulting in full use of their potential for the company. It is necessary to achieve the state when each employee is an "ambassador" of his/her company. The crucial preconditions for achieving this state are as follows:

- Human being must have the possibility to use, at work, his/her free will to seek new possibilities;
- Human being must try to support development of the company, through cooperation with the others;
- It is not possible to manage people by one-sided power from above;
- It is necessary to promote dialogue about what to do and how to do it, and to enable people to express their opinions;
- When carrying out work activities, their certain ethical level has to be required.

In order to understand the significance of social aspects and their impact on economic performance, it is necessary that the company is aware of importance of human resources for its current, as well as future, success. Companies are active in environment which is very dynamic, demanding, and unclear. Majority of companies have to work with the maximum effort to achieve success not only in the near future, but to be able to ensure success also in the longer term. People in the company and their potential are a precondition of this success. Motivation, enthusiasm, skills, abilities, experience and knowledge of people represent the biggest wealth of companies. Just management and development of human potential is decisive for success or lack of success of a company in the business environment. Mainly people and results of their hitherto efforts predetermine the present, and, in particular, future growth or liquidation of the company.

Human resources may be perceived as the only and unique, living and stimulating, dynamic and dynamics giving power of the company. Human potential represents a huge spectrum of knowledge, abilities, predictable, as well as unexpected, reactions and ways of perceiving, behavior, etc. Human resources and their both positive and negative abilities which manifest themselves in the company environment are irreplaceable constructive (and sometimes, unfortunately, also destructive) originator of new values and new knowledge.

The issue of human resources management and development ranks among the main areas of management of successful companies. It complements and synthesizes the other areas of the company management and provides it with the necessary element of dynamics and increasing efficiency. It enables the managers, as well as employees, to permanently create newer products showing higher quality, expected by the customers. More responsible and creative work of individuals, as well as of groups, in the company results in achieving a firm market position, and gaining strategic competitive advantage. This advantage is qualitative growth of the felt motivation, and growth of the level of knowledge, skills, experiences and competencies of the people in the company, connected with that.

Approach, ways of communication, used style of leadership, time and efforts of the managers and human resources experts in the company find its reflection in motivation and complex performance of the employees. In order that this reflection is positive, the system of human resources management and development in the company must function as well as possible. In accordance with the company vision, mission, objectives, philosophy, and culture, it is necessary to create environment of high responsibility of each individual and all the groups. There must be formed environment enabling initiation and implementation of necessary changes in the company activities, but, simultaneously, there must be provided sufficiently

broad room for the feelings of self-fulfillment, satisfaction, and certain independence of the qualified experts of the company.

The basic precondition of the care of human resources in the company is strengthening of motivation of all workers in the company. Only a highly motivated worker will identify himself/herself with the company objectives, and is willing to adapt also his/her personal aims to them, and to provide the maximum performance. Generally, remuneration is regarded as a very strong stimulator. However, it stimulates the employees rather to passive increasing of output, but its impacts on improving work or social behavior usually do not manifest themselves. Today's employee needs to feel also that the company is interested in his/her development, knowledge, and future. Thus, to the fore in the field of stimulation there comes choice and implementation of proper styles of management, effective and transparent communication and general providing of information to the employees, evaluation of complex work performance of the employees, education, level of work relations, and, last but no least, care of health and safety at work, and care of adequate work environment. Thus, the aspect of safety and health at work represents a necessary (but not sufficient) condition for use of human potential.

From the text above, there unambiguously follows that the company social performance influences its economic performance. However, in spite of that, there does not exist yet sufficient theoretical and empirical knowledge concerning relations between social and economic performance. Thus, majority of managers do not have sufficient satisfactory economic reasons for incorporation of social dimension into the overall company strategy currently. In spite of the fact that the economic point of view cannot be regarded as the only reason for strengthening social dimension of sustainable development, it is obvious that economic reasons are dominant in the corporate practice in the present conditions. For majority of companies, it is true that improvement in the field of social performance is acceptable only if it brings economic benefits. In order to achieve that adequate attention is paid to the issue of social performance and its management, it is first necessary to identify links between economic and social performance. If it proves that this link is sufficiently strong, social performance will become to be perceived as a significant factor of competitiveness, too. Question whether social performance may mean a competitive advantage remains to be crucial. The response depends on the present and future situation of the company concerning the competition. However, importance of social performance for competitiveness is growing gradually. In majority of cases, social performance is not directly linked to the product or service provided by the company. Nevertheless, it represents a basic precondition of successful business. Social performance is more and more subject of interest of stakeholders. Thus, moral values are becoming more and more important for the company competitiveness. Companies become to be aware of the need of investments into the social field, which not only contribute to improvement of social performance, but, simultaneously, are necessary for ensuring and improving the company competitiveness.

The basic overview of approaches to determination of social impacts and methods for their measurement is provided in Annex 1.

## **2. 4 Sustainability performance management**

*Sustainability Performance Management* (SPM) is a new term within the framework of the issue of business and corporate social responsibility. It focuses on economic, environmental and social aspects of the company management generally, and, in particular, from the point of view of the corporate social responsibility. On the one hand, it tries to interconnect

environmental and social management with economic management and competitiveness, and, on the other hand, it aims to integrate environmental and social information with information on economic performance. SPM is very closely linked also to external corporate sustainability reporting.

**2. 4. 1 Incorporation of sustainable development principles into the system of company management**

In order to incorporate responsible approach to the environment and social aspects into the corporate practice, it is necessary to ensure implementation of environmental and social aspects into the *whole system of the company management*. The aim is to ensure that the company objectives in the field of sustainable development are achieved, and that the company is directed towards sustainability. The sustainable development principles must be embodied in the company strategy, environmental and social aspects and impacts must become a part of management tasks and decision-making problems both at the tactical and operational levels. Environmental and social points of view must form an inseparable part of all the phases of the management cycle; they must be included in planning, implementation management, as well as control. Environmental and social aspects must form part of decision-making processes of the managers at each of the management levels, and they must be reflected in behavior of all the employees of the company. Environmental and social impacts must be assessed in the case of each newly introduced activity, each newly prepared product. The basic idea on the course of this process is provided in Table 1.

Table 1 Company management towards sustainable development

Source: Modified according to Sigma project: The Sigma Guidelines – Putting Sustainable Development into Practice – a Guide for Organizations, London, 2003.

<b>Management phase</b>	<b>Intention</b>
<b>Vision</b> (to define vision of the company sustainable development, and to ensure support of the management)	<p>Declare the principles of sustainable development and ensure that this commitment is adopted by the top management and becomes an inseparable part of the company processes and decision-making</p> <p>Identify the stakeholders and start a dialogue with them, concerning the key impacts and the proposed approaches to their solving;</p> <p>Formulate the company mission, vision, and the basic principles and strategies taking into account sustainable development, and ensure their regular revisions</p> <p>Emphasize the need of awareness of the problems of sustainable development and their impact on business success (also taking into account the development of requirements in this field)</p> <p>Ensure that the corporate culture supported move towards sustainable development</p>

Table 1 Company management towards sustainable development - continuation

<b>Management phase</b>	<b>Intention</b>
<b>Planning</b> (to propose what has to be done in order to improve the company performance)	<p>Determine the current company sustainability performance, legal requirements in this field, and adopt voluntary commitments</p> <p>Identify key problems concerning sustainable development, and set priorities</p> <p>Draw up strategic plans which are in accordance with the company vision, and cover all important problems concerning sustainable development</p> <p>Discuss plans with stakeholders</p> <p>Draw up tactical and operational plans which are in accordance with strategic plans, and define objectives, target values, and responsibilities</p>
<b>Implementation management</b> (to improve performance)	<p>Propose programmes in the way that they are in accordance with the strategic and tactical-operational plans and the company vision</p> <p>Ensure that the individual actions (activities), impacts and results are managed (controlled and guided) and are in accordance with the legal requirements and voluntarily adopted commitments</p> <p>Improve the company sustainable development performance by means of strategies and action plans ensuing from them</p> <p>Appeal to suppliers and other business partners in order that they respect the principles of sustainable development</p>
<b>Monitoring, reviewing and reporting</b> (to check whether the company performance is improving, and to inform about the results)	<p>Monitor the results and compare them with the set objectives and target values, analyze deviations and identify causes why they appeared</p> <p>Communicate with internal and external stakeholders via reporting, and ensure feedback, in order to create conditions for effective reviews of strategic and tactical-operational objectives and to implement corresponding changes</p>

## 2. 4. 2 Process of sustainability performance management

SPM may be defined as measuring and management of relations among business, society, and environment. The SPM issue has the following three main levels:

1. The individual indicators of the company sustainable development performance;
2. System for measuring performance generally;
3. Relations between the system and external environment.

Relations among measuring, management and reporting of company performance may be viewed from the external perspective (from outside to inside) or from the perspective of strategic thinking (from inside to outside). The first perspective focuses on publicly discussed problems, on the company contribution to these problems, and defines measuring and management of activities on their basis. The second perspective is based on the company strategy and solving of problems which are relevant from the point of view of effective functioning of the company and business success.

The subject of interest of this methodology is the perspective *from inside to outside*. Within its framework, it is necessary to analyze relations with stakeholders and their strategic importance, and to focus on the aspects which should be measured and managed in view of these relations. The important stakeholders include state authorities, financial institutions (banks and insurance companies) and customers: the company also has to comply with the requirements ensuing from the environmental management systems and other management systems according to international standards. SPM is highly influenced also by the fact whether the management as a whole has long-term or short-term focus, and whether it concentrates on improvement in the field of financial performance, or rather on improvement in the social area or in the field of environmental protection. SPM very strongly influences the company neighborhood (stakeholders). Thus, the whole system of SPM (defining objectives and criteria, collecting information, proposals of measures, achieved results, and their reporting) must be formed with link to important stakeholders which are significant (crucial) for achieving business success. The whole system is obvious from Figure 3.



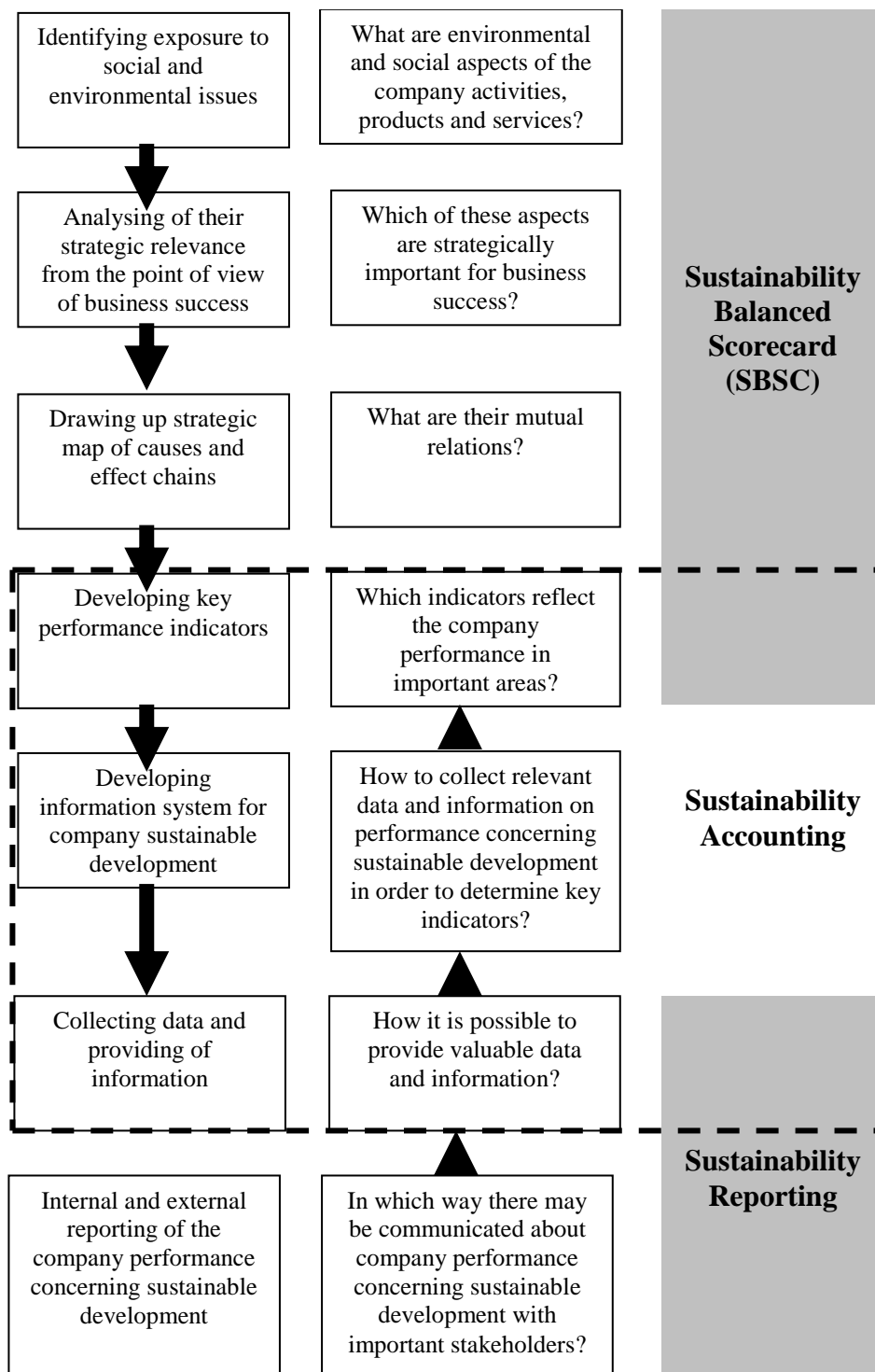


Figure 3 Sustainability Performance Management

Source: 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 in view of sustainable development = Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)**

The *Balanced Scorecard method* (BSC) is an advanced method developed by the professors R. S. Kaplan and D. P. Norton. It is a strategic method of management working with mutually interconnected broadly understood financial and non-financial criteria. The method is characterized by stable and standardized systematic process for formulating and management of the company strategy, firmly focusing on four basic areas, showing, according to this method, the highest influence on efficient functioning of the company in long uninterrupted period. These areas (perspectives) are as follows: financial-value perspective, customer perspective, perspective of internal processes, and employee perspective.

The BSC method is also regarded as one of the most efficient tools for integration of economic, environmental and social aspects within the framework of SPM. This is for the reason that it represents a multi-dimensional approach, relatively widespread and popular in the corporate practice, which covers all important areas influencing business success. It combines performance measurement with performance management in all areas important for the company sustainable development.

In the corporate practice, environmental and social indicators are still very often regarded separately - i.e., in isolation from the other indicators characterizing the company performance. Thus, the problem is:

- How to incorporate these indicators into the system of measurement and management of the company performance, in order to respect all important environmental and social aspects of performance of the company processes;
- To determine which indicators are necessary for evaluation and management of the company performance in order to meet the company objectives.

Some of the indicators ensue from the fact that the company belongs to certain sector, other ones from national laws and regulations and the company size. There is very useful to take into account also interests of important stakeholders. The indicators should be expressed both in monetary and non-monetary units. Only if this is complied with, SBSC may be a useful tool of the corporate practice.

The main basis for SBSC is the business strategy, reflected in four, or, optionally, five areas (perspectives): financial area, customer area, area of internal processes, employee area, and, optionally, non-market area. The method starts from analysis of causes and consequences with respecting strategically relevant aspects in each of the above-mentioned areas. SBSC tries to interconnect the market perspectives with the fifth perspective - with the so-called non-market perspective. It covers (measures and manages) strategically important problems which are not included in the previously mentioned four perspectives (for example, child labor in the plants of suppliers) but which may significantly influence economic results of the company. Focus in all the areas should always be in accordance with the analysis of causes and consequences.

The whole process within the framework of SPM (in order to ensure SBSC link to sustainability reporting) should have the following steps:

1. Identification of environmental and social risks of business. In this step, it is necessary to identify the environmental and social aspects relevant for the given company. There may be more than one of these factors, and they may differ in the individual companies. However, they are always dependent on the company and its field of business, on products, production processes, location of the company, etc. It is always necessary to

select the important ones which would provide basic overview of environmental and social problems. A matrix of aspects is drawn up, which should be structured according to the used inputs (economic sources, production factors), environmental and social impacts, and stakeholders. The matrix will serve as a checklist for identification of environmental and social risks of the company.

2. Analysis of strategic significance of environmental and social aspects. In this step, it is necessary to identify strategically important environmental and social aspects - thus, a set of aspects which may potentially significantly influence business success. The identification is carried out in logical link to the standard BSC - it starts with financial perspective, continues with customer perspective and internal processes to the employee perspective (learning). However, in contrast with the standard BSC, it further continues with analysis of non-market aspects of the company activities (the fifth perspective).
3. Creation of strategic map of causes and consequences. This step reflects relation between strategically significant environmental and social aspects and the company objectives and activities - we evaluate their potential impact on business success. Within the framework of this step, strategic map is used as a tool, playing very important role also in the standard BSC.
4. Definition of key indicators and determination of methods for their measurement (the aim is provision of information on the company sustainable development performance). On the basis of the previous step, there are determined objectives for the individual management levels, performance indicators and actions (activities) which should be implemented. Indicators of the company sustainable development performance play a very important role also in the following fifth step.
5. Characterization of key performance indicators, internal and external communication, and reporting of the company activities.
6. SBSC implementation, reviewing and reporting sustainable development indicators. It is necessary to ensure that SBSC is continually reviewed in relation to the company strategy, to the selected indicators and actions (activities). Only if this is done, SBSC will fulfill its role as a tool of management system.

An example of the strategic map within the framework of SBSC is presented in Annex 2.

#### **2. 4. 4 Sustainability accounting and its link to SBSC**

Sustainability accounting represents an important link between the company strategic management from the point of view of sustainable development (implemented by means of SBSC) and sustainability reporting. It is necessary to propose such internal information and reporting system, which ensures collecting of exact company information (which is available and has the adequate quality level) and enables to set key performance indicators identified within the framework of SBSC, and to evaluate whether the set objectives have been met. The system must collect, record, analyze, and transfer information on environmentally and socially induced economic impacts, on environmental and social impacts of the company, production site, etc., and, in particular, to measure interactions and relations among economic, environmental and social problems representing the three sustainability dimensions.

Sustainability accounting interconnects business success and generation of shareholder value with environmental and social problems. It enables to calculate sustainable development indicators which were set within the framework of SBSC, and which are crucial for the business success and contribute to generation of shareholder value. Within the framework of

the system, there must be available not only information for strategic management, but also information for tactical-operational management, financial and non-financial information, qualitative and quantitative information. Business success, defined as effective achieving of the company strategic objectives, is always a result of cooperation of the company with important stakeholders. The stakeholders and their interests must be taken into consideration not only in connection with key indicators of SBSC, but also within the framework of creating a system of external corporate sustainability reporting.

#### **2. 4. 5 Corporate sustainability reporting and its link to performance measurement**

The area of sustainability reporting is a relatively separated issue. The trend in this area is to report ratio indicators, focusing rather on efficiency than effectiveness. The indicators characterize amounts and types of the consumed materials, amount and types of consumed energy, non-product outputs (wastes) and released pollution (into air, water and soil). There exists a trend to standardize the indicators, which is a result of efforts of governments, standardization organizations, rating organizations, or, optionally, various industrial associations. However, the problem of standardization resides in that various stakeholders (users of information on the company sustainable development and improvements in this field) have various information needs. A partial solution may be creation of a reporting model, comprising information which is interesting for all important stakeholders. For example, GRI is trying to do that. However, in the case of a number of companies, there will be necessary to report still further information (indicators) which significantly influences their business success and differs from commonly reported information. This again requires to systematically identify and report such indicators which are strategically important for the company, and to find out adequate methods of communication with the stakeholders. From this, there unambiguously follows direct link of reporting to SBSC. For high-quality corporate sustainability reporting, there is also necessary to ensure collecting, recording, analyses and transfer of the above-mentioned information, i.e., to create a system of sustainability accounting.

### 3 Sustainability accounting - its definition, aims and users

As mentioned in the previous text already, in the corporate practice it is necessary to focus on the process of *achieving sustainability*. Thus, for execution of all management functions (i.e., for planning, implementation management, as well as for control activities) for support of decision-making processes, it is useful to have available information on sustainable development aspects and on the company sustainability performance. This information is collected, analyzed and transferred by *sustainability accounting*. Thus, it becomes a key management tool, the final objective of which is sustainable company. However, sustainability accounting does not serve only as a management tool, but it also provides information supporting decision-making processes to other stakeholders, for example, creditors, investors, business partners, employees, state authorities, as well as the company neighborhood, and, optionally, the public.

#### 3.1 Definition of sustainability accounting

Any company which sets sustainable development as a strategic objective has to solve, sooner or later, the question in which way to measure corporate sustainability (thus, how to determine objectives) and via which measures and procedures the set objectives should be achieved. It means that there develops a need to collect, record, analyze and transfer relevant information on environmental performance and social performance and their impact on the company economic performance. Also the existing *accounting system* should be adapted to the new information needs. This system should express, in particular, *economic consequences of environmental and social aspects of business*.

*Sustainability accounting (at the corporate level) may be defined as the system collecting, recording, analyzing and transferring information on:*

1. *Environmentally and socially induced financial impacts;*
2. *Environmental and social impacts of the economic system (for example, company, production plant, place of work, etc.);*
3. *Mutual relations among environmental, social, and economic aspects of business.*

Within the framework of this methodology, attention is paid especially to *financial information*. Sustainability accounting is defined as a system which *collects, records, processes, analyses and transfers information (usually in value units, i.e., financial information) connected with environmental and social aspects of business, in order to improve the company environmental, social, and economic performance* (The Sigma Project 2003).

The aim of the sustainability accounting is to provide *high-quality and relevant* information which serve, on the one hand, to the management to support decision-making in order that the company achieves sustainability, and, on the other hand, to other external users who are interested in this type of information and use them for support of their decision-making processes. In addition to the main aim, sustainability accounting has these further benefits for the company:

- Synergy and coordination of the individual activities, improvement of their effectiveness, and provision of detailed view of them;
- Simplification of measurement of the company performance;

- Important tool for communication of the company with the stakeholders, and improvement of communication within the company;
- "Involving" the public in the company matters.

### 3. 2 Characterization of sustainability accounting

Conventional accounting provides *financial information* on the company; it focuses, in particular, on state and turnover of assets and liabilities, on costs and revenues, and on economic results. Thus, it essentially concerns economic quantities, regardless the other questions (areas) which are most often connected with the terms sustainability and sustainable development. Environmental accounting widens the field of interest of conventional accounting by the *environmental* field. It focuses on *economic relations of the company environmental behavior*. Thus, it provides information on economic performance of the company, as well as on its environmental performance in mutual relations. Sustainability accounting is based on widening of the existing framework of conventional accounting, or, respectively, environmental accounting, and reflects not only economic and environmental, but also *social* issues. Development of the individual accounting systems is obvious from Table 2.

Table 2 Accounting systems

<b>Accounting system</b>	<b>Field of interest</b>
Conventional accounting	Economic level and selected environmental and social aspects
Green accounting	Environmental level and selected economic and social aspects
Environmental accounting	Economic and environmental level and selected social aspects
Sustainability accounting	Covering of all the three areas forming sustainable development pillars: economic, environmental and social one

The main emphasis of sustainability accounting is put on *environmental* and *social problems*, and on *efficiency* and *effectiveness*. In addition to financial information, high importance has also *non-financial* information having close link to sustainable development. A part of the accounting is environmental and social information, information strengthening relation between environmental problems and economic performance (eco-efficiency), as well as information focusing on relations between social problems and economic performance (social efficiency) - see Figure 4. As a matter of priority, the accounting is focusing on *future*, and meets information needs of all *important* stakeholders. It provides information support to decision-making processes, with the aim to improve environmental effectiveness, social effectiveness, eco-efficiency, as well as social efficiency, and it transfer this information also to important external stakeholders.

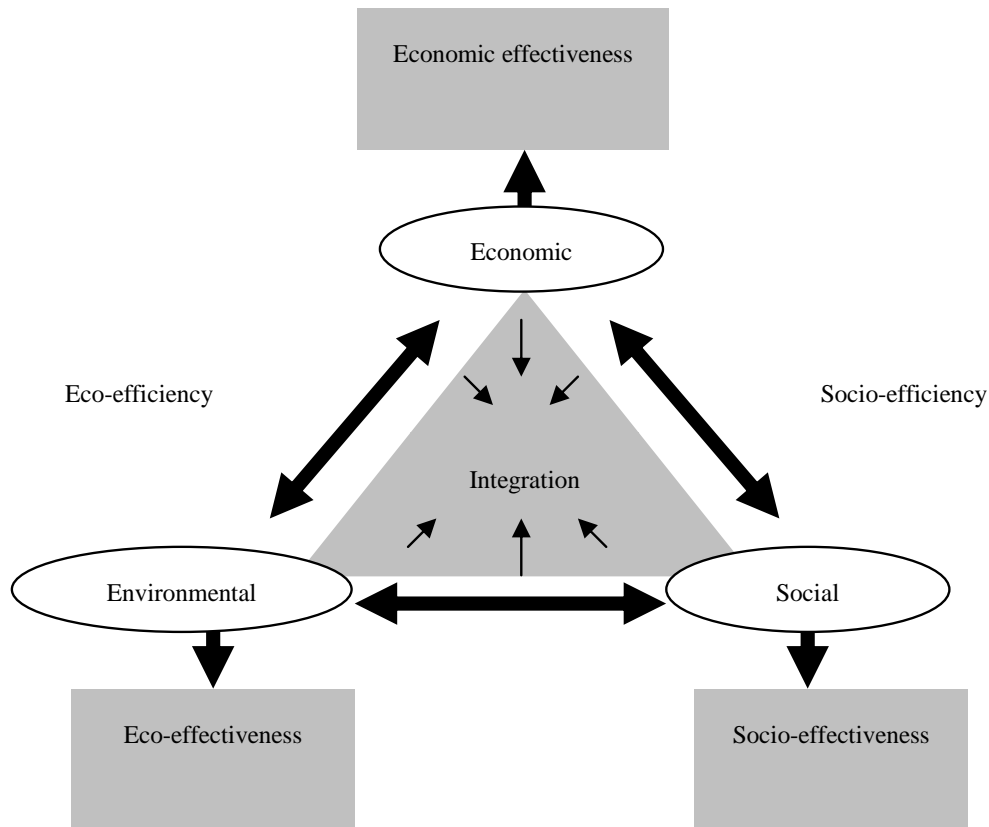


Figure 4 Structure of information needs for the company sustainable development and sustainability triangle

Source: 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

The term *sustainability accounting* emphasizes that this system forms a part of the company information system, using accounting methods with the aim to provide high-quality information for support of the company development towards sustainability (see Figure 5). Sustainability accounting cannot be separated from sustainability reporting. Accounting information of itself, if it is not transferred to users, cannot contribute to the company sustainable development. Reporting is also necessary for evaluation of state and development of the company towards sustainability.

Importance of sustainability accounting and reporting in the individual stages of business environment development is presented in Annex 3.

Also the concept of sustainability accounting is based on the basic realization which influenced development of accounting systems in the 20<sup>th</sup> century: *Way of reflection of the business process has to be differentiated according to the users of the accounting information and according to decision-making tasks for support of which the accounting information is used.* As a consequence of this, the conventional company accounting system is divided into two basic sub-systems:

- Financial accounting - its main aim is to meet information needs of external users (in particular, owners, creditors, business partners, employees, participants in financial

market) who are outside the evaluated entity, but who are connected to it both through future benefits and through future risks;

- Management accounting – its aim is to reflect the business process from the point of view of the information needs of the management, i.e. all workers at various levels of the company management - the provided information serves for support of management of the business process.

In the case of financial accounting, there exists pressure of the users on uniformity of terms and processes in order that the provided information is comparable. On the contrary, management accounting is characterized by that extra-company regulation virtually does not exist. This accounting sub-system is not uniformly defined, not even concerning its aim, content and structure, and even a uniform term is not used for this sub-system. Thus, the above-mentioned requirements are a criterion for further structuring of sustainability accounting into *sustainability financial accounting* and *sustainability management accounting*.

Implementation of sustainability accounting into the corporate practice is not a simple question, surely. Its aim is, in particular, to improve corporate sustainability. Thus, it concerns interdisciplinary cooperation: Managers within whose authority the aspects of sustainable development lie, and accounting workers, must work in mutual cooperation. Attention should be paid to the company inputs and outputs, as well as to the transformation process. Moreover, it is also necessary to involve stakeholders in the process, in order that the information is clear and reliable, and the atmosphere of mutual trust is created. Exact delimitation of the content of the individual pieces of information and their reliability represent the basis for successful management of corporate sustainability, and for evaluation of the company performance. High-quality and reliable information can then serve for support of decision-making processes with the aim to achieve corporate sustainability, and it can be used also in the area of communication with stakeholders (in particular, with employees, customers, suppliers, owners, investors, creditors, state authorities, as well as the surrounding community). In particular, credibility of the information has high importance for communication with external stakeholders; the information must be verifiable.

The scope of information which should be covered by sustainability accounting is relatively broad. Certain specific needs and functions ensue from legislative pressures influencing the companies. Other requirements ensue from the needs of the company (i.e., especially from the needs of management) aiming to mitigate impacts of the company activities and products on its environment. There are many reasons (motives) why companies pay attention to environmental and social aspects of their business activities. If the company publishes its state from the point of view of sustainable development, its prestige may be strengthened, and its credibility for the public is increasing. If the company accepts the sustainable development concept and is aware of its importance for future generations, it is better prepared to react on changes in the field of legislative regulation from the state. Voluntary environmental and social activities, which exceed the framework of legislative measures, may produce also important economic effects for the company, i.e., improvement of its performance. Each of the above-mentioned motives needs different information from sustainability accounting. All this information is beneficial for the company. The first motive produces need of providing relevant information which is of interest for the stakeholders (in particular, the public and the customers). The second motive focuses on meeting requirements ensuing both from the existing legislative regulations, and connected with the changes under preparation; thus, it concerns, in particular, registration function of accounting, and ensuring its provability. The



third motive is very closely related to efforts to improve the company performance, with regard to competitive advantage.

In view of the above-mentioned information needs, the subject-matter of sustainability accounting can be summarized only generally. The system should collect, record, analyze and transfer, in particular, the following sets of information:

1. Information ensuing from requirements of laws and other regulations (for example, in the Czech Republic, Act No. 76/2002 Coll. on IPPC and IPR; REACH; acts regulating safety and health at work, etc.)
2. In the field of voluntary activities of companies, the system concerns providing of information on their environmental and social costs and benefits, compliance with requirements ensuing from adoption of voluntary obligations (for example, in the case of chemical industry, the Responsible Care initiative), and other information concerning environmental and social impacts, and costs and benefits of other voluntary activities of the company, contributing to sustainable development.
3. Information supporting decision-making processes of the management. It concerns very broad spectrum of information on real, as well as potential, benefits and costs of the company activities, connected with setting the company objectives in the field of sustainable development, with their implementation, as well as with subsequent control, both in the strategic and the tactical-operational field. The aim of these activities is to improve the company performance.

Sustainability accounting can be regarded as a development stage of conventional accounting (i.e., financial and management accounting). For its implementation into the business practice, there may be used also environmental accounting (see Methodical Instruction for Introduction of Environmental Management Accounting<sup>7</sup>).

---

<sup>7</sup> See [http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika\\_metodicky\\_pokyn\\_cz.pdf](http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika_metodicky_pokyn_cz.pdf)

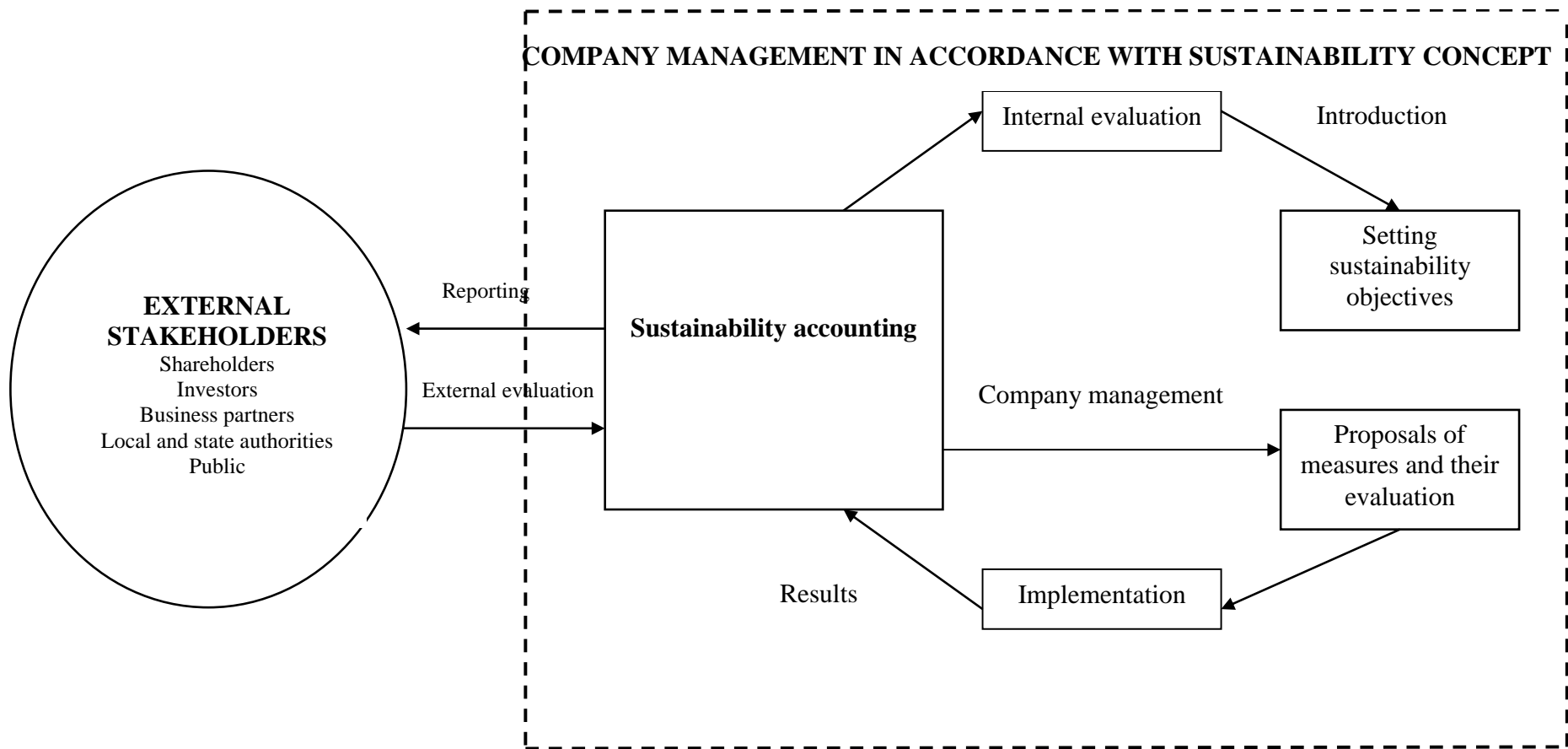


Figure 5 Sustainability accounting - system meeting information needs of both external and internal users

### **3. 3 Relationship of sustainability accounting and environmental accounting**

Environmental accounting is regarded as a system providing (collecting, recording, evaluating and transferring) information on environmentally caused financial impacts and on environmental aspects/impacts of a defined economic system (for example, company, plant, etc.). According to this definition, the subject-matter of environmental accounting is formed by environmentally caused financial impacts and environmental aspects and impacts.

Development in the field of environmental accounting was significantly influenced, in particular, by information needs of the stakeholders. The system of environmental accounting must provide information serving for support of their decision-making in the conditions when the company approach to the environment influences business success. Thus, environmental accounting represents a tool which may help the company management both in the field of improving environmental performance, and in the field of improving economic performance, i.e., in meeting the eco-efficiency concept. However, environmental accounting does not focus only on the field of eco-efficiency. Efficiency is only one of the aims the management tries to achieve. Also another of the aims cannot be neglected - namely effectiveness, which ranks among important criteria of rational procedure of the business process. It expresses relation between the used sources and received economic benefit. Within the framework of sustainable development, effectiveness concerns the level to which sustainability objectives are achieved. Thus, environmental accounting must measure also effectiveness, and investigate partial factors of its increasing. However, neither the eco-efficiency concept, nor environmental accounting, covers the third pillar of sustainable development - social area. However, focusing on eco-efficiency does not mean rejection of sustainable development principles. Improvement in the field of eco-efficiency may significantly help in promoting the sustainable development concept in the business practice.

Concerning relation of sustainability accounting and environmental accounting, it can be stated:

- Development in the field of creation and use of the environmental accounting system showed that it is a system serving for support of decision-making processes in the conditions when the company approach to the environment influences business success, and, thus, it is interesting for the stakeholders. However, if the company is aware of importance of the sustainable development concept, and wants to implement this concept in practice, then the system of environmental accounting, for sure, represents an important tool for promoting this concept in business. Even in spite of the fact that environmental accounting focuses only on two pillars of sustainable development (on environmental and economic aspects of business), it forms part of sustainability accounting, and it still continues to be an important tool of environmental management.
- Essentially, sustainability accounting is another stage of development of environmental accounting. It broadens the subject of interest also to social aspects of business and their economic relations. It provides environmental and social information, information expressing relations between environmental problems and economic performance (eco-efficiency), as well as information focusing on relations between social problems and economic performance (social efficiency). Sustainability accounting is focusing primarily on future, and meets information needs of all important stakeholders. It provides information for support of decision-making, with the aim to improve environmental effectiveness, social effectiveness, eco-efficiency, as well as social efficiency, and, thus, to help the company on its way to sustainability.

# 4 Sustainability financial accounting

*Sustainability financial accounting* is a system providing information (usually in value units, i.e., financial information) connected with environmental and social aspects of business, in particular to *external users*. Thus, sustainability financial accounting may become an essential part of *external* corporate sustainability reporting. It enables companies to demonstrate to the general public, and other external stakeholders, responsibility for the environment and social issues (thus, environmental and social aspects of business). However, it is a new area without "tight" rules or standards, in which only a few top world companies participate yet. Nevertheless, interest of external stakeholders in environmental and social financial (and non-financial) information is growing. The present methodology is based on recommendations of The Sigma Guidelines – Toolkit, Sustainability Accounting Guide, published in 2003. These Guidelines represent an output of a project which was supported, *inter alia*, also by the Association of Chartered Certified Accountants.

## 4.1 Sustainability accounting = multi-dimensional accounting

Sustainability accounting provides information in three different dimensions:

1. Impact timing: is the provided information reflection of the state of the individual quantities (stocks) or expression of flows (of products, goods or services) which were produced via using these quantities (stocks) over certain period?
2. Impact location: are the impacts of the individual decisions or measures recorded in the company information system (i.e., the impacts are internal) or do they cross the company boundaries (external impacts)?
3. Impact type: are there concerned impacts into economic, environmental or social area?

Thus, the individual impacts may be expressed in a three-dimensional structure - see Figure 6 (so-called "Forum Sustainability Cube").

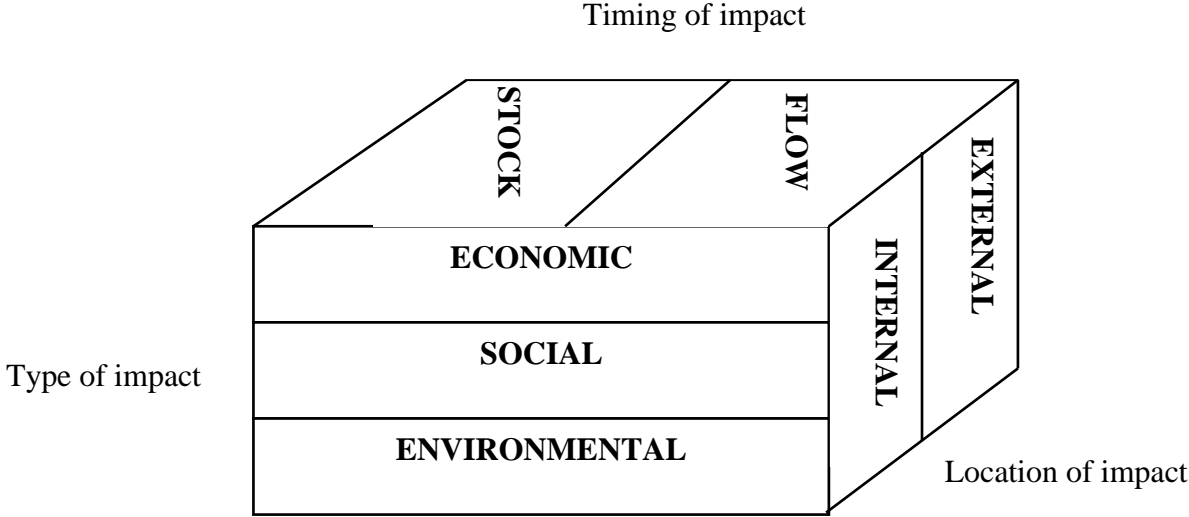


Figure 6 Sustainability accounting as a multi-dimensional system

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

The following kinds of information form part of sustainability accounting:

- *Information on internal flows*<sup>8</sup>, i.e., on costs, revenues, and value added, which were spent/produced in the given period by means of the company activities, and represent *economic* results of the company concerning sustainable development - this information is reported in three basic statements: economic value added statement, environmental financial statement and social financial statement (see further text);
- *Information on external flows*, i.e., on costs (or, optionally) benefits which are caused by the company activities but for which the company is not liable (they are not reflected in the company accounting). This information concerns external impacts of the company activities (i.e., negative and positive externalities). For their identification and valuation, the following steps are important:
  - Range (spectrum) of the impacts must be defined. This has to be based on the concept of a company as a coalition of stakeholders, and all important external environmental and social impacts of the company activities have to be identified. The subject of interest are external impacts connected with the company inputs (caused by supplies of products and services the company needs from its external environment, and uses it for carrying out its business activities), outputs (they concern use, further re-processing, as well as disposal, of products the company placed on the market), and with the actual transformation processes in the company (with manufacturing, auxiliary, service and distribution activities). Determination of these impacts may be based, for example, on register of important environmental aspects and impacts, and it is possible to take into account also indicators recommended by GRI (see Annex 4).
  - Borders of the system must be selected. This step concerns decision how broad range of impacts will be reflected in sustainability accounting, i.e. how extensive responsibility will be taken by the company. This decision is fully in competency of the company. However, it is obvious that exactly setting of these borders will be decisive for actual determination of environmental and social costs (or, optionally, benefits).
  - The impacts must be valued in monetary units. For valuation of environmental impacts, there may be used some of the methods which were developed in the last decade (for example, Hedonic Pricing, Travel Cost Method, Contingent Valuation Method, Productivity Approach, Preventive Expenditure Method, Replacement Cost Method). Valuation of social impacts is not by far so developed as valuation of environmental impacts; however, the principles of these methods may be used. Examples of methods for measurement of social impacts are presented in Annex 1.
  - Calculation of economic result from the point of view of sustainable development is carried out. In conventional financial statements, there is reported economic result (profit or loss) in the monitored period, respecting only costs and revenues borne by the company; i.e., the used economic sources are subtracted from the company revenues. Conventional calculation of economic result does not take into account externalities, i.e., environmental and social costs (or, optionally, benefits) which were caused by the company, but for which the company is not liable. When we take these costs (or, optionally, benefits) into account, we obtain economic result of the company from the point of view of sustainable development.

---

<sup>8</sup> The term *internal* means that these flows are charged, or, optionally, credited to the company - thus, they are reflected in the company accounting.

- *Information on changes of state quantities*, i.e., information on assets and liabilities (in particular, on intangible assets, or, optionally, "shadow" liabilities and provisions) which have close relation to sustainable development.
  - Intangible assets represent human and social capital, onto which creation of value is transferred by the company.
  - "Shadow" liabilities are very closely connected with external impacts of the company activities, i.e., with impacts which are caused by the company but for which the company is not liable yet, i.e., which are not internalized. In the preceding set of information, there were quantified environmental and social costs connected with them, which were taken into account in calculation of economic result of the company from the point of view of sustainable development. Thus, profit and loss statement was "amended" in view of the needs of sustainable development. In the subsequent step, it is necessary to reflect external impacts also in another important financial statement - in the balance sheet. Thus, the "shadow" liabilities are a kind of indicator showing how far the company should focus on human, social, and natural capital, in order that it is able to use it for creation of value.
  - The "shadow" provisions are expression of the current value of expected future environmental and social costs connected with external impacts of the company activities.

The next part of this methodology contains examples of basic statements providing information *on internal flows* (economic value added statement, environmental financial statement and social financial statement) as recommended by The Sigma Guidelines – Toolkit – Sustainability Accounting Guide. The subsequent chapter then describes the further approach to reporting information providing overview of the company sustainability performance - Expanded Value Added Statement (EVAS).

Examples of determination of "shadow" environmental and social costs and externalities are given in Annex 5.

## 4. 2 Economic value added statement, environmental financial statement and social financial statement

This chapter provides recommended structure of statements via which information ensuing from the system of sustainability accounting may be reported to external stakeholders. Table 3 provides structure of economic value added statement, Table 4 structure of environmental financial statement, and Table 5 structure of social financial statement.

Table 3 Economic value added statement

Line	Stakeholder	Value added	Thousand CZK
1	Customers	Sales for goods, products and services	
2	Suppliers	Purchase costs of sold goods, costs for consumed materials, energy, and services	
3	Company value added	= 1 - 2	
4	Employees	Total remuneration to employees (including wages and benefits)	
5	Community	Total costs connected with social area	
6	Public sector	Regulatory charges and taxes; subsidies and incentives	
7	Investors	Interests and dividends	
8	Balance	Retained profit = 3 - (4 + 5 + 6 + 7)	
9	Total	= (4 + 5 + 6 + 7 + 8)	

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

Table 4 Environmental financial statement

<b>Line</b>	<b>Item</b>	<b>Thousand CZK</b>
	<b>Environmental costs</b>	
	<b>Operating costs</b>	
1	Labor costs and other personnel costs allocated to environmental management	
2	Suppliers: environmentally related operating costs	
3	Regulatory: environmental taxes and charges to state and local authorities; waste management licences; landfill tax; emission allowances	
4	Other: for example, contributions to environmental groups	
5	<b>Capital expenditure share</b> Depreciation of end-of-pipe equipment Depreciation of integrated technologies	
	<b>Total environmental costs</b>	
	<b>Environmental benefits</b>	
6	<b>Revenues generated by the company;</b> for example: Revenues from recycling Increased revenues from sale of environmentally friendly products Benefits ensuing from good environmental performance of the company	
7	<b>Cost savings;</b> for example: Reduced waste disposal costs Energy savings Packaging cost reductions	
8	<b>Regulatory costs avoided,</b> for example: Landfill tax savings Air pollution tax savings Effluent fee savings Penalties/fines avoided	
9	<b>Received grants and subsidies</b>	
	<b>Total environmental benefits</b>	
	<b>Net environmental costs/benefits</b>	

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



Table 5 Social financial statement

<b>Line</b>	<b>Items</b>	<b>Thousand CZK</b>
	<b>Social costs</b>	
	<b>Operating costs</b>	
1	Labor costs (adequate part of personnel costs connected with the company social activities; costs for training and development; other staff benefits)	
2	Suppliers: socially induced operating costs (for example, additional costs arising from social or ethical specification on products or suppliers)	
3	Regulatory: social fees, and, optionally penalties for non-compliance with the law (for example, in the field of safety and health at work)	
4	Community: contributions to community development, etc.	
5	<b>Capital expenditure share</b> Depreciation of socially related investments (for example, investments improving safety and health at work, investments into recreation facilities for the employees)	
	<b>Total social costs</b>	
	<b>Social benefits</b>	
6	<b>Revenues generated by the company;</b> for example: Revenues from good company performance in the social (ethical) area	
7	<b>Cost savings;</b> for example: Savings from low staff turnover Savings from reduced insurance due to improvements in the field of safety and health at work Savings from higher productivity of labor and better workplace morale	
8	<b>Regulatory costs avoided,</b> for example: Penalties avoided	
9	<b>Received grants and subsidies</b>	
	<b>Total social benefits</b>	
	<b>Net social costs/benefits</b>	

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

### **4. 3 EVAS – statement interconnecting economic performance, environmental performance and social performance**

Expanded Value Added Statement (EVAS) is an accounting model which was developed with the aim to support behavior of companies in accordance with the sustainable development concept. EVAS interconnects all the three pillars of sustainable development, and enables complex evaluation of the company economic performance, environmental performance, as well as social performance. EVAS is only one of the possibilities for interconnecting financial, environmental and social information; however, the fact that it is based on conventional financial statements may be surely regarded as its unambiguous advantage.

Value added generally represents "wealth" created by the company and its employees. Whereas sales represent value of the work performed out of the company, value added represents only value of the work performed by the company. Most often, value added is calculated as difference between market value of the company products and services provided by the company, and costs for the products and services purchased from other entities. It represents value which was added to the consumed inputs (i.e., to purchased materials, energy and services, and to purchased goods) in the company. In a simplified fashion, calculation of value added may be expressed as follows:

Trade margin + Production – Production consumption = Personnel costs + Interest + Depreciation + Dividends + Income tax + Retained profit

Importance of the value added indicator resides in that it does not inform only about wealth created for the owners, but it reflects also wealth created for the other stakeholders (employees, creditors, investors, state) and how the company contributes to development of the society (neighborhood, community). However, a disadvantage of the conventional value added statement resides in that it focuses on financial information (items) only. Thus, the statement does not inform about all important impacts of the company activities. These drawbacks are overcome by EVAS, which takes into consideration also environmental and social impacts of the company activities. When doing that, it focuses both on positive and negative impacts of the company activities on the environment and society. EVAS does not replace the conventional financial statement, but supplements it. Thanks to interconnection of the conventional financial data with data concerning the company approach to the environment and social area, the statement provides very valuable information enabling evaluation of dynamics of the company development, and showing its potential in the fields of value creating and using.

In order to be able to draw up EVAS, it is necessary to consider (evaluate) both direct and indirect outputs and other (subsequent) impacts of the company activities. Direct outputs are connected with direct effects of the company activities for the clients. Indirect outputs may be subdivided as follows:

- Indirect effects of the company activities on the customers (for example, savings of energy and other costs);
- Indirect effects of the company activities on the other stakeholders (for example, reduction of emissions, lower use of landfills, positive impacts on human health).

When drawing up the statement, it is, at first, necessary to determine the company value added which does not take into account only financial transactions, but which considers also environmental and social impacts expressed in monetary units. In the subsequent step, it is necessary to allocate value added to the individual stakeholders.

An example of the statement of a building company belonging into the so-called "sustainable" building industry, is given in Table 6.

Table 6 EVAS – Sustainable Building Co. (USD)

EVAS		F1	F2	F TTL	SOCENV1 (Benefits for customers)	SOCENV2 (Benefits for society)	CTTL
Direct outputs	Sales	5,250,000	106,050	5,356,050			5,356,050
Indirect outputs	Energy value				101,325		101,325
	Water value				8,925		8,925
	Other operating costs				148,225		148,225
	Productivity and health value				645,575		645,575
	Waste value					525	525
	Emissions value					20,650	20,650
Total outputs				5,356,050	904,050	21,175	6,281,275
Production consumption		3,600,000	100,000	3,700,000			3,700,000
<b>Value added created by the company</b>		<b>1,650,000</b>	<b>6,050</b>	<b>1,656,050</b>	<b>904,050</b>	<b>21,175</b>	<b>2,581,275</b>
Ratio of value added to production consumption		0.46		0.45	0.24	0.01	0.70
Employees	Wages / benefits	1,250,000		1,250,000			1,250,000
Customers					904,050		904,050
Society	Reduction in wastes and emissions					21,175	21,175
Company	Taxes	50,000	1,000	51,000			51,000
	Depreciation	100,000		100,000			100,000
	Profit	250,000	5,050	255,050			255,050
<b>Distribution of value added</b>		<b>1,650,000</b>	<b>6,050</b>	<b>1,656,050</b>	<b>904,050</b>	<b>21,175</b>	<b>2,581,275</b>

Source: 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.

Notes to the statement:

- The first step in drawing up the statement is calculation of value added. Thus, it is necessary to determine the total company outputs, and to compare them with the other products offered on the market. In the case of the above-mentioned company, the item Direct Outputs includes revenues from sales of buildings which would be achieved in the case of using standard building techniques (column F1). Column F2 states additional revenues which the company receives thanks to the fact that it builds "sustainable" buildings, and which should cover increased costs connected with these buildings. Thus, the sum in the column FTTL shows the total value added of the company outputs in the reporting period. The fourth and fifth columns (SOCENV1 and SOCENV2) show indirect outputs, which, in the present case used for illustration, represent savings the "sustainable" buildings bring to their users (thus, for the customers) and for the society. They concern primarily savings (for example, of energy, water, costs for repairs and maintenance of the buildings) for the customers. Determination of the amount of these savings should be explained in the statement, and it should be based on comparison of standard and "sustainable" buildings. "Sustainable" buildings bring also benefits in the field of waste and emission management; the entity having benefit of these savings is the society as a whole.
- In order to calculate value added, it is further necessary to report the amount of costs for consumed materials, energy and services the company purchased from its neighborhood (from external suppliers). Also in this case, the item is divided into two columns (F1 and F2). Due to construction of "sustainable" buildings, the value of purchased materials, energy and services is increased.
- Within the framework of the statement, information on distribution of value added can be obtained, too. The statement does not focus on the standard stakeholders (owners) only, but it comprises information on creation of value added also for other important stakeholders. In the standard value added statement, in particular employees, government, investors and the company as such (i.e., the accounting unit) are regarded as important stakeholders. EVAS comprises also information on value creation for customers, and the standard stakeholder - government - is broadened to *society*. Thus, the statement includes four main stakeholders, and states and quantifies items connected with them. Employees of the company are mentioned in the first place. They obtain remuneration for their work, and other benefits. Customers are the second stakeholder. The customers obtain a part of indirect outputs, namely savings which they achieve in the course of using "sustainable" buildings. The third stakeholder is society. It obtains the part of value added which was created thanks to reduction of the amount of wastes and emissions into the environment, and, also, receives the collected income tax. The last stakeholder is the company as such. A part of value added belongs to the company via depreciation of long-term assets, and a part is kept in the company as profit.

EVAS is beneficial in that it does not focus on economic benefits only, but it takes into account also environmental performance of the company and its social performance. In the example used for illustration, the conventional value added was reported in the amount 1 656 050 USD. When the overall company performance was taken into account (thus, when environmental performance and social performance was taken into consideration), the total value added was reported in the amount 2 581 275 USD. This sum reflects not only economic benefits, but also environmental and social benefits.

The following can be said concerning the statement:

EVAS is only one of the possibilities how to provide information on value creation in the company. Its importance lies in three basic areas:

- It shows impacts of the company activities on various stakeholders.
- It describes the role of the company in creation of economic, environmental, and social value added.
- It interconnects economic, environmental and social dimensions of the company activities.

However, the statement has also certain limitations. It is necessary to select items which will form part of the statement, and to choose a suitable method used for valuation of the individual items. Within the framework of drawing up the statement, it is necessary to identify and quantify values of key environmental and social indicators, reflecting the level of sustainable performance. Amounts subtracted from the company outputs represent another problem, because, within the framework of financial statements, it is necessary to explain not only positive, but also negative impacts of the company activities and products on sustainability.

Importance of the statement resides also in that it provides broader view of the company, and emphasizes role of the stakeholders in view of sustainable development of the company and the whole society. The statement presents a complex view of the company; it interconnects economic performance, environmental performance and social performance of the company, and shows relations and links among them. In spite of the fact that valuation of environmental and social impacts of the company activities remains to be a big problem, the statement clearly leaves narrow view of the company (from the point of view of profit only), and enables to think about benefits and impacts of the company activities in broader perspective. Thanks to interconnection of financial information with environmental and social data, the statement represents one of the possibilities how to assess dynamics of the company development and economic, environmental and social consequences of the individual company measures, and how to transfer this information to the stakeholders.

## **5 Sustainability accounting as a tool of company management - sustainability management accounting**

*Sustainability management accounting* represents a very important tool for support of *decision-making processes* in the conditions when the sustainable development concept becomes to be a new *business* approach, and the company tries to achieve it in practice. As a matter of priority, it is focusing on future, and meets information needs of the *management*. It broadens the subject of interest of the company management also to environmental and social aspects of business, and their economic relations.

Sustainability management accounting may be used for:

- Managing effectiveness of use of resources, and looking for possibilities of cost savings; it provides information on environmental and social costs, and on effectiveness of their spending (it clearly interconnects financial benefits with environmental performance and social performance);
- Comparison of performance and looking for the best techniques (problem solving);
- Interconnection of the determined level of "sustainable" performance with financial opportunities;
- Identification of areas representing the highest social and environmental risks;
- Management of social and environmental risks connected with the current financial performance; externalities may be used as indicators of the risks.
- Modeling of development of environmental and social costs (including externalities) in accordance with the sustainability concept;
- Increasing awareness of the employees concerning benefits of sustainable development; the system significantly supports the process of internal changes and innovations.

Sustainability management accounting represents a tool informing the management about the economic impacts induced by the company environmental performance, and about influence of social aspects of business on economic results. Thus, it may significantly contribute to promotion of sustainable development principles in the business practice.

Sustainability management accounting is based on multi-dimensional approach, too (see Figure 6). The accounting should provide the management, in particular, with information on *internal and external flows* (thus, costs and benefits) and on *risks*. Because of that, the following text focuses on environmental and social costs and benefits which represent an important part of sustainability management accounting, and identification, recording and analyses of which may contribute to understanding of mutual relations among the company economic performance, environmental performance and social performance. Thus, within the framework of decision-making processes, the management will take into consideration also environmental and social aspects of business, i.e. both the economic pillar of sustainable development, and its environmental and social pillars.

High attention has been paid to the issue of *environmental costs and benefits* in the world in the recent years. In this area, the present methodology is based on the following recommendations:

- The document *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*, issued by the United Nations Division for Sustainable Development in 2001; this document formed the main basis for formulating the *Methodical Instruction for Introduction of Environmental Management Accounting*, which was drawn up for the Ministry of Environment of the Czech Republic in 2002, and has been available to the companies since January 1, 2003;
- Methodology drawn up by the organization International Federation of Accountants (IFAC) in 2004, described in the document *International Guidance on Environmental Management Accounting*.

Classification of costs and benefits of sustainable development, used in the methodology, is based on the expert article published in the magazine *Environmental Research, Engineering and Management* in 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). Another document companies may use for structuring environmental (but also social) costs and benefits is *Sustainability Reporting Guidelines*, published by GRI in 2006.

The following sub-chapters describe the basic approach to evaluation of sustainability costs and benefits. The *Methodical Instruction for Introduction of Environmental Management Accounting* may be used for determination of environmental costs and benefits. For this reason, the present methodology pays attention only to *social* costs and benefits. It mentions various approaches to monitoring and evaluation of costs and benefits related to *safety and health at work*, representing an important part of the social pillar of sustainable development. Chapter 5.3 gives an example of financial analysis of the company sustainability performance.

## **5. 1 Basic approach to evaluation of sustainability costs and benefits**

Table 7 shows the basis for evaluation sustainability costs and benefits. Then, in Table 8, the individual categories of costs and benefits are characterized in more detail.

Table 7 Basis for evaluation of sustainability costs and benefits

	Company costs and benefits												External effects
	Environmental pillar						Social pillar				Value added		
	Air and climate (energy)	Waste waters	Wastes	Soil, underground and surface waters	Noise	Landscape	Environmental management	Work and work procedures	Human rights	Society		Responsibility for the products	
<b>1. Treatment of undesired effects</b>	For example, depreciation of end-of-pipe equipment, costs connected with waste management, costs for waste disposal						For example, costs in consequence of non-implementation of protection measures (accidents, injuries, incapacity to work)				Value added formation  and		
<b>2. Prevention</b>	For example, research and development costs in the field of emissions prevention, personnel costs of environmental management workers, external consulting services, verification						For example, measures for increasing health protection and safety at work, training and further education, fire protection, personnel costs of safety and health management						
<b>3. Material flows</b>	For example, material and other costs of non-product outputs										Distribution of value added between stakeholders		For example, life cycle costing, negative effects of emissions
<b>4. Earnings</b>	For example, revenues from sale of waste materials, subsidies for implementation of environmental protection measures						For example, revenues from operation of recreational facilities for employees, subsidies connected with solving social problems						Positive external effects, for example, value added in the region
<b>5. Intangible assets/liabilities</b>	For example, environmental quality of the site						For example, human capital				For example, business relations, brand name		
<b>6. Risk aspects</b>	For example, risks arising from treatment of hazardous substances, risks of accidents						For example, risks of injuries, risks of accidents				For example, operational risks		

Source: 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.



Table 8 Detailed structure of costs and benefits connected with environmental and social aspects of business

	<b>Environmental dimension</b>	<b>Social dimension</b>
<b>1. Treatment of undesired effects</b>	Costs resulting from non-implementation of protection measures	Costs resulting from non-implementation of protection measures
Depreciation	End-of-pipe equipment, adequate part of equipment producing wastes and emissions	Equipment for reduction of negative impacts in the field of safety and health, for example, noise reduction equipment
Repairs and maintenance, operation materials and external services	Equipment see above	Fire protection equipment
Personnel costs	Equipment see above	Overtime work in consequence of incapacity of employees to work, costs in consequence of illnesses and injuries at work
Taxes and fees	Waste landfilling, waste water discharge fees	Additional payments for exhausting work, additional payments for improper work environment
Fines, costs of authority proceedings	Non-compliance with acts and regulations in the field of environmental protection	Non-compliance with acts and regulations in the social/ethical field
Insurance premium	Increased environmental risks	Increased risks in the field of safety and health at work, and other risks connected with social issues
Recultivations and compensations	Compensations, for example, to fishermen, costs for recultivations, costs for clean-up of contamination in the places of work and in the company premises	Compensations, for example, reparation money

Table 8 Detailed structure of costs and benefits connected with environmental and social aspects of business - continuation

	<b>Environmental dimension</b>	<b>Social dimension</b>
<b>2. Prevention</b>	Emission prevention	Prevention of accidents (injuries) and risk reduction
External services	In connection with environmental management and certifications	In connection with training and safety measures (consulting services, audits)
Internal personnel	Environmental management and employees working on emission prevention	Personnel working on issues of health and safety at work, radiation and poison management, prevention of injuries (for example, training, internal audits), fire protection personnel, company medical doctors
Research and development	Emission prevention area	Reduction of injuries and solving of other risk aspects
Integrated prevention	Proportionate share of costs for integrated equipment, additional costs connected with cleaner technologies	Measures in the field of health care of employees, for example, equipment for improving physical condition, ergonomic chairs, measures for increasing safety at work (safety equipment)
Other prevention costs	Environmental communication, publications, support of activities in the field of environmental protection	Social communication, publications, donations for infrastructure development in the neighborhood of the company (for example, schools), voluntary social expenses, voluntary employee benefits

Table 8 Detailed structure of costs and benefits connected with environmental and social aspects of business - continuation

	<b>Environmental dimension</b>	<b>Social dimension</b>
<b>3. Material flows</b>	Costs of non-product outputs, valued by purchase price	
Raw materials	Wasted raw materials	
Auxiliary materials	Wasted auxiliary materials	
Packaging	Wasted packaging	
Operating materials	Essential operating materials by 100 %; administration materials are not taken into consideration	
Merchandise	Unless significant losses take place, this item is not considered	
Energy	Energy losses (concerning own production); costs for purchased energy by 100 %	
Water	Costs for external purchases	
Products	Products which end as waste (scrap, rejects), valued in production costs	
<b>4. Earnings</b>	Internal earnings	Internal earnings
Products		
Other earnings	For example, earnings from sale of residual materials; earnings of waste water treatment plant using its free capacity for providing services to external entities; subsidies for environmental investments; benefits from environmental insurance; compensations for damage caused to the company by another entity	For example, earnings from operation of recreational facilities for employees; contributions to staff canteen; subsidies for increasing employee qualification; benefits from casualty insurance; compensations for damage caused to the company by another entity

Table 8 Detailed structure of costs and benefits connected with environmental and social aspects of business - continuation

	<b>Environmental dimension</b>	<b>Social dimension</b>
<b>5. Intangible values</b>	<p>Environmental values</p> <p>For example, environmental quality of the place of business (i.e., site), relations with the company neighborhood and with state authorities</p>	<p>Social / ethical values</p> <p>For example, know-how; human capital; employee motivation; the company attractiveness as employer; creativity; the company goodwill (reputation)</p>
<b>6. Risk aspects</b>	<p>Environmental risks</p> <p>For example, contamination risk; accident risk; risk of legal development</p>	<p>Social / ethical risks</p> <p>For example, risk of creation of liabilities; risk of legal development; risk connected with the company image</p>

Source: 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.

When evaluating the total environmental and social costs and benefits, reported for certain period (usually a year), there should be taken into account also important items of intangible assets/liabilities, and risks which could have significant financial impacts in the future. These costs should be also evaluated in relation to the previous period, and their future development should be considered.

## **5. 2 Methodology of monitoring of costs connected with safety and health at work**

The area of safety and health at work (hereinafter H&S) forms an inseparable part of the social pillar of sustainable development. In the company, it includes, at the strategic level, definition and implementation of strategy in the field of H&S, and, at the tactical-operational level, measurement, monitoring and evaluation of the company performance in this area, and also reporting for internal and external stakeholders. In the H&S area, the company, as an employer, is obliged:

- To create work environment and working conditions which are safe and do not present health risks; this should be achieved through adequate H&S organization;
- To adopt measures for risk prevention, to eliminate risks, or, at least, to minimize their effects;
- To adopt measures for overcoming emergency situations (for example, accidents, fires, and floods);
- To ensure, for the employees, training concerning legal and other regulations regarding H&S;
- To provide personal protective equipment to the employees;

- To explain causes and circumstances of injuries at work, and to maintain their records;
- To provide, to the employees, information on risks of their work, and on protective measures against them;
- To organize H&S checks at all places of work and in all plants, and to eliminate the found out defects.

From the list of obligations, it is obvious that the company must identify problems connected with H&S, to solve them, prevent them, and to ensure safe and health work for its staff. Thus, it must pay attention to H&S organization, and, in particular, to the prevention area. It must be prepared to solve emergency situations, as well as to explain causes and circumstances of injuries at work. All the above-mentioned activities induce some costs, which form part of the company costs, and influence the company economic results.

Conventionally collected information in the H&S area focuses, in particular, on the field of injuries at work. Companies record, for example, frequency of injuries at work, their kind, places of origin, duration of incapacity to work (if applicable), etc. Subsequently, this information is expressed in relation to, for example, number of employees, number of hours worked, etc. However, in the economic context, it must be realized that it is essential not only to express costs connected with these injuries, but, especially, to determine *what value the company is losing as a consequence of these injuries, and, thus, what value is created through the implemented preventive measures*. The following text focuses on the issue of costs connected with H&S and their categorization. In a number of cases, it is useful to monitor and evaluate costs connected with H&S, and to transfer them to users (both external and internal) - thus, to use them for support of decision-making processes. Together with environmental costs, they form an important part of sustainability accounting, which can contribute to promotion of the sustainable development concept in the practice of industrial companies.

### **5. 2. 1 Basic categorization of H&S costs**

H&S costs include a number of diverse items. They can be classified into two summary categories:

- a) *Costs for operating the system of H&S management, and other activities connected with ensuring H&S in the company.* Types of cost items, as well as amount of these costs, are relatively stable. These costs are characterized by the fact that they usually are not influenced by adverse events, such as accidents or injuries at work.
- b) *Costs arising in consequence of adverse events (for example, accidents, injuries at work) - i.e., costs connected with consequences.* These costs may have the nature of direct expenditure increasing the present costs, as well as of potential decreases of revenues, or, optionally, also of opportunity costs. They depend on the type and frequency of the individual events (accidents, injuries), and on their consequences.

Especially the costs connected with consequences are characterized by that it is difficult to determine their amount. In spite of that, it is possible to identify some factors enabling to estimate the amount of these costs:

- Type of the event (accident, injury) and duration of absence;
- Wage policy of the company; job positions which the events may concern, wages of the employees at these job positions, their employment contracts; laws and state social policy, etc.;

- Extent and competency fields of the H&S management in the company. In the case of big companies (in contrast with small companies), the event concerns higher number of employees, corresponding activities and internal administrative processes and procedures are initiated, the problem is solved at many organizational levels, etc.;
- Nature of job positions the events can concern, easiness of finding substitutions, substitutability of the individual employees, etc.

Many studies were carried out in the field of economic relations of H&S. The subject-matter of their interest was either determination of costs arising as a consequence of adverse events connected with H&S (thus, for example, as a consequence of injuries at work), or evaluation of costs and benefits induced by implementation of measures within the framework of H&S. Studies focusing on the issue of costs arising as a consequence of adverse events unambiguously prevail. The following text focuses solely on this category of costs.

### **5. 2. 2 Costs arising as a consequence of adverse events and their determination**

From the carried out studies focusing on the field of costs arising as a consequence of adverse events, there ensue efforts to distinguish between the unambiguously direct costs (for example, compensation as a consequence of an injury at work) and indirect costs which arise as a consequence of an adverse event, but which are not obvious at first sight (thus, they are hidden), for example, unproductive time of co-workers, administrative costs, fines, etc. In order to divide the costs into the above-mentioned costs categories, the criterion of *insurability* may be used; thus, there is very often distinguished between costs which may be refunded thanks to insurance (direct costs) and which may not be refunded in this way (indirect costs). Due to this factor, ratio between direct and indirect costs differs in the individual countries, in view of differences of legal and insurance systems.

Another possibility how to determine costs arising as a consequence of adverse events are *activity-based approaches*. These approaches emphasize causality between the event (accident, injury) and its consequences, and try to understand their economic relations. Thus, within the framework of these approaches, the subject-matter of interest are activities following the event, and their economic impacts. Also in the case of these approaches, there may be distinguished unambiguously direct (i.e., obvious, visible) and indirect (i.e., hidden) costs. However, this directness and indirectness is linked to the fact whether the costs in question may be determined from the company accounting system.

#### **5. 2. 2. 1 Activity - based methods**

The activity-based approach is used, for example, by the Accident Consequence Tree (ACT) and Systematic Accident Cost Analysis (SACA) methods.

Within the framework of the *ACT method*, the consequences (and, thus, also costs and, optionally, benefits) are differentiated to:

- Lost work time;
- Losses of short-term assets (for example, materials and products);
- Losses of long-term assets (for example, machines, apparatuses);
- Additional costs (for example, costs for transport, consulting and advisory services, fines);
- Losses of revenues (for example, due to loss of contract or decrease of sale price);

- Incomes (awarded compensations from insurance companies);
- Other costs (for example, costs connected with modification of insurance contracts for the subsequent period).

Another classification of costs is used by the *SACA method*. This method, similarly as the previous approach, is based on consequences of injuries at work, and concentrates on costs arising from them. The aim of this method is to provide the management with instructions for identification of these costs, which can be used even without profound knowledge and experiences in the field of accounting and financial analyses. Costs connected with injuries at work are divided into:

- Costs caused by absence of the worker (for example, sickness payments);
- Communication costs (for example, costs for mutual communication among the employees, costs for communication among employees and management);
- Administrative costs (for example, costs connected with payments of wages, requirements on reporting, supplementary investigation);
- Costs of preventive measures (for example, procurement of machine spare parts, training activities);
- Costs connected with disruption of the production process (for example, training of substitute workers, loss of revenues, overtime work, etc.);
- Other costs (fines, gifts for the affected employees).

### **5. 2. 2. 2 Health & Safety Executive method**

The above-mentioned approaches to dividing costs connected with H&S are based on the effort to distinguish between direct and indirect costs. This directness of costs is based either on the criterion of insurability, or incorporation of the costs into the company accounting system is taken into consideration. Division of costs into direct and indirect ones is used also by another method for measuring costs connected with H&S - the Health & Safety Executive (HSE) method. This method takes into consideration the so-called financial costs and opportunity costs. Financial costs are defined as costs induced by necessary activities which must be carried out as a consequence of the event (accident, injury at work). Opportunity costs are costs for which the company will not receive any "compensation". Thus, the method emphasizes that it is necessary to take into consideration costs which the company would not have to bear if the event did not happen.

Within the framework of the HSE method, costs are divided into the following categories: costs connected with injuries, costs arising as a consequence of adverse events (i.e., accidents, injuries), and costs as a consequence of illnesses (see <http://www.hse.gov.uk>).

*Costs connected with injuries* comprise costs induced by the injury; these costs are usually covered by insurance, and subsequent reimbursement takes place in the case of them. Costs not covered by insurance have higher importance; this concerns, in particular, costs caused by subsequent absence of the employee, property damage, costs for providing first aid.

An important cost category is formed by *costs arising as a consequence of adverse events*. Any unplanned event which results in injury or illness of staff, or which causes damage to equipment, apparatuses, or material, is considered to be an adverse event. Costs arising as a consequence of these events may be divided into two categories:

- Financial costs: additionally spent costs induced by efforts to achieve the required output (for example, overtime work, repair costs, costs for additional material, fines and penalties, etc.);
- Opportunity costs: they represent "unproductive" wage costs, when employees cannot work as a consequence of the event. This concerns, for example, wages of employees waiting for repair of machines and equipment, or, optionally, of employees who are not able to work as a consequence of injury, and costs induced by idle time of machines and equipment.

In order to fully calculate these costs, it is necessary to take into account also other costs (circumstances) which may be connected with the event; a number of items may be hardly quantifiable:

- Providing first aid;
- Transport of the worker into hospital;
- Ensuring safety of the place of work;
- Extinguishing possible fire;
- Immediate stopping of equipment, and stopping of all activities;
- Time of employees for recording and investigation of the event;
- Meetings focusing of circumstances of the event;
- Time spent with H&S workers / state authorities;
- Fees to external consultants helping to investigate the event;
- Determination/modification of the schedule of work activities;
- Restart of operation/production;
- Removal of waste, equipment, products, etc., from the place of work and its vicinity;
- Return of work on the standard level;
- Rectification of damage/faults;
- Ensuring the necessary tools, equipment, services, worktops, etc.;
- Wage costs of the injured worker;
- Wage costs of the substitute worker;
- Lost work time;
- Overtime work;
- Costs for ensuring new labor force / recruitment of workers;
- Contractual penalties arising from non-compliance with the contract conditions;
- Canceling of orders;
- Regaining or reassuring customers;
- Ensuring alternative sources for the customers;



- Compensation payments;
- Legal consultancy;
- Time of workers spent on the case investigation;
- Fines imposed as a consequence of illegal behavior;
- Increase of insurance premiums.

*Costs as a consequence of illness* are very important; at the global level, they represent loss in the order of several tens of millions working days annually. In a number of cases, these costs remain to be hidden; they become to be of interest only if the illness becomes permanent, or has permanent consequences, or in the case of long-term incapacity to work. Costs as a consequence of illness are connected with absence of the worker, possible overtime work, a loss arises as a consequence of production decrease, terms of orders possibly are not met, in the case of a long-term illness, costs for recruitment and training of new employees arise to the company. Inadequate work burden of the other workers, and work stress, may represent another important factor. It can induce arising of other costs; for example, as a consequence of increased sickness rate, workplace morale or performance may be reduced, or frequent migration of labor force, and subsequent recruitment and training of new labor force, may take place.

When calculating all categories of costs arising as a consequence of injuries at work or other adverse events, all the above-mentioned important factors should be taken into consideration. It is obvious that the individual types of events will differ depending on the sector, labor force structure, hazardousness of substances used within the framework of the company processes, age of production equipment, training or qualification of employees, and other factors.

### **5. 2. 3 Economic impacts of care for H&S**

The H&S area is very closely connected with the company performance, and influences its economic results. Ensuring H&S in the company induces costs reducing the company economic result. But, on the other hand, high-quality care for the H&S area brings economic benefits to the company. High-quality H&S system also represents an important stimulating factor for the company employees.

Costs connected with H&S may be defined as costs the company spends in connection with ensuring requirements related to H&S, and costs the company has to bear as a consequence of adverse events (for example, in connection with injuries at work, accidents, etc.). From the actual definition of this cost category, it is obvious that it is useful to monitor these costs in the case of industrial companies. In a number of industrial sectors, these costs will represent important cost items (in comparison with the other cost categories, or, optionally, with turnover). If the company management has, at its disposal, relevant information on these costs, it may use them for support of decision-making processes, and to influence the amount of these costs. The information may be used for proposing measures which will contribute to increasing quality of the care for safety and health at work, and, thus, for preventing costs as a consequence of adverse events. High-quality H&S management surely manifests itself significantly also in other areas. The area of productivity of labor, as well as of efficiency of production processes, may be improved. Staff turnover and sickness rate is reduced; all these factors contribute to increasing satisfaction of employees and improving quality of their work.

In particular, information on costs arising to the company as a consequence of adverse events is very important for the management. From the carried out studies, it is clear that there exist

efforts to distinguish between unambiguously direct costs, and indirect costs which arise as a consequence of these events but which are not obvious at first sight - thus, they are "hidden" for the management. In order to determine these costs, it is advantageous to use activity-based approaches. They emphasize causal relation between the event (accident, injury) and its consequences, and try to reflect all their economic impacts. Using these approaches, it is possible to identify the H&S areas to which the management should pay particular attention, and to quantify benefits achievable through suitable measures.

### **5. 3 Financial analysis of company sustainability performance**

*Financial analysis* represents a set of activities the aim of which is to find out and comprehensively evaluate the *financial situation of the company*. Thus, it serves to determine financial health of the company, to identify its weaknesses which could endanger the company in the future, and, simultaneously, to identify also strengths the company could rely on in the future.

Financial analysis proceeds in the following steps:

- Recognition of the past development of the company financial situation;
- Determination of causes of its improvement/worsening;
- Directing the further development of the company activities in order that the company is financially healthy, thus, in order that the company ability to settle due liabilities in time is not endangered, not even in the long-term perspective.

Financial analysis enables to evaluate the company as a whole, and focuses on all factors influencing financial situation of the company. The subject-matter of interest of the financial analysis is short-term financial situation (solvency of the company in the perspective of 1 year), as well as long-term financial situation (ability to settle long-term liabilities). Financial health of the company is influenced also by effectiveness of the company functioning (achieved profit rate). Although financial analysis is based, in particular, on past data, its focal point resides in view into the future; it serves for support of decision-making processes - it forms basis for decision-making concerning the future.

Financial analysis provides information for which both external stakeholders and internal users are interested. The external users include, in particular, investors, banks, and other creditors, state and its bodies, business partners (i.e., customers and suppliers), and competitors. Outputs of financial analysis are used also by the company employees, and, in particular, the company management.

In view of importance of sustainable development, it is obvious that the issue of sustainable development and the company sustainability performance should form part of financial analysis. This would enable evaluation of the system of company management in view of sustainable development, as well as evaluation of impacts of these issues on the company financial performance. In order to enable this, also environmental indicators and indicators of social performance have to be incorporated into the conventional methods of financial analysis, in addition to economic performance indicators. Thus, it is necessary to use both quantitative and qualitative data, data which form part of the accounting system as well as other data, data expressed in monetary units as well as in physical units.

The aim of such financial analysis is to focus on environmental and social activities which are connected with important financial and non-financial benefits, to show financial relations of all decisions concerning sustainable development, and, thus, to provide managers with

corresponding tool supporting decision-making processes, and enabling them to evaluate the management system from the points of view of sustainable development and meeting of the company objectives (both objectives in the field of sustainable development and financial objectives). The subsequent part of this methodology presents a model of financial analysis of the company sustainability performance, published in 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 Basic framework for financial analysis of company sustainability performance**

In order that the existing tools and models of financial analysis can be used for analysis of the company sustainability performance, it is necessary to make the following modifications:

1. To incorporate impacts of environmental and social problems on the company economic and financial performance into financial analysis;
2. To implement the "cause and effect" principle (causal analysis).

The presented model takes into account and mutually interconnects the key factors of sustainability and the shareholder value concept. Also the basic principles of causal analysis are applied, and analysis of groups of indicators is used.

Understanding which factors influence business success, as well as opinions how environmental performance and social performance influence the company economic and financial performance, have been changing in the recent years. The presented model is based on incorporation of sustainability aspects into the standard framework of creation of value for the owners (shareholders). It uses six basic factors of creation of value which is in accordance with the sustainable development principles:<sup>9</sup>

1. *Customer attraction*. It is defined as the company ability to become attractive for the customers (through interesting products, brand, a strong reputation, services for customers, or other company activities). Within the framework of decision-making processes, it is necessary to take into consideration the product design, composition and components the product contains.
2. *Image and reputation, brand*. This concerns the value of the company and brand it uses. In the case of each decision (operating, financial, as well as investment), it is necessary to assess whether the company goodwill or brand will not be harmed, and, thus, whether the company growth will not be endangered.
3. *Licence to operate*. This is the level of acceptance of the company by its stakeholders. The company must ensure that its operating, financial, as well as investment decisions do not endanger its licence to operate, and, simultaneously, create conditions for improvement of relations with the stakeholders - i.e., contribute to expanding this licence. This factor of value creation has direct link to long-term growth of the company.
4. *Human and intellectual capital*. This factor focuses on knowledge and skill of the company employees. Each company decision has very close link to the attractiveness of the company as an employer, and influences the company ability to retain employees. It is

---

<sup>9</sup> The factors are taken from the publication *SustainAbility: Buried Treasure: Uncovering the Business Case for Corporate Sustainability*. London, SustainAbility, 2001.

necessary to ensure education for the workers, to enable their further development, and to ensure adequate work environment for them. The company must be aware that satisfied workers are basic precondition of the company development. Human and intellectual capital influences the company ability to innovate.

5. *Innovation*. It is defined as the company ability to maintain competitive advantage by designing and delivering new and improved products, services and business models. There exists very narrow interrelation between the company environmental and social responsibility and the company innovation activities. Decision-making on investments is directly based on innovation policy of the company; innovations may contribute to confirmation of the company efforts for sustainable development.
6. *Risk performance*. It concerns risks related to the company assets (possibility of accidents or damage) which could mean, in the long-term perspective, a threat to the company growth. The identified risks should be reflected in financial, operating and investment decisions. If the risks are not managed, it may influence all the other factors of value creation.

These six factors may be regarded as a kind of catalysts of the company decision-making processes, and indicate whether the decision-making is in accordance with the sustainable development principles; the aim is creation of such shareholder value which will contribute to sustainable development. The factors should support operating, financial, as well as investment decision-making, enabling to meet determined values of all indicators of financial, environmental and social performance, and, through that, the required value is created. The factors not only influence decision-making in the individual areas, but, by means of them, all the areas are interconnected.

A model of financial analysis of the company sustainability performance is depicted in Figure 7.

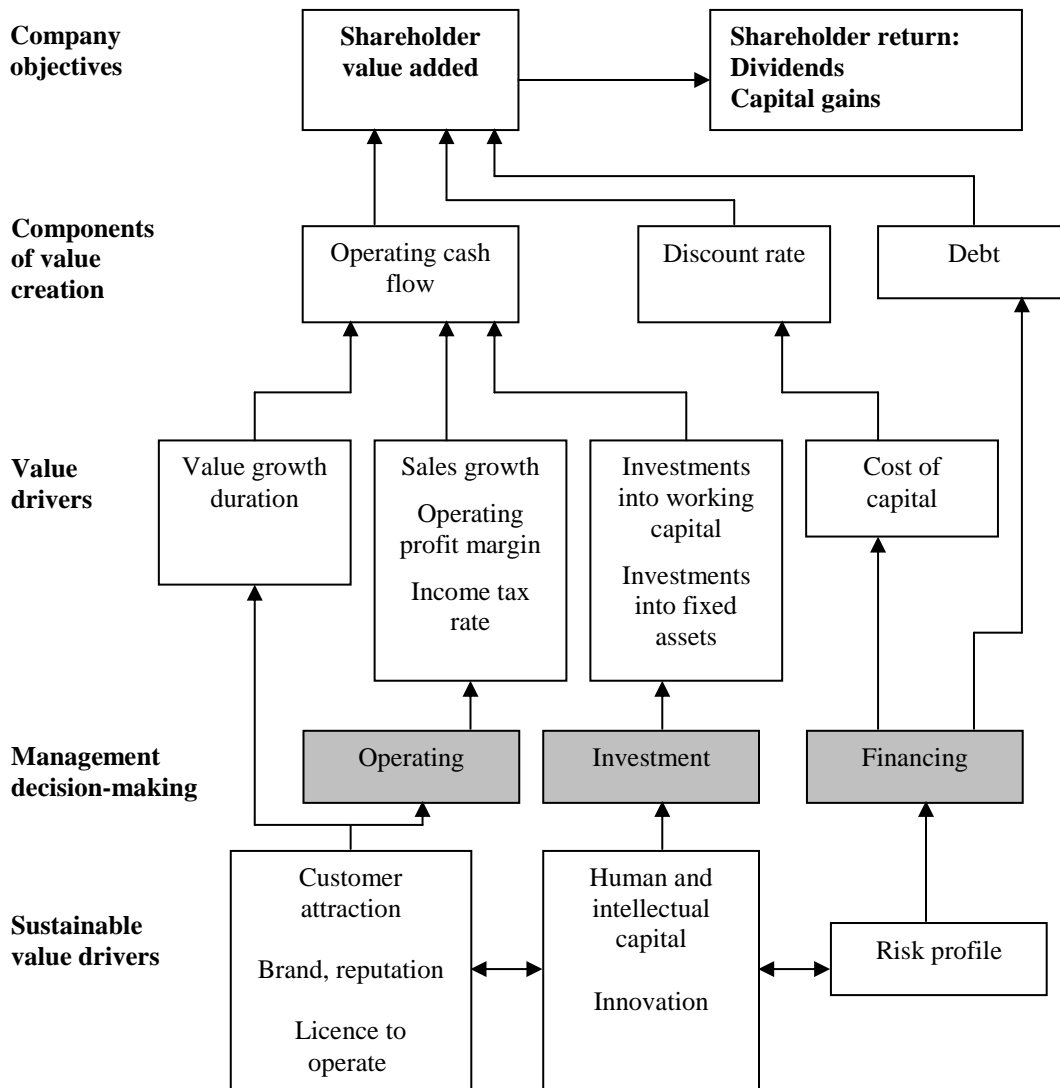


Figure 7 Conceptual framework of financial analysis

Source: 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.

The present model further uses the basic technique of financial analysis - *analysis of ratio indicators*. Simultaneously, the basic principles of causal analysis are also applied; analysis of groups of indicators is used - so called *DuPont Chart*. It focuses either on analysis of the return on assets (ROA) indicator, or the return on equity (ROE) indicator. It is based on the following basic relationships:

$$ROA = \frac{Profit}{Sales} * \frac{Sales}{Assets}$$

$$ROE = ROA * \frac{Assets}{Equity} = \frac{Profit}{Sales} * \frac{Sales}{Assets} * \frac{Assets}{Equity}$$

The model uses analysis of the ROE indicator. The applied DuPont Chart is depicted in Figure 8.

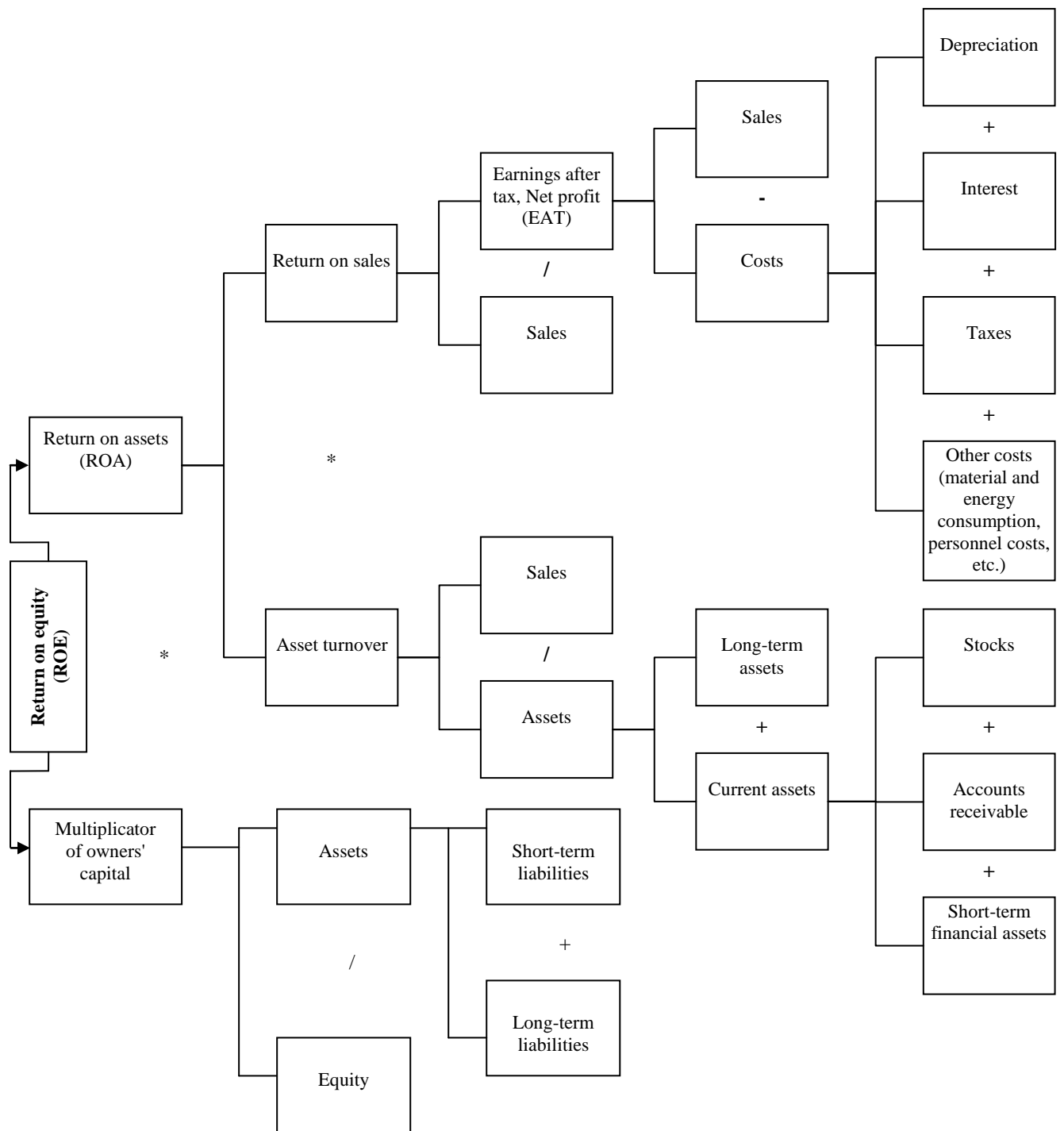


Figure 8 DuPont Chart

### 5. 3. 2 Model of financial analysis of company sustainability performance

The model tries to interconnect important financial performance indicators with the indicators of environmental performance and social performance.

The result of identification of relevant ratio indicators, and definition of relationships among them, is a model depicted, in a simplified fashion, in Figure 9. Achieving of the required

results (top of the pyramid) depends on return on equity (ROE), cost of equity, and future growth rate (g).

An example how environmental issues may be incorporated into financial analysis is given on analysis of the ratio indicator Sales/Long-term Assets (see Figure 10). Let us assume that the company management insufficiently uses cleaner technologies, and this is the reason why the ratio indicator Sales/Long-term Assets is so high. This approach is not satisfactory from environmental point of view; financial results are good, but they are not accompanied by good environmental performance. For more detailed analysis of this situation, it is not sufficient to focus only on the part of the pyramid depicted in Figure 10. It is necessary to extend this analysis to other areas of the company management, to analyze this problem more deeply, and to focus also on environmental aspects of this problem (see Figure 11). What does use of technologies which are not environmentally sound cause to the company? Higher emissions only? More waste? Higher fees? Thanks to more detailed analysis, we get to lower levels of the pyramid, and receive information which can be beneficial for the company financial management. The obtained information may signal that environmental problems cause, to the company, also problems in the field of meeting top indicators. The company management will have to explain, to the shareholders, why growth of the indicator Sales/Long-term Assets is accompanied by decrease of the indicator Sales/Current Assets, and, because of that, the indicator Sales/Assets remains unchanged and does not influence ROA in the required direction; the indicator Profit Margin is worsening in such way that the ROA indicator is even decreasing. Another consequence may be that the company reputation is deteriorating, and this causes reduction of sales. Through that, the company is losing its market share, and its growth is endangered. All this is reflected in decrease of the share price.

Legend to Figures 9 - 11:

LA – Long-term assets

LTA – Long-term tangible assets

LIA – Long-term intangible assets

CA – Current assets

D – Debt capital

E – Equity

EBIT – Earnings before interest and tax

d – Payout ratio (it expresses what share of the created net profit is paid out to the owners and what its part is used for reinvestments into the company)

Source of Figures 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.

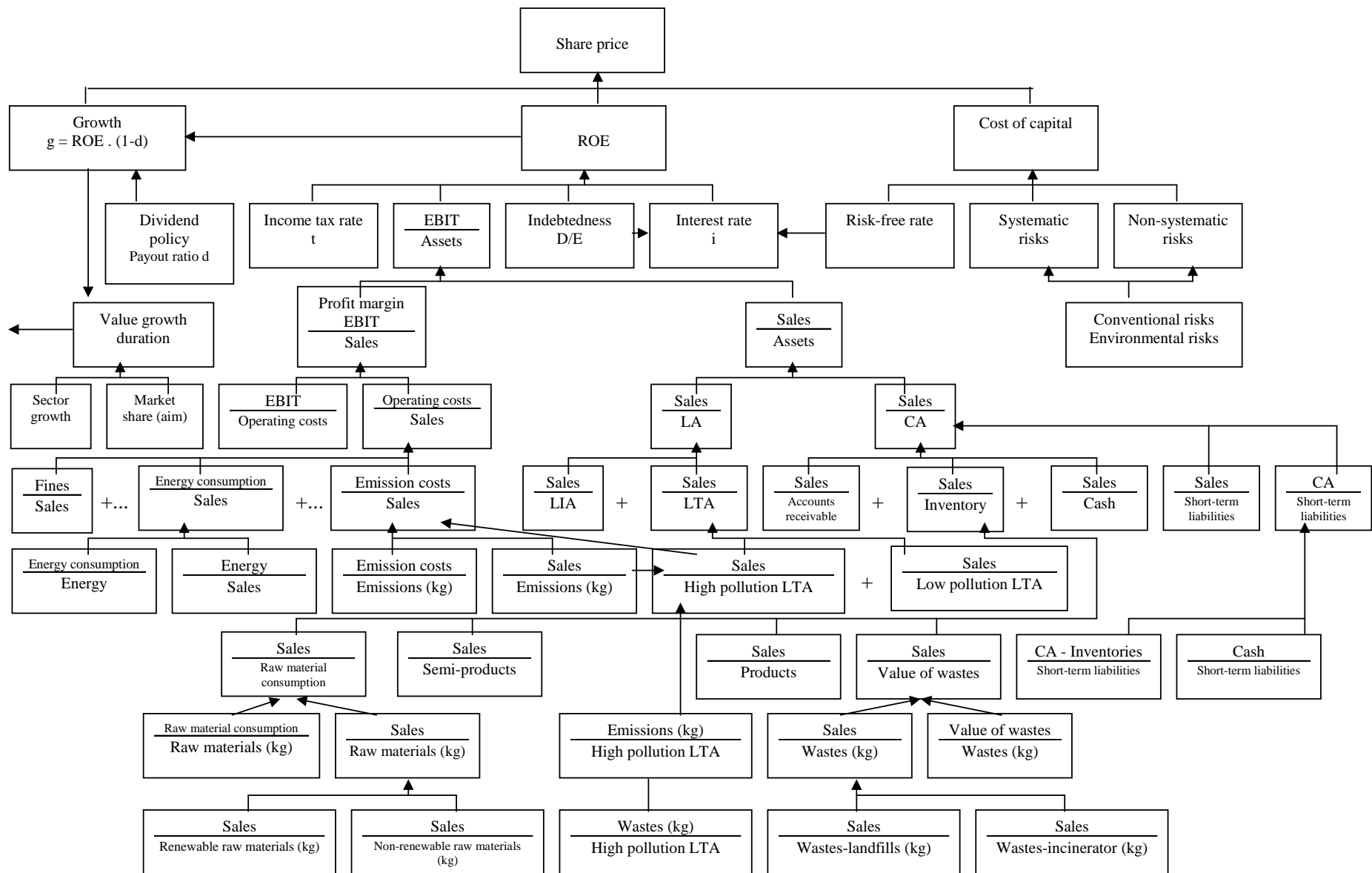


Figure 9 Model of financial analysis of the company sustainability performance (1)



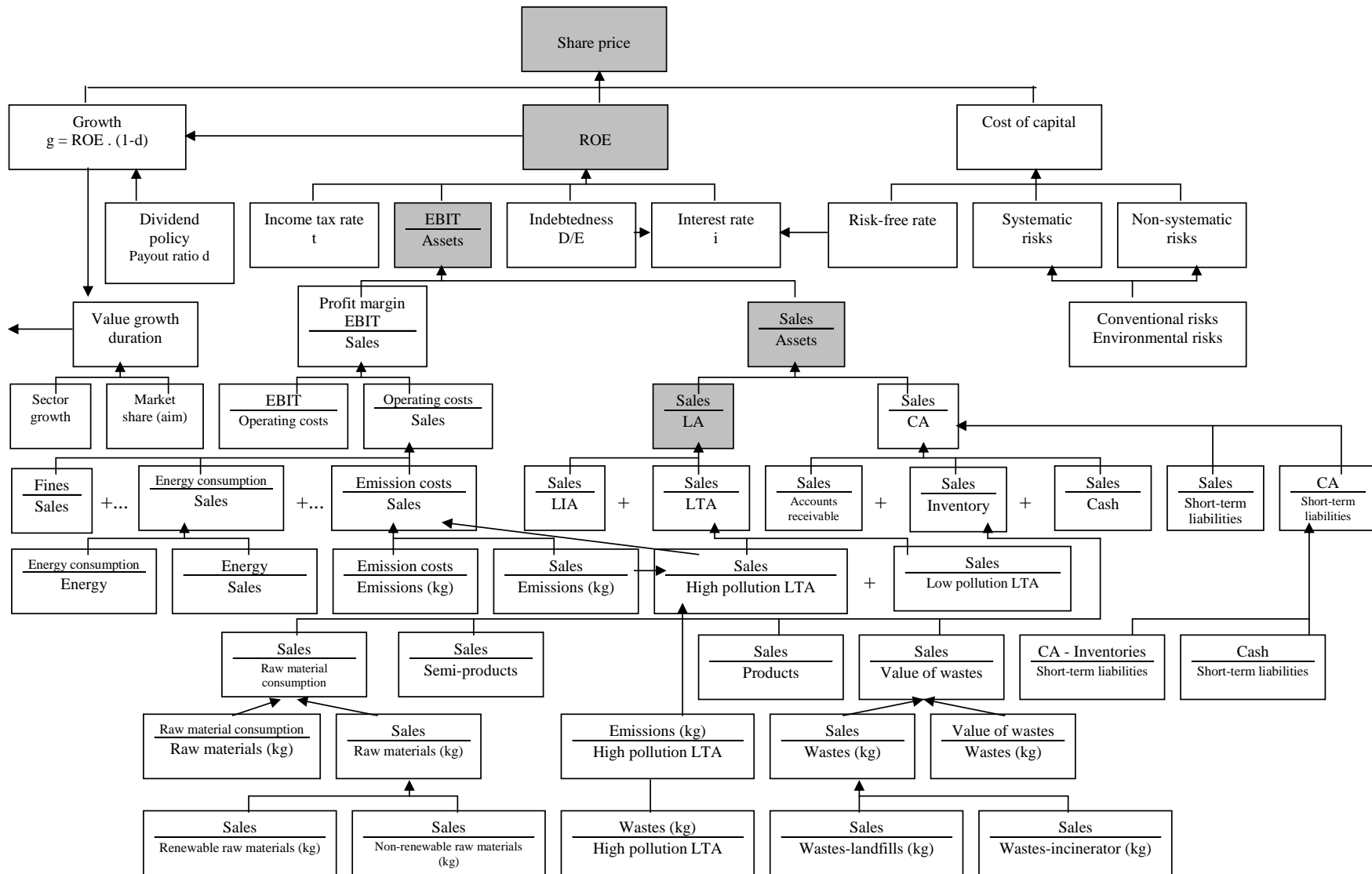


Figure 10 Model of financial analysis of the company sustainability performance (2)

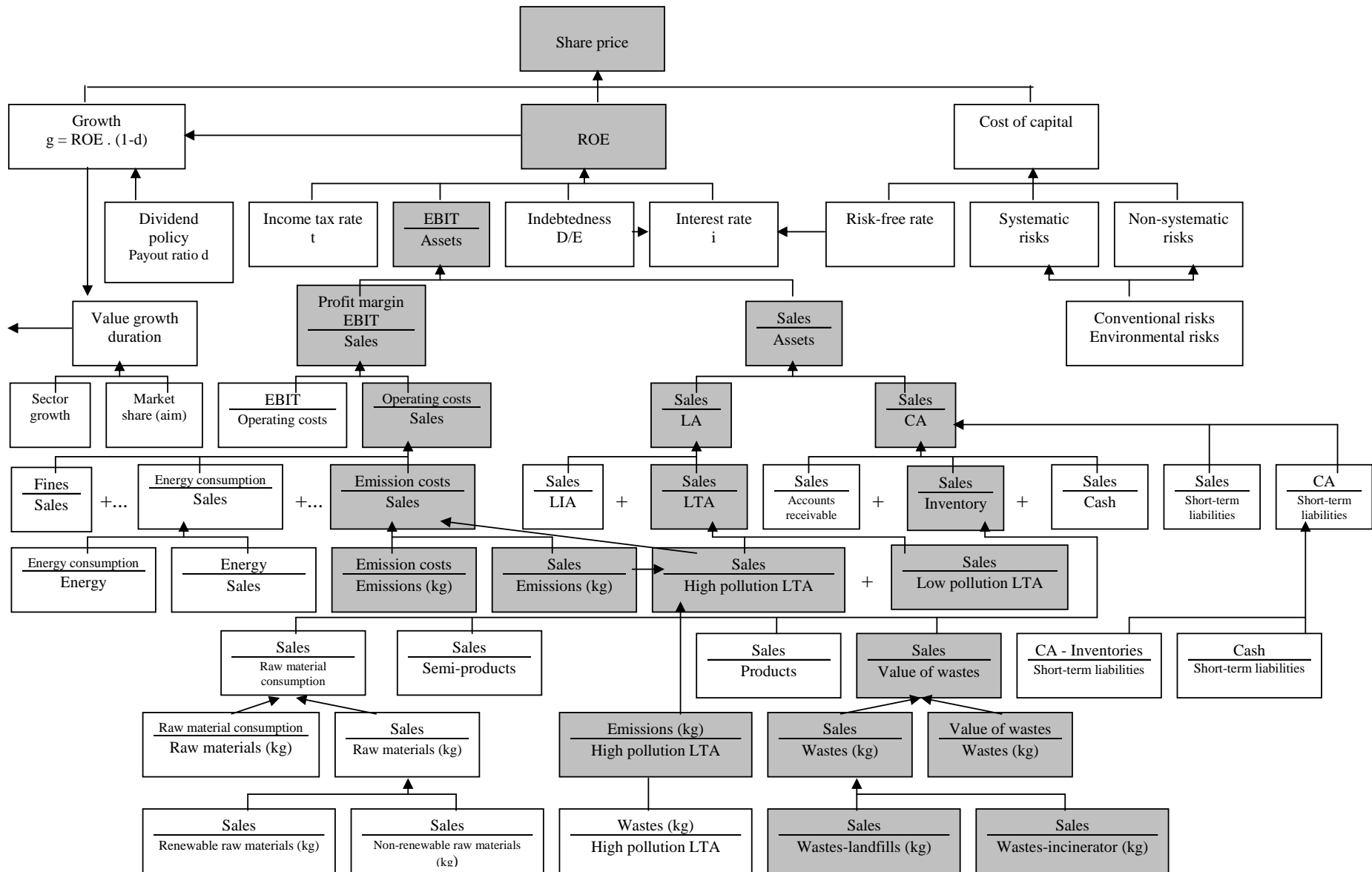


Figure 11 Model of financial analysis of the company sustainability performance (3)

## 6 Conclusion

Sustainability accounting at the corporate level is connected with a number of serious problems, which have not been completely solved yet, and represent limitations for potential implementation of the system in practice. These problems include, in particular:

- Vagueness (obscurity, incomprehensibility) of the term *sustainable development*;
- Absence of a complex framework for the company sustainability accounting;
- Unsolved interconnections between accounting and reporting;
- Insufficient integration (interconnection) of the three pillars of sustainable development.

The terms *sustainable development* and *sustainability* mean different things to different people. Because these terms are not perceived unambiguously, and common agreement on their content does not exist, it is difficult to start using them actively in practice. Vagueness and obscurity are characteristic features of terminology concerning these two related terms. In order that sustainability accounting can be developed, *sustainability criteria* must be determined as a basis for successful application.

In order that sustainability accounting is "introduced" into practice, it is necessary to create a complex framework into which the system will be incorporated. The basic sustainability principles have to be identified. These principles include, among other things:

1. Necessity to take *long-term point of view* into consideration within the framework of decision-making. It means that also intergenerational equity must be taken into consideration - sustainability accounting must essentially provide information for decision-making having both short-term and long-term impacts and consequences;
2. Requirement of *cautiousness* when adopting decisions which could result in significant endangering of sustainability - this *precautionary* principle causes many problems in practice; it emphasizes the need to take risks into consideration. Risks must be identified, recognized, measured (if possible), and it is necessary to compare benefits of the company activities with risks these activities represent for the society. If this does not take place, stakeholders will question the right of the company to continue its activities, or to function in the unregulated way.
3. *Provision of information* serving for support of decision-making - for example, if the decision concerns long-term investment into heavy industry, there is necessary information especially for the purposes of this decision, as well as regular information on development towards expected results of the decision;
4. *Use of criteria* (indicators) which help in decision-making - in some cases, financial indicators may serve this purpose, in other cases the relevant indicators are expressed in physical units. In the case of some decisions, the best way is to use qualitative evaluation based on best practice rules.

In connection with sustainability accounting and reporting, there arises question whether accounting "drives" reporting or whether reporting "drives" accounting. Importance of this question should not be underestimated. Sustainability accounting will be influenced to higher extent by the management needs in the case that accounting "drives" reporting, and by requirements of external stakeholders in the opposite case that reporting "drives" accounting. If reporting "drives" accounting, considerable room for providing useless and manipulated information exists.

Sometimes the term *Triple Bottom Line Accounting* is used for designation of company accounting interested in economic, environmental and social issues (in other words, sustainability accounting). The concept of three bottom lines of the company, although this being a step towards recognition of social and environmental impacts on, and opportunities for, companies, does not sufficiently emphasize their *mutual relations*. If sustainability accounting has to help to direct the company behavior towards sustainability, it must focus, in particular, on the question of close integration among the economic, environmental, and social levels.

In conclusion, the following may be stated concerning the issue of sustainability accounting:

- The basic relation between the company sustainability accounting, and sustainable development, ensues from the fact that sustainable development of the society cannot be achieved without sustainable development at the corporate level. From this, there unambiguously follows that it is, primarily, necessary to support sustainability management accounting.
- A company is stimulated to sustainable development, in particular, by economic benefits (cost reduction, revenue increase), risk minimization, improvement of the company reputation, increase of trust of employees and other stakeholders, development of innovation activities in the company, etc.
- Each measure towards the company sustainable development must by always assessed and evaluated in view of all the areas (pillars) of sustainable development.
- At the corporate level, it is necessary to incorporate the sustainable development concept into the decision-making process at the strategic, as well as tactical-operational levels. Thus, the sustainable development principles will become an inseparable part of the company management. In order that the management can make decisions in accordance with the sustainable development concept, it has to have relevant information at its disposal. This information should be also included in the company information system, i.e., in accounting, particularly in the management accounting sub-system. A question remains what information is necessary for decision-making leading to the company sustainable development. In order to solve this problem, it is essentially possible to start from the three pillars (areas) of sustainable development, and to use knowledge from implementation of environmental management accounting. Within the framework of decision-making, both financial information and non-financial information (on material and energy flows, on social issues) will be used. Information characterizing the company economic performance, environmental performance, as well as social performance, will form part of sustainability accounting. It will include both information for single use and information commonly used (thus, regularly collected), information necessary for solving strategic, as well as tactical-operational tasks.
- For further development of methods and processes of sustainability accounting, there may be sensibly used experiences and knowledge obtained within the framework of environmental management accounting. It forms an inseparable part of sustainability accounting.
- Sustainability accounting (similarly as environmental accounting) represents a tool for implementation of a *new business approach* into the corporate practice; it is not an environmental concept.
- Promotion and introduction of sustainability accounting should remain voluntary.

Sustainability accounting represents a relatively broad concept; it includes already existing, and in the practice of industrial companies used, methods of environmental accounting, as well as social aspects of business. It is a tool of economic, environmental, as well as social management; its importance for the future should reside, in particular, in interconnection (integration) of all the three areas of sustainable development. Sustainability accounting should contribute to significant change in behavior of business entities.

## References

1. Armstrong, M.: Personální management. Prague: 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: University of Žilina, 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. Prague: 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. Regulations of the European Parliament and of the Council Nos. 2493/2000 and 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. Prague: 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. et al.: Politika životního prostředí, Vybrané kapitoly. Ústí nad Labem: University of Jan Evangelista Purkyně in 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]. Available at <[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. Prague: 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. First issue. Prague: CEMC Prague, 2005. ISBN 80- 85990-09-1.
50. Trnková, J.: Společenská odpovědnost firem. Business Leaders Forum, February 2004.
51. Act No. 17/1992 Coll., on the environment.



## ANNEX 1

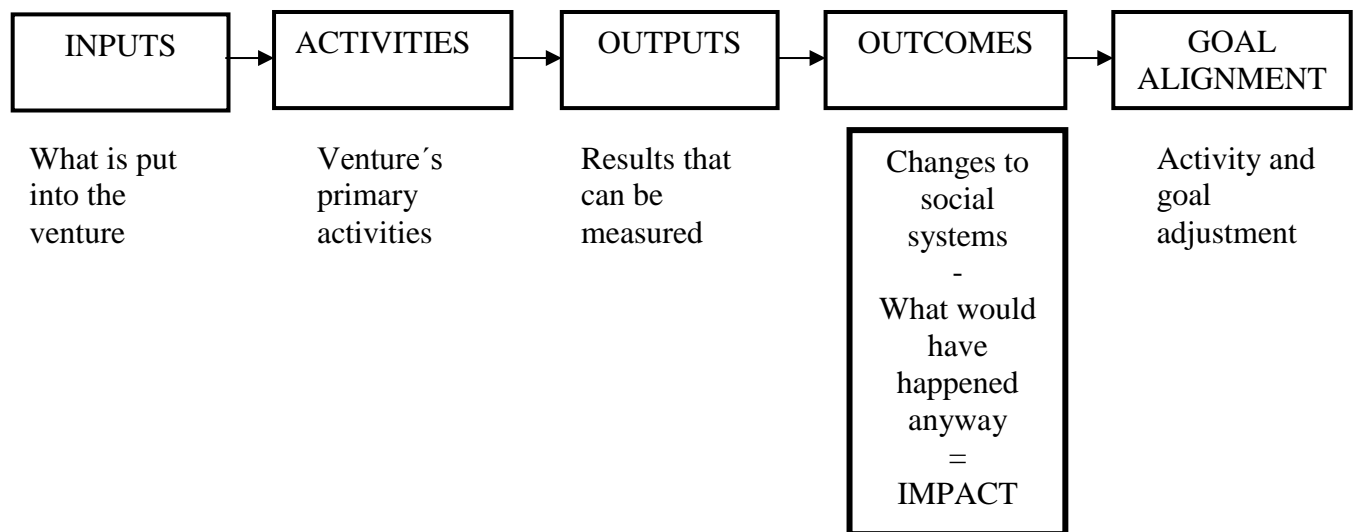
### SOCIAL IMPACTS AND THEIR MEASUREMENT

Source: Modified according to 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.

#### Definition of social impacts and related terms

<b>Term</b>	<b>Definition</b>
<b>Social impact</b>	Impacts of public or private actions (activities) on human population, which lead to changes in the way of life of human beings, influence their work, personal life, meeting of their needs, and other their activities as members of the society. A part of social impacts is formed also by cultural impacts, including standards, values and opinions influencing and guiding behavior of each individual, as well as the society.
<b>Social impact</b>	It designates significant changes of physiological state, subjective feelings, motives, emotions, cognition and beliefs, values and behavior, which take place in an individual as a consequence of behavior or actions (activities) of other individuals.
<b>Impact</b>	A part of the overall result caused by the company activities, exceeding the limits of what would happen in any case.
<b>Impact</b>	Achieving the required results is connected with a whole number of various changes. Some of these changes have adverse impacts on life of human beings (of individuals or the whole population). They may induce changes in knowledge, skills, behavior, may have impacts on health or state of health of children and adults, families or communities. These changes are defined as impacts.
<b>Social value</b>	Social value is being created when sources, inputs, processes or policies are combined in a way that they contribute to improvement of life of individuals or the society as a whole.
<b>Social impact assessment</b>	Social impact assessment enables to assess (i.e., to measure and summarize) a broad range of impacts (or effects, or relations) which are result of certain actions (activities).
<b>Social impact assessment</b>	Social impact assessment comprises processes of analysis, monitoring and management of both intentional and unintentional relations (both positive and negative) of the planned actions (activities) and processes of social changes induced by these actions. Its primary aim is to contribute to sustainability of human environment.
<b>Social impact management</b>	It is an intersection of business practice and social interest. The approach takes into account and respects their interrelations.

Delimitation of social impacts is based on the following scheme:



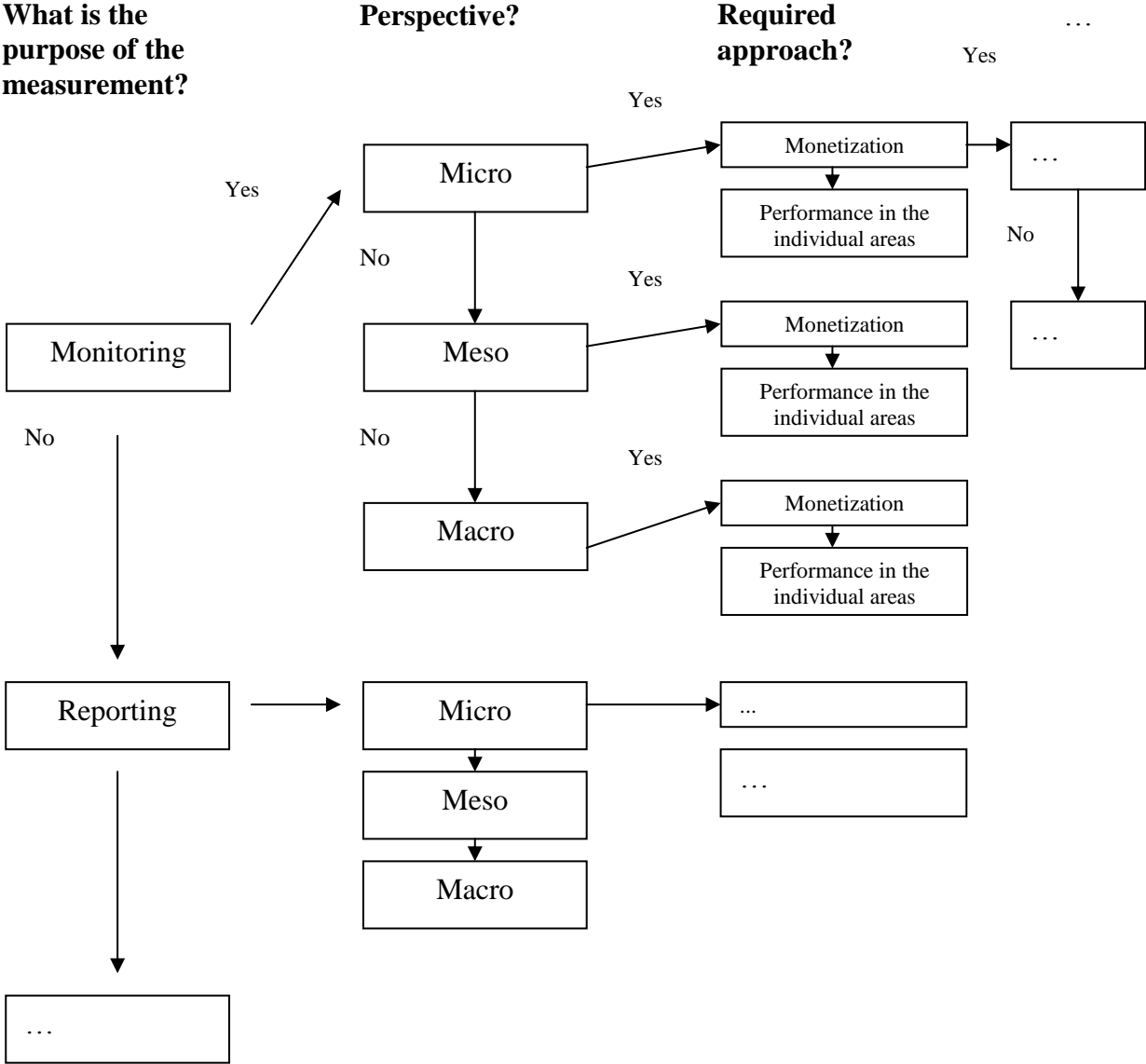
As yet, the following basic **methods** were developed for measurement of **social impacts**:

- 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)
- Atkinsson 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)

The above-mentioned methods may be divided according to various features:

<b>Feature</b>	<b>Types</b>	<b>Note</b>
<b>Users</b>	Business entities Non-profit and non-governmental organizations	For example, SRA, ACAFI, TBL, MIF, BACO For example, SROI, OASIS, SCBA, LEM
<b>Focus</b>	Ex-post Ex-ante	Assessment of impacts which took place already Assessment of impacts which can be expected in connection with the planned actions or reforms - information serving for support of decision-making processes, for selection of the optimum variant
<b>Orientation</b>	Inputs  Outputs	Methods using for the assessment differences in inputs ensuing from the proposed social measures (for example, what savings will be caused by increased satisfaction of employees) Methods using for the assessment differences in outputs ensuing from the proposed social measures (for example, better image)
<b>Perspective</b>	Micro (individual/employee) Meso (company) Macro (society)	The methods take into consideration various points of view: Impacts on individuals, employees Company impacts Impacts on the society
<b>Approach</b>	Process methods  Impact-based methods  Monetary methods	They monitor efficiency and cost-effectiveness of the company processes. They measure the company outputs and their impacts, i.e., the company performance in the given area (each area has its own indicators). They interconnect all the three basic areas of sustainable development, and measure the company performance in all the areas by means of value indicators
<b>Purpose</b>	Screening  Monitoring  Reporting  Evaluation	Methods suitable for evaluation of investment opportunities and their benefits in view of financial and social aims of investors Methods supporting management decision-making and providing information on progress of the monitored phenomena Methods usable within the framework of reporting to external stakeholders Methods of assessment of real impacts (ex-post) - the information serves to learn lessons, and is usable for support of decision-making

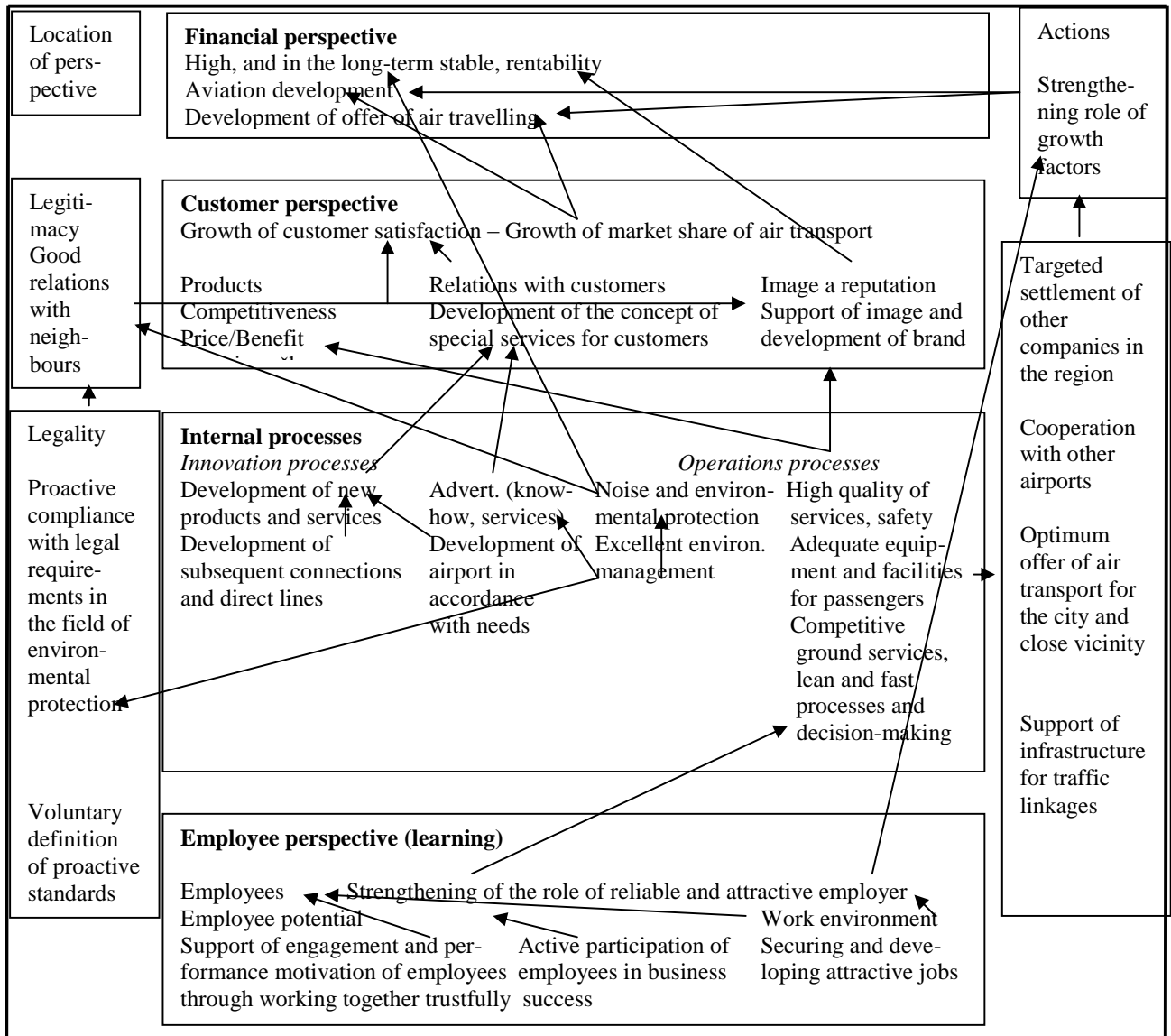
Outline of procedure for selection of a suitable method is provided by the following scheme:



**ANNEX 2**

**EXAMPLE OF SBSC (Hamburg airport)**

Source: 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.



### ANNEX 3

#### ROLE OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING AND REPORTING IN THE INDIVIDUAL STAGES OF DEVELOPMENT OF BUSINESS ENVIRONMENT

Source: 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.

<b>Business environment</b>	<b>Expectations of stakeholders</b>	<b>Importance of sustainability accounting</b>	<b>Importance of sustainability reporting</b>
„Trust me“	No	Improvement of use of materials and increasing of efficiency of the company processes	Internal communication for achieving aims in the field of improvement of use of materials and increasing of efficiency of the company processes
„Tell me“	Communication	Collecting information connected with the most visible problems, and formally required information	Sustainable development becomes to be an important element of both internal and external communication
„Show me“	Communication and explanation (substantiation)	Collecting information on the company sustainability performance	Basic communication element, part of voluntary communication activities
„Prove to me“	Measurement, responsibility, communication, explanation (substantiation)	Basis of management of the company performance towards sustainable development  Basic precondition for achieving transparency  Basis for verification	Important part of activities for increasing the company credibility (for example, within the framework of dialogue with stakeholders who actively participate in the communication process)

Note:

Companies usually do not have passive approach either to identification of social environment where they carry out their business activities, or to modifications of accounting and communication systems and management systems. The company management influences, via its business activities, the social environment, and looks for new approaches to solving the arising problems. In order to promote the atmosphere of mutual trust, it is necessary to act transparently, to involve stakeholders in the problems, and to communicate with them. It is necessary to look for solutions which will result in improving sustainability performance.

Adequate accounting and reporting systems significantly contribute to this. Sustainability accounting and reporting are not a "panacea" for solving all problems connected with the efforts to support actions towards sustainable development. However, they play an important role, because accounting information serves for support of decision-making, and is irreplaceable both in internal reporting and in external communication with stakeholders.

**ANNEX 4**

**BASIC SUSTAINABLE DEVELOPMENT INDICATORS ACCORDING TO GRI**

**Economic performance indicators**

<b>Aspect: Economic Performance</b>	
EC1	Direct economic value generated and distributed (revenues; operating costs; employee compensation; donations and other community investments; retained earnings; payments to capital providers and governments)
EC2	Financial implications and other risks and opportunities for the company, due to climate change
EC3	Coverage of the organization’s defined benefit plan obligations
EC4	Significant financial assistance received from government
<b>Aspect: Market Presence</b>	
EC6	Policy, practices, and proportion of spending on locally-based suppliers at significant location of operation
EC7	Procedures for local hiring and proportion of senior management hired from the local community at locations of significant operation
<b>Aspect: Indirect Economic Impacts</b>	
EC8	Development and impact of infrastructure investments and services provided primarily for public benefit through commercial, in-kind, or pro bono engagement



## Environmental performance indicators

<b>Aspect: Materials</b>	
EN1	Material consumption (weight, volumes)
EN2	Percentage share formed by recycled input materials
<b>Aspect: Energy</b>	
EN3	Energy consumption (primary energy sources)
<b>Aspect: Water</b>	
EN8	Total water withdrawal
<b>Aspect: Biodiversity</b>	
EN11	Location and size of owned or leased land managed in, or adjacent to, protected areas and areas with high biodiversity value
EN12	Description of significant impacts of the company activities, products, and services on biodiversity in protected areas and areas with high biodiversity value
<b>Aspect: Emissions, Waste Waters, and Waste</b>	
EN16	Total greenhouse gas emissions
EN19	Emissions of ozone-depleting substances
EN20	NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , and other significant emissions (by type)
EN21	Total amount of discharged water (water quality and location of discharge)
EN22	Total amount of wastes (by type and disposal method)
EN23	Significant releases (total number, volumes)
<b>Aspect: Products and Services</b>	
EN26	Initiatives to mitigate environmental impacts of products and services, and extent of impact mitigation
EN27	Products and packaging taken back; their percentage share of the total sales (by category)
<b>Aspect: Compliance with Laws and Regulations</b>	
EN28	Monetary value of fines and total number of non-monetary sanctions for non-compliance with environmental laws and regulations

## Indicators for the social area

### Labor Practices and Decent Work

<b>Aspect: Employment</b>	
LA1	Total workforce by employment type, employment contract, and region
LA2	Total number and rate of employee turnover by age group, gender, and region
<b>Aspect: Labor Relations</b>	
LA4	Percentage of employees covered by collective bargaining agreements
LA5	Minimum notice period regarding operational changes, including whether it is specified in collective agreements
<b>Aspect: Occupational Health and Safety</b>	
LA7	Rates of injury, occupational diseases, lost days, and absenteeism, and number of work-related fatalities by region
LA8	Education, training, counseling, prevention and risk-control programmes in place to assist workforce members, their families, or community members regarding serious diseases
<b>Aspect: Training and Education</b>	
LA10	Average hours of training per year per employee (by employee category)
<b>Aspect: Diversity and Equal Opportunity</b>	
LA13	Composition of governance bodies and breakdown of employees per category according to gender, age group, minority group membership, and other indicators of diversity
LA14	Ratio of basic salary of men to women (by employee category)

## Human Rights

<b>Aspect: Investment and Procurement Practices</b>	
HR1	Percentage and total number of significant investment agreements that include human rights clauses or that have undergone human rights screening
HR2	Percentage of significant suppliers and contractors that have undergone screening on human rights and actions taken
<b>Aspect: Non-Discrimination</b>	
HR4	Total number of incidents of discrimination and actions taken
<b>Aspect: Freedom of Association and Collective Bargaining</b>	
HR5	Operations identified in which the right to exercise freedom of association and collective bargaining may be at significant risk, and actions taken to support these rights
<b>Aspect: Child Labor</b>	
HR6	Operations identified as having significant risk for incidents of child labor, and measures taken to contribute to the elimination of child labor
<b>Aspect: Forced and Compulsory Labor</b>	
HR7	Operations identified as having significant risk for incidents of forced or compulsory labor, and measures taken to contribute to the elimination of forced or compulsory labor

## Society

<b>Aspect: Community</b>	
SO1	Nature, scope, and effectiveness of any programmes and practices that assess and manage the impacts of operations on communities, including entering, operating, and exiting
<b>Aspect: Corruption</b>	
SO2	Percentage and total number of business units analyzed for risks related to corruption
SO3	Percentage of employees trained in the company anti-corruption policies and procedures
SO4	Actions taken in response to incidents of corruption
<b>Aspect: Public Policy</b>	
SO5	Public policy position and participation in its development, and lobbying
<b>Aspect: Compliance with Laws and Regulations</b>	
SO8	Monetary value of significant fines and total number of non-monetary sanctions for non-compliance with laws and regulations

## Product Responsibility

<b>Aspect: Customer Health and Safety</b>	
PR1	Life cycle stages in which health and safety impact of products and services are assessed for improvement, and percentage of significant products and services categories subject to such procedures
<b>Aspect: Products and Service Labelling</b>	
PR3	Type of product and service information required by procedures, and percentage of significant products and services subject to such information requirements
<b>Aspect: Marketing Communications</b>	
PR6	Programmes for adherence to laws, standards, and voluntary codes related to marketing communications, including advertising, promotion, and sponsorship
<b>Aspect: Compliance with Laws and Regulations</b>	
PR9	Monetary value of significant fines for non-compliance with laws and regulations concerning the provision and use of products and services

## **ANNEX 5**

### **CASE STUDY - ALCOHOL INDUSTRY (AlCo)**

Source: 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.

#### **Introduction**

AlCo is the major producer of spirits on the territory of the United Kingdom, having turnover of 600 million pounds. Its aims in the field of sustainable business are as follows:

1. To implement working economic model supporting sustainable agriculture;
2. To operate environmentally sound production;
3. To express positive social role of alcohol industry.

Since 1999, AlCo has been developing accounting methodology enabling to monitor environmental and social costs and costs spent on rectification of the caused damage and on prevention of damage in order that the received information is beneficial for the company management and contribute to growth of its market value. The basis for creation of this methodology was the concept of sustainability accounting as a system which "collects, records, processes, analyses and transfers information (usually in value units, i.e., financial information) connected with environmental and social aspects of business, in order to improve the company environmental, social, and economic performance". The system should serve for support of strategic and tactical-operational decision-making, and also for external reporting to prove the existing company performance and inform on accepting responsibility.

The main aim is to create a business model interconnecting all the three areas of sustainable development - economic performance, environmental performance, as well as social performance. Thus, it concerns interconnection of financial viability of alcohol industry with environmental impacts of its production processes and with its role in the society.

Authors of the methodology decided to include, into the reports, not only costs arising to the company (costs for which the company is responsible), but also externalities and the so-called "shadow" costs (i.e., what costs the company would have to spent for their rectification, or, optionally, for their prevention). In fact, "shadow" costs are a synonym with costs for internalization of externalities - if the business did not create externalities, "shadow" costs would not exist.

Main attention of the methodology authors focused on the following areas of sustainability:

1. Economic result of the company (determined according to UK GAAP);
2. Environmental externalities – costs ensuing from the existing production processes, borne by the society;
3. Shadow environmental costs - costs AlCo would have to spent on rectification of the caused environmental damage, or prevention of its creation;
4. Social externalities - AlCo share of costs connected with alcoholism;
5. Shadow social costs - calculation of costs AlCo would have to spend in order to significantly reduce social externalities it causes.

In the United Kingdom, many people drink alcohol without damaging either themselves or their neighborhood. The alcohol industry employs ca million people and contributes to

economic development of the country. However, alcohol consumption also causes health problems, induces domestic violence and antisocial behavior with significant impacts on the society. Expenses in health care, expenses connected with criminality and antisocial behavior, damage caused through low productivity, profit margin decrease, and other human and emotional suffering is calculated and reported. Method for determination of these expenses is presented to the public, and the public also accepts this method. In the United Kingdom, alcohol is subject to consumption tax having the aim to reduce alcohol consumption; simultaneously, this tax represents revenue used by the government for covering the above-mentioned expenses induced by alcohol abuse. Also shareholders produce high pressure on the alcohol industry, and want to increase the business profit rate. Thus, the government and industry are solving a dilemma: The industry increases sales volumes, but, because of that, also negative social impacts are increasing. The social impacts result in increase of expenses which have to be spent on rectification of the caused damage.

### **Environmental Cost Report**

Within the framework of this report, attention is focused on externalities borne by the company due to AlCo production and distribution activities, and on shadow costs AlCo would have to spend in order to rectify impacts of these externalities or to prevent their creating.

The following method was used for determination of the costs:

1. Significant environmental impacts were identified;
2. Basic problems which have to be solved in order to achieve sustainable development in this field were determined;
3. Impacts were evaluated.

Boundaries for identification of environmental impacts were, on the one hand, raw materials entering the production processes, and, on the other hand, products leaving the company into the stores of distributors. The following main environmental impacts were identified:

- Air impacts: emissions of gases causing climate change (this concerns gases produced through use of non-renewable sources to production purposes, and as a consequence of transport, for example, during product distribution), SO<sub>x</sub> and NO<sub>x</sub> emissions (these pollutants are produced as a consequence of utilization of energy sources - see above; they decrease air quality in cities, cause asthma, respiratory problems, cancer, and other biological losses in the given locality);
- Soil impacts: impacts on agricultural production (growing requirements on raw material consumption influence agriculture - for example, use of synthetic fertilizers, pesticides and herbicides; for the purposes of simplification, also impacts caused by use of tractors and other agricultural machines are included into this group of impacts - although, in fact, these impacts are air ones);
- Water impacts: water consumption and discharge of waste waters (in the case of production of musts, water used for the production has to be withdrawn from local water sources, and waste waters are also discharged into local rivers; this causes environmental impacts).

Basic problems which have to be solved in order to achieve sustainable development are reflected in objectives, target values, and programmes set within the framework of environmental management system. Some of the objectives reflect international requirements

in the given field (for example, reduction of greenhouse gas emissions, or reduction of NO<sub>x</sub> production).

Evaluation of shadow costs is based on activities which have to be carried out in order to rectify damage or to prevent creation of externalities. These activities are valued at the level of market prices. Sources of impacts and possibilities for their solving, available for the company, are taken into consideration. In the case of greenhouse gases and other emissions produced as a consequence of manufacturing processes, the evaluation has to take into account use of renewable sources - thus, this concerns cost through spending of which emissions would be prevented. In the cases when emissions cannot be prevented, evaluation is based on calculation of costs which have to be spent to remove the produced emissions. In the case of soil impacts, evaluation is based on knowledge obtained from research of externalities in agriculture (Pretty et al. 2002)<sup>10</sup>. Evaluation of water impacts was carried out in two steps. First, costs for construction of a new water filtration system were determined. Subsequently, annual depreciation of this system, reflected in costs of the relevant year, was determined on the basis of a selected depreciation method.

Evaluation of externalities is more difficult than evaluation of shadow costs. Externalities are defined as costs arising out of the market system and not reflected in market prices; thus, evaluation of externalities is always subjective. However, research studies which may be used, and through which credibility of the reported data may be increased, exist even in this area. However, in view of the fact that the evaluation is subjective, amount of these externalities is, usually, underestimated, because of the fact that also in the case of research studies, pessimistic, or even catastrophic, scenarios usually are not taken into consideration. In the concrete case of AlCo, the following data were used as the basis for determination of externalities: 6 pounds per ton of carbon, 5 000 pounds per ton of both SO<sub>x</sub> and NO<sub>x</sub>.

AlCo may implement the following investment actions, in order to internalize more than a half of environmental costs it causes:

- Biomass use. This will cover AlCo energy needs, without producing any further greenhouse gas emissions. Thanks to this measure, shadow costs would be reduced by 365 thousand pounds, and externalities by 1 125 thousand pounds;
- Renewal of track into the plant. Renewal of unused track into the plant will enable AlCo to receive supplies of raw materials, and to distribute its products, by rail. Thanks to that, transport-related emissions would be reduced by 20 - 30 %. Thus, environmental shadow costs would be reduced by 210 thousand pounds, and externalities by 110 thousand pounds;
- Investments into a new water treatment plant. It would enable to use water for non-production purposes repeatedly, and this would reduce the amount of water which has to be treated before discharge, as well as the amount of the discharged water. In total, costs would be reduced by 200 thousand pounds.

On the basis of the above-mentioned assumptions, environmental costs in the monitored period were determined. Overview of shadow environmental costs and externalities, and their amount in the monitored period, is given in Table 1.

---

<sup>10</sup> 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.

Table 1 Report on shadow environmental costs and externalities of the company AlCo

<b>Item</b>	<b>Shadow costs (in thousand pounds)</b>	<b>Externalities (in thousand pounds)</b>
<b>Air impacts</b>		
Energy	410	2 768
Transport	832	1 200
Production	59	138
Subtotal	1 301	4 106
<b>Impacts to land</b>	215	214
<b>Impacts to water</b>	200	200
<b>Total</b>	<b>1 716</b>	<b>4 520</b>

### Social Cost Report

Similarly as in the case of environmental costs, also for determination of social costs there is necessary to specify what is regarded as sustainable development from the point of view of social problems. In the case of environmental costs, the authors based their case study on scientific knowledge (for example, in the field of greenhouse gas emissions). It is very difficult to determine the necessary company performance in the social area in the case of alcohol industry - alcohol plays a very complicated role in the society, and it influences life of a high number of people. Essentially each person has his/her own opinion concerning the direction in which alcohol consumption should progress in the future, in order that its positive impacts on the society prevail. Thus, it was necessary to found out opinions of stakeholders in order to determine the limits of sustainability.

The following method was used for determination of the costs:

1. First, costs caused by alcohol consumption were allocated to the products of the company AlCo;
2. Subsequently, the company's share of the social costs (thus, the level of responsibility of the company AlCo) was determined on the basis of an agreement with stakeholders;
3. The last step was identification and determination of costs for reduction of social damage.

The-above described procedure respects only social costs, but alcohol consumption has also its economic and social benefits. However, they were not taken into consideration within the framework of drawing up this case study yet. In spite of that, the Social Cost Report provides valuable information.

As stated in the introduction to this case study, social costs caused by alcohol consumption are regularly calculated. Their sum in the monitored period amounted to 20 billion pounds. If assumed that the amount of these costs depends on the amount of sold alcohol, adequate share of these social costs may be easily allocated to the products of the company AlCo. When taking into account market share of AlCo (3.5 %), the sum of social costs, caused by their products, amounts to 700 million pounds.

It is very difficult to allocate responsibility for alcohol consumption to the individual participants. It is obvious that alcohol consumption is influenced also by the producers, who, for example, constantly develop new products, carry out extensive advertising campaigns, etc.



However, consumption is primarily influenced by the consumers. Nevertheless, they are also considerably influenced by social climate, i.e., how alcohol consumption is generally perceived. Also the state with its interventions into this field shows high influence. Moreover, the overall social climate is changing in the course of time. Thus, authors of the methodology had to identify key stakeholders first. Subsequently, in-depth interviews (focusing on how they are influenced by distribution, sale and consumption of AlCo products) were carried out with their representatives, and a workshop was organized. The stakeholders were divided into the following main categories:

- Group with commercial interests. This concerns stakeholders who are commercially interested in sale of AlCo products; thus, they are influenced by commercial aspects of alcohol industry. This group includes producers, advertising companies, distributors, retailers (small shops, supermarkets, bars, restaurants) and the individual departments and ministries;
- Consumers. This category includes end consumers of products of alcohol industry generally, and products of the company AlCo in particular;
- Groups aiming to rectify damage caused by alcohol abuse. This category includes all the organizations focusing on economic, social, and health impacts caused by alcohol abuse, in particular, non-governmental organizations, but also corresponding departments and ministries.

Structured in-depth interviews (either via personal interviews or via phone calls) were carried out with representatives of all the above-identified groups. The interviews focused, in particular, on the following issues:

- What social costs arise due to alcohol abuse?
- What activities should be implemented in order to reduce negative impacts?
- Who is responsible for these negative impacts?

The workshop, which was organized after the in-depth interviews, had the following aims:

- To come to an agreement on the individual stakeholders' share of the social costs caused by alcohol abuse - i.e., how the social costs should be allocated to the individual stakeholders;
- To identify measures that could be implemented by the producers in order to reduce social impacts.

The following conclusions followed from the interviews and the workshop:

- Government has an unambiguous interest in development of alcohol industry. Government receives revenue in the form of tax from this industry. There arises also a need to operate a public service in connection with rectification of the caused damage, and with carrying out of preventive measures (for example, health care, criminality prevention, public education actions). AlCo contributes into public budgets in several ways: income tax of the company, VAT, consumption tax - its aim is, in fact, to internalize social costs induced by alcohol consumption. Thus, consumption tax paid by AlCo in the amount of 100 million pounds has to be deducted from the total amount of social costs allocated to the AlCo products on the basis of its market share. It means that the total sum of social costs for which products of the company AlCo are responsible amounts to 600 million pounds.

- In the beginning, opinions on distribution of responsibility in the field of alcohol consumption among the individual stakeholder groups differed greatly. For example, one of the extremes was the opinion that all responsibility for alcohol consumption is borne by consumers. However, a number of respondents were against this extreme opinion: alcohol consumption is promoted by advertising actions, alcoholic beverages are addictive, public is not sufficiently informed on alcohol effects and risks connected with them, a part of costs spent on rectification of the caused damage is internalized (the rectification is paid by the persons themselves). Another extreme was the opinion that 100 % of responsibility is borne by suppliers (products have high alcohol concentration, very efficient advertising campaigns are carried out, products are available, sold for very acceptable prices, conditions for alcohol abuse are being created, actual risks of alcohol drinking are not sufficiently emphasized in the advertisements). Ratio 50 : 50 was used as the basis for distribution of responsibility between the both groups of the most important stakeholders (suppliers and consumers). It means that consumers have to be held responsible for a half of the social costs originally allocated to the products of the company AlCo. The second half (i.e., 300 million pounds) will be "divided" among the individual members of the supply chain (i.e., a part of them will be borne also by the company AlCo as manufacturer).
- The next stage of allocation concerns division of social costs among the members of the supply chain. Its parts are production, marketing, distribution, and retail business. Costs could be divided among the participants in proportion to their profits. However, revenues of the individual participants may be determined more easily. Thus, costs were divided in proportion to revenues. Revenues reflect price consumers were willing to pay. Price paid in a retail store per a pint was 1.98 pounds. From this sum, the retailer keeps 1.51 pounds, distributor 0.06 pounds, advertising company 0.03 pounds, and producers (AlCo) 0.38 pounds. Thus, AlCo share of the social costs is 19 %. It means that, in the end, AlCo will bear 57 million pounds from the total amount 300 million pounds of social costs. The whole procedure is demonstrated in Table 2.

Table 2 Social Cost Report of the company AlCo

<b>Item</b>	<b>Million pounds</b>
<b>1. Social costs allocated to products of the company AlCo</b>	
Total social costs arising as a consequence of alcohol abuse	20 000
Market share of AlCo	3.5 %
Social costs allocated to AlCo products	<b>700</b>
<b>2. Determination of the level of responsibility of the company AlCo for creation of social costs (i.e., determination of the amount of social costs for which the company AlCo is responsible)</b>	
Contribution of the company AlCo to settlement of social costs (via payment of consumption tax)	(100)
Social costs for which the individual members of the supply chain and consumers are responsible	<b>600</b>
Social costs allocated to consumers (50 %)	300
Social costs allocated to members of the supply chain (50 %)	300
AlCo share of the revenues of the whole supply chain	19 %
<b>Social costs for which the company AlCo is responsible</b>	<b>57</b>

None of the stakeholders proposed that the company AlCo should cover all the social costs (see above) in cash, or that it should participate in settlement of these costs by means of consumption tax. However, the company should adopt certain measures that could result in reduction of social costs. The stakeholders believe that AlCo could contribute to solving the problems via the following ways:

- Responsible marketing activities and proper communication. Stakeholders require that advertising actions are made in accordance with the principles of responsible behavior. For example, it would be proper to sponsor, and, also, to otherwise support activities informing about effects of alcohol and adverse impacts of alcoholism on the society, to organize education actions, etc. It is also necessary that all the company activities for all stakeholders are in accordance with the adopted principles. AlCo started works on a study focusing on planning of responsible marketing and communication activities. The following factors are regarded as crucial: activities focusing on products, brand, and the company image; achieving changes in behavior of recipients of information; creating demand for products and services which are in accordance with the principles of sustainable development. The key question for the company is what costs this new way of marketing and communication would be connected with. It would be necessary to spent costs on education of the staff, and on introduction of new systems to detect whether the new way of communication contributes to building of image of the company (or, optionally, brand) as a company behaving in accordance with the principles of sustainable development. These costs were estimated in the amount of 100 thousand pounds. In connection with the new company approach to marketing and communication, sales reduction could take place; impacts of marketing communication on consumers can be hardly estimated. However, with decrease of sales of alcoholic beverages, the company

obtains room for new products. Thus, it can be realistically assumed that decrease of the overall profit will not take place. Thus, shadow costs connected with change of the company approach to marketing and communication were estimated in the amount of 100 thousand pounds. However, within the framework of internal accounting system, it is necessary to monitor what impacts the change really causes, and to use the results for planning of future activities.

- Social interventions. AlCo should support investments leading to rectification of the caused damage on health, and measures enabling change in development concerning alcohol abuse. Its activities should be in accordance with the government efforts in this field. They should be transparent, focusing on achieving long-term objectives, and their effectiveness should be evaluated. AlCo should spent 600 thousand pounds annually on these activities.
- Creation of a business model in accordance with the principles of sustainable development. According to the stakeholders' opinion, AlCo should become a transparent and responsible company creating new opportunities by means of risk reduction, involvement of stakeholders, and attractive socially responsible investments, trying to achieve a leading position, and influencing behavior of the other companies. Any other shadow costs connected with this model of behavior should not arise to the company AlCo.

The above-mentioned recommendations and costs induced by them are summarized in Table 3.

Table 3 Shadow social costs of the company AlCo

<b>Item</b>	<b>Thousand pounds</b>
Responsible marketing and communication	100
Social interventions	600
Business model in accordance with the principles of sustainable development	-
<b>Total</b>	<b>700</b>

From the Table, it is obvious that costs, AlCo should spent in accordance with expectations of the stakeholders, amount only to 1.2 % of the total social costs for which AlCo is responsible.

### **Sustainability Performance Report**

The company sustainability performance, as defined in the introduction to this case study, is shown in Table 4.

Table 4 AlCo Sustainability Performance Report (data are stated in million pounds)

<b>Item</b>	<b>Economic Performance</b>	<b>Environmental Performance</b>	<b>Social Performance</b>
<b>Company costs and revenues</b>			
Economic result (determined from the Profit and Loss Statement)	7.4		
<b>Shadow costs</b>			
Costs spent on rectification of the caused damage or prevention of externalities		1.7	0.7
<b>Externalities</b>			
Damage caused by the company		4.5	57.0

### **Conclusion**

The process of determination of environmental and social shadow costs and externalities is being developed in the present time. However, from the example used for illustration, it is obvious that, as an output of this process, it is possible to obtain interesting information which may become a basis for discussion how the individual stakeholders contribute to sustainable development, and what responsibility they bear for damage caused to the society. On the basis of knowledge about these costs, companies may focus on risk reduction within the framework of their strategic management. However, the information is of importance also for the other stakeholders, for example, shareholders, government, politicians, etc.

The above-described way for determination of shadow costs and externalities is not the only tool involving the stakeholders into the discussion on sustainable development of the society. Possibly, if another approach were used, different results would be achieved. In order that a company could solve long-term problems, it is necessary that it is stable and financially viable in the short-term perspective. Application of the above-described approach may show, to the company, the opportunities ensuing from constantly developing approach of the society to sustainable development, the company is able to monitor the current trends, and, thus, it may look for such ways for solving problems that strengthen the company and its economic performance in the long term.

The method used in the case study may be used especially in the following cases:

- Industrial sector as a whole faces the question what is its role in the society;
- Responsibilities of the individual, company, public, as well as state (government) are very closely interconnected, and are not unambiguously determined;
- There exist independent economic analyses of positive and negative externalities, usable for determination of the costs;
- There exists higher number of stakeholders, and these stakeholders may be identified;
- Discussion is not too polarized yet; thus, it is possible to talk and to come to some agreements.

The business sectors where the presented method may be used include: pharmaceutical industry (in relation to general medicine), energy industry (in relation to climate change), and food industry (in relation to obesity).