

AN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING – CALL FOR THE THEORY AND PRACTISE

[Environmentální účetnictví - výzva pro teorii i praxi]

Iris Šimíková¹, Vladimír Surový²

¹*Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná
Email: simikova@opf.slu.cz*

²*Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Dolnozemska 1, 852 35 Bratislava, SR
Email: vsurovy@post.sk*

Abstract: Diffusion of Environmental Sciences into economic fields is the result of escalating society pressure for environmental protection. Accounting from position of the primary information system is facing the challenge of how to implement the requirements of management for accounting information with embedded environmental elements. This article aims to highlight the formation of variants of environmental accounting. Financial accounting system has traditionally focused on the status of fixed assets and other assets, obligations and other liabilities, costs and revenues and profit for the company as a whole. The current system of mandatory maintained financial accounting obligation does not determine following environmentally oriented information in the financial statements. International standards and best practices for creating environmental accounting can be used, or company may create own specific concept. The subsystem of environmental accounting designed by specific requirements is becoming acceptable and adjustable part of company information database.

Keywords: environment, environmental accounting, financial accounting, managerial accounting.

JEL classification: F64, M41, Q56

Doručeno redakci: 2.11.2012; Recenzováno: 18.4.2013; 17.4.2013; Schváleno k publikování: 16.6.2014

Úvod

Účetnictví naplňuje roli informačního systému svými vlastnostmi, které historickým vývojem, kopírujícím vývoj společnosti, získaly podobu komplexní soustavy, metodicky ukotvené a současně aktivně reagující na nové trendy. V osmdesátých letech minulého století se začíná formovat snaha zachytit v účetnictví ekologický postoj podniku. Hradecký a kol. (2008, s. 44) vývoj účetnictví rozdělují do čtyř etap, které dle nich korespondují s rostoucí úlohou účetnictví ve společnosti:

- rozvoj účetnictví jako nástroje určeného pro kontrolu správy cizího majetku
- vznik finančního účetnictví a postupná právní kodifikace jeho obsahu
- rozmach manažerského účetnictví jako nástroje pro ekonomické řízení podniku zejména pro řízení jeho vnitřní dimenze představované procesní a útvarovou strukturou
- rozšiřování účetních konceptů o další souvislosti podnikatelské činnosti a aplikace účetních principů v oblastech, které bezprostředně s podnikáním nesouvisejí.

S tématem článku konvenuje poslední etapa, která předpokládá reakci účetního systému na vývoj vztahu podniku k okolnímu prostředí, do kterého silně zasahuje veřejnost svými požadavky na ekologické chování nejen výrobních, ale i ostatních podniků. S populací spjaté životní prostředí je atakováno intencemi technického pokroku, přitom je zafixován názor, že příroda se s následky lidských činností sama vyrovná. Neschopnost přírody absorbovat lokální nebo celosvětové ekologické katastrofy je v určitých kruzích brána jako zkreslená

informace, která se nezakládá v konečném důsledku na pravdě Obadi a kol. (2012). Tyto případy mohou být prokázány jedině komplexem věrohodných informací, které jsou schopny abstrahovat měnící se podmínky okolního prostředí a současně je zpracovat do chronologicky a systematicky vedeného systému. Získaný výstup by tak fixoval tvrzení, že účetnictví nepatří mezi zakonzervované obory, ale operativně se vyvíjející základnu podnikového informačního systému Šlosár (2008).

Účetnictví se v důsledku požadavků uživatelů člení do funkčních subsystémů. Záměrně, vycházejíce z hlubokých a rozsáhlých znalostí účetnictví, nazvala Kovanicová svou dílovou publikaci „*Poklady skryté v účetnictví*“. Účetnictví finanční, vnitropodnikové, manažerské, nákladové, daňové, odpovídá svojí podstatou účetnímu systému a současně svým specifickým zaměřením poskytuje další informace nezbytné pro danou situaci a období Král a kol.(2009). Janhuba (2005) upozorňuje na další vývoj účetnictví změnami obsahu, vyvolaný požadavky uživatelů. Zmiňuje ekologické aspekty, zobrazování lidských zdrojů, větší rozsah samostatně konstruovaných výkazů a další obsahové změny, které jsou mimo jiné umožněny rozsáhlým rozvojem využití počítačové techniky v účetnictví.

Cílem článku je upozornit na formování variant environmentálního účetnictví, které budou prakticky a teoreticky plnit požadavky dvacátého prvního století v oblasti poskytování informací o vlivu podniku na okolní prostředí, vycházející z odpovědného postoje k životnímu prostředí. Analyticko-syntetickým přístupem, následnou komparací a využitím analogické metody budou vytěženy poznatky, které budou sloužit pro formování závěrů.

1 Vztah účetnictví a environmentalismu

Účetnictví má za úkol věrně a poctivě zobrazit skutečnou hospodářskou situaci účetní jednotky jako celku. Vývojem je formován legislativně harmonizovaný systém, který klade důraz na skutečnost při zobrazování aktiv a pasiv, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření za stanovené období. Jedním z důvodů zakládání účetních subsystémů je záporný ekonomický výsledek a zjištěná nedostatečná podkladová informační databáze, která není schopna podat uspokojivý a vyčerpávající rozbor popisující a vysvětlující ekonomickou situaci, ve které se podnik nachází. Postupně dle požadavků doplňované účetní subsystémy tak plní funkci zpřesňující informační databáze specificky zaměřené. Lze konstatovat, že účetnictví je ukotvený, propracovaný systém, řídící se metodickými prvky- účetními zásadami. Jednou ze zásad je povinnost vedení správného účetnictví, což znamená soulad účetnictví s právními předpisy ve všech sentencích. Z toho lze odvodit, že pokud existují zákony vyjadřující vztah k ochraně životního prostředí, musí je účetnictví akceptovat.

Oblast ochrany životního prostředí patří ve srovnání s účetnictvím k mladému oboru, který začal celosvětově budovat svoji pozici v minulém století Nováček (2011). Postupnou akceptací myšlenek ovlivňování přírody činnostmi člověka, byla formována nová disciplína – ekologie. Novost této vědy je mimo jiné patrna v neupřesněné terminologii, kdy zákon o životním prostředí uvádí v základních pojmech mj. životní prostředí, ekosystém, trvale udržitelný rozvoj, ale ekologie zde uvedena není, ani odkaz na legislativu, která by tento pojem usadila z hlediska vymezení pro další využití. Nestor českého ochranářství přírody Bedřich Moldan, připisuje založení této přírodovědné disciplíny německému biologovi Ernestu Häckelovi. Moldan (2003, s. 22) používá definici ekologie tohoto autora, když uvádí ekologii jako nauku o vztazích mezi živými organismy a jejich okolím, ať už je tvořeno složkami živými nebo neživými. Moldan pojem environment vidí jako anglicismus ke slovu ekologie. Význam je tedy dle něj totožný s tím, že i legislativa využívá obou terminologických pojmů bez bližšího vysvětlení případných rozdílů.

Účetnictví reagující na požadavky uživatelů získat informace v oblasti ochrany životního prostředí prošlo terminologickými názvy např. zelené účetnictví, ekologické účetnictví, environmentální účetnictví, účetnictví udržitelného rozvoje. Pokud analyzujeme podstatu, jedná se o vyjádření a vyměření působení subjektu (nejčastěji podniku) na okolní prostředí z pozitivního a negativního hlediska pomocí legislativně přesně vymezené účetní soustavy, mezinárodně harmonizované.

Tabulka 1: Varianty environmentálního účetnictví

Varianta environmentálního účetnictví	Hlavní cíl
Sledující striktně náklady vynaložené na ochranu životního prostředí	Sledovat a vykazovat v oblasti výsledku hospodaření náklady pozitivně ovlivňující životní prostředí
Sledující nejen náklady vynaložené na ochranu životního prostředí a i přínosy získané z odpovědného postoje k ochraně životního prostředí	Sledovat a vykazovat výsledek hospodaření environmentálně specifikovaný, získána možnost komparace jednotlivých výsledků hospodaření
Environmentální vnitropodnikové účetnictví sledující jednotlivé fáze procesu výroby	Získání podkladů pro úspory v jednotlivých fázích procesu výroby
Environmentálně orientované rozpočtování nákupů majetku	Získání podkladů pro manažerské řízení

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka je zaměřena na možné varianty realizace zakomponování environmentalistiky do účetnictví. Teoretické znalosti jsou využívány postupně, v časových úsecích, kdy podnik podrobně vyhodnocuje přínosy a vynaložené náklady z hlediska strategického horizontu. Jedním z podmiňujících faktorů zavádění je velikost podniku Schaltegger, Burritt (2000). Ne všechny podniky jsou ochotny snižovat dobrovolně svůj zisk ve prospěch ochrany životního prostředí.

2 Environmentální účetnictví

Nelze tvrdit, že péče o životní prostředí je záležitost, na kterou se společnost zaměřuje v posledních desetiletích. V roce 1306 anglický král Edvard I. vydal královský dekret, kterým přísně zakazuje používání uhlí v otevřených pecích z hlediska škodlivosti pro zdraví lidí. Osoba, která jednou porušila tento zákaz, byla napomenuta, v případě druhého porušení byla pec zbourána a pokud osoba porušila zákaz potřetí, následoval trest smrti. Obdobných účinných postupů by se v historii vývoje společnosti našlo více.

Rychlý ekonomický růst po druhé světové válce byl příčinou stoupající zátěže životního prostředí vlivem např. chemického průmyslu, rozšiřující se sítě dopravy, spotřeby fosilních paliv, degradací zemědělské půdy používáním pesticidů a mnohých dalších činností. Situace je složitá i tím, že narušené životní prostředí jedné oblasti může být důsledkem činností jiných regionů a to vlivem proudění větrů, tekoucími toky, podzemním posunem. Proto je nezbytné řešit ochranu životního prostředí na mezinárodní úrovni. Tzv. „NIMBY efekt“¹ se projevuje snahou společnosti klást překážky výstavbě zdrojů znečišťování ve svém okolí. Radikální „NIABY efekt“² se již staví proti jakékoliv výstavbě zdrojů znečišťování. V ochraně životního prostředí je třeba postupovat racionálně a cílevědomě a jasně stanovit cíle. Politika ochrany životního prostředí rozlišuje cíle:

- základní nebo všeobecné, jejichž podstata spočívá v uchování těch přírodních zdrojů, u nichž je již deficit patrný, např. pitná voda, ovzduší;

¹ NIMBY je akronymem „Not in my back yard“ (volně přeloženo Ne na mém pozemku).

² NIABY je akronymem „Not in anyones back yard“ volně přeloženo (Na žádném pozemku)

- specifické, jejichž podstata spočívá ve sledování konkrétního objektu např. národní park, chemická továrna.

Dosavadní tržní přístup v jednání podniků, který neobsahoval ekologický aspekt, upřednostňoval finanční efekt konečného produktu. Pokud dochází k sledování nákladů spojených s ochranou životního prostředí jako nákladů reprodukčního procesu, lze zjistit, že náklady produktivní se ve skutečnosti ukazují jako neproduktivní. Vzniká tak aktuální potřeba sledování nákladů, které vyplývají z činností, které by neproběhly v případě, že by nebyl akceptován ekologický přístup chování k životnímu prostředí.

Nástrojem identifikace nákladů a jejich podrobného sledování v souvislosti s ochranou životního prostředí je účetní informační systém. Vynaložené náklady v souvislosti s ochranou životního prostředí je třeba hned od začátku rozlišovat na interní a externí. Interní ekologické náklady, např. náklady na odstraňování odpadů, náklady na opravy, ekologická výchova, jsou zřetelné a pro podnik snadno identifikovatelné. Novou skupinu nákladů tvoří externí ekologické náklady, kdy právě tato skupina má největší vliv na dopad činností podniku na okolní prostředí. V minulosti se tyto náklady považovaly za součást výsledků výrobního procesu, které nelze eliminovat bez propadu, nebo vyšší finanční náročnosti výroby. Před účetní informační systém je postaven úkol, jak řešit zachycení těchto nákladů, zda jako specifickou skupinu, nebo rozložit náklady jako subpoložky ke stávajícím druhům a skupinám nákladů. Současná účetní legislativa nepředepisuje evidenci nákladů vzniklých v souvislosti s ochranou životního prostředí. O ekologických nákladech, případně nákladech na ochranu životního prostředí se zmiňuje zákon o daních z příjmů, kdy při dodržení stanovených podmínek je možno snížit základ daně o dary poskytnuté na ekologické účely a za náklad (výdaj) daňově uznatelný se považují prokazatelně vynaložené náklady na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí.

Na otázku rozlišení nákladů na ochranu životního prostředí na interní a externí navazuje možnost jejich rozlišení z hlediska vazby na nositele nákladů podniku – výkony. Jde o členění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Přímé ekologické náklady lze přiřadit konkrétnímu finálnímu produktu a zobrazují druh zátěže, nebo program prevence proti zátěži. Nepřímé ekologické náklady lze přiřadit k nákladům jednotlivých středisek. Interní ekologické náklady jsou zpravidla náklady přímými, externí ekologické náklady vznikají mimo podnik a často jsou označovány pojmem „ekologické ztráty“ a zahrnují úhrady způsobených škod Stričík, Andrejovský, Bosá (2011). Při koncentraci pozornosti na ekologické náklady uniká oblast výnosů plynoucích v souvislosti s činností pro ochranu životního prostředí. Může jít o výnosy z recyklace materiálů, výnosy z prodeje odpadů, přijaté státní podpory a dotace. Přitom se nemusí jednat o zanedbatelné částky.

Inkorporování uvedené problematiky ochrany životního prostředí je výzvou pro teorii i praxi. V této souvislosti se objevují ve studijních programech vysokých škol ekonomického zaměření, kde významnou část výuky tvoří oblast účetnictví, nově koncipované předměty zaměřující se na sledování oblasti ochrany životního prostředí. Varianty názvů předmětů jsou odrazem nejednotnosti terminologie, která se plně projevuje i v tomto článku. Označení ekologické účetnictví, environmentální účetnictví, zelené účetnictví, ekologicko-environmentální účetnictví v jasném světle prezentují současnou situaci v této oblasti. Na základě studia relativně rozsáhlých zdrojů je možno tvrdit, že vysvětlení pojmu „ekologie“ jsou jednoznačnější než k pojmu „environment“. V Lexikonu cizích slov a výrazů pojem ekologie je definován následovně: „биологија и физиологија у ужем смислу, наука о односима животиња и биљки према својој мртвој и живој околини, као и једних према другима. У екологију спада, на пример, исхрањивање, становање, место

станована, розпрострањеност, породични и друштвени живот, неговање младунаца, оплодњавање биљки, симбиотични односи итд“ (Бујаклија, 1980) v překladu: Biologie a fyziologie v užším slova smyslu, věda o vztazích živočichů a rostlin ke svému mrtvému a živému okolí, jako i o vzájemných vztazích. Do ekologie patří např. výživa, bydlení, místo bydlení, usídlování, rodinný a společenský život, starost o mláďata, oploďňování rostlin, symbióza a další. Encyklopedie Britannica (The New Encyclopedia Britannica 1998, s. 512) pojem environment definuje následovně: „The complex of physical, chemical, and biotic factors that act upon an organism or an ecological community and ultimately determine its form and survival“ v překladu: Soustava fyzických, chemických a biotických faktorů, které mají vliv na organismus nebo ekologické společenství a v konečném důsledku určují jeho formu a přežití. Uvádění dalších zdrojů z množství, které se touto problematickou zabývají, porovnávání a analyzování, není cílem tohoto článku, důsledkem by bylo upřednostnění formy před obsahem, teoretické tvorby terminologického názvosloví, před formulováním argumentů pro odpověď na otázku potřeby prakticky použitelného účetnictví s ekologicko-environmentálním zaměřením.

V rámci studijního programu Ekonomické univerzity v Bratislavě, Fakulty hospodářské informatiky, katedry účetnictví a auditorstva, figuruje předmět „Ekologické účetnictví“ v pozici nástavby na základy účetnictví a především na předměty „Účetnictví podnikatelských subjektů“, „Nákladové účetnictví“ a „Manažerské účetnictví“. „Ekologické účetnictví“ má primární cíl zdůraznit principy ekologicko-environmentální problematiky a následně usměrnit studenty jak tuto problematiku inkorporovat do účetního informačního systému. Předmět je vyučován v jednom semestru a je rozdělen do tematických celků:

- pozícia podniku z hľadiska ochrany životného prostredia,
- aspekty ochrany životného prostredia v informačnom systéme podniku,
- nadnárodná regulácia ochrany životného prostredia,
- národná regulácia ochrany životného prostredia,
- makroekonomické aspekty ochrany životného prostredia,
- komplexná správa o stave životného prostredia,
- mikroekonomické aspekty ochrany životného prostredia,
- kalkulácie v informačnom systéme podniku vo vzťahu k problematike ochrany životného prostredia,
- informácie o ochrane životného prostredia v běžnom účetníctve,
- účtová závierka s dôrazom na problematiku ochrany životného prostredia: ekologická bilancia, ekologický výkaz ziskov a strát, poznámky,
- užitočnosť účtových informácií pre ochranu životného prostredia.

V rámci předmětu je kladen důraz na mikroekonomický aspekt, ale předmět zahrnuje i makroekonomický aspekt ochrany životního prostředí.

Pokud jde o mikroekonomický aspekt, a s ohledem na tematické celky předmětu, rozlišujeme část podsystem environmentální manažerské účetnictví. V tomto podsystemu vycházíme ze skutečnosti, že studenti absolvovali předměty: „Základy managementu“, „Nákladové účetnictví“ a „Manažerské účetnictví“. V uvedených předmětech, hlavně z oblastí účetnictví, studenti získávají základní vědomosti o kalkulacích, výrobních střediscích, specifických klasifikacích nákladů apod. Absolvování těchto předmětů umožňuje, aby v rámci environmentálního manažerského účetnictví byla orientace na aplikační část tj. konkrétně

příklady. To znamená sledovat environmentální profil výrobku, tedy popis faktorů působících v cyklu výroby až do likvidace.

Mikroekonomický aspekt environmentálního finančního účetnictví nelze nazvat systémem a to z toho důvodu, že finanční účetnictví, které je legislativně upravené, se problematikou ochrany životního prostředí prakticky zaměřuje pouze na účtování emisních kvót a některými rezervami, které pokrývají oblast ochrany životního prostředí. Účtování emisních kvót má Slovenská republika upraveno v § 30b Opatrenia Ministerstva financi Slovenskej republiky. Dle navrženého způsobu účtování o emisních kvótách, se tyto považují za krátkodobý finanční majetek. V praxi slovenských podniků se to vztahuje na více než 200 podniků, které jsou povinně zařazené (mají bezplatně přidělený proporční podíl emisních kvót na účet dle zvláštního předpisu) do Systému obchodování s emisními kvótami. Mimo samotného způsobu účtování je zde důležitá otázka oceňování emisních kvót.

Podnikatelské subjekty vlivem tlaku společnosti na ochranu životního prostředí musí akceptovat nejen ekonomická hlediska ale i environmentální. Oblast průmyslu chemického, energetického, hutnického si již dnes nelze představit bez zavádění účinných opatření na ochranu životního prostředí. Lze tedy předpokládat i posun do jiných odvětví a výhledově snad i do všech odvětví ekonomických činností. Na podporu rozhodovacích procesů je třeba mít k dispozici nejen environmentálně vzdělané zaměstnance, ale i systematicky environmentálně utříděné informace.

Systematické třídění informací, a v návaznosti na problematiku ochrany životního prostředí, vyžaduje i přístup, kterým by byla získána porovnatelnost nákladů a výnosů týkajících se ochrany životního prostředí tj. ekologický výkaz zisku a ztrát. Tato otázka spadá do problematiky environmentálního finančního účetnictví, a jelikož není legislativně upravena, je na rozhodnutí podniku, zda takový výkaz bude sestavovat a následně jej využije na konfrontaci výsledku hospodaření zjištěného z povinně sestavovaného Výkazu zisku a ztráty v předepsané formě a obsahu.

3 Diskuze

Účetní systém nemá zakomponován povinný výstup, který by podával podrobné a měřitelné informace o environmentálním přístupu managementu podniku k otázkám ochrany životního prostředí. Pouze ve výroční zprávě, která však není součástí účetní závěrky, se objevuje požadavek na informaci o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí. Vágně postavený požadavek není blíže upřesněn a záleží na managementu podniku, jakou formou jej splní. Z toho lze odvodit, že v rámci stávající podoby účetních výkazů nelze získat srovnatelné environmentální informace. Důležitým činitelem se jeví velikost podniku, od které se odvíjí struktura interního účetního systému. Malé a střední podniky v porovnání s podniky velkými mají situaci obtížnou, zpravidla nevyužívají subsystém manažerského účetnictví. Pro účetní jednotky vedoucí manažerské účetnictví lze aplikovat doporučený postup v rámci mezinárodních norem, které ale malému nebo střednímu podniku nemusí vyhovovat. Environmentálně zaměřený management aplikuje svá rozhodování tak, aby současně nenarušovala životní prostředí.

Z oblasti mezinárodními normami doporučeného postupu v environmentálním účetnictví lze jmenovat z roku 2004 zpracovanou organizací International Federation of Accountants (IFAC) materiál International Guidance on Environmental Management Accounting a dokument Environmental Management Accounting. Dále z roku 2010 zpracovanou organizací United Nations Division for Sustainable Development (UN DSD) dokument Environmental Management Accounting: Procedures and Principles (EMAS). V roce 2002

byl v ČR vydán Metodický pokyn pro zavedení manažerského environmentálního účetnictví, který byl zpracován s cílem vytvořit základní informační podklad pro podniky, které uvažují o zavádění environmentálního manažerského účetnictví Hyršlová (2009). Jedná se pouze o doporučený postup, vycházející z mezinárodních zkušeností. Právem je proto téma environmentálního účetnictví výzvou pro akademickou obec a pro podniky dříve nebo později nezbytnou tematikou k zamyšlení a vyřešení. Rozhodujícím faktorem pro implementaci je velikost podniku, kdy velké podniky akceptují environmentální hledisko a sledují oblast řízení v tohoto aspektu Mísařová (2010). Malé a střední podniky důsledně zvažují dopady akceptace environmentálních principů.

Legislativní předpisy v oblasti životního prostředí jsou již poměrně rozsáhlé např. zákon o životním prostředí, zákon o ochraně ovzduší, zákon o posuzování vlivů na životní prostředí, zákon o ochraně přírody a krajiny a mnohé další, které nepřímou vyžadují, aby podnikatelské subjekty zakomponovaly do svých aktivit environmentální hledisko. Teoreticky i prakticky lze doložit, že rozsah takto zaměřené legislativy se nebude zužovat, naopak rozšiřovat i do dalších oblastí. Nicméně jedná se o ekologicky zaměřenou tematiku, kterou nelze jednoznačně aplikovat do účetního systému.

Existují studie na identifikaci bariér, které blokují nebo zpomalují postup zavádění environmentálně orientovaných postupů do podniků Mísařová (2010, s. 145). Shodně uvádějí příčiny, z nichž mezi hlavní patří zejména:

- finanční, časová a personální náročnost zavedení,
- nedostatek informací ze strany státní správy,
- zcela nový pohled na podnikové procesy.

Důsledkem rozšiřující se legislativy v oblasti ochrany životního prostředí jsou pro podniky sankce. Pro některé v zanedbatelné výši, někdy v citelné, někdy až v likvidační výši, se stávají nástrojem mající za cíl přimět management k postupnému přehodnocování priorit. Reálně nelze žádat po podnicích okamžité zavedení stoprocentně ekologické výroby. Z fakt uvedených v článku ale jednoznačně vyplývá kontinuální proces příklonu k ekologické výrobě, službám a dalším aktivitám.

Následující tabulka se zaměřuje na komparaci funkčních účetních koncepcí používaných v České republice, plnících úlohu nástroje managementu při jejich rozhodování a řízení. Účetnictví (někdy nazývané tradiční, finanční, historické), je povinné pro všechny účetní jednotky s tím, že lze v rámci analytických účtů vytvořit vlastním rozhodnutím evidenci např. se zaměřením na sledování environmentálně zaměřených nákladů a výnosů. Na rozdíl od účetnictví environmentálního zůstává evidence „skryta“ v systému účetnictví a tvoří subsystém.

Environmentální účetnictví je subsystémem účetnictví, vlastním rozhodnutím vytvořeného třídění nákladů a výnosů, vytvářejících jednotnou kompozici s ohledem na ochranu životního prostředí, zpravidla vyjádřeného v nefinančních (fyzických) a finančních jednotkách Hyršlová (2009).

Tabulka 2: Komparace účetních koncepcí

Koncepce účetnictví	Cíle	Struktura účetních informací
Finanční (tradiční)	Povinnost vedení účetními jednotkami vyplývá z účetního práva. Je zobrazován reprodukční proces účetní jednotky z hlediska externích uživatelů. Cílem je věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví.	Účetní výkazy: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetní závěrce, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku zveřejňují účetní závěrku.
Vnitropodnikové	Formu, organizaci a zaměření určuje sama účetní jednotka, dobrovolnost vedení, úprava je v kompetenci účetní jednotky, cílem je poskytovat informace pro interní uživatele se zaměřením na proces vlastních výkonů.	Interní účetní výkaznictví, vlastní systémy kalkulací, statistiky, rozpočtování. Výstupy nejsou určeny pro veřejnost, naopak patří k chráněným údajům účetní jednotky.
Manažerské	Dobrovolnost vedení, úprava je v kompetenci účetní jednotky, cílem je poskytovat informace manažerům pro rozhodovací proces účetní jednotky.	Obsah a forma výstupů je zaměřena na požadavky manažerů dle struktury účetní jednotky a kompetencí. Rovněž patří mezi chráněné údaje účetní jednotky.
Nákladové	Dobrovolnost vedení, úprava je v kompetenci účetní jednotky, cílem je poskytovat interním uživatelům průběžné údaje o dosaženém výsledku hospodaření a jeho struktuře.	Interní účetní výkaznictví se zaměřením na podrobné údaje o nákladech a výnosech.
Daňové	Dobrovolnost vedení, úprava je v kompetenci účetní jednotky ve vazbě na ustanovení zákona o daních z příjmů, je vytvářeno za účelem zjištění základu daně. Cílem je stanovení optimální daňové povinnosti.	Interní daňové výkaznictví, zaměření na náklady, výnosy, výdaje a příjmy v souladu se zákonem o daních z příjmů.
Environmentální	Dobrovolnost vedení, úprava je v kompetenci účetní jednotky, je budováno za účelem sledování vlivu aktivit účetní jednotky na životní prostředí (negativních i pozitivních). Cílem je poskytovat informace pro srovnání a vyhodnocení tržního a environmentálního přístupu k aktivitám.	Formování uspořádání z hlediska interního využití a současně pro externí uživatele, zveřejněním je formován odpovědný postoj účetní jednotky k okolnímu prostředí

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska zaměření, stanovených cílů, informačních výstupů, je na tomto podkladě možno podpořit dobrovolnou snahu podniků, postupně, v rámci vlastních možností s minimalizací nákladů formovat účetní subsystém environmentálního účetnictví. Implementace principů vyplývajících z odpovědného přístupu k životnímu prostředí je reálným a pro všechny subjekty nezbytným krokem.

Závěr

Environmentální účetnictví bylo v minulém století pro odbornou veřejnost neznámým pojmem. V kontextu směřování vývoje tržní společnosti od maximalizace zisku k uvědomělé činnosti s respektováním ochrany okolního prostředí, vystupuje do popředí požadavek na hledání účinného nástroje sledujícího a evidujícího dopady těchto postojů. Tradiční účetnictví je schopno přijmout jako třídící hledisko environmentální aspekt, avšak jeho koncepce nesplňuje požadavky na četnost a podrobnost. Proto v rámci systému účetnictví je vytvářen dobrovolně podniky subsystém environmentálního účetnictví, který integruje požadavky mnoha oborů z oblasti přírodních věd, které zasahují do oblastí souvisejících s podnikáním, ale přesahují i do oblastí s podnikáním nesouvisejících. Tvorba nové koncepce environmentálního účetního informačního systému je záležitostí dlouhodobou, náročnou

na znalosti a zkušenosti, jedním z vhodných nástrojů rozvoje je úzká součinnost podniků akceptujících myšlenky ochrany životního prostředí a vysokých škol, které musí zajistit vědomostně zdatné pracovníky. Zakomponování environmentální tematiky do výuky účetnictví je nastoupením správné cesty vedoucí k rozšíření teoretického rozhledu pro absolventy, které zúročí v praxi.

Poděkování

Tento článek vznikl za podpory Slezské univerzity v Opavě v rámci projektu Interního grantového systému IGS/6/2012: „Přeshraniční mobilita – prostředek vzájemné výměny zkušeností a základ pro mezinárodní vědeckovýzkumnou spolupráci“.

Literatura

- [1] Вуяклија, М.: Лексикон страних речи и израза, Prosveta, Београд 1980
- [2] HRADECKÝ, M. a kol., 2008. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: GRADA Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] HYRŠLOVÁ, J., 2009. *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku – Sustainability Accounting at the Corporate Level*. 1. vyd. Praha: VŠEM, 179 s. ISBN 978-80-86730-47-9.
- [4] JANHUBA, M., 2005. *Základy teorie účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 218 s. ISBN 80-245-0852-4.
- [5] KRÁL, B. a kol., 2002. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [6] MÍSAŘOVÁ, P., 2010. Bariéry zavádění environmentálního manažerského účetnictví do praxe podniků. *Acta Universitatis Agriculturae Mendelianae Brunensis*, **58** (3), 145-157. ISSN 1211-8516.
- [7] MOLDAN, B., 2003. *(Ne) udržitelný rozvoj ekologie hrozba a naděje*. Praha: Karolinum, 141 s. ISBN 80-246-0769-7.
- [8] NOVÁČEK, P., 2011. *Udržitelný rozvoj*. 2. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého Olomouc, 430 s. ISBN 978-80-244-2759-9.
- [9] OBADI, S. M. a kol., 2012. *Vývoj a perspektívy svetovej ekonomiky: Medzi stagnáciou a oživením*. 1. vyd. Bratislava: Ekonomický ústav SAV, 354 s. ISBN 978-80-7144-197-7.
- [10] SCHALTEGGER, S. and R. BURRITT, 2000. *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Sheffield: Brenleaf Publishing. ISBN 1874719349.
- [11] STRIČÍK, M., P. ANDREJOVSKÝ a M. BOSÁ, 2011. *Udržateľnosť prírodných zdrojov*. Bratislava: EKONÓM, 299 s. ISBN 978-80-2253316-4.
- [12] ŠLOSÁR, R., 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava: KPMG Slovensko, 234 s. ISBN 978-80-8078-227-6.
- [13] The New Encyclopedia Britanica, Chicago, Auckland, London, Manila, Paris, Rome, Seoul, Sydney, Tokyo, Vol. 4, Fifteenth Edition, 1998, p. 512.
- [14] Zákon č. 563/1991 o účetnictví. *Portál veřejné správy* [online]. [vid. 10. června 2013]. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=563~2F1991&rpp=15#seznam>
- [15] Zákon č. 17/1992 o životním prostředí. *Ministerstvo životního prostředí* [online]. [vid. 10. června 2013]. Dostupné z: <http://www.mzp.cz/cz/legislativa>