

**Západočeská univerzita v Plzni  
Fakulta ekonomická**

# **MODEL PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE**

**Ing. Jitka Zborková**

**disertační práce  
k získání akademického titulu doktor  
v oboru Podniková ekonomika a management**

**Školitel: prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
Katedra financí a účetnictví**

**Plzeň 2013**

## ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem disertační práci na téma  
„Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje“  
vypracovala samostatně za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 13. 5. 2013

.....  
Ing. Jitka Zborková

## **PODĚKOVÁNÍ**

Na tomto místě bych chtěla upřímně poděkovat vedoucí mé disertační práce prof. Ing. Liii Dvořákové, CSc., a to nejen za její cenné připomínky, rady, ochotu a podporu, ale především za její přístup během zpracování disertační práce. Velice si vážím osobního přístupu a profesionality, se kterou jsem se setkala při psaní této práce.

## ANOTACE

Předkládaná disertační práce se zabývá problematikou udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. Koncept udržitelného rozvoje byl nejprve diskutován a postupně implementován na makroekonomické úrovni jako reakce na akcelerující problémy se spotřebou neobnovitelných zdrojů, narůstajícím znečištěním životního prostředí a globálními problémy světa, které jsou na lokální úrovni neřešitelné. V současné době je koncept udržitelného rozvoje považován za fenomén 21. století, neboť současné spotřební a výrobní vzorce jsou přinejmenším z dlouhodobého hlediska považovány za neudržitelné. V dnešní době podniky často implementují dobrovolné environmentální nástroje, vytváří a hlásí se k etickým kodexům v environmentální i sociální oblasti, které svou činností ovlivňují, přijímají principy společensky odpovědné firmy. Z tohoto pohledu se předkládaná disertační práce koncentruje nejen na problematiku podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje, ale analyzuje tuto oblast také ve vztahu k těmto dobrovolně zaváděným aktivitám.

V první, rešeršní, části je představena problematika udržitelného rozvoje, práce se soustředí na identifikaci, charakteristiku a komparaci pojmu udržitelný podnik a blíže diskutuje principy udržitelného podnikání, tedy podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje. Závěrečná kapitola prvního oddílu je věnována oblasti účetnictví udržitelného rozvoje, představuje jeho význam a přínos pro podnik.

V druhé části práce jsou prezentovány a analyzovány metody a nástroje pro hodnocení jednotlivých pilířů udržitelného rozvoje, přičemž na základě jejich integrace je navržen **model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje** pro měření a hodnocení podnikové výkonnosti na bázi integrace ekonomických, environmentálních a sociálních aspektů.

Následující, závěrečná, část disertační práce se zabývá **návrhem metodiky implementace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje využitelného v podnikové praxi**. Jsou identifikovány základní parametry Konceptního rámce, popsány možné strategie pro implementaci a realizaci modelu, diskutován výběr vhodných ukazatelů pro jednotlivé pilíře a blíže rozebráno a analyzováno hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti. Na závěr jsou popsány jednotlivé formy nefinančního reportingu a rozebrány jejich vzájemné souvislosti a odlišnosti. Navržená metodika je verifikována formou případové studie na konkrétním podnikatelském subjektu.

### **Klíčová slova:**

Udržitelný rozvoj, ekonomická výkonnost, environmentální aspekty, sociální pilíř, účetnictví udržitelného rozvoje, nefinanční reporting.

## ANNOTATION

This dissertation thesis looks into the issue of the sustainable development at the level of enterprises. The sustainable development concept has firstly been discussed and then gradually implemented on the macroeconomic level as a result of the rising problems with the consumption of the non-renewable resources, increased environmental pollution and the global problems which are insoluble on the local level. Nowadays, the sustainable development concept is considered to be the phenomenon of the 21. century as the current consumer and producing patterns are believed to be unsustainable from the long-term view.

The nowadays enterprises often implement voluntary environmental instruments, create and show their ethical codes in the environmental and social area and influence them with their production. Basically, they constantly acquire the principles of the corporate social responsibility. This dissertation thesis concentrates not only on the issues of the entrepreneurship in accord with the sustainable development but analyzes this area in relation to the voluntarily implemented activities.

In the first, research part, the issue of sustainable development has been introduced, the text concentrates on the identification, characteristics and the comparison of „the sustainable enterprise“ concept and closely discuss the principles of the sustainable entrepreneurship – in other words entrepreneurship in accordance with the sustainable development principles. The final charter of the first part deals with the accounting of the sustainable development introduces its meaning and assets for the enterprise.

In the second part, the methods and instruments for the evaluation of the individual aspects of the sustainable development have been presented and analysed. Based on the integration of the aspects, the model of the sustainable development company accountancy has been designed to measure and evaluate the company performance with the integration of economic, environmental and social aspects.

The following and the final part of the dissertation thesis deals with **the design of the methodology of implementation the sustainable development company accountancy applied into the practice**. The basic parameters of the conceptual framework are identified, the possible strategies to implement and realize the model are described, the choice of the suitable indicators for individual aspects are discussed and the evaluation of the company in accordance with the principles of the sustainable development is closely analysed. In conclusion, the individual forms of the non-financial reporting are described and their

reciprocal connections and differences analysed. The suggested methodology has been verified by the case study on the real business subject.

**Key words:**

Sustainable development, economic productivity, environmental aspects, social aspects, sustainable development accountancy, non-financial reporting.

## ANNOTATION

Die vorgelegte Dissertationsarbeit beschäftigt sich mit der Problematik der nachhaltigen Entwicklung auf der betrieblichen Ebene. Das Konzept der nachhaltigen Entwicklung wurde zuerst diskutiert und schrittweise auf der makroökonomischen Ebene als Reaktion auf sich beschleunigenden Probleme mit dem Konsum der nicht erneuerbaren Ressourcen, mit der zunehmenden Umweltverschmutzung und mit den globalen Problemen der Welt, die auf der lokalen Ebene unlösbar sind, implementiert. Heutzutage ist das Konzept der nachhaltigen Entwicklung für das Phänomen gehalten, denn die gegenwärtigen Konsum- und Produktionsmuster werden mindestens vom langfristigen Gesichtspunkt für unhaltbar gehalten. Heutzutage implementieren die Betriebe oft freiwillig umweltpolitische Instrumente, schaffen und bekennen sich zu den ethischen Kodexen im umweltpolitischen und sozialen Gebiet, die sie durch ihre Tätigkeit beeinflussen, nehmen die Prinzipien der gesellschaftlich verantwortlichen Firma an. Aus dieser Sicht konzentriert sich die vorgelegte Dissertationsarbeit nicht nur auf die Problematik der Unternehmung im Einklang mit den Prinzipien der nachhaltigen Entwicklung, sondern auch analysiert dieses Gebiet auch in der Beziehung zu diesen freiwillig eingeführten Aktivitäten.

In dem ersten, Rechercheil wird die Problematik der nachhaltigen Entwicklung vorgestellt, die Arbeit konzentriert sich auf die Identifikation, Charakteristik und Komparation des Begriffs nachhaltiger Betrieb und diskutiert näher die Prinzipien der nachhaltigen Unternehmung, also der Unternehmung im Einklang mit den Prinzipien der nachhaltigen Entwicklung. Das Schlusskapitel des ersten Teiles widmet sich dem Gebiet der Buchhaltung der nachhaltigen Entwicklung, stellt seine Bedeutung und seinen Beitrag für den Betrieb vor.

In dem zweiten Teil der Arbeit werden die Methoden und Instrumente für die Bewertung der einzelnen Pfeiler der nachhaltigen Entwicklung präsentiert und analysiert, wobei aufgrund ihrer Integration das **Model der Betriebsbuchhaltung der nachhaltigen Entwicklung** für das Messen und die Bewertung der Betriebsleistung auf der Basis der Integration der ökonomischen, umweltpolitischen und sozialen Aspekten vorgeschlagen wird.

Der folgende Schlussteil der Dissertationsarbeit beschäftigt sich mit dem **Vorschlag der Methodik der Implementierung des Modells der in der Betriebspraxis nutzbarer nachhaltigen Entwicklung**. Die Grundparameter des Konzeptionsrahmens werden identifiziert, die möglichen Strategien für die Implementierung und Realisation des Modells werden beschrieben, die Auswahl der geeigneten Indikatoren für die einzelnen Pfeiler wird diskutiert und die Bewertung des Betriebs im Einklang mit den Prinzipien der Haltbarkeit

wird näher zergliedert und analysiert. Zum Schluss werden die einzelnen Formen des nichtfinanziellen Reporting beschrieben und ihre gegenseitige Zusammenhänge und Unterschiedlichkeiten werden zergliedert. Die vorgeschlagene Methodik wird durch die Form der Fallstudie auf einem konkreten Unternehmenssubjekt verifiziert.

**Schlüsselwörter:**

Nachhaltige Entwicklung, ökonomische Leistung, umweltpolitische Aspekte, sozialer Pfeiler, Buchhaltung der nachhaltigen Entwicklung, nichtfinanzielles Reporting.



# OBSAH

<b>I. ODDÍL – CÍL PRÁCE, VĚDECKÉ METODY A TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....</b>	<b>9</b>
<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>1. Definice problému a cíl práce.....</b>	<b>12</b>
<b>2. Použité vědecké metody .....</b>	<b>14</b>
<b>3. Teoretická východiska práce.....</b>	<b>17</b>
3.1 Problematika udržitelného rozvoje a jeho význam v 21. století.....	17
3.2 Koncept udržitelného podniku.....	21
3.3 Výkonnost podniku s ohledem na principy udržitelnosti .....	27
3.4 Účetnictví udržitelného rozvoje.....	31
<b>II. ODDÍL – NÁVRH MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE .....</b>	<b>37</b>
<b>4. Podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje.....</b>	<b>38</b>
4.1 Podnikové činnosti ve vazbě na principy udržitelného rozvoje .....	41
4.2 Měření a hodnocení udržitelnosti podniku .....	47
4.2.1 Environmentální aspekty podnikání.....	48
4.2.2 Sociální aspekty podnikání .....	57
4.2.3 Metody hodnocení a řízení udržitelné výkonnosti podniku.....	66
4.3 Udržitelnost z pohledu jednotlivých skupin uživatelů .....	71
4.4 Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje .....	73
<b>5. Výzkum v oblasti integrace udržitelnosti do finančního řízení podniku a její vliv na hodnocení podnikové výkonnosti.....</b>	<b>76</b>

### **III. ODDÍL – METODICKÝ POSTUP IMPLEMENTACE MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE ..... 94**

#### **6. Implementace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje... 95**

6.1	Definice základních parametrů Koncepčního Rámce .....	96
6.2	Postup implementace a realizace modelu .....	102
6.3	Stanovení ukazatelů .....	108
6.4	Hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti .....	112
6.5	Nefinanční reporting.....	117

#### **7. Verifikace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje ..... 119**

7.1	Definice základních parametrů Koncepčního Rámce .....	119
7.2	Postup implementace a realizace modelu .....	121
7.3	Stanovení ukazatelů .....	124
7.4	Hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti .....	127
7.5	Nefinanční reporting.....	130

#### **8. Závěrečná shrnutí a doporučení práce..... 132**

8.1	Přínosy práce .....	132
8.1.1	Přínos práce pro rozvoj vědy a výzkumu .....	132
8.1.2	Přínos práce pro praxi .....	133
8.1.3	Přínos práce pro pedagogickou činnost .....	133
8.2	Závěry práce a diskuse .....	134

#### **Seznam tabulek..... 141**

#### **Seznam obrázků .....** 142

#### **Seznam použitých zkratk..... 144**

#### **Seznam použité literatury..... 145**

#### **Seznam příloh .....** 160

**I. ODDÍL – CÍL PRÁCE, VĚDECKÉ METODY  
A TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE**

---

## ÚVOD

*„There is one and only one social responsibility of business – to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud.“*

Milton Friedman

Během vývoje lidské populace člověk prošel řadou „globálních revolucí“. Po období „pastervecko-kořistnickém“, kdy žil v harmonickém souladu s přírodou, prošel revolucí zemědělskou, která vedla k prvním uměle vytvořeným prostředím a ekosystémům. Průmyslová revoluce způsobila výrazné znečištění životního prostředí a změnu v rámci sociálních vazeb společnosti i rodiny. Následovala informační revoluce, v jejímž průběhu vykryštovala dnešní takzvaná „znalostní společnost“. V souvislosti s vývojem v mnoha státech je v současnosti zmiňována revoluce demografická, kterou převážná část zemí vyspělého světa již zažila. Naopak rozvojové státy jí právě procházejí a některé, zejména méně rozvinuté země, se k ní teprve pomalým tempem blíží. Někteří autoři jsou toho názoru, že nyní je na řadě **revoluce ekologická**, která se odráží nejen ve stále častěji zmiňovaném konceptu udržitelného rozvoje, ale i v čtenějším využívání dobrovolných nástrojů ochrany životního prostředí a zveřejňování nefinančních zpráv a reportů.

Disertační práce se zabývá **konceptí udržitelného rozvoje na mikroúrovni v kontextu ekonomických, environmentálních a sociálních podmínek 21. století**. Nejprve charakterizuje vznik a vývoj tohoto konceptu a poukazuje na jeho vazbu k životnímu prostředí a sociálním aspektům života a podnikání. Existence těchto vzájemných vazeb a souvislostí byla již prokázána, avšak v akademických kruzích dosud nepanuje jednotný názor na to, zda a v jakém rozsahu jsou tyto vazby ovlivňovány lidskou činností a průmyslem. Nicméně je zřejmé, že od dob průmyslové revoluce dochází k prohlubování těchto vazeb a k jejich reflexi nejen v jednotlivých ekosystémech, ale i v hospodářské praxi konkrétních subjektů.

Předkládaná disertační práce obsahuje zpracovanou literární rešerši ke zvolenému tématu a následně představuje **návrh modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje včetně metodiky implementace tohoto modelu do podnikové praxe**.

Disertační práce nejprve vymezuje obecný rámec řešeného problému, poté je stanoven cíl práce. Následující kapitoly se zabývají konceptem udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. Soustřeďují se na vymezení tohoto pojmu a dále na vznik, historii a vývoj tohoto konceptu

a jeho roli na podnikové úrovni. Snaží se postihnout vazbu mezi ochranou životního prostředí a udržitelným rozvojem, neboť tento koncept z ní sice prvotně vycházel, avšak nesmí být s touto oblastí automaticky ztotožňován či zaměňován; je totiž podstatně širší. Reflexi konceptu udržitelného rozvoje lze spatřit při hledání řešení globálních problémů lidstva. Pokud chceme tomuto konceptu správně rozumět, nelze jej tedy zaměňovat s „ekologií“ a podobnými termíny. Disertační práce se zabývá tímto fenoménem na podnikové úrovni, definuje cíle, úkoly a používané nástroje a diskutuje jejich uplatnitelnost v hospodářské praxi, představuje metody pro hodnocení environmentální a sociální výkonnosti.

V závěrečné části práce jsou diskutovány výhody a nevýhody navrženého modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje a nastíněn možný směr budoucího vývoje v této oblasti.

## 1. DEFINICE PROBLÉMU A CÍL PRÁCE

S rozvojem podnikání, obchodu a narůstajícím tlakem globalizačních tendencí se projevuje interdependence a reflexe podnikatelských aktivit na životním prostředí a sociálních aspektech jednotlivých ekosystémů včetně populace člověka. Byla zpracována řada studií a výzkumů (United Nations – Promoting Sustainable Production and Consumption, 1999; EurActiv – Sustainable Consumption and Production in EU, 2008; OECD – Promoting Sustainable Consumption, 2008; University of Cambridge – Sustainable Consumption and Production, 2010; World Bank – Environmental Crisis or Sustainable Development, 2010; UNEP – The Future We Want, 2012; a mnohé další), které v obecném duchu konstatují, že dosavadní **struktura a rozsah výroby a spotřeby je z pohledu blízké budoucnosti neudržitelný.**

V oblasti měření a řízení výkonnosti podniku existuje široká škála konceptů, přístupů a metod od elementárních výpočtů poměrových ukazatelů, přes finanční analýzu či srovnání dat v rámci časových řad, až po komplexní modely hodnocení výkonnosti. Čím dál častěji jsou do měření a hodnocení výkonnosti vedle finančních ukazatelů zahrnovány také nefinanční, mnohdy kvalitativní aspekty, které reflektují současný trend **podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje.** Dochází nejen ke vzniku nových konceptů pro měření, hodnocení a reportování nefinančních aspektů souvisejících s udržitelným podnikáním, ale tato problematika postupně ovlivňuje i klasické modely měření a řízení výkonnosti (např. upravená metodika Balanced Scorecard pro oblast udržitelné výkonnosti, či metodika sestavování ukazatele EVA, respektive EVAS, který bere do úvahy aspekty udržitelnosti).

V podnikové praxi dosud nepanuje jednotný přístup v oblasti aplikace nástrojů pro měření a řízení udržitelnosti, jejich využitelnost v jednotlivých podnicích je odlišná, což následně ztěžuje možnost vzájemného srovnání.

Nefinanční reporting je v současné době považován řadou ziskových i neziskových organizací za samozřejmost, avšak jeho kvalita je v některých případech diskutabilní. Mnohdy dochází k nepochopení problematiky podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje, kdy koncept udržitelného podniku bývá ztotožňován s konceptem společenské odpovědnosti firmy. Často chybí vazba nefinančního reportingu na finanční výsledky a ekonomickou výkonnost organizace, a některé zprávy mají spíše charakter reklamního sdělení. Nefinanční reporting je pak snadno vnímán jako „pouhá“, zákazníky či jinými zájmovými skupinami vyžadovaná, marketingová prezentace podniku navenek bez vlastního přínosu v oblasti konkurenceschopnosti podniku.

V oblasti podnikatelských aktivit dochází k rostoucímu vlivu jednotlivých skupin stakeholderů a začíná být patrné, že **tradiční přístupy pro hodnocení ekonomické výkonnosti a efektivnosti podniku přestávají být dostatečné**. Konkurenceschopnost podniku závisí na **kvalitním měření relevantních aspektů podnikové výkonnosti**, které vedle klasických finančních ukazatelů zahrnují i širokou a významnou kategorii nefinančních, kvalitativních aspektů.

Předkládaná disertační práce je zaměřena na problematiku účetnictví udržitelného rozvoje na podnikové úrovni založeného na bázi integrace ekonomických, environmentálních a sociálních aspektů podnikové výkonnosti jako jednoho z klíčových faktorů konkurenceschopnosti a podnikové úspěšnosti. **Primárním cílem disertační práce je konstruktivní návrh řešení teoretických problémů při implementaci nástrojů umožňující podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje, tedy návrh modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje a vytvoření metodiky implementace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje do podnikové praxe.**

**Dílčí cíle disertační práce** lze shrnout následovně.

- ❖ Identifikace, charakteristika a komparace konceptu udržitelného podnikání.
- ❖ Analýza vnímání pojmů „společenská odpovědnost firmy“ a „podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje“ na podnikové úrovni.
- ❖ Návrh modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje.
- ❖ Návrh metodiky implementace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje do podnikové praxe.
- ❖ Verifikace modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje a metodiky jeho implementace v podnikatelské praxi.

## 2. POUŽITÉ VĚDECKÉ METODY

*„Přiblížit se pravdě není lehké. Existuje jen jedna cesta, totiž cesta omylů. Jen z omylů se můžeme učit – ale učit se může pouze ten, kdo je ochoten i omyly těch druhých chápat jako kroky na cestě k poznání pravdy a kdo hledá své vlastní omyly, aby je rozpoznal a osvobodil se od nich. Nikoli tedy poznání pravdy, nýbrž rozpoznávání omylů jako falešných domněnek o světě kolem nás je jediný racionálně zdůvodnitelný prostředek jak každodenního, tak i vědeckého poznávání.“*

K. R. Popper

Vědecké poznání a vědecké metody lze rozčlenit do dvou základních kategorií, na **oblast empirickou a oblast teoretickou**, přičemž v obou oblastech byly artikulovány postupy, které lze označit jako **klasické vědecké postupy či metody**.

„**Empirickými postupy** získáváme jednak empirická data, jako výchozí entity pro oblast teoretickou, a zároveň v nich hledáme potvrzení, ověření či popření teorií a hypotéz.“

„**Postupy v teoretické oblasti** budujeme teorie, rozvíjíme je, vyvozujeme z nich konsekvence, vysvětlujeme jimi skutečnost minulou a snažíme se vysvětlit možný vývoj skutečnosti budoucí. Vyvozujeme z nich také „praktické“ důsledky vzhledem k možnostem našeho dalšího konání.“ (Slouková, 2012)

V předkládané disertační práci jsou využity vědecké postupy a metody z empirické i teoretické oblasti. I když se jedná o dvě samotné kategorie, které se v řadě oblastí odlišují, tak přesto jsou vzájemně úzce propojeny, a proto je provedený výzkum **v polaritě empiricko-teoretické**. Design výzkumu předkládané disertační práce je znázorněn na obrázku na konci této kapitoly.

**Metody empirického poznání** jsou využity zejména při **analyzování nefinančního reportingu a zveřejňovaných ukazatelů v oblasti udržitelné výkonnosti**. Jedná se především o metodu **vědecké pozorování** – sledování vybraných událostí, formulace možných idejí a následné testování jejich přesnosti. Dále je použita **metoda vědeckého měření a klasifikace**, kdy jsou zjišťovány patřičné klasifikační a kvantifikační charakteristiky, které jsou roztríděny dle stanovených kritérií. Na základě využití těchto metod dojde k aplikaci elementárních prvků výzkumu, které jsou představovány **definicí problému, experimentem a následnou verifikací**. Výsledkem provedeného empirického poznání je jednak **formulace vědeckých faktů** a jejich **interpretace**.

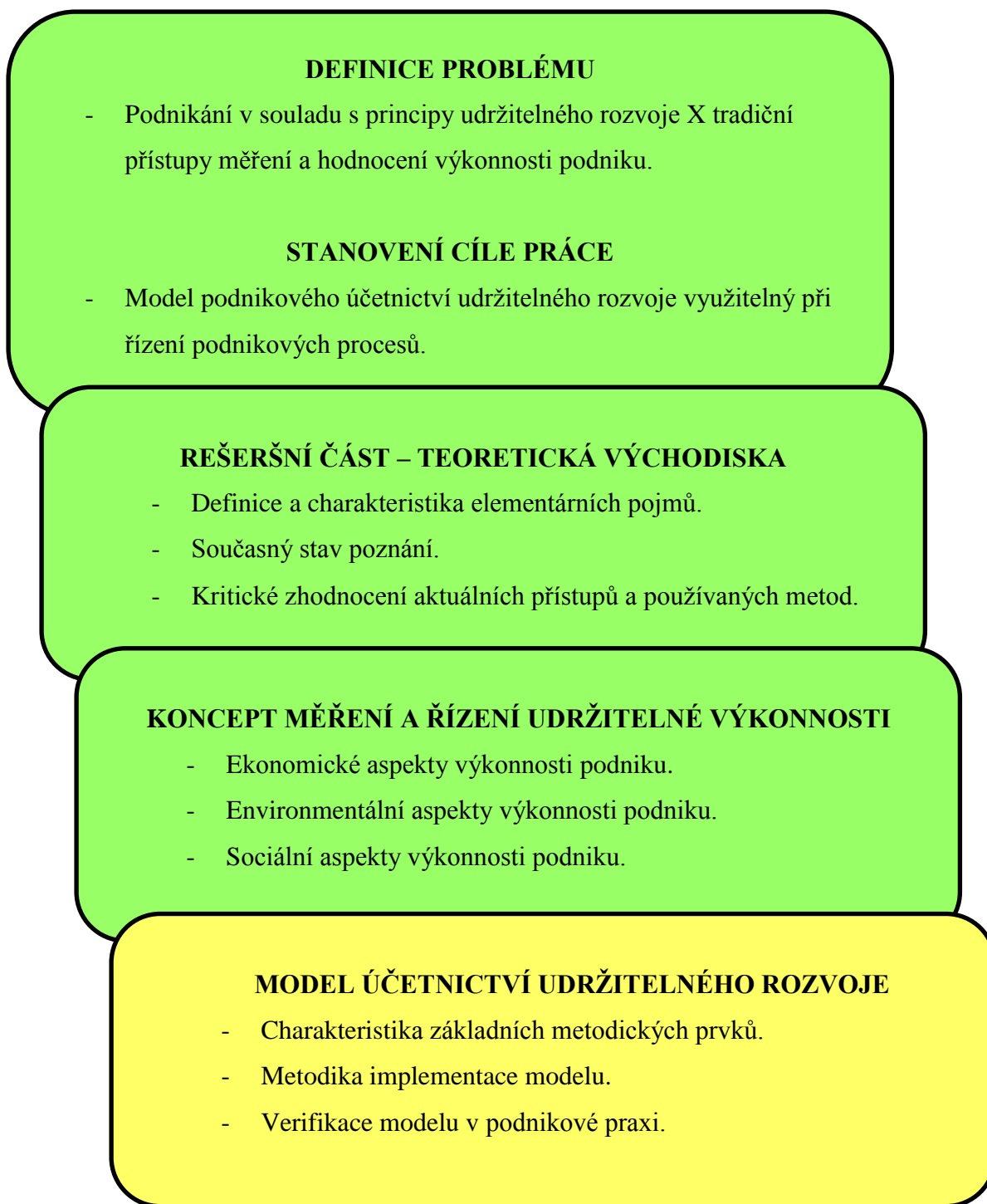


**Metody teoretického poznání** jsou aplikovány především při vlastní tvorbě **modelu a návrhu metodiky jeho implementace**, kdy je vytvářen zjednodušený teoretický obraz reality. V disertační práci je představen koncept návrhu modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje, který je aplikovatelný v konkrétním podniku. Jedná se o systém, který poskytuje relevantní data pro měření a řízení udržitelné výkonnosti podniku. Využité vědecké metody z oblasti teoretického poznání zahrnují **abstrakci, zobecnění, indukci, dedukci, třídění, analýzu, syntézu a systémový přístup**.

Disertační práce nejprve popisuje výchozí teoretické poznatky a znalosti čerpané nejen z odborných literárních zdrojů, ale i ze zpracovaných případových a benchmarkingových studií, které představují cenný zdroj informací o uplatnitelnosti jednotlivých nástrojů v podnikové praxi. Následně představuje nejnovější poznatky v oblasti podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje, identifikuje a charakterizuje jednotlivé nástroje používané v rámci účetnictví udržitelného rozvoje. Problematika udržitelnosti je zkoumána ve vztahu k podnikatelskému subjektu a ve vazbě na jeho ekonomickou úspěšnost a konkurenceschopnost. Využita je metoda **dedukce**, tedy postup od obecných poznatků ke konkrétně vyvozovaným závěrům a metoda **komparace**, tedy zhodnocení a srovnání dat.

Vědecko-výzkumná část práce vychází především z **metody modelování**. Nejprve jsou stanoveny základní předpoklady umožňující potřebné zjednodušení, poté je navržen model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje využitelný na mikroekonomické úrovni. Navržený model obsahuje definici a charakteristiku základních metodických prvků účetního systému, zejména: uživatele a cíl účetního systému, základní předpoklady, kvalitativní charakteristiky a nástroje včetně metodiky pro jeho zavedení.

Obr. 1: Design disertační práce



Zdroj: vlastní, 2012

### 3. TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

*„We do not inherit the Earth from our ancestors, we borrow it from our children. “*

Antoine de Saint Exupéry

V minulém století došlo v důsledku řady rozličných, možná na první pohled i nesouvisejících, faktorů k významným změnám v oblasti řízení podnikových procesů (například globalizace, otvírání nových trhů, narůstající poškození životního prostředí, využívání neobnovitelných zdrojů, sociální problémy související s vnímáním odpovědnosti podniků nejen vůči svým majitelům, ale také vůči širšímu okruhu zainteresovaných osob, finanční krize a mnohé další). Přestože určitá míra kladného výsledku hospodaření je především v dlouhém období pro podnik nezbytná, je třeba při řízení podniků důsledně zvažovat i další aspekty. V této souvislosti je často zmiňována **problematika udržitelného rozvoje na podnikové úrovni**, kdy vedle ekonomické stránky je třeba brát v úvahu i aspekty environmentální a sociální. Nefinanční reporting, zprávy o společenské odpovědnosti či zprávy o udržitelném rozvoji podniku, se mnohdy staly nedílnou součástí dobrovolně-povinného výkaznictví podniků. Je však nezbytné, aby tyto informace zahrnovaly **reciproký vztah - podnik / zainteresované skupiny, pozitivní / negativní aspekty, finanční / nefinanční kritéria**, jinak je nelze využít pro objektivní hodnocení dané situace a jejich následné využití pro řízení se stane diskutabilní a bude spíše populistickou záležitostí.

#### 3.1 Problematika udržitelného rozvoje a jeho význam v 21. století

Pojem trvalá udržitelnost, trvale udržitelný rozvoj nebo také trvale udržitelný život patří v současné době k frekventovaným a v oblasti legislativy též klíčovým pojmům. Roste úsilí o poznání možných vazeb mezi ekonomickou, environmentální, sociální a institucionální dimenzí rozvoje a také o způsoby, jak tyto sféry jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech měřit. V obecné rovině je tento pojem často chápán **jako vize dalšího rozvoje, která vnímá vzájemné souvislosti a hledá rovnováhu mezi sociální, environmentální a ekonomickou stránkou.**

Problematiku udržitelného rozvoje jako myšlenkového proudu, tedy vztahu člověk, sociální uspořádání společnosti a příroda, lze nalézt již velice dávno. Na úrovni mezinárodních vztahů a institucí, tedy v odborných akademických a politických kruzích, se začala tato otázka řešit

až v druhé polovině 20. století, v době, kdy začaly být palčivěji vnímány problémy související s růstem lidské populace, hospodářským růstem a čerpáním neobnovitelných zdrojů, jež se následně odrážely v aktuálních globálních problémech světa.

Z historického pohledu jedny z prvních zmínek o udržitelném růstu společenského produktu a obavy s tématem spojené byly zaznamenány v roce 1960 v zakládající listině Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která v současné době sdružuje 34 členských států a jejímž hlavním cílem je koordinovat ekonomickou a sociálněpolitickou spolupráci členských zemí. Opětovné zmínky o uvedené problematice lze nalézt ve studii vypracované významnými vědci pod záštitou Massachusetts Institute of Technology z roku 1972 známou jako *Studie kritických environmentálních problémů*, která konstatovala, že „*nekonečný růst není možný v prostředí limitovaných zdrojů*“, což bylo zásadně významné pro budoucnost environmentálních konceptů. To zdůrazňuje rovněž Ivan Rynda, který připomíná: „*Svět, který obýváme, se paradigmaticky od základu změnil. Systém planety se kvůli konečnosti zdrojů i prostoru uzavřel a není v něm možný růst libovolného typu.*“ (Rynda, 2010).

Na konci 60. let minulého století byl založen Římský klub, který sdružuje významné osobnosti z různých zemí, provádí výzkumy zabývající se vývojem světa jako celku a snaží se o stanovení tzv. limitů růstu. Na začátku 70. let minulého století (1972) uveřejnil Římský klub zprávu (tzv. první zpráva Římského klubu), jež studovala vývoj lidské populace a využívání přírodních zdrojů do roku 2100. Jednalo se o dokument nazvaný *Meze růstu* (Meadows a kol.), který se zabýval způsoby vytvoření trvale udržitelných podmínek environmentální a ekonomické stability.

*„... stav globální rovnováhy, při které se počet obyvatel Země a kapitál udržují na víceméně konstantní úrovni, a tendence působení na růst či pokles těchto veličin musí být pod důslednou kontrolou...“* (Meadows, a další, 2004)

V roce 1992 bylo vydáno pokračování publikace s názvem *Překročení mezí* (Beyond the Limits). Tato publikace podává přehled aktualizovaných informací a aplikuje matematické modely dle jednotlivých variant lidského chování. Ve většině případů je výsledkem pokles životní úrovně v důsledku vyčerpání zdrojů a znečištění životního prostředí, a to v časovém horizontu 2020 – 2060.

Je možné konstatovat, že do 80. let minulého století byl v industriální ekonomice hospodářský (ekonomický) růst považován za měřítko blahobytu a úspěšnosti. Postupem času se pozornost začala zaměřovat především na limity tohoto růstu, možnosti jeho udržení a kvalitativní

stránku rozvoje, přičemž se právě toto uvažování stalo základním principem nové světové strategie ochrany přírody. Do současné doby se projevují poměrně významné rozdíly mezi „Bohatým Severem“ a „Chudým Jihem“. Při uvědomění si aspektů ekonomického růstu „Bohatého Severu“ (vyčerpání přírodních zdrojů, znečišťování životního prostředí, destrukce ekosystémů, rozpad tradičních společenských vazeb na úrovni jednotlivých sociálních uspořádání) se lze domnívat, že rozvoj zemí „Chudého Jihu“ tyto problémy ještě výrazně zvýší. Nejen z pragmatického, ale i etického hlediska je třeba tomuto vývoji nebránit, ale spíše nalézt a na globální úrovni akceptovat základní principy ekonomického, nebo v širším smyslu udržitelného rozvoje. V roce 1992 v Rio de Janeiru proběhl Summit Země, který mimo jiné reagoval na řadu průmyslových katastrof a otázku znečišťování a zneužívání životního prostředí. Jedním z dopadů tohoto summitu byl posun problematiky udržitelného rozvoje na úroveň veřejně diskutovaných otázek.

Do současného okamžiku bylo vytvořeno a založeno mnoho místních, národních i mezinárodních institucí, jejichž cílem je zajistit spolupráci v jednotlivých oblastech udržitelného rozvoje, vytvořit koncepty, metriky a indikátory pro jeho vykazování a měření (např. OECD, WB, EU, OSN, WBCSD, ICC, ...).

Jeden z hlavních problémů, který setrvává až do současnosti, lze spatřovat v doposud nejednoznačně akceptované **definici pojmu udržitelný rozvoj**, která se stále vyvíjí a v současné době nezřídka vychází z environmentálního konceptu při nedostatečné reflexi sociální složky. Ten je primárně zaměřen na **čerpání neobnovitelných zdrojů**, ale nezodpovídá **otázky aktuálních globálních problémů**, k jejichž řešení by měl právě udržitelný rozvoj přispět.

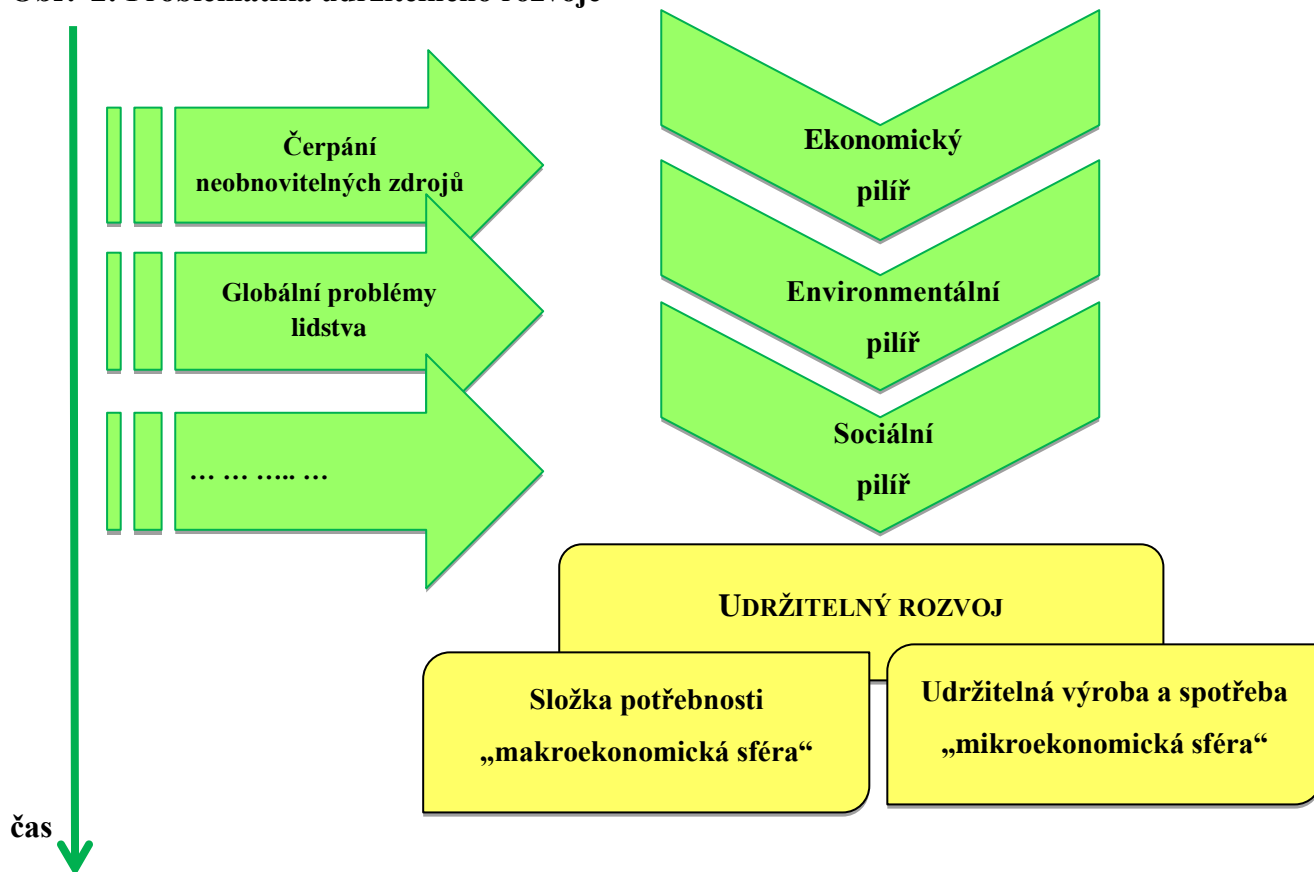
Nejčastěji používaná definice pojmu udržitelný rozvoj pochází z roku 1987 ze zprávy Naše společná budoucnost (Our Common Future), nazývané též Brundtland Report podle norské fyzičky a političky Gro Harlem Brundtland, předsedkyně Světové komise pro životní prostředí a rozvoj. Udržitelný rozvoj je: **„Rozvoj, který je v souladu s potřebami současné generace, které nejsou na úkor generace budoucí“** (Brundtland, 1987). Tato definice obsahuje dvě základní složky:

- ❖ složku **potřebnosti**, jež je zaměřena na chudé části světa, jejichž potřeby by měly být prioritní, a dále
- ❖ složku **udržitelné výroby a spotřeby** dané používanou technologií a sociálním uspořádáním společnosti.

Z globálního pohledu na tuto definici je možné tyto složky rozčlenit podle sféry a oblasti problémů, jichž se dotýkají, a to na **makroekonomickou sféru** – složka potřebnosti,

problematika bohatého a chudého světa a **mikroekonomickou (podnikovou) sféru** – složka udržitelné výroby a spotřeby. Na níže uvedeném obrázku je problematika udržitelného rozvoje a jeho vývoje znázorněna.

Obr. 2: Problematika udržitelného rozvoje



Zdroj: vlastní, 2012

Jako příklad alternativních, často používaných definic, lze uvést například následující.

- ❖ „Zlepšování životní úrovně a blahobytu lidí v mezích kapacit ekosystémů při zachování přírodních hodnot a biologické rozmanitosti pro současné a příští generace.“ (Evropský parlament)
- ❖ *Udržitelný rozvoj je rozvoj, který zajistí rovnováhu mezi třemi základními pilíři: sociálním, ekonomickým, environmentálním.*“ (Mezinárodní obchodní komora)

Definic udržitelného rozvoje lze nalézt široké spektrum. Bohužel však dosud nedošlo ke konsensu v jednotném chápání tohoto pojmu, neboť vždy lze nalézt výhrady k jednotlivým interpretacím. Například výhrada nemožnosti nekonečného zvyšování (zlepšování) čehokoliv při existenci omezenosti zdrojů (definice Evropského parlamentu), či transformace definice

do materiálního světa podnikových výsledků (definice Mezinárodní obchodní komory). Nejednoznačnost při porozumění pojmu udržitelný rozvoj však následně ztěžuje definici jeho cílů a principů a tím i možnost kontroly jejich naplňování.

*V písemné práci ke státní doktorské zkoušce je detailně představen historický vývoj problematiky udržitelného rozvoje, jednotlivé významné instituce v této oblasti a jimi používané nástroje a metriky pro jeho měření a vykazování, včetně úkolů a problémů, které jsou v jednotlivých pilířích udržitelného rozvoje řešeny. Pro potřeby a stanovené cíle disertační práce se autorka dále koncentruje na tuto problematiku především z pohledu podnikové sféry.*

### 3.2 Koncept udržitelného podniku

Od minulého století narůstá snaha predikovat **dopad lidských činností na životní prostředí**, přičemž otázka tohoto vlivu nebyla do dnešního dne spolehlivě zodpovězena. V posledních desetiletích byl potvrzen vliv člověka, průmyslové sféry, zemědělství a hospodářské politiky dané země na životní prostředí a jednotlivé ekosystémy. Lidská populace již odpradávná na životní prostředí působila, v současné době je však jedním z hlavních problémů **tempo a rozsah těchto činností**. Jedním z možných řešení tohoto problému, které je velmi často uplatňováno, je **legislativní úprava** ochrany životního prostředí. Jiní autoři však zastávají názor, že ekonomický rozvoj a hospodářský růst vytváří určitým organismům optimální podmínky pro přežití, pro jiné organismy naopak tímto vývojem optimální podmínky zanikají, což tito autoři považují za **přírozený vývoj**, např. (Klaus, 2007), (Bittner, 2010).

Soppe (2009) zdůrazňuje, že v současnosti je problematika udržitelného rozvoje přijímána a implementována jak na makroekonomické, tak i národohospodářské úrovni. Napříč jednotlivými úrovněmi (vlády, mezinárodní organizace, veřejnost, podniky) panuje všeobecně přijímaný konsensus, že problematika udržitelnosti není, ani nemůže být, výhradní záležitostí jedné společnosti, jedné země, či jednoho odvětví. Koncept udržitelnosti představuje řadu dílčí činností a úkolů, jež jsou postupně naplňovány a dosahovány. Jedná se o inkrementální systém, který v každém okamžiku své existence vychází z toho, co již bylo vytvořeno (Soppe, 2009).

K udržitelnému rozvoji společnosti velmi podstatně přispívají i podnikatelské subjekty, přičemž v posledním desetiletí se objevuje snaha o **dosažení udržitelného rozvoje**

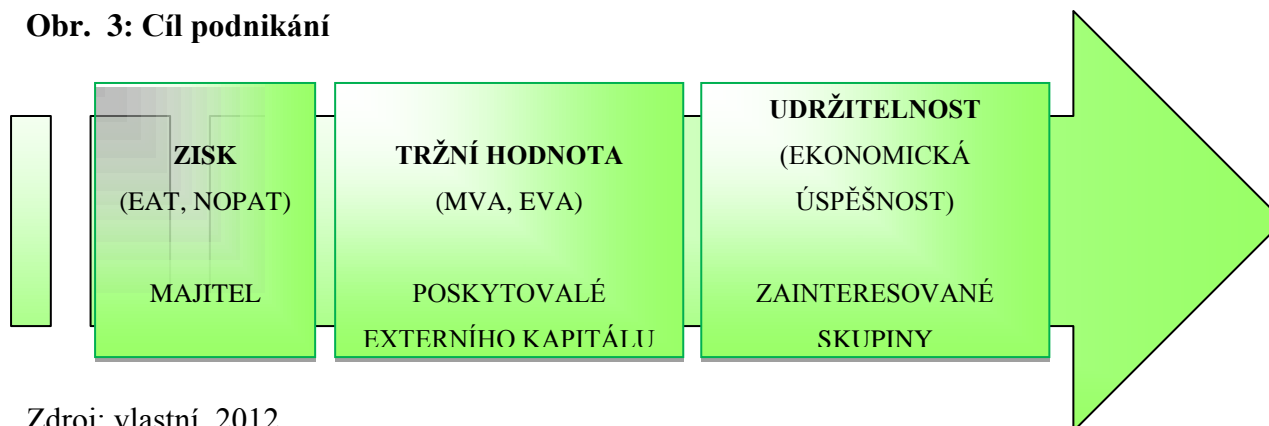
**i na úrovni těchto subjektů.** Jak připomíná profesorka Kovanicová, podniky rozhodnuté ctít udržitelnost hledí dále, než jsou jen okamžité zisky. Provádějí svoji činnost tak, aby i za mnoho let mohly zajistit obnovu zdrojů způsoby, které berou v úvahu také environmentální a sociální aspekty. Připomíná, že **rostoucí výkonnost** podniků je třeba posuzovat nejen z hlediska poskytovaných služeb, vyráběných produktů a dosahovaných zisků, **ale i z hlediska vlivů na lidské a sociální aspekty.** Je tedy třeba, aby došlo ke změně v tradičních přístupech, v myšlení a hierarchii uznávaných hodnot (Kovanicová, 2010).

V tomto případě je podle Hyršlové nezbytné rozlišovat **dvě kategorie.** První tvoří **udržitelné podnikatelské subjekty** a druhou podniky, které **přijímají koncepci udržitelného rozvoje.** Podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje znamená, že podnik je na cestě směrem k udržitelnosti. **Udržitelnost je tedy konečný cíl,** o který podnik usiluje. Koncepce udržitelného rozvoje může být v podniku prosazována **na základě společenské odpovědnosti nebo mnoha dobrovolnými nástroji:** systémy managementu kvality, systém environmentálního managementu, systém managementu ochrany zdraví a bezpečnosti při práci, čistší produkce, ecolabelling, responsible care apod. (Hyršlová, 2009). Hodnocení podnikové úspěšnosti a výkonnosti musí tedy zahrnovat vedle standardních finančních ukazatelů také relevantní nefinanční aspekty, což v konečném důsledku znamená schopnost znázornit **vazbu mezi ekonomickým, environmentálním a sociálním profilem a výkonností v těchto oblastech.**

Od vzniku a vývoje podnikatelských subjektů dochází k postupné změně ve **vnímání hlavního cíle podnikání** a jeho uplatnění při měření a řízení podnikové výkonnosti, a to vždy ve vztahu **k příslušným zainteresovaným skupinám.** Zodpovědnost podniku se rozšířila z vlastníků, směrem k poskytovatelům kapitálu (akcionáři, investoři, věřitelé), až k dnes často zmiňovaným zainteresovaným skupinám (stakeholders). Přestože určitá míra ekonomické (finanční) úspěšnosti hodnocené na základě dosaženého kladného výsledku hospodaření je zejména v dlouhém období nezbytná, je hlavní cíl podnikání vnímán podstatně širěji (viz níže uvedený obrázek).



Obr. 3: Cíl podnikání



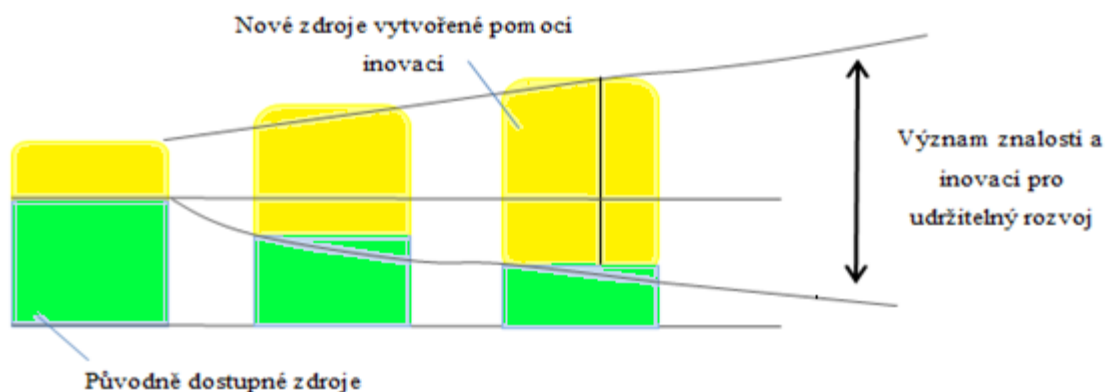
Zdroj: vlastní, 2012

Při analyzování **vztahu udržitelného rozvoje a podnikání** se lze setkat nejčastěji s následujícími třemi alternativními pohledy.

- ⇒ Podnikání je založeno na **spotřebě a tudíž na čerpání neobnovitelných zdrojů** v podobě surovin a energií, proto **je vnímáno negativně** a je snaha o jeho omezení, či alespoň patřičnou **legislativní regulaci**.
- ⇒ Udržitelný rozvoj chápán jako **synonym pro „zelený růst“**, kdy ekonomický růst a rozvoj podniků by měl být založen **na bázi eko-efektivnosti**. Tato idea je sice prakticky uchopitelná, nevyjadřuje však vlastní přínos podnikání pro udržitelný rozvoj. Mnohdy také dochází k zneužití tohoto konceptu k tzv. **barvení se na zeleno** (green washing), kdy dochází k záměrnému šíření dezinformací organizacemi, za účelem se prezentovat jako environmentálně zodpovědný subjekt.
- ⇒ K udržitelnému rozvoji je přistupováno **z pohledu podmínek zachování života**, jež závisí na **rozvoji lidského poznání, a to samo o sobě je nekonečné**. Limity růstu nespočívají tedy v „konečných“ zásobách surovin a energií, ale v dosaženém stupni vzdělání. Cílem každého podnikání je zcela samozřejmě „rozmnožování“ majetku vlastníků, pokud by tomu tak nebylo, nejen že by podnikání ztratilo svůj smysl, ale bylo by vytvořeno perpetuum mobile. Druhou stranou téže mince je spotřeba, bez níž by neexistoval podnět pro podnikání.

**„Udržitelný rozvoj je taková dynamika rozvoje lidského poznání, která v dlouhodobém horizontu umožní přežití lidstva.“** (Študent, 2004)

Obr. 4: Udržitelný rozvoj a podnikání z pohledu znalostí a inovací



Zdroj: (Študent, 2004)

Na podnikové úrovni byla provedena řada studií a výzkumů, které se zabývají praktickými, ekonomickými důsledky **implementace udržitelnosti do strategického řízení**. Orlitzky a Benjamin (2009) ve své studii prokázali vazbu mezi společenskou odpovědností a finančním rizikem daného subjektu. V této souvislosti Soppe (2009) použil termín **udržitelné podnikové finance**, které definoval následovně: „Jedná se o multi-kriteriální přístup k řízení podnikových financí takovým způsobem, který integruje podnikové finance s environmentálními a sociálními aspekty podnikání.“ (Benjamin, a další, 2001), (Soppe, 2009). Následující tabulka ilustruje problematiku udržitelnosti ve vztahu k přístupům řízení podnikových financí.

Tab. 1: Přístupy k řízení podnikových financí ve vztahu k udržitelnosti

KATEGORIE	TRADIČNÍ PŘÍSTUP	BEHAVIORÁLNÍ PŘÍSTUP	UDRŽITELNÉ PODNIKOVÉ FINANCE
TEORIE PODNIKU	„Černá skříňka“	Hierarchický systém pravidel	Multi-dimenzionální optimalizace (profit – people – planet)
LIDSKÉ ZDROJE	Egoistické pojetí	Egoistické / kooperativní pojetí	Kooperativní pojetí založené na důvěře
ASPEKT VLASTNICTVÍ	Investoři	Investoři	Portfolio stakeholders
ETICKÝ RÁMEC	Prospěchářské vnímání	Povinně etické založené na pravidlech	Integrace etického rámce do podnikových činností

Zdroj: (Soppe, 2009)

První z výše uvedených, **tradiční teorie**, vychází z předpokladu o alokaci aktiv a investičního portfolia především dle **očekávaného výnosu a rizika**. Metody oceňování aktiv jsou založené na riziku (např. metoda CAPM – Capital Asset Pricing Model) a je akceptován Miller-Modiglianiho teorém (Jensen, 1972). Tradiční teorie řízení podnikových financí předpokládá racionalitu investorů.

**Behaviorální teorie** se vyvinula jako reakce na neschopnost tradiční teorie vysvětlit některé z otázek související s rozhodováním investorů a hodnotou podniku. Dle tohoto přístupu tradiční teorie selhává především ze tří důvodů. Prvním jsou **heuristické předsudky**, přijímání rozhodnutí na základě minulého stavu skutečnost, kdy minulé výsledky jsou považovány za nejlepší přístup pro predikci budoucnosti. Druhým aspektem je **rámcová závislost**, kdy vnímání rizika a výnosnosti je významně ovlivňováno tím, jak jsou formulovány vlastní rozhodovací procesy. Poslední výhrada je prezentována **neefektivními trhy**, kdy v důsledku výše uvedených výhrad dochází k situaci, kdy jsou tržní ceny aktiv odchýleny od svých fundamentálních hodnot (Stupavský, 2008).

Nejnovějším přístupem v oblasti řízení podnikových financí jsou **udržitelné podnikové finance**, které se vyvinuly jako důsledek významných sociálních změn ve společnosti. Podstatou udržitelných financí je napomoci podniku rozšířit své finanční cíle podstatně dále, než jsou pouhá očekávání akcionářů. Otázkou však zůstává, jak **zahrnout udržitelnost podniku do jeho účetních výkazů a jakým způsobem ji vykázat, ocenit a reportovat**. Níže uvedený obrázek naznačuje rozvahu účetní jednotky z pohledu dvou odlišných přístupů k podniku. První, výše uvedený, vychází z tradičního pojetí, kdy podnik je vnímán jako výrobní a prodejní jednotka a jako takový nemůže mít souvislost se sociálními procesy ve společnosti. **Hodnota podniku** je jednoduše stanovena jako **současná hodnota očekávaných budoucích toků**, přičemž primárním úkolem je maximalizovat výrobní efektivnost dané jednotky především ve smyslu jeho ziskovosti. V tomto pojetí tedy můžeme konstatovat, že strana pasiv pouze reprezentuje **kapitálovou strukturu podniku**, ale je irelevantní pro vlastní stanovení hodnoty.

Oproti tomu druhá část obrázku naznačuje **rozvahu a hodnotu udržitelného podniku při implementaci multi-dimenzionálního přístupu k stakeholderům**. Rozvaha podniku je vnímána podstatně širěji a zahrnuje i **nepřímé závazky** vůči jednotlivým zainteresovaným skupinám (např. hodnota lidského kapitálu). Majetek primárně neslouží k dosažení co nejvyšší rentability v důsledku podnikové výroby a spotřeby, ale je vnímán jako výsledek konkrétních minulých činností jednotlivých stakeholderů a musí být proto oceněn na takové úrovni, která zajistí udržitelnou produkci i v blízké budoucnosti. Společnost, která se

rozhodne zavést udržitelný přístup k řízení podnikových financí, musí nejprve širěji definovat své podnikatelské cíle. Z pohledu zdrojů společnosti lze chápat cizí zdroje jako vyšší možnost externí kontroly podniku ve vztahu ke stanoveným cílům.

Obr. 5: Rozvaha podniku z pohledu tradičních a udržitelných financí



Zdroj: (Soppe, 2009)

Podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje je fenoménem 21. století, problematika udržitelnosti se přesunula z veřejně diskutovaných otázek a přijatých závazků na makroekonomické úrovni směrem k jednotlivým podnikům, které představují jeden ze základních prvků udržitelné společnosti. Pokud však má být udržitelnost skutečně implementována do strategického řízení a rozhodování, je třeba, aby si sami podnikatelé a investoři uvědomili ekonomický přínos tohoto způsobu podnikání. Je podstatné, aby byla patrná vazba mezi podnikáním v souladu s principy udržitelnosti a konkurenceschopností podniku. Jak zdůrazňuje Hyršlová, z hlediska podniku je třeba **vnímat vzájemné souvislosti mezi ekonomickou výkonností a environmentálním a sociálním profilem podniku** (Hyršlová, 2009).

### 3.3 Výkonnost podniku s ohledem na principy udržitelnosti

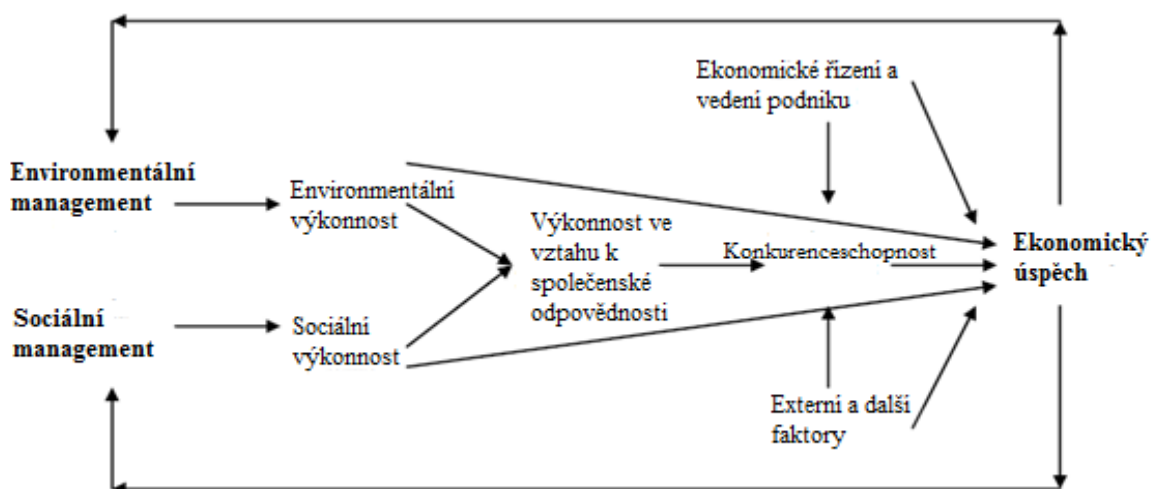
Obecnou, všeobecně uznávanou, definici výkonnosti můžeme nalézt například v publikaci Wagnera, který ji definuje jako: „Charakteristiku popisující způsob (průběh), jakým zkoumaný subjekt vykonává určitou činnost na základě podobnosti s referenčním způsobem vykonávání této činnosti.“ Interpretace této charakteristiky předpokládá schopnost porovnání zkoumaného a referenčního jevu z hlediska stanovené kritériální škály.

Tato definice obsahuje dvě základní dimenze – **efektivnost** (do the right things), která ukazuje na výkonnost ve smyslu volby činnosti a **účinnost** (do the things right), která ilustruje způsob, jakým uskutečňujeme zvolenou činnost.“ (Wagner, 2009)

V posledním desetiletí narůstá zájem o měření a řízení tzv. **udržitelné výkonnosti podniku**. Problematice udržitelnosti na podnikové úrovni a její vazbě na podnikovou výkonnost se věnuje řada autorů (např. Hyršlová (2009), Maas (2008), Schaltegger a Burritt (2006), Kristensen a Westlund (2004), Ranganathan (1999), Elkington (1997), Aurer (2003), Študent (2004) a další. Implementace udržitelnosti do každodenních činností a operací podniku je považována v dnešní době za nezbytnou, ale současně také velice náročnou. Byla vyvinuta celá řada konceptů, nástrojů a metrik zaměřujících se na **měření a reportování udržitelnosti**, ovšem chybí jednotný přístup pro **možnost a potřebu vzájemného srovnání** a dále chybí především **nástroje a přístupy pro její efektivní řízení**.

Vztah mezi **environmentální, sociální a ekonomickou výkonností**, tedy pojetí vztahu udržitelnosti a její vliv na **podnikovou výkonnost** je znázorněn na následujícím obrázku.

Obr. 6: Udržitelný podnik v rámci tří pilířů udržitelnosti



Zdroj: (Schaltegger, a další, 2006)

V oblasti **environmentálního managementu** představuje důležitou roli nejen uplatňování principu prevence a předběžné opatrnosti, ale i rozvoj technologií a znalostí, které jsou produktem investic do lidského kapitálu. Jak uvádí Klímková a Hornungová, je třeba, aby politika podniků vycházela z těchto principů s důrazem na globální odpovědnost v podmínkách světového obchodu a globalizace (Hornungová, a další, 2011). Pro vlastní hodnocení environmentální výkonnosti je podstatné mít k dispozici informace o environmentálním profilu podniku, který charakterizuje přístup podniku k životnímu prostředí a k environmentálním dopadům vyvolanými podnikovými činnostmi. Environmentální profil musí být posuzován vždy ve své vazbě na ekonomickou výkonnost podniku, jehož vliv může být jak pozitivní, tak i negativní. Hyršlová uvádí možné příklady této vazby.

- Životní prostředí je prvotním zdrojem materiálů a energií a současně pojímá zpětné odpadní proudy a emise – otázka materiálové a energetické náročnosti a efektivity výroby a dostupnosti zdrojů.
- Realizace opatření na zmírnění či eliminaci odpadů (prevence odpadů, koncové technologie) – otázka investičních nákladů a dosažených úspor z efektivnější výroby.
- Účinnost produkce environmentálně šetrných produktů a investic do nových technologií – otázka oportunitních a dodatečných nákladů při přechodu na nový způsob výroby (Hyršlová, 2009).

Druhou elementární složku udržitelnosti na podnikové úrovni představuje **sociální profil a s tím související sociální výkonnost podniku**. V této oblasti je třeba se nejprve zaměřit na otázku, jak chápat a měřit sociální výkonnost na úrovni podniku? V mezinárodním rámci nefinančního reportingu GRI – Global Reporting Initiative není sociální výkonnost konkrétně definována, ale jsou zde uvedeny aspekty, které ji charakterizují:

- práce a pracovní postupy,
- lidská práva,
- odpovědnost za produkty,
- vliv podnikových činností na produkty.

Vlastní definici nabízí také Spirig, který sociální výkonnost definuje jako **sociální dopady na významné stakeholdery**, přičemž sociálními dopady jsou rozuměny výsledky sociálních aktivit podniku. Sociální výkonnost, stejně tak jako environmentální, je spjata s celkovou ekonomickou výkonností podniku. Odlišnost je zde ovšem ve vazbě tohoto vlivu, která je spíše nepřímá. Nedostatečná sociální výkonnost neznamená pouze, že podniku bude udělena

sankce či pokuta, ale spíše se projeví zhoršením image a poklesem důvěryhodnosti podniku v očích stakeholderů (Spirig, 2006).

Environmentální a sociální profil podniku představují dva základní pilíře udržitelné podnikové výkonnosti. Za základní cíl podnikatelských subjektů v dnešní době je obecně považována maximalizace a zvyšování tržní hodnoty v delším časovém období. Dosud však v rámci jednotlivých systémů hodnocení podnikové výkonnosti není vyřešena otázka, jak tuto výkonnost měřit. Nejčastěji dochází ke kombinaci finančních a nefinančních ukazatelů (např. Ittner a kol., 2003; Dixon a kol., 1990; Pavelková, Knápková, 2009; Synek a kol., 2009), přičemž základem je primární sledování finanční výkonnosti (Hornungová, a další, 2011).

Posun od sledování dopadů na společnost pomocí reportingu k jejich aktivnímu řízení je významný pro společnosti, které se místo pouze externí vazby na společenskou odpovědnost zaměřují na **udržitelnost jako součást firemní strategie**. Ta jako taková musí přispívat **k tvorbě přidané hodnoty**, a to jak pro akcionáře a investory společnosti, tak i širší okruh zainteresovaných osob – stakeholdery. Důležitým aspektem je její provázání s podnikovou výkonností a tedy i vazbou na konkrétní finanční ukazatele. Sama udržitelnost není o pouhém etickém chování daného subjektu, ale spíše o jeho „chytřím (uvědomělém) chování“. Jako zcela nezbytný aspekt se jeví její propojení s „reálnými čísly“, tedy finanční rovinou. **Podniková udržitelnost spojuje skutečné krátkodobé výsledky (zisky) spolu s dlouhodobými přínosy, jako je například schopnost vytvářet nové zdroje příjmů, a tak i zvyšovat nehmotný majetek podniku, jako je značka a reputace.**

Přidaná hodnota měřená reálnými finančními parametry dosažená na základě zahrnutí udržitelnosti do strategického řízení podniku má řadu dimenzí, přičemž mezi základní lze zahrnout **generování nových příjmů** (nové produkty, nové trhy), **kontrolu a snižování nákladů** (efektivní využití zdrojů, nižší využití energií,...), **budování důvěrných vztahů se stakeholdery** (etické řízení, potřeby zákazníků, znalostní management), **řízení rizik a bezpečnostní management** (legislativní regulace, BOZP, poškozování životního prostředí). **Měření a řízení udržitelné výkonnosti** podle studie společnosti Accenture a CIMA zahrnuje následující činnosti:

- ❖ identifikace klíčových sociálních, environmentálních a ekonomických ukazatelů, které ovlivňují výkonnost podniku,
- ❖ nastavení vhodného systému pro stanovení vhodných cílů ve vztahu k udržitelnosti a měření pokroku při jejich dosahování,
- ❖ propojení těchto cílů s ukazateli podnikové výkonnosti (Accenture, a další, 2011).

V současné době existuje široká řada nástrojů a metod pro měření podnikové udržitelné výkonnosti, které se liší svým rozsahem, svými vypovídacími schopnostmi, pro koho jsou určeny a také náklady na jejich implementaci a zjištění. Na níže uvedeném obrázku jsou znázorněny nejčastěji využívané.

**Obr. 7: Nástroje pro měření a hodnocení udržitelné výkonnosti podniku**



Zdroj: (Székely, a další, 2005)

Jak je patrné z výše uvedeného obrázku, došlo v poslední době k vývoji a vytvoření celé řady indikátorů, ukazatelů, metrik a indexů zabývajících se vykazováním udržitelného rozvoje. Jedná se ovšem o záležitost poměrně komplikovanou, neboť nás tyto ukazatele sice odděleně informují o jednotlivých oblastech a pilířích udržitelného rozvoje, jejich stavu a vývoji, přičemž zde vzniká **otázka správného pochopení interakce, vztahů a souvislostí mezi jednotlivými oblastmi**. V současné době jsou využívány souhrnné ukazatele či indexy, jež se pokoušejí nabídnout celistvý pohled, který ovšem musí být vzhledem k rozsahu celé problematiky přiměřeně zjednodušen. Jeden z hlavních problémů tedy nepředstavují jednotlivé ukazatele, indikátory, metriky a indexy, ale spíše **způsob jejich využití, interpretace a možnost vzájemné komparace**. V četných případech je jejich dezinterpretace snadná.



### 3.4 Účetnictví udržitelného rozvoje

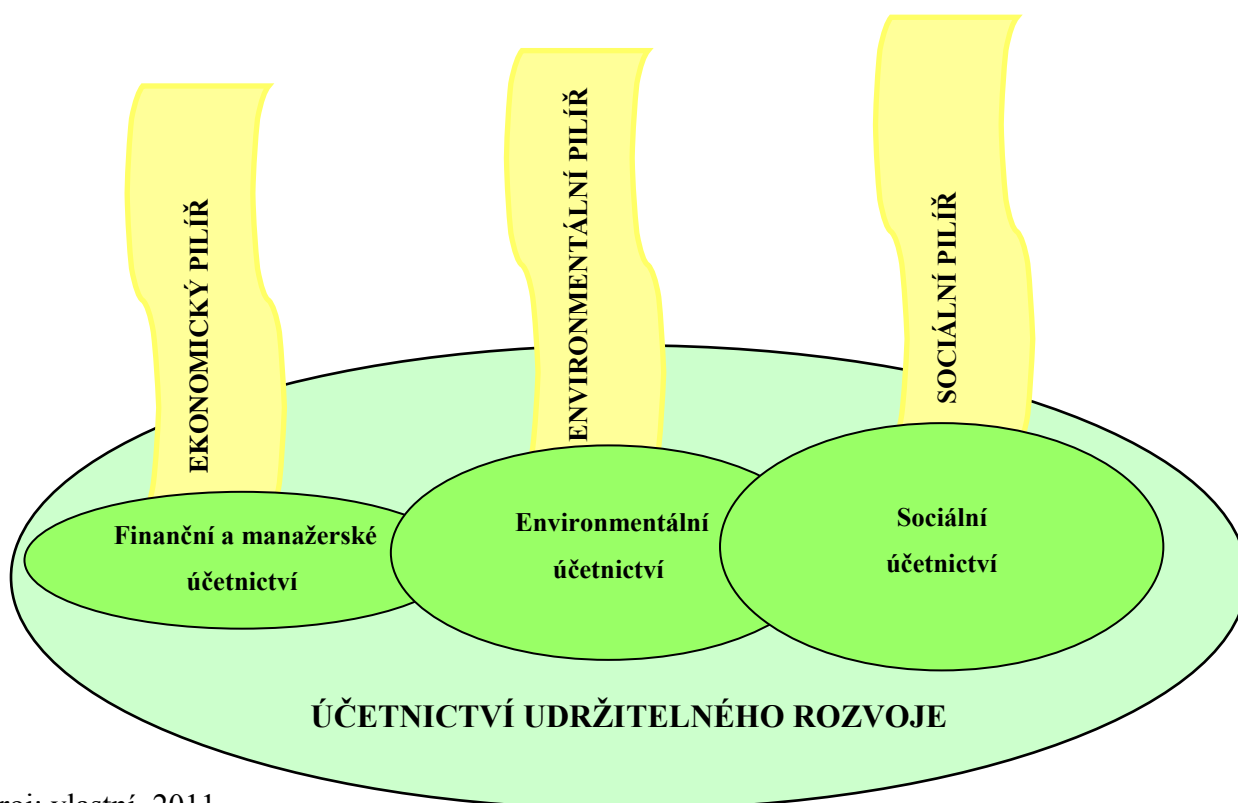
Pokud si podnik stanoví udržitelný rozvoj jako svůj strategický cíl, musí se zabývat otázkou, jakým způsobem udržitelnost podniku měřit, jakým způsobem jí vlastně dosáhnout, ale také jak ji efektivně řídit. Je nutné sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat relevantní informace o environmentálním profilu a sociální výkonnosti a o jejich vlivu na ekonomickou výkonnost podniku. Je třeba, aby těmto potřebám byl přizpůsoben i účetní systém, který by měl postihnout především **ekonomické důsledky environmentálních a sociálních aspektů podnikání**.

Účetnictví udržitelného rozvoje je v současné době aktuálním nástrojem pro měření, řízení a hodnocení výkonnosti v technických, ekonomických, environmentálních a sociálních podmínkách 21. století. V makroekonomické oblasti již existuje řada modelů a způsobů pro měření a vykazování udržitelného rozvoje. V mikroekonomické sféře se současné modely soustředí spíše na jednotlivé aspekty (ekonomické hodnocení výkonnosti, environmentální účetnictví a management, sociální audit a reporting). Zmíněným aspektům není vždy věnována stejná míra pozornosti, což souvisí s jejich vnímaným vlivem na výkonnost a tím i úspěšnost podniku. Dosud není plně jednotný názor, jak by měly být tyto složky vzájemně propojeny, sledovány a řízeny. Pro podnikové účetnictví udržitelného rozvoje je třeba vytvořit komplexní rámec a vhodně jej začlenit do fungujícího podnikového účetního systému.

Jak zdůrazňuje Hyršlová, vedle finančních informací mají velký význam i **nefinanční informace**, které mají úzkou vazbu na udržitelný rozvoj. Součástí účetnictví jsou environmentální a sociální informace postihující vztahy mezi environmentální problémy a ekonomickou výkonností či mezi sociálními problémy a ekonomickou výkonností (socio-účinnost) (Hyršlová, 2009). Ve své podstatě to znamená **udělat více z méně, tedy produkovat více zboží a služeb s menší spotřebou energie a přírodních zdrojů a s produkcí menšího množství odpadu a znečištění**.

V souvislosti s účetnictvím udržitelného rozvoje se vedle běžně používaného finančního a manažerského účetnictví (ekonomický pilíř) objevují další pojmy a struktury, jako jsou environmentální a sociální účetnictví. Na tyto oblasti můžeme nahlížet ze dvou úhlů pohledu. První vnímá každou oblast jako ucelenou **samostatnou informační základnu** zabývající se jedním ze základních pilířů udržitelného rozvoje. V současné době se ale častěji můžeme setkat s druhým pohledem, který jednotlivé systémy vnímá jako **navazující evoluční etapy**. Dále jsou stručně charakterizovány jednotlivé účetní subsystemy.

Obr. 8: Systém účetnictví udržitelného rozvoje



Zdroj: vlastní, 2011

**Environmentální účetnictví** se zabývá identifikací, shromažďováním, odhadem, analýzami, vykazováním a předáváním:

- **informací o hmotných a energetických tocích,**
- **informací o environmentálních nákladech a**
- **dalších hodnotově vyjádřených informací, které jsou východiskem pro rozhodování v rámci daného podniku.**

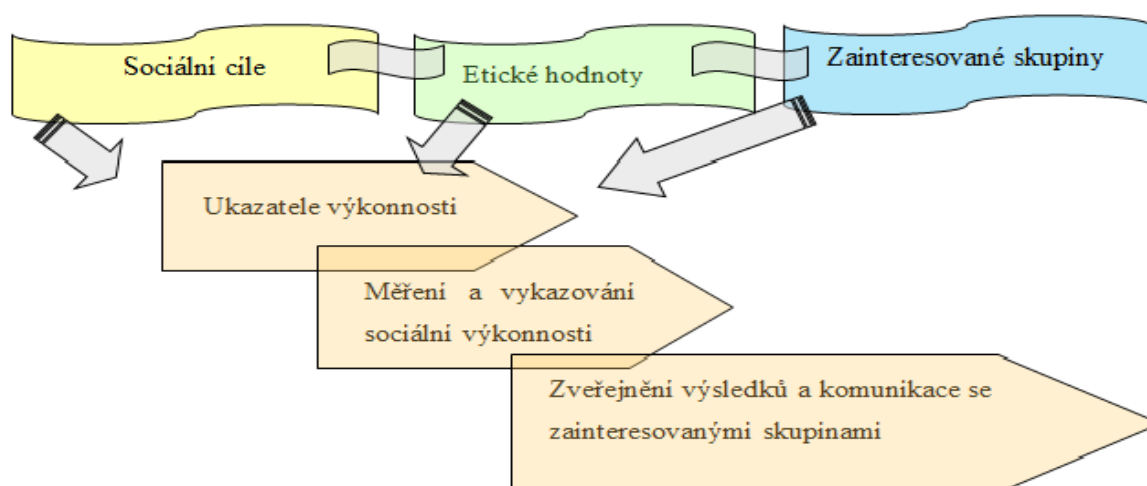
Problém nastává v okamžiku, kdy si pracovníci oblasti ochrany životního prostředí uvědomují jen nepatrný zlomek celkových environmentálních nákladů a postrádají přesné informace o vlivu environmentálních dopadů na finanční pozici podniku a jeho výsledek hospodaření. Problém není ani tak v množství informací, jako spíše ve schopnosti oddělit tu část, která souvisí s životním prostředím. Systém environmentálního účetnictví sleduje a vyhodnocuje hodnotově vyjádřené informace z finančního a manažerského účetnictví v peněžních jednotkách a údaje o hmotných a energetických tocích ve vzájemných souvislostech s cílem zvýšit efektivnost využití materiálu a energií, zmírnění dopadu podnikových činností na životní prostředí, snížení environmentálních rizik a zlepšení výsledku hospodaření organizace (Hyršlová, a další, 2002).

Úspór lze dosáhnout především efektivnějším využíváním materiálů a při pochopení skutečnosti, že odpad je nákladný nikoli v důsledku nákladů na jeho odstranění, ale především pro pořizovací cenu vyplývaného materiálu. Přístup environmentálního manažerského účetnictví vychází ze základního předpokladu, že všechny nakoupený materiál musí už z fyzické nutnosti opouštět podnik buď jako výrobek, nebo jako odpad (nevýrobní výstup). Odpad je však znakem neefektivní výroby. Proto se při kalkulaci environmentálních nákladů, nepřihlíží jen k nákladům na odstranění odpadů, ale i k pořizovacím cenám materiálu, který odchází v odpadních proudech, a zohledňují se i náklady na zpracování materiálu, jenž přešel do odpadu (ČEU, a další, 2004).

**Sociální účetnictví a sociální audit** souvisí s porozuměním vlivu činnosti organizace na společnost a zpět, přičemž jednotlivým aspektem je „udržitelnost“, a to jak konkrétní organizace (vazba mezi environmentálními, sociálními, kulturními a ekonomickými aspekty), ale i její chování a vztah směrem ven, který má důsledek pro širokou veřejnost i samotnou planetu Zemi.

Podstatou **sociálního účetnictví** je **vykazování, zveřejňování a měření činností, které organizace vykonává a porozumění tomu, co zainteresované skupiny očekávají od jejího dalšího vývoje**, což v konečném důsledku povede k efektivnějšímu dosahování stanovených cílů. Jedním z úkolů sociálního účetnictví je shromažďovat a zveřejňovat informace prostřednictvím zpráv o udržitelném rozvoji či společenské odpovědnosti firem. Základní charakteristikou sociálního účetnictví je vzájemný dialog se zainteresovanými skupinami a zvažování jejich informačních potřeb.

**Obr. 9: Účetní rámec sociálního účetnictví**



Zdroj: vlastní zpracování, 2011 dle (ACCA, a další, 2011)

Podnik, který se rozhodne dodržovat principy trvale udržitelného rozvoje a ty implementovat mezi své strategické cíle, si musí zodpovědět tři základní otázky:

- 1) **jakým způsobem měřit udržitelnost podniku?**
- 2) **jak stanovit konkrétní cíle?**
- 3) **jakými postupy dosáhnout stanovených cílů?**

**Systém účetnictví udržitelného rozvoje** představuje systém, jehož smyslem je „sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat souhrnné informace o ekonomických důsledcích environmentálních a sociálních aktivit“ (Bennett, a další, 2006).

Při zavádění systémů podnikového účetnictví udržitelného rozvoje se setkáme s celou řadou problematických oblastí, na které dosud nepanuje jednotný názor, jak je řešit. Jedním z problémů je otázka **integrace tří dimenzí udržitelného rozvoje**. Pro podnikové účetnictví zabývající se ekonomickými, sociálními i environmentálními otázkami se používá výraz „triple bottom line accounting“ (účetnictví se třemi kořeny) (Elkington, 2008). Nicméně **koncept tří základů účetnictví podniku**, i když je to krok směrem k uznání sociálních a environmentálních dopadů a příležitostí pro podniky, **nezdůrazňuje vzájemný vztah všech těchto tří základů**.

Účetnictví udržitelného rozvoje je součástí informačního systému podniku, využívá účetních metod s cílem poskytnout vysoce kvalitní informace na podporu rozvoje podniku směrem k udržitelnosti a je velmi úzce spjato s reportingem udržitelného rozvoje (Hyršlová, a další, 2009).

Vývoj účetnictví udržitelného rozvoje jako relativně nového subsystému účetnictví může postupovat dvojím způsobem:

1. účetnictví udržitelného rozvoje považovat za zcela nový subsystém,
2. účetnictví udržitelného rozvoje chápat jako vývojovou etapu tradičního účetnictví.

Za výhodu prvního způsobu lze považovat to, že pokud by byl vyvíjen zcela nový systém, je možné zapojit nový způsob myšlení v ekonomických, environmentálních i sociálních souvislostech. Druhý způsob je však běžnější a vyžaduje méně změn. Dochází k postupné modifikaci současného účetního systému, kdy se využívají poznatky a zkušenosti z environmentálního účetnictví (Bennett, a další, 2006). Ideálně by mělo dojít i k zakomponování sociální dimenze podnikání, což v současné době však zatím není častým jevem.

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

1. environmentálních a sociálně vyvolaných finančních dopadech,
2. environmentálních a sociálních dopadech ekonomického systému,
3. vzájemných vztazích mezi environmentálními, sociálními a ekonomickými aspekty v podnikání (Hyršlová, 2009).

Na účetnictví udržitelného rozvoje můžeme nahlížet jako na systém podnikového účetnictví a blíže jej rozčlenit podle uživatelů, pro které jsou jeho výstupy stanoveny. **Finanční účetnictví udržitelného rozvoje** je systém, který poskytuje informace související s environmentálními a sociálními aspekty interním a externím uživatelům. Představuje zásadní část externího reportingu o udržitelném rozvoji a umožňuje prezentovat široké veřejnosti a dalším zainteresovaným stranám odpovědnost za životní prostředí a sociální otázky.

Finanční účetnictví, jež do sebe včleňuje aspekty udržitelného rozvoje, zahrnuje oproti tradičnímu účetnictví navíc sledování a analýzu environmentální a sociální oblasti. Přechod od tradičního finančního účetnictví k účetnictví a finančnímu výkaznictví pro udržitelný rozvoj vyžaduje především určité úpravy obsahu a rozsahu primárních účetních výkazů: rozšíření výkazu zisku a ztráty o zobrazení externích nákladů a výnosů souvisejících s environmentálními, sociálními a ekonomickými aspekty, jež tradičně nejsou brány v úvahu; rozšíření rozvahy o další aktiva, jež mají vztah k udržitelnosti a „stínové“ závazky (Kovanicová, 2010).

**Manažerské účetnictví udržitelného rozvoje** představuje nástroj pro podporu rozhodovacích procesů podniku, je 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 především při:

- řízení efektivnosti využívání zdrojů a hledání možností nákladových úspor,
- porovnávání výkonnosti a hledání nejlepších postupů,
- propojení stanovené úrovně udržitelné výkonnosti s finančními příležitostmi,
- řízení sociálních a environmentálních rizik,
- modelování vývoje environmentálních a sociálních nákladů,
- zvýšení povědomí pracovníků o přínosech udržitelného rozvoje (Hyršlová, 2009).

Účetnictví udržitelného rozvoje představuje užitečný nástroj pro identifikaci, hodnocení a řízení sociálních a environmentálních rizik na základě vyhodnocení efektivity využívaných

zdrojů a potenciálních nákladových úspor a znázornění vzájemných vazeb mezi environmentální a sociální oblastí a souvisejícími finančními úsporami.

Na závěr této kapitoly je třeba zmínit i odlišné názory a pohledy na problematiku účetnictví udržitelného rozvoje a jeho význam při řízení podniku. Zajímavé postřehy přináší článek „Getting to the Bottom of Triple Bottom Line“ od autorů Normana a MacDonalda. Tento příspěvek se zamýšlí nad oprávněností požadavků kladených na podnik vyplývajících z akceptace podnikání v souladu s požadavky udržitelného rozvoje. Je zde formulováno a blíže diskutováno pět výhrad souvisejících s modelem účetnictví udržitelného rozvoje a jeho oprávněností.

- **„Výhrada měřitelnosti“** – řadu aspektů z environmentální a sociální dimenze **nelze** objektivní způsobem měřit a vykazovat.
- **„Výhrada agregace“** – jednotlivé ukazatele environmentální a sociální dimenze **není možné** rozumným způsobem agregovat a tedy hodnotit jako celek ve smyslu environmentální či sociální výkonnosti.
- **„Výhrada konvergence“** – dosud **nebyla** jednoznačně **prokázána vazba** „měření sociální výkonnosti vede k zlepšování sociální výkonnosti, což se odráží ve zvýšení dlouhodobé ziskovosti“.
- **„Výhrada zodpovědnosti podniku“** – **povinnost** podniku chovat se, či alespoň zlepšovat svojí environmentální či sociální zodpovědnost **není nikde daná** ani logicky odůvodnitelná.
- **„Výhrada transparentnosti“** – podniky **nemají povinnost** zveřejňovat jakékoliv informace nad rámec legislativních povinností bez ohledu na vnímání jejich zodpovědnosti vůči společnosti jako celku (Norman, a další, 2003).

## **II. ODDÍL – NÁVRH MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE**

---

## 4. PODNIKÁNÍ V SOULADU S PRINCIPY UDRŽITELNÉHO ROZVOJE

V dnešním prostředí dochází k řadě významných změn (například v oblasti životního prostředí - klimatické změny, nárůst znečištění, nedostatek přírodních zdrojů; v oblasti ekonomické - finanční krize, nárůst nákladů;), které kladou na podnikatelské subjekty i neziskové organizace vysoké požadavky v oblasti zodpovědnosti za jimi prováděnou činnost. Podniky si začínají uvědomovat význam nalezení rovnováhy mezi svými ekonomickými, environmentálními a sociálními prioritami. Za účelem úspěšného rozvoje implementují principy udržitelného rozvoje do svých podnikových procesů (management – řízení; kooperace se stakeholdery – dodavatelé, zákazníci, místní komunita; plánování a vlastní průběh výroby; marketing a prodej produktu, ...). Spolu s touto skutečností dochází také k změnám v oblasti požadavků a očekávání jednotlivých skupin stakeholderů, mezi které můžeme zahrnout především následující.

- **Zákaznické požadavky** – zákazníci ve vyšší míře než dříve při svém nákupním rozhodování berou do úvahy environmentální a sociální aspekty podniku a jeho produktu. Vzhledem k velkému množství obdobných konkurenčních produktů není v současné době pro zákazníka obvykle problematické flexibilně měnit své rozhodnutí o uskutečnění nákupu.
- **Dodavatelsko-odběratelské řetězce** – dochází ke změně, především rozšíření, kritérií při výběru vhodného dodavatele. Podniky své cíle a požadavky na ně kladené v oblasti udržitelnosti ze strany zákazníků mohou přenést v rámci svého dodavatelského řetězce dále.
- **Investiční rozhodování** – nárůst významu společensky odpovědného investování.
- **Požadavky akcionářů a majitelů podniku** – při maximalizaci hodnoty podniku začíná být vnímána problematika udržitelnosti nejen jako vyžadovaný faktor z vnějšího prostředí, ale jako potenciální nástroj pro zvýšení podnikové výkonnosti, což by se následně mělo odrazit ve vyšší konkurenceschopnosti podniku.

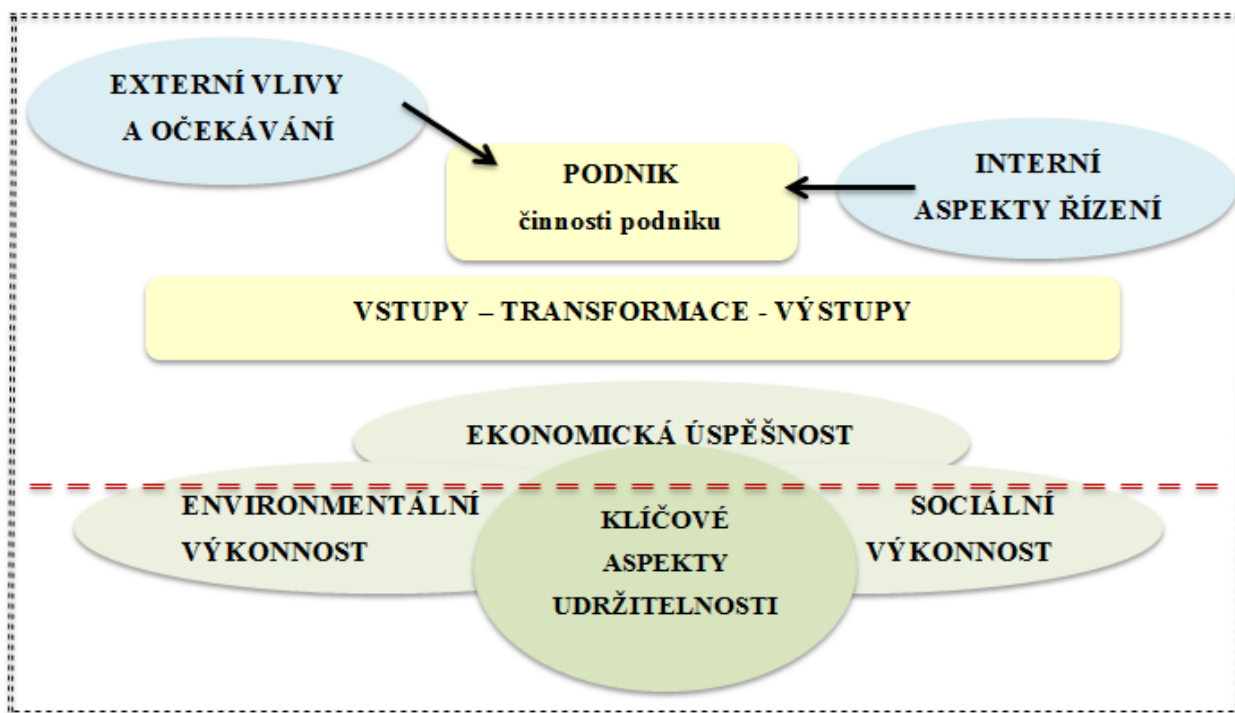
Při výběru a stanovení ukazatelů pro měření a hodnocení udržitelnosti podnikání je třeba respektovat **vyváženost hodnocení jednotlivých oblastí udržitelnosti**. Není však nutné předpokládat, že jednotlivé sféry udržitelného rozvoje mají při hodnocení výkonnosti z pohledu jednotlivých stakeholderů stejnou váhu. **Ekonomická stránka** je přítomna vždy již na základě samotné podstaty principu podnikání. **Environmentální a sociální aspekty** představují poté další kritéria pro hodnocení, jejichž význam se odlišuje mezi jednotlivými stakeholdery.



Z důvodu elementárního významu ekonomické stránky se jeví jako vhodné hodnocení pomocí poměrových ukazatelů, kdy vztahovou veličinou je zvolený ekonomický aspekt – přidaná hodnota, provozní výsledek hospodaření, čistý výsledek hospodaření či marže, a to i přesto, že se s tímto přístupem můžeme v podnikové praxi setkat spíše výjimečně a častěji jsou prezentovány formou nefinančních, kvalitativních charakteristik (Accenture, a další, 2011).

V rámci integrace jednotlivých pilířů pro měření a hodnocení udržitelné výkonnosti je třeba sledovat její vztah k již výše zmíněné zvolené ekonomické kategorii. V podnikové praxi bývá hodnocení prováděno velmi často ve vztahu k **přidané hodnotě a její tvorbě**. Ta se může projevit pomocí přímého vztahu ve smyslu **generování nových příjmů, kontroly či snižování nákladů, případně nepřímo na základě budování důvěryhodných vztahů se stakeholdery či managementem řízení rizik, znalostním a bezpečnostním managementem** (Accenture, a další, 2011).

Obr. 10: Podniková výkonnost a její vazba na udržitelnost



Zdroj: vlastní, 2012

Na proces řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji lze nahlížet ze dvou úhlů pohledu. Prvním je **externí perspektiva**, která se zaměřuje na veřejně diskutované problémy a jejich vazbou na podnik. Diskutuje přístup podniku k svému okolí, jeho environmentální a sociální profil, přijaté závazky a jejich naplňování. Druhá, **interní**,

**perspektiva** souvisí s přijatou strategií a koncepcí řešení problémů, které jsou relevantní z hlediska existence podniku včetně naplňování jeho ekonomického cíle. Proces řízení výkonnosti je velmi silně ovlivňován zainteresovanými stranami, a proto je při návrhu modelu měření a řízení udržitelné výkonnosti nezbytné brát v úvahu jejich zájmy a požadavky. Tento systém je znázorněn na následujícím obrázku.

**Obr. 11: Proces řízení výkonnosti podniku v souladu s principy udržitelného rozvoje**



Zdroj: (Schaltegger, a další, 2006)

Důležitým aspektem tohoto konceptu je **stanovení hranic**, neboli limit pro měření a řízení udržitelné výkonnosti. Většina produktů v průmyslových podnicích prochází poměrem širokým zpracovatelským řetězcem, kdy je třeba stanovit začátek a konec daného řetězce

pro toto hodnocení. Tento řetězec v rámci podnikových činností zahrnuje velmi často následující: „*získání surovin – těžba (dobývání) – doprava – zpracování – distribuce – prodej – využití – likvidace – recyklace – konečná likvidace*“.

Je třeba zvolit vhodnou jednotku, ke které budou výše zmíněné údaje zjišťovány a srovnávány. Ta může být představována konkrétním produktem, nebo také pracovištěm, závodem, podnikem či skupinou, může se však také jednat o daný dodavatelský řetězec případně o vybraný podnikový proces.

**Podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje přináší pro subjekt tři základní elementární otázky: Co, jak a pro koho měřit a hodnotit?**

#### **4.1 Podnikové činnosti ve vazbě na principy udržitelného rozvoje**

První otázkou, kterou si musí podnik zodpovědět, je vlastní perspektiva „**CO MĚŘIT A VYKAZOVAT?**“.

Cílem každého podnikatelského subjektu je zvyšování majetkové hodnoty svých vlastníků, což činí prostřednictvím své činnosti. Ta je obecně představována **transformací vstupů na výstupy**. Podoba a průběh této transformace se odlišují v rámci jednotlivých podniků a závisí na typu podniku (výrobní podnik, poskytovatel služeb), daném odvětvím (průmysl, zemědělství, obchod, ...), formou vlastnictví (soukromý či veřejný subjekt) a právní formou podnikání (obchodní společnost, podnik jednotlivce).

Základní podnikové činnosti při přeměně vstupů na výstupy jsou znázorněny na následujícím obrázku, přičemž jejich základní struktura je v průmyslových podnicích obdobná. Mezi elementární činnosti patří především zásobování, výroba a prodej. Další kategorie, sekundární, zahrnuje činnosti běžné v typickém průmyslovém podniku, jakými jsou provoz, personalistika, financování, věda a výzkum. Každá z podnikových funkcí zahrnuje dílčí činnosti, s vlastními vstupy a výstupy. Na uvedeném obrázku jsou identifikovány příklady možných dílčích aktivit v jednotlivých oblastech činností.

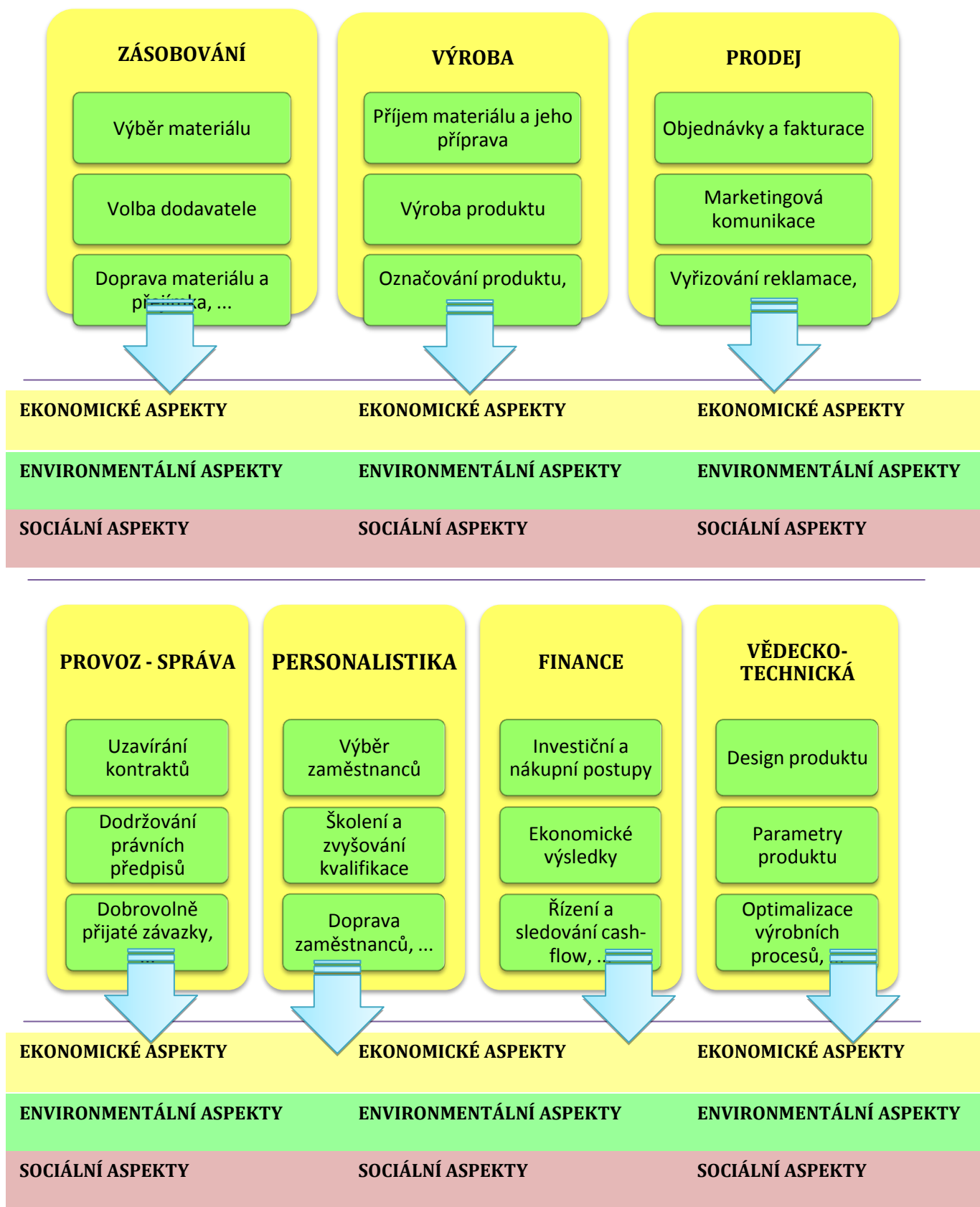
Obr. 12: Podnikové činnosti a identifikace možných dílčích aktivit



Zdroj: vlastní, 2012

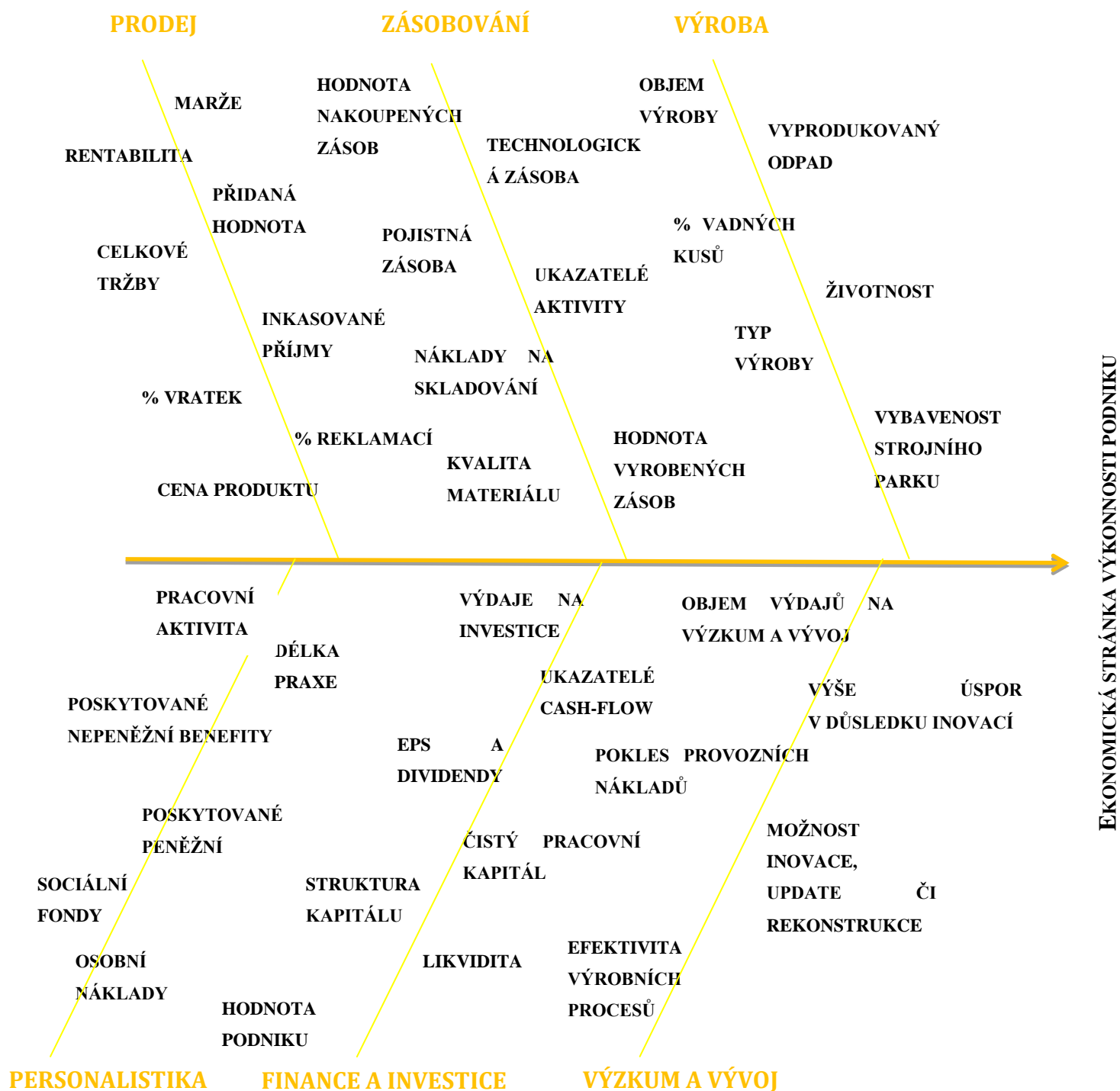
Pro dosažení podnikových cílů v oblasti udržitelnosti je třeba, aby **ekonomické, environmentální i sociální aspekty byly identifikovány na úrovni všech podnikových činností**. Následně je třeba stanovit konkrétní ekonomické, environmentální a sociální ukazatele pro jednotlivé oblasti.

Obr. 13: Identifikace ekonomické, environmentální a sociální stránky činností podniku



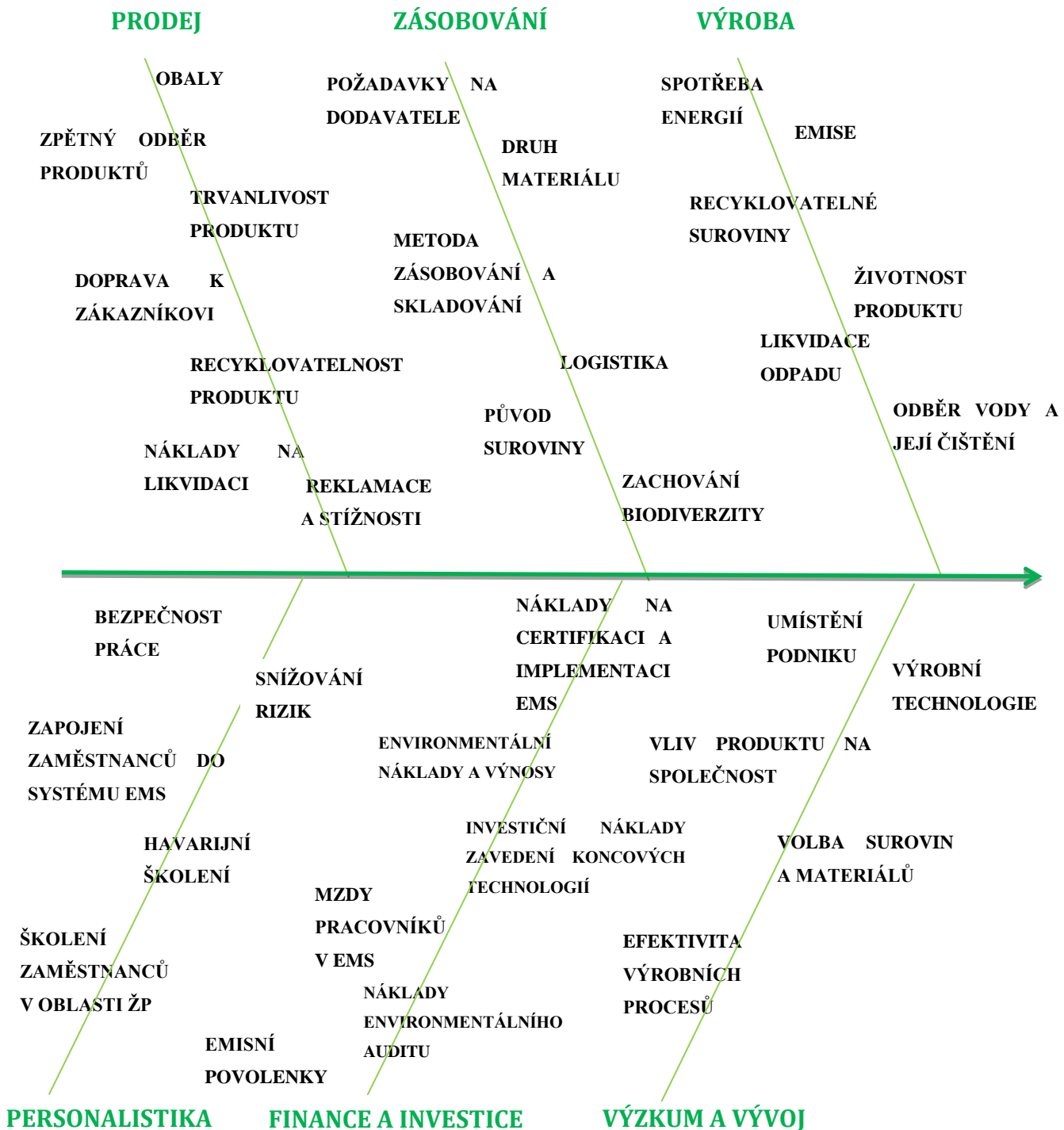
Zdroj: vlastní, 2012

Obr. 14: Podnikové činnosti z pohledu ekonomických aspektů



Zdroj: vlastní, 2012 dle Ishakawa diagram

Obr. 15: Podnikové činnosti z pohledu environmentálních a sociálních aspektů



Zdroj: vlastní, 2012 dle Ishakawa diagram

Poté, co podnik identifikuje ekonomické, environmentální a sociální aspekty svých činností, je třeba konkrétně stanovit elementy, které budou tímto systémem měřeny, řízeny a hodnoceny, a to pro jednotlivé pilíře udržitelného rozvoje. Jedno z řešení nabízí projekt Sigma, kde je stanoveno těchto pět základních perspektiv:

- **Přírodní zdroje – environmentální pilíř,**
- **Lidské zdroje – sociální pilíř,**
- **Společenský kapitál (vztahy a struktury) – sociální pilíř,**
- **Finanční zdroje – ekonomický pilíř,**
- **Investiční kapitál – ekonomický pilíř;**

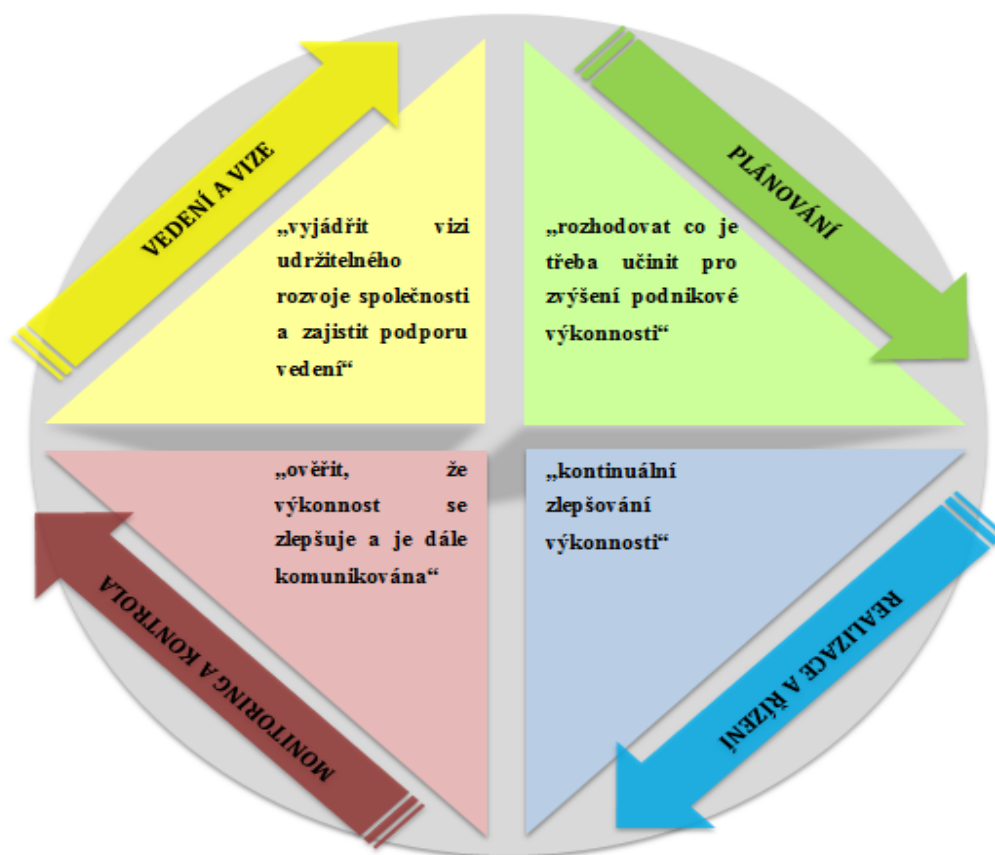
Přírodní zdroje jsou považovány za konečné a představují limity daného systému. Lidské zdroje, společenský kapitál a investiční kapitál představují základní složky podniku a jeho činností a jejich velikost indikuje nejen výkonnost uvnitř podniku, ale i navenek směrem k stakeholderům. Klíčový význam zde má finanční kapitál, který nezbytný pro přežití a úspěch podniku a jeho výše se odvíjí od hodnot ostatních elementů (BSI, 2006).

Tento koncept však nebere v potaz otázku znalostí, znalostního managementu a inovací, které mají **dle názoru autorky** v problematice udržitelného rozvoje významnou roli. V případě, že jako limitní nebudeme vnímat přírodní zdroj, ale současný stav a úroveň znalostí, nelze pokládat velikost a rozsah přírodních zdrojů za limity daného systému.

Aspekty udržitelnosti musí být zvažovány **při každém rozhodovacím procesu na všech manažerských stupních řízení**. Průběh tohoto procesu a jeho jednotlivé kroky přehledně znázorňuje níže uvedený obrázek.



Obr. 16: Řízení podniku směrem k udržitelnému rozvoji

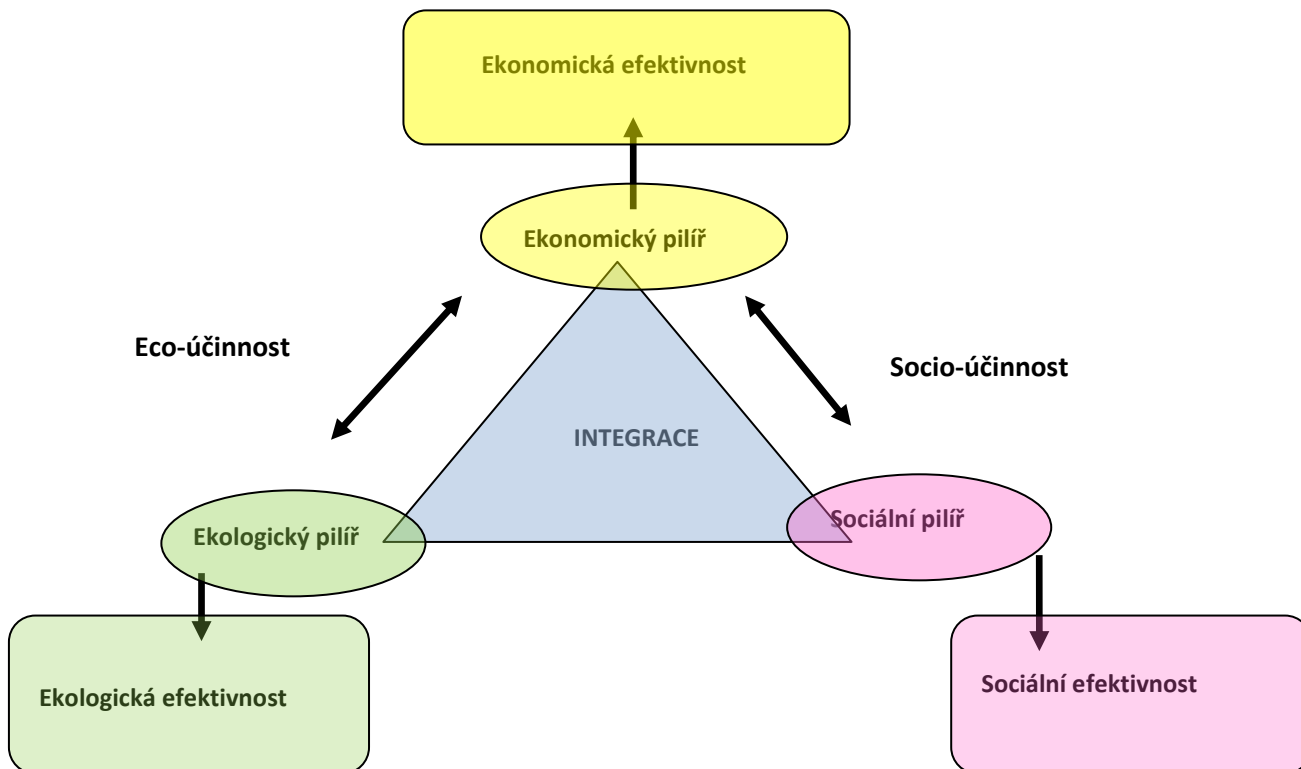


Zdroj: (BSI, 2006)

## 4.2 Měření a hodnocení udržitelnosti podniku

Tradiční přístupy pro hodnocení ekonomické výkonnosti a efektivnosti podniku přestávají být v současné době dostatečné. Poté, co si podnik zodpověděl otázku „co měřit“ (procesy, činnosti, elementy udržitelného rozvoje), je třeba vyřešit otázku: „**JAKÝM ZPŮSOBEM MĚŘIT?**“. Odpověď na tuto otázku musí reflektovat všechny pilíře udržitelného rozvoje a reflektovat každou z daných oblastí a i jejich vzájemné vazby. Nelze očekávat, že jednotlivé oblasti budou mít v případě svého měření stejnou prioritu, avšak je potřeba zajistit jejich pravidelné sledování a hodnocení. Níže uvedený obrázek naznačuje vztah mezi jednotlivými oblastmi udržitelného rozvoje.

Obr. 17: Sféry měření a řízení udržitelné výkonnosti



Zdroj: vlastní zpracování dle (Bennett, a další, 2006)

#### 4.2.1 Environmentální aspekty podnikání

Efektivita výroby se začala sledovat v 70. letech minulého století, ale většina společností se zabývala především efektivitou ekonomickou. Efektivitu obecně chápeme jako veličinu, která označuje **maximalizaci hodnot při minimalizaci využívání zdrojů**. Ve většině případů je v ekonomickém hodnocení efektivity zvažován dosažený účinek s vynaloženými náklady. V případě ekologického chápání efektivity můžeme například porovnávat snížení negativního dopadu na životní prostředí vztažené na jednotku nákladů, přičemž pokud jsme dosáhli požadovaného či vyššího než požadovaného snížení, jedná se o řešení ekologicky efektivní. Pojem **ekoefektivita** (eco-efficiency) byl poprvé použit švýcarským průmyslníkem Schmidheinem v knize *Změna směru*, která byla vydána v roce 1992. V současné době existuje několik definic a pohledů na pojem ekoefektivita. To však vede k tomu, že tento pojem bývá různě vykládán a mezi odborníky není shoda při zadávání cílů a úkolů v této oblasti. (UNEP, 2003).

Světová podnikatelská rada pro trvale udržitelný rozvoj definuje cíle eko-efektivity jako **maximalizaci hodnot při minimalizaci využití zdrojů a nežádoucích dopadů na životní prostředí**. Tato rada stanovila několik základní aspektů ekologické efektivity:

- snižování materiálové náročnosti zboží a služeb,
- snížení energetické náročnosti zboží a služeb,
- omezení šíření toxických materiálů,
- zlepšení možností recyklace,
- maximální využití obnovitelných zdrojů,
- větší trvanlivost produktů,
- zvýšení intenzity využívání zboží a služeb.

Podle podnikatelské sféry je eko-efektivita „*strategie pro dosažení ještě účinnějšího využití materiálu a energie a současného snížení finančních nákladů a negativních dopadů na životní prostředí*“. Nevládní organizace vnímají eko-efektivitu jako „*prostředek, jak snižovat absolutní hodnoty spotřeby materiálu a energie*“. Velmi obecná a často používaná definice chápe eko-efektivitu jako „*manažerský koncept, který umožní ekonomikám produkovat takové množství zboží a služeb, které uspokojí potřeby za současného snižování spotřeby materiálu a energií – a tudíž i znečištění*.“ (UNEP, 2003).

Při vnímání pojmu ekoefektivity se nejprve uplatňoval pohled „*doing more with less*“, poté však došlo k přeměně na „*more from less*“. V současné době je ekoefektivita chápána jako „**more from AND with less**“, přičemž se zde projevuje synergie jak na straně vstupů, tak i výstupů. „*From less*“ zde prezentuje schopnost produkce za využití méně přírodních zdrojů (vstupy) a „*with less*“ je produkce s menším znečištěním (výstupy).

Koncept ekoefektivity spojuje ekologickou a ekonomickou výkonnost podniku. Vztah mezi ekonomickou výkonností a ochranou životního prostředí řeší tzv. *Porterova hypotéza*, která byla rozvíjena Michealem Porterem a Claasomem van der Lindem. Tato hypotéza tvrdí, že „*striktní státní regulace v oblasti životního prostředí nemá negativní vliv na výkonnost soukromých společností, ale právě naopak, motivuje podniky k inovacím, které vedou k získání konkurenční výhody na trhu*“. Tato hypotéza předpokládá, že správně nastavené přísné standardy na ochranu životního prostředí mohou vyvolat v podnikatelských subjektech inovační aktivitu, která bude mít příznivý výsledek na příjmy podniku. Přičemž podle Portera výše těchto příjmů nejenže kompenzuje, ale velmi často i převyšuje náklady vynaložené na dosažení shody s těmito environmentálními předpisy.

Klíčovým faktorem je ovšem „*správně nastavená přísná státní regulace*“. Je třeba, aby se právní úprava a jednotlivá nařízení zaměřila na to, čeho je třeba dosáhnout. To znamená, že velmi podstatným aspektem je vlastní stanovení cíle (např. pokles emisí CO<sub>2</sub>), který by ale neměl být vázán na využití konkrétní technologie, neboť by zde chyběla potřebná míra flexibility, kterou podniky potřebují, aby samy vyvíjely inovační aktivity (Schluga, 2004).

Indikátory ekoefektivnosti jsou v současné době poměrně běžně vykazovány a existuje řada rámců a modelů, které se jimi a jejich vykazováním zabývají. Světová podnikatelská rada pro udržitelný rozvoj připravila vlastní koncept ekoindikátorů, které řeší způsob jejich implementace, vykazování a měření. Ekoindikátory jsou zde založeny na osmi základních principech a dále se dělí do dvou kategorií. První jsou obecné ekoindikátory, které by měly být vykazovány všeobecně všemi druhy podniků, kdežto druhou skupinu tvoří sektorově specifické indikátory, které jsou používány a vykazovány konkrétními subjekty či sektory. Obě skupiny ekoindikátorů vychází ze vzorce ekoefektivity, která spojuje ekonomickou a ekologickou stránku produktu a v obecné podobě má níže uvedenou strukturu. Jednotlivé strany zlomku mohou zahrnovat řadu různorodých aspektů, které by v konečném důsledku měly nabídnout ucelený pohled na ekoefektivitu konkrétního subjektu. Ze vzorce je patrné, že růstu ekoefektivity může být dosaženo buď na základě růst hodnoty produktu, nebo snížením vlivu na životní prostředí. Mimo to je dále doporučeno vykazovat a uvádět doplňující indikátory (Verfaille, a další, 2000).

$$\text{Ekoefektivita} = \frac{\text{Hodnota produktu}}{\text{Vliv na životní prostředí}}$$

### 1) Hodnota produktu:

- a. Množství vyrobeného produktu
- b. Čistý obrat

### 2) Vliv na životní prostředí:

- a. Spotřeba energie
- b. Spotřeba materiálu
- c. Spotřeba vody
- d. Emise skleníkových plynů
- e. Narušení ozonové vrstvy

### 3) Dodatečné indikátory:

- a. Finanční indikátory
- b. Acidifikace
- c. Množství produkovaného odpadu

Společnost vykazující ekoindikátory by vedle výše uvedené základní skupiny ekoindikátorů a těch sektorově zaměřených měla také zveřejnit svůj **environmentální profil a současně potvrzení, zda zveřejněná zpráva byla ověřena externím subjektem**. Zpráva by měla obsahovat minimálně:

- vlastní popis subjektu – počet zaměstnanců, podíl na trhu, produktové portfolio, změny ve vlastnické struktuře, ...,
- popis produktu – množství vyrobeného produktu, vlastnosti produktu, ...,
- environmentální profil organizace,
- obecné a sektorově zaměřené ukazatele ecoefektivnosti – jejich vývoj v čase a srovnání s konkurencí,
- metodologické informace (Verfaille, a další, 2000).

Jedním z hlavních pozitivních rysů dobrovolných environmentálních aktivit je snaha o přednostní využívání preventivních opatření, tedy snaha odstranit příčiny, jež vznik škodlivých vlivů způsobují. Používání dobrovolných environmentálních aktivit má velký význam pro společnost, neboť přispívá k realizaci udržitelné výroby a spotřeby, tedy udržitelného rozvoje. Vliv na rozvoj dobrovolných environmentálních aktivit mělo vydání *Podnikatelské charty trvale udržitelného rozvoje*, jež byla vydána Mezinárodní obchodní komorou v roce 1991. Jsou zde uvedeny zásady týkající se environmentálního chování podniku, které se staly základem mezinárodní normy ISO 14001, podle níž se v podnicích zavádějí environmentální manažerské systémy (Remtová, 2006).

Dobrovolné environmentální nástroje lze členit na základě řady kritérií, podle jejich charakteru je možné je rozdělit do následujících skupin:

- **regulační**
  - systém environmentální managementu (EMAS, ISO),
  - ekodesign,
  - ekolabelling,

- dobrovolné dohody,
- jednostranné závazky, ...
- **informační**
  - hodnocení životního cyklu produktu,
  - čistší produkce,
  - environmentální účetnictví,
  - environmentální benchmarking, ...
- **vzdělávací**
  - školení,
  - informační semináře, ... (Remtová, 2006)

Účelem aplikace regulačních nástrojů je snížení negativních vlivů podniku na životní prostředí, tedy snížení celkového negativního dopadu podniku na životní prostředí. Oproti tomu informační nástroje jsou podnikem využívány k získání nebo k poskytnutí informací o vlastních vlivech na životní prostředí. Smyslem vzdělávacích nástrojů je vychovat subjekty chápající problematiku životního prostředí a probudit v nich vědomí odpovědnosti za stávající podobu a stav životního prostředí. Hlavním cílem je dosažení změny v chování subjektů k životnímu prostředí. Z hlediska podniku patří mezi tyto nástroje především školení zaměřená na ochranu životního prostředí. Dále jsou stručně rozebrány a blíže charakterizovány jednotlivé nástroje dobrovolné environmentální politiky.

### Dobrovolné environmentální dohody (Voluntary Environmental Agreement)

*„Smluvní závazky uzavírané v oblasti ochrany životního prostředí mezi orgány veřejné správy a podnikatelskými subjekty za účelem efektivnějšího dosažení cílů v oblasti ochrany životního prostředí.“*

Jedná se o regulační nástroj vyžadující vnější součinnost, zejména spolupráci s veřejnou správou. Oblast použití je velmi rozsáhlá, neboť obvykle je cílem snížení spotřeby zdrojů, energií a vybraných látek ve výrobcích, odpadů, hluku či ukončení nevyhovujících procesů (Remtová, 2006).

### Ekodesign (ecodesign, design for environment)

*„Začlenění požadavků na ochranu životního prostředí do návrhu a konstrukce výrobků s účelem vyvinout produkt, jehož životní cyklus bude při poskytování požadovaného užítku a ekonomické efektivnosti vykazovat co nejnižší negativní dopady na životní prostředí.“*

Jedná se o preventivní nástroj bez vnější součinnosti. Při konstrukci a návrhu produktu podle požadavků ekodesignu dochází k posuzování všech potřebných látek a druhů energie z hlediska vlivu na životní prostředí v průběhu celého životního cyklu. Hlavním úkolem je vyřešit environmentální profil produktu a určit, jak dosáhnout stanoveného cíle, přičemž se nabízí dvě základní možnosti. První je **vývoj zcela nové koncepce**, které může být dosaženo na základě:

- ❖ dematerializace – tj. náhradu produktu službou,
- ❖ možností společného užívání,
- ❖ integrace funkcí,
- ❖ stanovení funkčního optima.

Druhou možností je **změna stávajícího produktu**, které může být dosaženo na základě:

- ❖ změny složení výrobku,
- ❖ změny struktury výrobku,
- ❖ optimalizace životnosti,
- ❖ způsobem likvidace (Remtová, 2006).

### EMAS – Systém environmentálního řízení a auditu (Eco-management and Audit Scheme)

Jedná se o program EU, jež Česká republika přijala na základě vládního usnesení a může být charakterizován jako „celkový systém řízení, který zahrnuje organizační strukturu, plánování, odpovědnosti, techniky, postupy, procesy a zdroje pro rozvoj, provádění, dosažení, posouzení a podporu politiky životního prostředí.“

Jedná se o začlenění všech zaměstnanců do vytvořeného systému řídicího vlivy podniku na životní prostředí s aktivním zapojením zaměstnanců. Je zde požadavek na neustálé zlepšování a snižování negativních vlivů podniku na životní prostředí, které je kontrolováno auditory (podnikovými i nezávislou institucí). EMAS je regulační, preventivně zaměřený nástroj vyžadující vnější součinnost, který má velmi široký rozsah působnosti (činnosti uvnitř podniku – např. změna výrobních procesů; činnosti vně podniku – např. výběr dodavatelů).

Sestává se z několika etap. První je **plánovací fáze**, která zahrnuje nejprve environmentální přezkoumání (tedy zmapování současného stavu), stanovení registru environmentálních a registru právních požadavků a poté následuje stanovení environmentální politiky. Ta obsahuje jednak přijaté závazky (neustálé zlepšování, plnění právních předpisů a preference prevence) a dále stanovené environmentální cíle. Poté následuje **realizační fáze**, která nejprve řeší výcvik a školení zaměstnanců, rozdělení dílčích úkolů (související s normální činností

podniku i neočekávanými okolnostmi, např. havárie), a na závěr je vypracován systém potřebných dokumentů včetně jejich správy.

Minimálně jednou ročně je třeba provést vnitřní environmentální audit, který musí obsahovat environmentální prohlášení, jež musí být ověřeno akreditovaným ověřovatelem. Poté může podnik zažádat o zápis do registru EMAS a používat zde uvedené logo (Remtová, 2006).

### Systém environmentálního managementu dle ISO 14001

*„Součástí systému managementu organizace použité k vytvoření a zavedení její environmentální politiky a řízení environmentálních aspektů.“*

Obsahuje obdobný princip jako EMAS: *„zapojení zaměstnanců do systému řídicího snižování negativního vlivu podniku na životní prostředí.“* Výhodou je, že není třeba vypracovávat environmentální prohlášení, podniky nemají k dispozici logo, pouze je vydáván certifikát, který je třeba po 2 letech obnovit. Jedná se o regulační a edukační nástroj, jehož smyslem je neustálé snižování negativních vlivů podniku na životní prostředí, přičemž je vyžadována vnější součinnost. Je zde velmi široký rozsah působení na řadu vnitřních i vnějších faktorů. Hlavním úkolem je stanovení environmentální politiky obsahující environmentální cíle a závazky, dále určení registru environmentálních a právních aspektů (tj. soubor činností, jimiž podnik ovlivňuje své okolí). Poté je vypracován program plnění environmentálních cílů (program EMS), kde jsou zaměstnancům přiřazeny konkrétní úkoly, určeny hodnotící metody a další parametry monitoringu. Pravidelně jsou prováděny vnitřní a vnější audity a „přezkoumání vedením“ (Remtová, 2006).

### Environmentální benchmarking

*„Systematický proces porovnávání environmentální výkonnosti, funkcí nebo procesů organizace s jejími v praxi nejlepšími analogy s cílem nejen dosáhnout stejných výsledků, ale překonat je.“*

Hlavním cílem je zjistit prvky a příčiny způsobující rozdíly a tím posléze zlepšit vlastní konkurenceschopnost. Environmentální benchmarking představuje informační nástroj nevyžadující vnější součinnost. Má velký rozsah využití a jeho aplikace není složitá, hlavní problém je však získání dat o porovnávaném subjektu. Jedná se o reaktivní nástroj, jenž reaguje na dobrou praxi, která je již někde aplikována (jedná se například o „*institut nejlepších technologií*“ používaný v rámci rejstříku IPPC) (Remtová, 2006).



### Environmentální manažerské účetnictví

*„Součástí managementu, která se zabývá identifikací, shromažďováním, odhady, analýzami, vykazováním a předáváním informací o hmotných a energetických tocích, informací o environmentálních nákladech a dalších hodnotově vyjádřených informací, které jsou východiskem pro rozhodování v rámci daného podniku.“*

Cílem je zjistit, jak se aktivity spojené s environmentální problematikou projevují ve finančních tocích účetní jednotky. Jedná se o environmentální nástroj vyžadující vnější součinnost, který působí preventivně a je univerzální (Remtová, 2006). V příloze C a D jsou uvedeny příklady environmentálního výkazu environmentálních výnosů a nákladů a dále významné vstupy a výstupy pro sestavení bilance hmotných a energetických toků.

### Metoda LCA (Life-Cycle Assessment)

*„Shromažďování a vyhodnocování vstupů, výstupů a možných dopadů na životní prostředí výrobního systému během jeho celého životního cyklu.“*

Podle metody LCA je stav životního prostředí ovlivňován charakterem a množstvím látek, jež jsou do něj vnášeny či z něj odebrány. Na základě předpokládaného mechanismu reakcí lze teoreticky určit celkové vlivy posuzovaných systémů na životní prostředí. Jaké suroviny, zdroje, energie, způsob výroby, distribuce či zneškodnění produktu budou mít nejnižší dopad na životní prostředí. Jedná se o informační nástroj nevyžadující vnější součinnost, který je normalizovaný řadou mezinárodních norem ISO a je univerzálního charakteru (Remtová, 2006).

### Čistší produkce

*„Stálá aplikace integrální preventivní strategie na procesy, výrobky a služby s cílem zvýšit jejich efektivnost a omezit rizika jak vůči člověku, tak i životnímu prostředí. U výrobních procesů čistší produkce zahrnuje efektivnější využívání surovin, materiálů a energií, vyloučení toxických a nebezpečných materiálů a prevenci vzniku odpadů a emisí přímo u zdroje. U produktů se strategie zaměřuje na snížení jejich dopadu na životní prostředí, a to v rámci celého životního cyklu – od vývoje po využití.“ (CENIA, 2011).*

Čistší produkce podporuje v podnicích efektivnější využívání vstupních zdrojů a snižuje rizika vůči člověku i životnímu prostředí. Hlavní význam této strategie spočívá v tom, že se jedná o ekonomicky výhodný způsob snižování negativních dopadů výroby či poskytování služeb na životní prostředí – tzv. „win-win“ řešení. Nezabývá se pouze environmentální, ale také ekonomickou stránkou výroby. Princip čistší produkce tedy neřeší důsledky vzniku

environmentální zátěže, ale naopak hledá způsoby, jak těmto problémům předcházet či je minimalizovat (MŽP, 2011).

Aplikací „čistší produkce“ bude dosaženo úspory na straně vstupů (surovin a energií) a snížením nežádoucích efektů (emisí, odpadů) při stejném objemu produkce. Hlavní přínosy a výhody čistší produkce jsou spatřovány zejména:

- úspora finančních prostředků,
- pozitivní vliv na životní prostředí,
- velká šíře praktického využití,
- zapojení vedení a pracovníků podniku do řešení problémů,
- zvyšování informovanosti a povědomí o ochraně životního prostředí,
- pozitivní reakce orgánů státní správy,
- zvýšení bezpečnosti práce,
- výhodné propojení s dobrovolnými nástroji.

Projekty čistší produkce se zaměřují zejména na optimalizaci vstupních materiálů a výrobních postupů i zefektivnění používaných technologií. Snaží se o zeštíhlení logistiky společně se zaváděním efektivnějších systémů řízení. Velmi zásadním bodem při integraci principů čistší produkce v podniku či organizaci je i změna přístupu k výrobě a v některých případech i zlepšení designu výroby či kvality poskytované služby (CENIA, 2011).

### Program environmentálního značení typu I – Ekolabelling

*„Dobrovolný program třetí strany založený na základě uplatnění více kritérií, který uděluje licence opravňující k používání environmentální značky na produktech, jež v rámci určité produktové kategorie mají celkově největší vhodnost produktu z environmentálního hlediska s ohledem na jeho životní cyklus.“*

Na základě existence výrobních kategorií a druhů produktu byly vypracovány směrnice obsahující soubor různých kritérií, které musí „ekologicky šetrný výrobek“ splňovat. Je snaha o vytvoření trhu s ekologicky šetrnými produkty, přičemž ve světě existuje široká škála různých ekoprogramů (česká ekoznačka, EU ekoznačka). Jedná se o regulační nástroj vyžadující vnější součinnost (Remtová, 2006).

### Environmentální značení typu II

*„Tvrzení výrobců, dovozců, distributorů, maloobchodníků, nebo jakékoliv další osoby, která by mohla mít z tohoto tvrzení prospěch, jež je vydáno bez certifikace třetí stranou. Je*

*představováno prohlášením, značkou nebo obrazcem, který poukazuje na environmentální aspekt (prvek ovlivňující životní prostředí) výrobku, součástky nebo obalu.“*

Hlavní smyslem je snaha o upoutání pozornosti veřejnosti či zákazníků tím, že budou zdůrazněny kladné stránky působení prvku na životní prostředí. Jedná se o dobrovolný informační nástroj vyžadující vnější součinnost (Remtová, 2006).

### Environmentální prohlášení typu III

*„Kvantifikované environmentální údaje používající předem stanovené parametry a tam, kde je to relevantní, také doplňkové environmentální informace.“*

Dochází ke zveřejnění měřitelných informací o vlivu produktu na životní prostředí v průběhu celého životního cyklu – informace se obvykle zjišťují na základě metody LCA. Cílem je dosáhnout prostřednictvím sdělování ověřených, přesných a nezavádějících informací o environmentálních aspektech produktu zvýšení poptávky a nabídky ekologicky šetrných výrobků. Jedná se o informační nástroj, který je upraven mezinárodní normou ISO, přičemž je vyžadována vnější součinnost (Remtová, 2006).

#### 4.2.2 Sociální aspekty podnikání

Za sociálně odpovědné podniky můžeme považovat podniky, které dobrovolně berou v úvahu environmentální a sociální aspekty a začleňují je do svých strategií a aktivit, jakými jsou například:

- péče o zdraví, bezpečnost a celkový prospěch zaměstnanců, zákazníků a obchodních partnerů;
- motivování zaměstnanců odborným vzděláváním a možnostmi rozvoje;
- zaměstnávání zdravotně postižených pracovníků;
- pozornost věnovaná přírodním zdrojům, které podniky při své činnosti využívají;
- kritéria uplatňovaná při investičním rozhodování a výběru dodavatelského řetězce.

Vedle velkých společností se na sociálně odpovědných činnostech podílejí i malé podniky, přičemž si obvykle ne zcela uvědomují hodnotu a potenciál svých postupů a činností (EC, 2011). Neustále narůstající tlak v globálním prostředí podniku vede k dobrovolnému přijímání závazků a snaze respektovat a naplňovat očekávání stakeholderů, a to nejen za účelem tvorby společné hodnoty, ale i s předpokladem vyšší konkurenceschopnosti podniku. Té může být dosaženo přímo, například prostřednictvím růstu tržeb od spokojených zákazníků, či nepřímo,

například na základě pozitivního vlivu na image a reputaci podniku. Příloha E uvádí příklad sociálního výkazu.

Jedním ze zásadních problémů při měření, hodnocení a řízení podnikové společenské výkonnosti souvisí s neporozuměním pojmu „společenský“ a také nekonzistentním používáním pojmů výkon, výstup, výsledek, dopad a efekt. Následující tabulka uvádí přehled nejčastěji používaných definic v souvislosti se sociální stránkou podnikání.

**Tab. 2: Pojem „společenský“ na podnikové úrovni**

POJEM	DEFINICE
<b>SPOLEČENSKÝ DOPAD</b> (Burdge & Vanclay 1996)	<i>„Dopad soukromé či veřejné činnosti na člověka, která ovlivňuje způsob jeho života, práce, odpočinku, utváření vzájemných vazeb a uspokojování vlastních potřeb, tedy všech činností kdy vystupuje jako člen společnosti. Tento pojem také zahrnuje veškeré kulturní dopady ve smyslu chápání norem, hodnot a přesvědčení, na základě kterých vnímáme sami sebe a společnost, ve které žijeme.“</i>
<b>SPOLEČENSKÝ DOPAD</b> (Latané, 1981)	<i>„Vlivy, které pozměňují psychický stav člověka, jeho subjektivní pocity, motivy, emoce, přesvědčení, hodnoty a chování, které se vyskytují u člověka, skupiny osob či živočišných druhů v důsledku přímých, implikovaných či vnímaných aspektů přítomnosti či činnosti jiné osoby.“</i>
<b>DOPAD</b> (Clark et al 2004)	<i>„Ta část celkového výsledku, která se udála jako důsledek činnosti podniku nad rámec toho, co by nastalo stejně.“</i>
<b>SPOLEČENSKÁ HODNOTA</b> (Emerson et al 2000)	<i>„Společenská hodnota je vytvořena v případě, kdy zdroje, vstupy, procesy, činnosti a postupy jsou organizovány tak, aby vedly k zlepšení v životě jednotlivců nebo společnosti jako celku.“</i>
<b>HODNOCENÍ SPOLEČENSKÝCH DOPADŮ</b> (IAIA, 2009)	<i>„Proces analyzování, monitorování a řízení zamýšlených a nezamýšlených společenských dopadů, pozitivních i negativních, plánovaných zásahů (politiky, programy, projekty, činnosti) a související společenské změny v důsledku těchto zásahů.“</i>

Zdroj: (Maas, 2009)

V roce 2009 prezentovala Karen Maas výsledky svého výzkumu, který se soustředil na metody hodnocení sociální výkonnosti podniku. Nejprve byly identifikovány metody a nástroje pro měření sociální výkonnosti, a to se zaměřením pouze na kvantitativní metody. Ty byly následně analyzovány na základě zvolených kritérií a poté zhodnoceny a blíže prodiskutovány.

Metody pro měření a hodnocení sociální výkonnosti podniku se obvykle odlišují ve vnímání otázky „co měřit“, „proč, či pro koho měření provádět“ a „jakým způsobem měřit“. Za základní kritéria pro srovnání jednotlivých metody byly tedy zvoleny **perspektiva, účel a přístup**. Dále byly analyzovány doplňkové charakteristiky, a to **časový horizont, orientace a časový rámeček**.

První vybraná charakteristika „**účel**“ zkoumá vybrané metody z pohledu otázky co měřit. Metody byly rozlišeny do následujících skupin: detekce stavu (vhodné například pro hodnocení investičních příležitostí), sledování stavu (například pro operativní řízení a rozhodování), reportování stavu (využívané především externími stakeholdery) a hodnocení (např. v případě učící se organizace).

Druhá charakteristika „**časový rámeček**“ rozlišuje, zda-li se jedná o metody prospektivní (např. otázka plánových projektů a programů). Zde se otvírá prostor pro zvážení všech alternativ a výběr vhodných variant pro bližší prozkoumání. Jiné metody se mohou koncentrovat na probíhající či retrospektivní problémy.

Třetím aspektem je „**orientace**“, která může být soustředěna buď na vstupy či na výstupy. Metody zaměřující se na vstupy zkoumají a hodnotí rozdíly na straně vstupů na základě společenských činností podniku (např. úspora nákladů z důvodu vyšší spokojenosti zaměstnanců). Výstupní metody naopak hodnotí změnu ve výstupech na základě společenských činností podniku (např. reputace organizace).

Čtvrtým aspektem je „**časový horizont**“, který může být krátkodobý či dlouhodobý. Obvykle se tradiční metody pro měření a hodnocení sociální výkonnosti koncentrují na danou problematiku z krátkodobého hlediska. Sociální dopady se ovšem často projeví až v delším časovém horizontu, a proto je třeba tomu přizpůsobit i metody a nástroje.

Pátou charakteristikou je „**perspektiva**“, neboť použité metody a nástroje se v jednotlivých sférách mohou odlišovat. Mezi základní kategorie spadá mikro-, mazzo- a makroperspektiva, tedy jedinec, organizace a společnost.

Poslední charakteristikou je „**přístup**“ k měření, který zahrnuje procesní metody, hodnocení dopadu a peněžní metody. Procesní metody zkoumají hospodárnost a nákladovou efektivnost probíhajících operativních činností a tedy neinformují o absolutní míře sociálních výkonů. Metody hodnocení dopadu se soustředí na provozní výstupy a jejich dopad, včetně jejich změny za dané období. Poslední kategorie, tedy hodnotové metody, kvantifikují sociální a environmentální indikátory do peněžního vyjádření, tedy tak, aby byly lépe srovnatelné s tradičními finančními údaji.

Celkem bylo identifikováno 30 kvantitativních metod, které byly zkoumány na základě výše uvedených kritérií. Na základě tohoto průzkumu bylo pouze osm metod označeno jako metody, které skutečně dovedou zhodnotit sociální výkonnost podniku (Maas, 2009). Níže jsou stručně představeny a charakterizovány tyto metody.

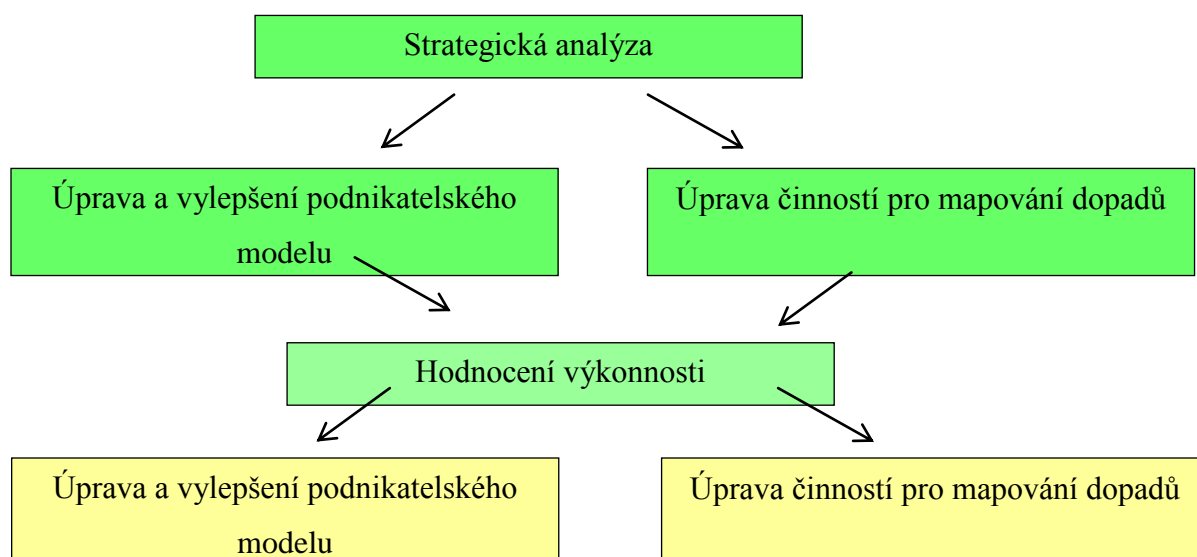
### **BoP Impact Assessment Framework**

Tento podnikatelský model je určen pro specifické subjekty, které se cíleně demograficky zaměřují na nejchudší obyvatele planety, pro které je použit název „The Bottom of the Pyramid“, případně „The Base of the Pyramid“, v češtině „základ pyramidy“.

V současné době tato populace představuje více než 2,5 miliardy obyvatel s nízkým příjmem na den. Tato velká demografická skupina je z pohledu nového podnikatelského modelu spatřována jako významný potenciální partner těchto subjektů, ať již v roli spotřebitelů, producentů, ale zejména obchodních partnerů a inovátorů. Tento model byl implementován již v řadě nadnárodních společností, například SC Johnson Company či Unilever.

Doktor Ted London v roce 2007 vytvořil metodu pro hodnocení sociálního výkonu těchto organizací, tedy hodnocení vztahu mezi ekonomickou úspěšností podniku (nejčastěji měřenou jeho ziskovostí) a snižováním chudoby daných skupin (London, 2008).

**Obr. 18: Postup hodnocení společenské výkonnosti dle BoP**



Zdroj: (London, 2008)

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, sledování, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný, retrospektivní
- Orientace: vstupy
- Horizont: krátkodobý
- Perspektiva: mikro-, mezo-, makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

### Measuring Impact Framework

Tato metoda byla vyvinuta Světovou podnikatelskou radou pro trvale udržitelný rozvoj v roce 2008 a je navržena tak, aby napomohla organizacím pochopit jejich příspěvek společnosti a na základě toho činit lepší jak provozní, tak i dlouhodobá investiční rozhodnutí a lépe informovat a spolupracovat se svými stakeholdery.

Hodnocení probíhá ve čtyřech krocích, které propojují ekonomickou stránku podniku a jeho rozvoje s jeho společenskou perspektivou, tedy aspekty, které jsou důležité pro místní komunitu.

- 1. krok:** **Určení hranic** – rozhodnutí o rozsahu prováděného hodnocení ve smyslu geografických hranic (místní versus regionální) a volba relevantních podnikových aktivit.
- 2. krok:** **Sledování přímých a nepřímých dopadů** – identifikace a sledování přímých a nepřímých dopadů podnikových činností, jejich zmapování a stanovení, které z nich jsou podnikem ovlivnitelné a jakým způsobem a v jakém rozsahu.
- 3. krok:** **Hodnocení příspěvku podniku k rozvoji** – zhodnocení do jakého rozsahu vybrané dopady podnikových aktivit přispívají k rozvoji v sledovaných oblastech.
- 4. krok:** **Odezva podniku dle určených priorit** – na základě kroku 2 a 3 stanovit klíčová rizika a příležitosti související s dopadem podnikových aktivit na společenský rozvoj a zajistit odezvu managementu.

**Charakteristika modelu:**

- Účel: detekce, sledování, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný, retrospektivní
- Orientace: vstupy
- Horizont: krátkodobý i dlouhodobý
- Perspektiva: mezzo- a makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

**OASIS – Ongoing Assessment of Social Impacts**

Tento model byl vyvinut v roce 1999 nadací REDF (The Roberts Enterprise Development Fund) pro neziskové organizace, které nabízejí pracovní příležitosti na základě podpory sociálních podniků, které takto umožní svým zaměstnancům získat potřebné zkušenosti a dovednosti.

Původně byl tento systém vytvořen pro vlastní potřebu nadace REDF, která na jeho základě hodnotila portfolio svých podniků, jejich společenské výstupy a výsledky, včetně jejich vzájemných vztahů. Současný systém je upravený pro potřeby i jiných subjektů, zahrnuje komplexní hodnocení současné stavu pomocí manažerského informativního systému. Tento model zahrnuje vlastní návrh vhodné manažerského systému, který integruje jak vlastní sledování a hodnocení činností a postupů dané organizace, tak i jejich vývoj v krátkodobém i střednědobém časovém horizontu.

**Charakteristika modelu:**

- Účel: sledování, reportování a hodnocení
- Časový rámec: současný, retrospektivní
- Orientace: vstupy i výstupy
- Horizont: krátkodobý
- Perspektiva: mikro- a makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

**PIA - Participatory Impact Assessment**

Model vytvořený v 90. letech Feinsteinovým Mezinárodním Centrem, který adaptuje participační přístupy k měření dopadů intervencí na živobytí. Tento model vychází z participační metodiky procesů a aplikuje ji na původní podnikové cíle, přičemž se zabývá



otázkou: „Jaký rozdíl (přínos) přináší naše organizace?“. Model nezodpovídá pouze otázku, k jaké změně došlo, ale zabývá se také porozuměním vlivu, co tuto změnu způsobilo.

Tento model nenabízí rigidní a detailní popis jak postupovat, ani nedává seznam konkrétních nástrojů, které by měla organizace využít, ale spíše nabízí přehled jednotlivých alternativ a možností, které mohou být využity dle příslušného kontextu. Je vytvořen návod, který objasňuje, jak se vyhnout překážkám souvisejícím s monitorováním a hodnocením společenských dopadů organizace, jakým je například přílišný důraz na vlastní způsob měření, než skutečné dopady nebo důraz kladený na externí indikátory ve srovnání s indikátory podstatné pro místní komunitu.

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, sledování, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný, retrospektivní
- Orientace: vstupy
- Horizont: krátkodobý
- Perspektiva: mikro- a makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

### PSIA – Poverty Social Impact Assessment

Jedná se o systém vyvinutý Světovou bankou v roce 2000. Tento systematický přístup se zabývá analýzou reforem na blahobyt jednotlivých skupin stakeholderů s primárním zaměřením na chudobu a znevýhodněné skupiny obyvatel. Nejedná se o nástroj pro hodnocení dané organizace, ale spíše se zaměřuje na procesy a nabízí systematických hodnocení projektů.

Tato metoda zdůrazňuje význam nastavení daného modelu pomocí identifikace základních předpokladů, na kterých je projekt založen, volby vhodné základny, pomocí které lze monitorovat a řídit efekty, které projektem budou dosaženy a stanovení relevantní skupiny stakeholderů a institucionálních vazeb a struktur. Na základě tohoto modelu jsou poté odhadnuty a ohodnoceny dopady projektu, související příslušné riziko je oceněno pomocí vybraných analytických metod.

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, reportování a hodnocení
- Časový rámec: retrospektivní
- Orientace: vstupy
- Horizont: krátkodobý i dlouhodobý
- Perspektiva: mikro- a makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

### Robin Hood Foundation Benefit-Cost Ratio

Metoda vyvinutá v roce 2004 nadací Robina Hooda pro hodnocení efektivnosti podobných a souvisejících programů. Na základě této metody lze hodnotit a porovnávat dva projekty (podobné i odlišné), například efektivnost rekvalifikačního kurzu vůči školícímu programu pro získání možného zaměstnání.

Metoda závisí na dvou postupných krocích. Nejprve je stanovena obecná míra pro hodnocení úspěšnosti daného programu, nejčastěji prezentována otázkou, jak se zvýší příjmy (případně životní standard) dotyčných osob na základě daného projektu ve srovnání se situací, kdy se jej nezúčastní. Následně je vypočtena efektivita měřená na základě poměrů odhadovaného navýšení příjmů v důsledku účasti na projektu vůči celkovým nákladům projektu. Tento poměr pro každý jednotlivý projekt vyjadřuje hodnotu projektu vůči jeho stakeholderům, ve smyslu osob, které se jej účastní.

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný i retrospektivní
- Orientace: výstupy
- Horizont: krátkodobý i dlouhodobý
- Perspektiva: makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady, hodnoty

### SCBA – Social Cost-Benefit Analysis

Jedná se o klasický ekonomický nástroj pro měření výkonnosti. Od 90. let došlo k rozšíření tradiční analýzy nákladů a přínosů tak, aby zahrnovala i sociální dopady na společnost.

Tato analýza je jedním z typů ekonomických metod hodnocení výkonnosti, kdy náklady a společenské dopady investice jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách a poté hodnoceny na základě jedné z těchto tří metod:

- 1) čistá současná hodnota,
- 2) poměr nákladů a přínosů,
- 3) vnitřní výnosové procento.

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný i retrospektivní
- Orientace: vstupy
- Horizont: krátkodobý i dlouhodobý
- Perspektiva: makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady, hodnoty

### SIA – Social Impact Assessment

SIA lze definovat jako systematický a interaktivní proces pro hodnocení ekonomických, sociálních a environmentálních vlivů politik, plánů, programů a strategických projektů. Proces probíhá už během přípravy těchto dokumentů, a to při aktivním zapojení dotčených osob. Hlavním cílem je zvýšení efektivnosti vytvářené strategie vyzdvihnutím jejích pozitivních a minimalizací negativních efektů. Účelem je také vyhnout se tomu, aby se negativní vlivy přenesly na budoucí generace. Někdy se SIA nazývá také integrované hodnocení vlivu (integrated impact assessment), nebo hodnocení udržitelnosti (sustainability assessment nebo sustainability appraisal).

Jedná se o podpůrný nástroj pro rozhodování, který pomáhá rozhodujícím subjektům činit udržitelnější rozhodnutí. Na základě participativních procesů zapojuje dotčenou veřejnost, nebo veřejnost, která projevila zájem o přípravu strategií. Ta je poté integrována v procesu vytváření strategií tak, aby byl proces vytváření optimálně interaktivní.

### Charakteristika modelu:

- Účel: detekce, monitorování, reportování a hodnocení
- Časový rámec: prospektivní, současný i retrospektivní
- Orientace: vstupy

- Horizont: krátkodobý
- Perspektiva: makrooperspektiva
- Přístup: proces, dopady

### 4.2.3 Metody hodnocení a řízení udržitelné výkonnosti podniku

Podnikatelské prostředí jako dynamický systém reaguje na změny, které se na světě odehrávají. To co bylo ve 20. století považováno za externality, kterými se podnik nemusel nijak významně zabývat, je nyní v 21. století revidováno jako jeden z faktorů konkurenčního úspěchu podniku. Zatímco dříve uvažovaná společenská odpovědnost podniku jako nástroj prezentace podniku navenek s klíčovými aspekty filantropie a dobrovolných sociálních a environmentálních závazků zůstává stále v oblibě, přesto se čím dál častěji diskutuje vytváření společné hodnoty, která by měla být klíčovou strategií pro zvyšování tržeb a dosažení dlouhodobé ziskovosti.

Mezi hlavní přínosy z podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje lze zahrnout:

- **Image podniku a značka** – možnost odlišit se od konkurenčních subjektů.
- **Úspěch na trhu** – podpora malých a nových zákazníků a obchodních partnerů, což vede k novým obchodním příležitostem.
- **Úspora nákladů** – ochrana životního prostředí, zdraví zaměstnanců, bezpečnostní management, to vše vede v konečném důsledku k úspoře nákladů.

Zavedení komplexního systému pro měření, hodnocení a řízení podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje zahrnuje dva základní předpoklady. Prvním je **závazek ze strany vedení podniku**, ovšem ne ve smyslu udržitelnosti jako další aktivity, které se podnik účastní. Musí se jednat o nový způsob podnikání, který ovlivní všechny klíčové procesy a činnosti. Druhým předpokladem je zahrnutí environmentálních a sociálních cílů jako faktory tvorby přidané hodnoty, tudíž jako klíčové ukazatele finanční výkonnosti.

Jako příklad komplexních systémů pro měření, řízení a hodnocení podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje jsou dále prezentovány dva známé a často využívané systémy.

### BALANCED SCORECARD REPORT A UDRŽITELNOST

Jedná se o metodu vyvinutou v roce 1992 Robertem Kaplanem a Davidem Nortonem. Tato metoda byla vyvinuta jako reakce na skutečnost, kdy bylo zjištěno, že řada firem má problémy při propojení strategie s operativními cíli podniku, neboť hodnocení probíhalo

převážně pomocí finančních kritérií. Výkonnost v metodice BSC je měřena na základě čtyř perspektiv – zákaznická, interní procesy, finanční a perspektiva učení se a růstu. Na základě těchto perspektiv podniky sledují nejen své finanční výsledky, ale i další aspekty, které se podílí na tvorbě přidané hodnoty a tím vedou k růstu a zvýšení konkurenceschopnosti (BSI, 2012)

Implementace, řízení a hodnocení podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje na základě metodiky Balanced ScoreCard zahrnuje následující kroky:

### **1) Vývoj strategie a její vazba na budoucnost**

Prvním krokem je určení vazby mezi podnikání v souladu s principy udržitelnosti a dopady na podnik. Tato otázka souvisí s vnímáním udržitelného podnikání. Zda se jedná o nové potenciální náklady, které v konečném důsledku mohou vést ke snížení výkonnosti podniku, či je chápána jako nový aspekt konkurenceschopnosti a na základě toho možnost dosažení vyšší ziskové marže.

V současné době je velmi často problematika udržitelnosti na podnikové úrovni implementována jako součást risk managementu a je chápána jako potenciální zlepšení ukazatelů efektivnosti na úrovni operativního řízení. Tento přístup je však nedostatečný a je třeba, aby problematika udržitelnosti byla zahrnuta do strategického managementu a stala se klíčovým potenciálem pro nové tržby plynoucí z inovací a výroby udržitelných produktů a poskytování udržitelných služeb.

### **2) Transformace strategie – vytvoření nového analytického rámce**

Identifikace a dosažení nově navržených cílů, které odrážejí priority v oblasti udržitelného rozvoje, vyžaduje pokročilé analytické schopnosti. Je vhodné provést analýzu životního cyklu produktu a souvisejících aspektů jakými jsou ekonomické, environmentální a sociální faktory. Je třeba vybrat a blíže analyzovat ty faktory, které vytváří potenciál pro růst tržeb, vedou ke snížení nákladů či vylepšují image podniku. Je nutné vhodným způsobem objektivně stanovit hodnotu vyplývající z nových tržeb, nového vnímání značky podniku a ostatních nehmatatelných charakteristik, které souvisejí s přijatou strategií udržitelnosti.

### **3) Provázání strategie udržitelnosti celou organizací**

V tomto kroku je potřeba propojit strategii udržitelnosti do celého podniku. Stanovené cíle musí být diferenciovány na jednotlivých úrovních tak, aby byly implementovány do každodenních činností a úkolů. Není tedy možné provádět postupné změny a sledovat

související úspěchy. Je nutné, aby došlo k transformaci, kdy udržitelnost bude implementována do všech podnikových činností a procesů, a to na úrovni jednotlivých stupňů řízení v obou směrech.

#### 4) Realizace strategie udržitelnosti

Integrace udržitelnosti a podnikových cílů musí být dosažena na základě nastavení vhodných činností a řídicích procesů pro každý hlavní aspekt hodnotového řetězce podniku. Principy udržitelnosti musí být integrovány do celého managementu, počínaje výzkumem a vývojem, návrhem produktu až po zajištění zásobování, včetně dodavatelské řetězce a logistiky. Je potřeba v rámci hodnotového řetězce podniku zavést takové činnosti, systémy a nástroje, které budou informovat o dosažených výsledcích. Cíle a úkoly v oblasti udržitelnosti by měly být obsaženy i v běžných operativních činnostech podniku, včetně jejich pravidelného monitoringu, a to i v krátkém období (měsíční, čtvrtletní, roční reporting).

#### 5) Monitoring a hodnocení strategie udržitelnosti

Efektivní rozhodování musí být podpořeno kvalitním a spolehlivým informačním systémem, který umožní nejen zveřejnění přijaté politiky v oblasti udržitelnosti, ale také bude monitorovat a hodnotit výkonnost ve zvolených oblastech a na základě toho odhalovat nové možnosti a best practices, které mohou být v podniku dále aplikovány.

Zjištěné výsledky je třeba dále komunikovat relevantním externím a interním stakeholderům. Netransparentní reporting může vést u stakeholderů ke snížení důvěryhodnosti a ochoty ke spolupráci. Výsledky a výstupy v oblasti udržitelnosti by měly být prezentovány ve vztahu k finančním výsledkům podniku tak, aby bylo zřejmé, jakým způsobem napomáhá přijatá strategie v oblasti konkurenceschopnosti.

#### 6) Revize a úprava strategie udržitelnosti

Strategie udržitelnosti by měla být v pravidelných intervalech revidována, a to v oblasti vize, stanovených cílů, nastavených procesů a činností tak, aby byly identifikovány potenciální významné příležitosti a milníky pro dosažení nadstandardních výsledků.

Revize a následná úprava strategie by měla probíhat v pravidelných intervalech ve spolupráci se stakeholdery podniku a měla by zodpovídat následující otázky.

- Usilujeme o správné cíle?
- Postupujeme vhodným tempem?
- Využíváme vhodné zdroje pro dosažení požadovaných výsledků?

Nastavená strategie by měla být dlouhodobého charakteru, a proto by její revize měla probíhat v několikaletých intervalech (pět, deset let) (Longsworth, a další, 2011).

### **EVAS – EXPANDED VALUE ADDED STATEMENT**

Jedná se o model, který propojuje jednotlivé pilíře udržitelného rozvoje. Dává do souvislosti ekonomickou výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost podniku.

Obecně je přidaná hodnota představována rozdílem mezi tržní hodnotou podnikových produktů a náklady na tyto produkty, které byly nakoupeny od třetích subjektů, a zaměřuje se na finanční informace. V tomto případě jsou brány v úvahu i environmentální a sociální dopady podnikových činností, které tento tradiční výkaz doplňují a rozšiřují.

Pro sestavení výkazu EVAS je třeba vzít v úvahu přímé a nepřímé výstupy a dopady podnikových činností. Nepřímé výstupy a dopady jsou dále členěny, zda mají účinky na zákazníky či ostatní stakeholdery. Při konstrukci výkazu je nejprve třeba určit přidanou hodnotu, která uvažuje i environmentální a sociální dopady podnikových činností, a po té je třeba rozdělit přidanou hodnotu jednotlivým stakeholderům.

Výhody tohoto výkazu lze shrnout následovně.

- Prezentace dopadů podnikových činností na stakeholdery.
- Role podniku při tvorbě ekonomické, environmentální a sociální hodnoty.
- Propojení jednotlivých dimenzí udržitelného rozvoje.

Nevýhody tohoto výkazu zahrnují především:

- Stanovení položek, které budou součástí tohoto výkazu a zvolit metodu jejich ocenění.
- Identifikace a kvantifikace hodnoty klíčových environmentálních a sociálních indikátorů.
- Určení hodnot odečítaných od podnikových vstupů (negativní dopady) (Hyršlová, 2009).

**Přidaná hodnota = Obchodní marže + Výkony – Výkonová spotřeba**

**Přidaná hodnota = Osobní náklady + Úroky + Odpisy + Dividendy + DzP + Nerozdělený zisk**

Tab. 3: Výkaz EVAS

POLOŽKA	TRADIČNÍ POSTUPY	PRÉMIE ZA UDRŽITELNÉ PRODUKTY	CELKEM	PŘÍNOS PRO ZÁKAZNÍKY	PŘÍNOS PRO SPOLEČNOST
Přímé výstupy – TRŽBY					
Nepřímé výstupy – ENERGIE VODA ODPADY ... ..					
Vytvořená PH					
Podíl PH k VS					
Rozdělení PH: Zaměstnanci Společnosti Zákazníci Podnik					
CELKEM					

Zdroj: (Hyršlová, 2009)



### 4.3 Udržitelnost z pohledu jednotlivých skupin uživatelů

*„The business of business is business.“*

*Milton Friedman*

Poslední otázkou, kterou zbývá vyřešit, je „**PRO KOHO JE UDRŽITELNOST VLASTNĚ MĚŘENA A VYKAZOVÁNA?**“, což nám napoví ohledně cílů a úkolů tohoto měření a hodnocení. Současné manažerské teorie řízení berou do úvahy požadavky a očekávání jednotlivých skupin stakeholderů, kteří mají na podnik vliv, tzv. zapojení stakeholderů. Spolupráce podniku se stakeholdery vede k jejich poznání a bližšímu porozumění jejich zájmům a následnému vzájemnému dialogu, což by v konečném důsledku mělo být prospěšné pro obě strany. Je důležité si uvědomit, že ve své podstatě každý podnik určitým způsobem se svým stakeholdery komunikuje (marketing, obchodní vztahy, ...).

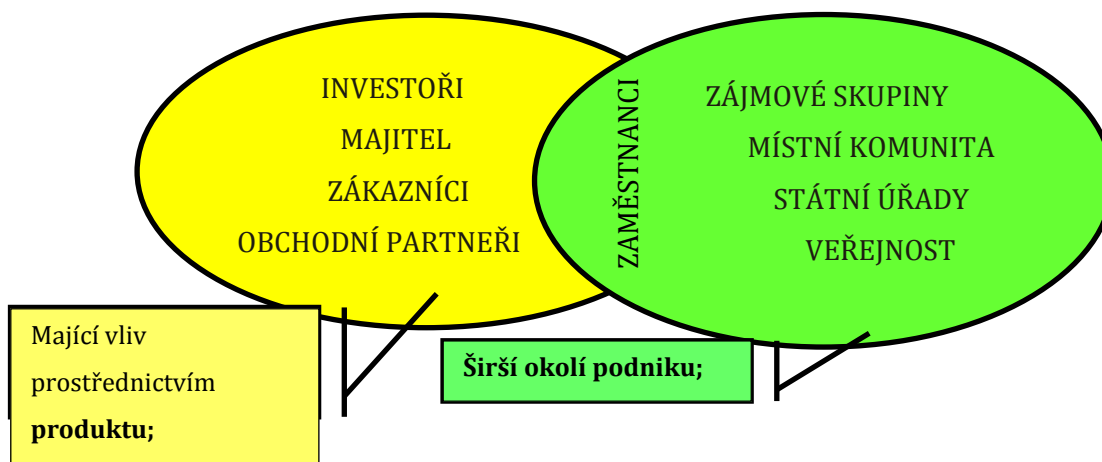
Zapojení stakeholderů je možné považovat za relativně nový, stále se rozvíjející způsob komunikace s veřejností, zákazníky, zaměstnanci, obchodními partnery a třetími stranami. Nejprve se jednalo především o jednostrannou komunikaci mezi podnikem a jeho stakeholdery, kdy hlavním úkolem byla prezentace podnikových výsledků a snižování potenciálního rizika. V současné době probíhá tato komunikace spíše formou dialogu a je zaměřena na nalezení řešení. Aktivní zapojení stakeholderů napomáhá odstranit rozpor mezi podnikově orientovaným přístupem a sociálně odpovědným podnikáním, neboť by mělo vést k dlouhodobému růstu hodnoty podniku. Přestože tento koncept je především z časového hlediska náročný, měly by být dopady z jeho zavedení i z finanční perspektivy kladné. Mezi základní aspekty, které přispívají k vyšší ekonomické výkonnosti, patří především níže uvedené.

- **Zapojení stakeholderů může napomoci při řešení problémů.** Stanovení klíčových dopadů podnikových činností v environmentální a sociální oblasti nemůže být efektivně provedeno bez znalosti a spolupráce se stakeholdery, které tyto dopady ovlivňují. V některých případech je tato spolupráce nutná pro implementaci řešení, někdy dokonce může přinést nové nápady, které mohou vést k inovativnímu řešení. Velmi často také podnik získá nový náhled na sebe sama v kontextu místního prostředí a vnímání místními skupinami.

- **Zapojení stakeholderů přináší prospektivní pohled.** Stakeholdeři velmi často jako první projeví reakci v případě, kdy chování podniku není v souladu podnikovými politikami, a tak naznačují potenciální hrozbu, případně příležitost. Zájem stakeholderů v dané oblasti může být prvním upozorněním pro zvýšené očekávání široké veřejnosti, případně legislativního či politického záměru, kdy k jejich rozvoji může dojít velice rychle.
- **Zapojení stakeholderů zvyšuje důvěru v podnik.** Vzájemný dialog ohledně podnikových cílů, ochota zvažovat zájmy a potřeby stakeholderů vede k jejich zvýšené důvěře vůči podniku, vyšší ochotě ke spolupráci a snižuje riziko případné konfrontace.
- **Stakeholdeři představují potenciálně významné partnery.** Podnik může spolupráci se stakeholdery využít při formování standardů a regulací v daném odvětví. Jednotlivé zájmy skupiny mohou disponovat významným vlivem při tvorbě a zavádění nové legislativy.
- **Zapojení stakeholderů může zlepšit image podniku.** Aktivní zapojení stakeholderů snižuje negativní vnímání podniku na veřejnosti a tím přispívá k pozitivnímu náhledu na společnost, což v konečném důsledku vede k úspoře zdrojů (čas, finance) (Ansett, a další, 2011).

Stakeholdeři mohou být členěny podle řady různých kritérií, mezi známá členění patří rozdělení stakeholderů na *primární* (vlastníci, investoři, zaměstnanci, dodavatelé, zákazníci, ...) a *sekundární* (lobbisté, konkurenti, občanská sdružení, ...). Byla ovšem potřeba rozčlenit stakeholdery dle jejich významnosti a tím blíže specifikovat rozsah společenské odpovědnosti subjektu vůči dané skupině. Freeman uvádí jako základní kritéria *cooperativeness* (spolupráce) a *competitiveness* (konkurenceschopnost), Carroll naopak doporučoval jako indikátory *power* (síla) a *legitimacy* (oprávněnost). Z hlediska podniku se jeví jako vhodné jejich rozčlenění podle skutečnosti, zda mají či nemají vliv na společnost prostřednictvím jejího produktu (Kužel, 2005).

Obr. 19: Členění stakeholderů



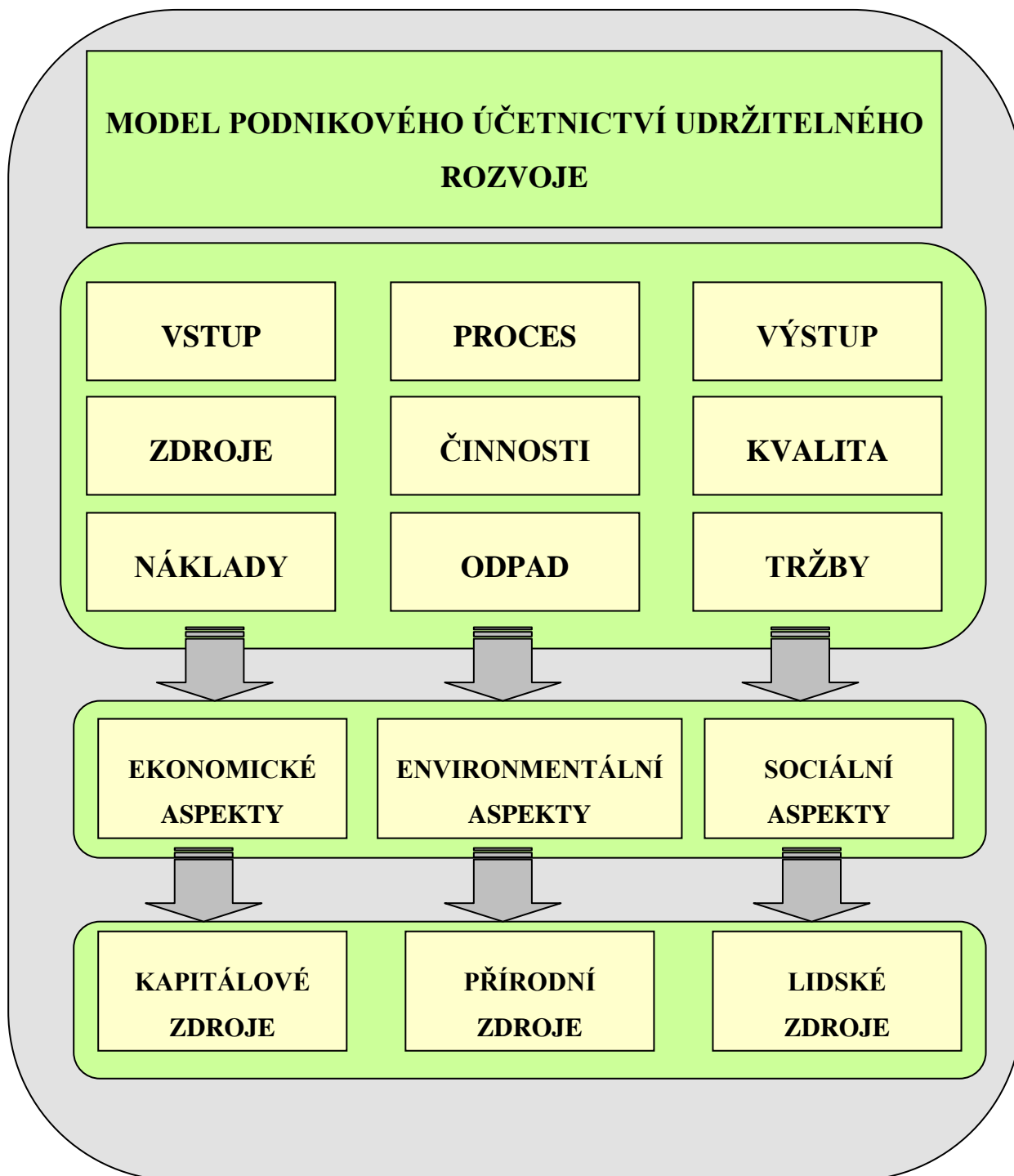
Zdroj: (Kužel, 2005)

#### 4.4 Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje

Navržený koncept podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje zodpovídá tři základní, výše zmíněné a blíže teoreticky diskutované, otázky:

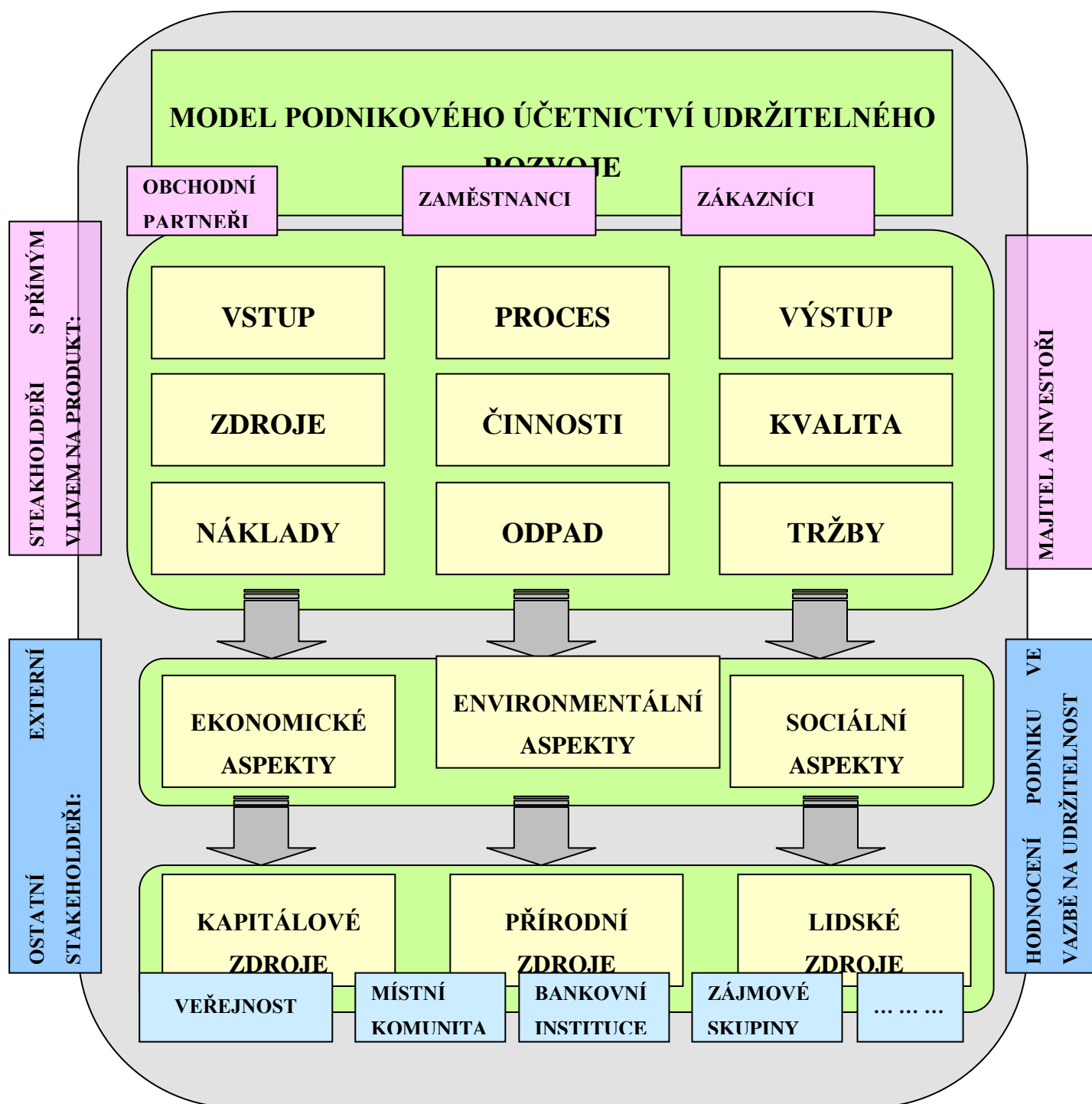
- **CO MĚŘIT?** => Podnik si musí určit své **klíčové činnosti** a jejich dopady v environmentální a sociální oblasti, které bude podrobněji hodnotit. Dále je třeba pro každou oblast udržitelného rozvoje stanovit jednotlivé **elementy udržitelnosti**, které budou na základě vybraných kritérií měřeny a hodnoceny.
- **JAK MĚŘIT?** => Výběr vhodných **kritérií a indikátorů**, které informují o ekonomických, environmentálních a sociálních aspektech jak klíčových činností, tak i jednotlivých elementů udržitelnosti podniku.
- **PRO KOHO MĚŘIT?** => Systém musí být nastaven tak, aby poskytoval informace nejen potřebné **pro rozhodování uvnitř podniku**, tedy pro finančního manažera, výrobního manažera a manažera kvality, ale aby i zohledňoval informace pro relevantní skupiny stakeholderů.

Obr. 20: Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje



Zdroj: vlastní, 2012

Obr. 21: Rozšířený model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje



Zdroj: vlastní, 2012

## 5. VÝZKUM V OBLASTI INTEGRACE UDRŽITELNOSTI DO FINANČNÍHO ŘÍZENÍ PODNIKU A JEJÍ VLIV NA HODNOCENÍ PODNIKOVÉ VÝKONNOSTI

Problematika integrace udržitelnosti do finančního řízení podniku a její vliv na hodnocení podnikové výkonnosti byla zkoumána na základě provedeného dotazníkového šetření na téma: „**Přístup podniků ke společenské odpovědnosti a její vliv na finanční řízení a účetnictví**“. Dotazníkové šetření bylo realizováno v roce 2012 a jeho cílem bylo zjistit přístup podniků v ČR ke společenské odpovědnosti a udržitelnosti s dopadem na projevy v oblasti finančního řízení a účetnictví.<sup>1</sup>

Dotazníkové šetření bylo provedeno mezi českými podniky bez ohledu na jejich velikost a napříč jednotlivými odvětvími. Bylo rozesláno 300 dotazníků, přičemž vyplněný dotazník byl obdržén zpět od 193 respondentů. Většina podniků pocházela z Plzeňského, Karlovarského a Jihočeského kraje. Struktura respondentů na základě kritéria velikosti podniku a odvětví je uvedena v následujících tabulkách.

**Tab. 4: Struktura respondentů dle velikosti podniku<sup>2</sup>**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ
Malé podniky	33,6%
Střední podniky	41,4%
Velké podniky	25%

Zdroj: vlastní, 2012

**Tab. 5: Struktura respondentů dle odvětví**

ODVĚTVÍ PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ
Průmysl	68,2%
Služby	16,6%
Obchod	15,2%

Zdroj: vlastní, 2012

<sup>1</sup> Dotazníkové šetření bylo uskutečněno v rámci projektu SGS-2012-022 Rozvoj teorie a praxe finančního řízení.

<sup>2</sup> Aspektem pro rozlišení podniků byl zvolen počet zaměstnanců

Dotazník<sup>3</sup> obsahoval celkem 30 otázek, a to formou jak otevřených, tak především uzavřených otázek, kde respondenti vybírali z nabízených možností. V některých případech bylo možné zvolit i více odpovědí, například pokud se jednalo o uvedení používaných dobrovolných environmentálních nástrojů. Strukturu otázek je možné rozdělit do následujících okruhů:

- Koncept společenské odpovědnosti ve vztahu ke konkurenceschopnosti podniku,
- Problematika udržitelnosti ve vztahu k nefinančnímu reportingu podniku,
- Přístup k finančnímu řízení podniku a hodnocení podnikové výkonnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že dotazníkové šetření bylo součástí širšího projektu „Rozvoj teorie a praxe finančního řízení“, jsou dále zmíněny a vyhodnoceny vybrané otázky, které primárně souvisí s problematikou disertační práce, a to v následující struktuře: (a) hodnocení podnikové výkonnosti, (b) koncept společenské odpovědnosti ve vztahu ke konkurenceschopnosti a ekonomické úspěšnosti podniku, (c) problematika udržitelného rozvoje a nefinančního reportingu podniku. V příloze A je uvedena struktura tohoto dotazníkového šetření.

#### A: PŘÍSTUP PODNIKŮ K HODNOCENÍ EKONOMICKÉ VÝKONNOSTI:

**Otázka 1: Máte ve svém podniku zaveden systém pro měření a řízení výkonnosti?  
Pokud ano, z jakého důvodu?**

**Tab. 6: Systém měření a řízení výkonnosti**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	64,6%	35,4%
Střední podniky	77,5%	22,5%
Velké podniky	95,8%	4,2%

Zdroj: vlastní, 2012

První otázka řešila, zda podniky mají zavedený systém měření a řízení výkonnosti a jaké byly hlavní důvody jeho implementace (respondenti v tomto případě mohli volit více odpovědí). Zjištěné výsledky prokazují vazbu mezi velikostí podniku a implementací systému měření

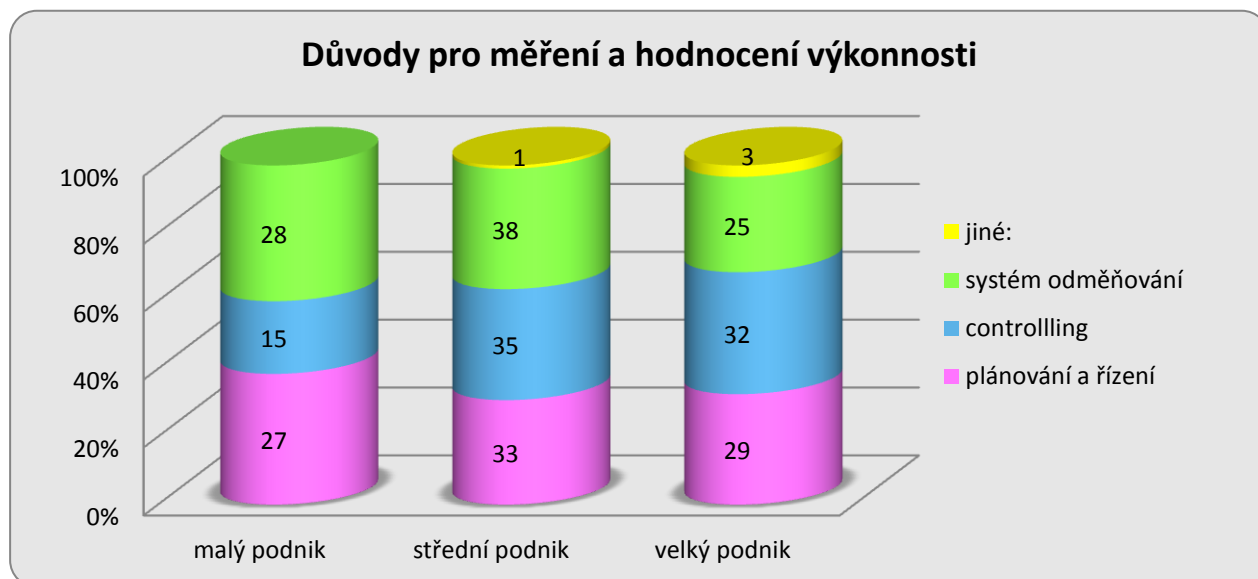
<sup>3</sup> Struktura a obsah dotazníku je uveden v příloze této práce

a řízení výkonnosti. Zatímco v případě malých podniků více než třetina respondentů uvedla, že žádný systém nevyužívají, u velkých podniků se tato skutečnost týkala méně než 5% subjektů.

Důvody implementace se lišily především u kategorie respondentů malých podniků, kde primární roli představuje plánování a řízení, tedy podpora rozhodovacích procesů, a dále je zde patrná vazba na systém odměňování zaměstnanců. Naopak nejméně byla vybrána možnost využití systému měření a řízení výkonnosti v souvislosti s controllingovými aktivitami, což odpovídá skutečnosti, kdy controllingové činnosti jsou v podnicích implementovány, sledovány a hodnoceny až při dosažení vyšší velikosti podniku a rozsahu jeho činnosti.

Respondenti z kategorie středních a velkých podniků relativně rovnoměrně zvolili všechny výše uvedené důvody, což lze chápat v souvislosti se zavedeným systémem pro měření a hodnocení výkonnosti. U větších subjektů jsou často implementovány komplexní systémy za účelem podpory rozhodování v rámci jednotlivých podnikových procesů, kdežto malé podniky se nejprve obvykle snaží využít doplňkových funkcí v rámci svých účetních a ekonomických systémů. V několika málo případech respondenti vybrali i možnost „jiné důvody“, kdy uvedli především sledování a vyhodnocování finančních plánů, podporu operativního řízení či sledování a vyhodnocování naplňování stanovené vize.

**Obr. 22: Důvody implementace systému měření a hodnocení výkonnosti**



Zdroj: vlastní, 2012



**Otázka 2: Jaké metody používáte pro měření a řízení výkonnosti ve Vašem podniku?**

Druhá otázka zkoumala, jaké metody (nástroje) jsou pro měření a řízení výkonnosti podniku používány (opět měly subjekty možnost zvolit více odpovědí, dle skutečně využívaných nástrojů). Nejčastější možností byla označena finanční analýza, kterou v každé kategorii respondentů využívá více než polovina subjektů, přičemž největší zastoupení tvoří respondenti z kategorie malých podniků. Poměrně zajímavé zjištění se vyskytlo v případě ukazatele EVA – ekonomická přidaná hodnota, kdy jeho využití je relativně ve stejném rozsahu bez ohledu na velikost podniku.

Na úrovni středních a velkých subjektů byl jako druhá, nejčastěji používaná metoda, označen benchmarking s jinými subjekty. Všeobecně méně využívanými metodami byly ukazatele MVA a Balanced Scorecard.

Zhruba deset procent respondentů (s největším zastoupením u malých podniků a s nejnižším u velkých podniků) uvedlo, že používají jiné způsoby pro měření a řízení výkonnosti. Respondenti uvedli tyto způsoby: ukazatele EBITDA a ROS, dále metodu EFQM, vyhodnocování plánů se skutečností, dodržování interních norem, počet reklamací a certifikace ISO 9001.

**Tab. 7: Metody měření výkonnosti**

METODY MĚŘENÍ VÝKONNOSTI	VELIKOST PODNIKU		
	MALÝ	STŘEDNÍ	VELKÝ
Finanční analýza	73,4%	67,0%	59,0%
EVA	8,8%	7,2%	9,0%
MVA	0%	2,0%	2,6%
Balanced Scorecard	1,3%	4,1%	6,4%
Benchmarking	5,0%	9,3%	15,4%
Jiné	11,4%	10,3%	7,7%

Zdroj: vlastní, 2012

Respondenti byli požádáni, aby formou otázky s volnou odpovědností popsali, jak sami chápou výkonnost podniku. Zjištěné odpovědi byly na základě jejich charakteru roztříděny do čtyř skupin:

- výkonnost jako aspekt perspektivy a konkurenceschopnosti podniku do budoucna,

## Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje

- výkonnost ve smyslu realizovaných výkonů, jejich výnosnosti a efektivity,
- výkonnost z pohledu zefektivnění využití stávajících zdrojů a podnikových procesů,
- výkonnost ve smyslu dosahování stanovených cílů a vize podniku.

### Otázka 3: Jaké jsou hlavní cíle Vaše podnikání?

Následující otázka se soustředila na vnímání hlavního cíle podnikání. V této otázce respondenti mohli zvolit více odpovědí, přičemž jeden cíl měl být označen jako primární.

Tab. 8: Cíle podnikání

CÍL PODNIKÁNÍ	VELIKOST PODNIKU		
	MALÝ	STŘEDNÍ	VELKÝ
Zisk podniku	34,6%	21,9%	25,0%
Hodnota podniku (EVA, MVA)	5,8%	10,3%	8,3%
Podíl na trhu	16,2%	17,4%	15,6%
Finanční stabilita	31,8%	30,3%	34,4%
Udržitelné podnikání	11,6%	17,4%	15,5%
Jiné	0%	2,6%	3,13%

Zdroj: vlastní, 2012

Respondenti z kategorie malých podniků označili jako hlavní cíle svého podnikání především maximalizaci zisku z podnikání a zajištění finanční stability. Přibližně poloviční význam byl přiložen podílu na trhu, což můžeme vnímat zejména v souvislosti s jejich velikostí a tedy i možností působit na daném trhu. Nejméně uváděným hlavním podnikatelským cílem byla maximalizace hodnoty podniku.

Střední a velké podniky zvolily jako hlavní cíl podnikání především zajištění finanční stability a teprve jako druhý cíl (s odstupem deseti procentních bodů) se objevila maximalizace zisku. Poměrně zajímavá se jeví třetí pozice, kde byl téměř shodně uváděn podíl na trhu a udržitelné podnikání. Tuto skutečnost můžeme vysvětlit zejména narůstajícím tlakem jednotlivých zainteresovaných skupin na podnik, který se následně reflektuje v podnikových cílech. Jako poslední byla stejně jako u malých podniků uvedena maximalizace hodnoty, i když v tomto případě při poměrovém vyjádření se jednalo o vyšší zastoupení. V kategorii jiné bylo uvedeno

zvyšování kvality služeb a tím i spokojenosti zákazníků a dále dosahování stanovených cílů pro dané období.

## B: KONCEPT SPOLEČENSKÉ ODPOVĚDNOSTI A UDRŽITELNÉHO PODNIKÁNÍ

**Otázka 4: Setkali jste se při řízení podniku s konceptem udržitelného rozvoje či společenské odpovědnosti?**

První otázka z této kategorie se zabývala skutečností, zda se management (případně vlastníci) podniku již setkali s konceptem společenské odpovědnosti či udržitelného rozvoje. V této otázce jsou uvedeny oba koncepty společně, neboť jsou často podniky považovány za obdobné, případně je koncept udržitelného rozvoje vnímán jako rozšíření problematiky CSR.

**Tab. 9: Koncept udržitelného rozvoje a CSR na podnikové úrovni**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	63%	37%
Střední podniky	79%	21%
Velké podniky	90%	10%

Zdroj: vlastní, 2012

Vyhodnocení této otázky poukázalo na přímou vazbu mezi konceptem udržitelnosti a CSR ve vazbě na velikost podniku. Jako poměrně zajímavá se jeví skutečnost, kdy bez ohledu na velikost podniku se s těmito koncepty při řízení setkala většina subjektů – při přepočtu bez vazby na velikost se jedná o 75% respondentů. Je tedy možné konstatovat, že tyto koncepty představují v současné době aktuální trend, který se obecně dotýká většiny podniků.

**Otázka 5: Domníváte se, že Váš podnik přispívá k udržitelnému rozvoji?**

Následující otázka se zabývala vlivem činností podnikatelských subjektů ve vztahu k udržitelnému rozvoji, tedy s vnímáním vlastní odpovědnosti vůči společnosti jako celku. V případě, kdy si podniky nebudou vědomy příspěvkem své činnosti k udržitelnému rozvoji, nemůže dojít k praktické implementaci tohoto konceptu do řízení podnikových procesů.

V tento okamžik se bude ze strany podniku jednat buď o pouhé marketingové akce za účelem zviditelnění daného subjektu, případně o snahu vyhnout se ekonomickým postihům za neplnění legislativních požadavků.

**Tab. 10: Vazba podnikatelských subjektů ve vztahu k udržitelnému rozvoji**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ		
	ANO	ČÁSTEČNĚ	NE
Malé podniky	22%	61%	17%
Střední podniky	37%	48%	15%
Velké podniky	53%	41%	6%

Zdroj: vlastní, 2012

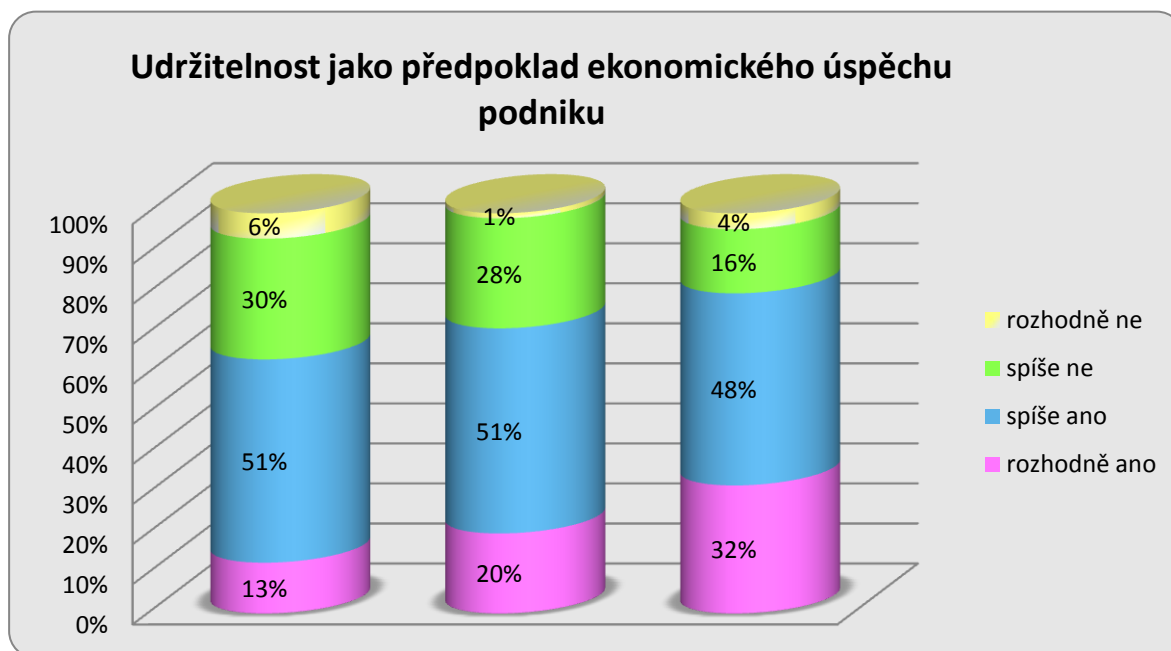
Výše uvedená tabulka ilustruje, že podniky si uvědomují vliv svých činností na udržitelný rozvoj společnosti. Ovšem velká část subjektů, bez ohledu na velikost podniku, přiznává vliv pouze částečný, a to průměrně ve výši kolem poloviny subjektů. Tato skutečnost by mohla být vysvětlena jako určitá obava subjektů jednoznačně připustit tuto vazbu z důvodu následných souvisejících očekávání jednotlivých skupin stakeholderů. Pouze v kategorii velkých subjektů přiznává nejvíce podniků přímou vazbu své činnosti na udržitelný rozvoj.

**Otázka 6: Je koncept udržitelného rozvoje v současné době nezbytným předpokladem ekonomického úspěchu podniku?**

Dále byli respondenti požádáni, aby se vyjádřili k vlivu konceptu udržitelného rozvoje jako předpokladu ekonomického úspěchu podniku. Výsledky této otázky jsou potom následně hodnoceny ve vztahu k implementaci udržitelnosti do strategie podniku, řízení podnikových procesů a systému měření výkonnosti podniku (viz následující otázky).

Z níže uvedeného obrázku je patrné, že podniky obecně vnímají udržitelnost jako jeden z předpokladů ekonomického úspěchu. Je zde sice patrná opět rostoucí významnost ve vztahu k velikosti podniků, ale i v kategorii malých respondentů považuje více než 60% podniků udržitelnost za předpoklad ekonomického úspěchu. V kategorii malých a středních podniků si zhruba 30% subjektů není touto vazbou jisto, přičemž u velkých podniků odpověď „spíše ne“ zvolilo pouze 16% respondentů.

Obr. 23: Udržitelnost jako předpoklad ekonomického úspěchu podniku



Zdroj: vlastní, 2012

**Otázka 7: Pracujete s konceptem udržitelného rozvoje v rámci své strategie a řízení podniku?**

Následující otázka se zabývala problematikou implementace konceptu udržitelnosti do řízení podnikových procesů. V kategorii malých podniků je udržitelnost při řízení podnikových procesů zvažována u 40% subjektů, v kategorii středních podniků se jedná téměř o 50% subjektů, u velkých podniků je to více než 70% respondentů. Tato nižší implementace u malých a středních podniků může souviset s nejednoznačně vnímaným přínosem udržitelnosti k ekonomickým výsledkům, kdy si podniky spíše uvědomují související náklady, ale již nespátřují konkrétní ekonomické přínosy.

Tab. 11: Implementace udržitelnosti do řízení podnikových procesů

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	40%	60%
Střední podniky	48%	52%
Velké podniky	71%	29%

Zdroj: vlastní, 2012

**Otázka 8: Zahrnujete koncept udržitelnosti do systému měření výkonnosti podniku?**

V souvislosti s předchozími otázkami byla na závěr řešena problematika implementace udržitelnosti do systému měření výkonnosti podniku. Je poměrně zajímavé, že bez ohledu na kategorii respondentů, je úroveň zahrnutí udržitelnosti do systému měření výkonnosti podniku ve všech skupinách velice nízká.

**Tab. 12: Udržitelnost ve vazbě na systém měření výkonnosti podniku**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	3%	97%
Střední podniky	7%	93%
Velké podniky	14%	86%

Zdroj: vlastní, 2012

Respondenti, kteří uvedli, že zahrnují koncept udržitelnosti do systému měření výkonnosti podniku, byli požádáni, aby uvedly jakou formou tak činí. Jednalo se především o výdaje na ochranu životního prostředí, ekologickou politiku, náklady a formu vzdělávání zaměstnanců a výpočet a sledování morálního indexu.

Respondenti, kteří uvedli, že tento koncept udržitelnosti nezahrnují do systému měření výkonnosti podniku, byli požádáni, aby uvedli, zda by dle jejich názoru měla být udržitelnost do tohoto systému zahrnuta. V tomto případě malé a střední podniky volily mezi oběma možnostmi rovnoměrně, tedy že by udržitelnost měla i neměla být zahrnuta do systému měření výkonnosti. Dle malých podniků by měla být do systému zahrnuta v případě 52% respondentů, u středních podniků v případě 54% respondentů. Dle velkých podniků, které udržitelnosti nezahrnují do systému měření výkonnosti, by měly být zahrnovány z pohledu většiny subjektů, konkrétně 73% respondentů.

## C: NEFINANČNÍ REPORTING PODNIKU

### Otázka 9: Vykazuje váš podnik kromě klasických ekonomických ukazatelů také environmentální a sociální aspekty své činnosti?

První otázka z této skupiny zkoumala, zda podniky dobrovolně vykazují environmentální a sociální aspekty související s jejich činností. Odpověď „ano“ vybraly podniky, pokud tyto informace zveřejňovaly v samostatně sestavované zprávě, odpověď „částečně“ znamenala, že tyto informace jsou součástí výroční zprávy podniku, případně jsou uvedeny na webových stránkách.

Výsledky v rámci kategorie malých a středních podniků jsou obdobné, přes 10% respondentů tyto údaje reportuje, 40% podniků tyto údaje zveřejňuje pouze částečně a polovina respondentů je vůbec neuvádí. Polovina velkých podniků environmentální a sociální aspekty reportuje v samostatné zprávě, 30% těchto podniků zveřejňuje tyto údaje částečně a pouze pětina subjektů tyto údaje nezveřejňuje.

**Tab. 13: Vykazování environmentálních a sociálních aspektů činnosti podniku**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ		
	ANO	ČÁSTEČNĚ	NE
Malé podniky	11%	38%	51%
Střední podniky	13%	40%	47%
Velké podniky	48%	31%	21%

Zdroj: vlastní, 2012

### Otázka 10: Implementoval Váš podnik některý z dobrovolných environmentálních nástrojů?

Následující otázka se zabývala problematikou implementace dobrovolných environmentálních nástrojů včetně jejich specifikace, kdy podniky mohou mít zavedeno více takovýchto nástrojů. Implementace dobrovolných nástrojů koreluje s velikostí podniku, kdy malé subjekty mají zavedeny tyto nástroje v 22%, u středních podniků se jedná o 36% podniků a v případě velkých subjektů o téměř 60% podniků.

Poměrně zajímavou skutečností je volba dobrovolného nástroje, kdy téměř shodně jsou nejčastěji implementovány systémy environmentálního managementu (ve všech kategoriích

ve více než 60% podniků). Druhým nejčastěji zavedeným nástrojem je ekoznačení, které je využíváno u 20% podniků (malé a velké subjekty) a 15% středních subjektů.

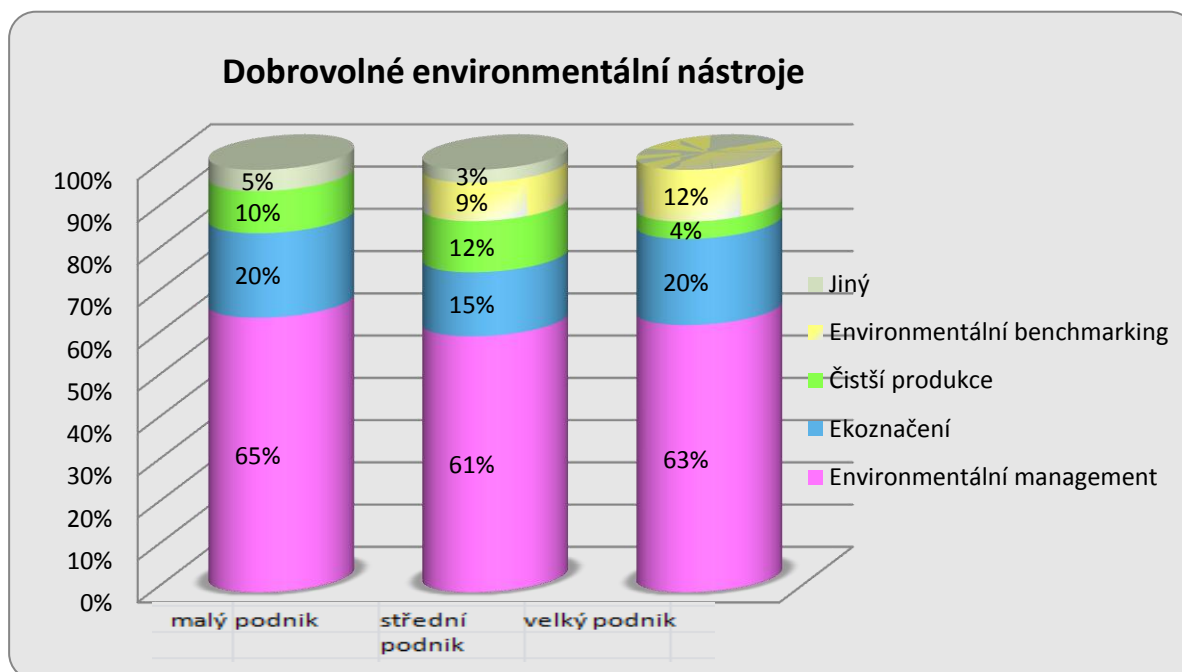
Čistší produkce je zavedena přibližně u 10% malých a středních podniků, ale pouze 4% velkých subjektů. Oproti tomu environmentální benchmarking je zaveden pouze u velkých a středních podniků, a to přibližně u 10% subjektů. Dva podniky uvedly, že využívají i jiné dobrovolné environmentální nástroje, kdy se jednalo o sledování a omezování emisních látek výroby (např. amoniak).

**Tab. 14: Implementace dobrovolných environmentálních nástrojů**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	22%	78%
Střední podniky	36%	64%
Velké podniky	59%	41%

Zdroj: vlastní, 2012

**Obr. 24: Dobrovolné environmentální nástroje**



Zdroj: vlastní, 2012



**Otázka 11: Sleduje Váš podnik své environmentální výnosy a náklady?**

Tato otázka se zaměřovala na sledování environmentálních výnosů a nákladů podniku, tedy na vliv environmentálních aspektů podnikových činností na finanční výsledky podniku. Řada podniků, i když environmentální aspekty své činnosti reportuje, tak je nespojuje s jejich finančními dopady, což následně ztěžuje možnost jejich efektivního řízení.

Podniky z kategorie malých a středních subjektů sledují své environmentální výnosy a náklady pouze v 15%, v případě velkých subjektů se jedná téměř o polovinu respondentů. Výsledky z této otázky je zajímavé porovnat s otázkou 9, tedy zda podniky reportují environmentální a sociální aspekty své činnosti. Subjektů, které tyto aspekty reportují (ať již v samostatné zprávě či jako součást výroční zprávy) je mnohem více. Jedná se přibližně o polovinu subjektů z kategorie malých a středních respondentů a téměř 80% velkých podniků.

**Tab. 15: Sledování environmentálních výnosů a nákladů**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	15%	85%
Střední podniky	16%	84%
Velké podniky	48%	52%

Zdroj: vlastní, 2012

**Otázka 12: Zpracovává váš podnik nefinanční reporting?**

Tato otázka zjišťovala, zda podniky sestavují nefinanční reporting a jeho bližší specifikaci. Nefinanční reporting je sestavován téměř pětinou malých podniků, třetinou středních podniků a u velkých podniků se jedná o 85% respondentů.

Nejčastěji podniky sestavují environmentální zprávu, která je reportována více než 40% podniků ve všech kategoriích. Následuje zpráva o udržitelném rozvoji, kterou se sestavuje průměrně 25% podniků napříč jednotlivými kategoriemi. Zpráva o společenské odpovědnosti je sestavována pouze středními podniky (9% respondentů) a velkými podniky (17% respondentů).

Řada podniků uvedla, že sestavuje jinou formou nefinančního reportingu, jednalo se o více než 30% malých podniků, téměř 15% středních podniků a 20% velkých podniků. Jako

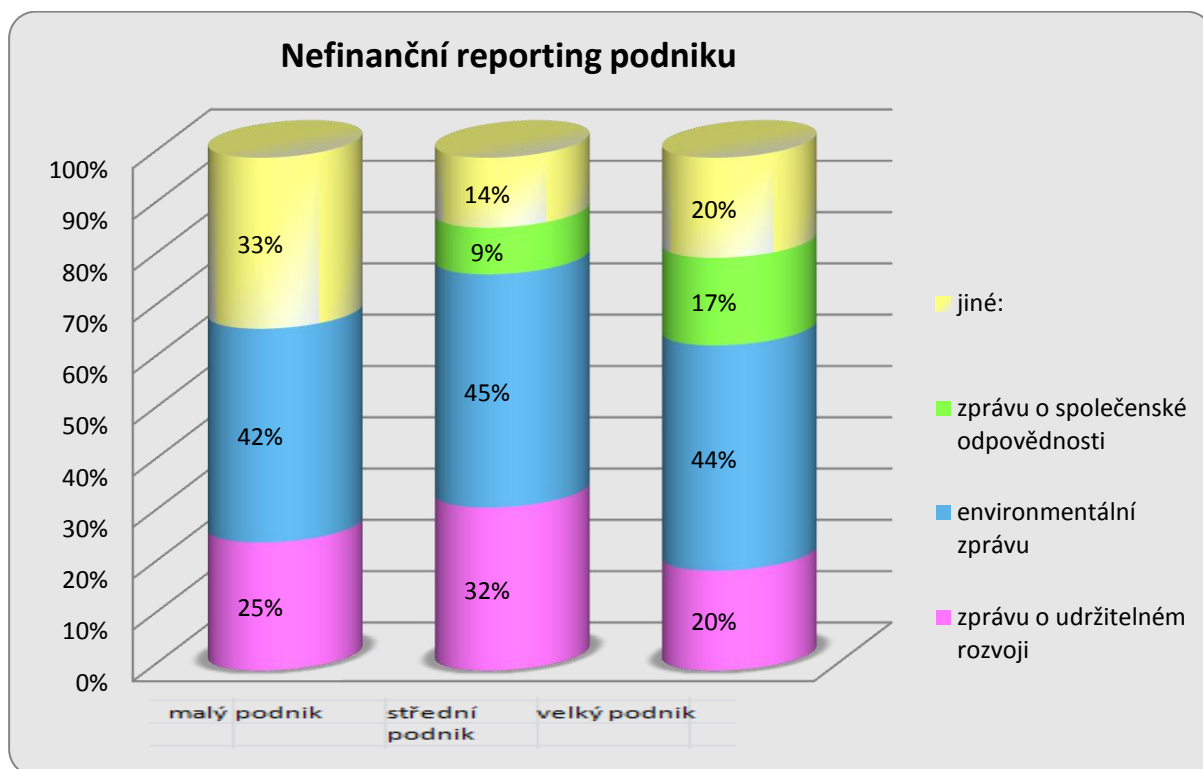
nejčastěji uváděné varianty byly zmíněny statistiky, zprávy o vztazích, hodnocení vztahů s obchodními partnery a výroční zprávy.

**Tab. 16: Nefinanční reporting podniku**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	18%	82%
Střední podniky	28%	73%
Velké podniky	85%	15%

Zdroj: vlastní, 2012

**Obr. 25: Nefinanční reporting podniku**



Zdroj: vlastní, 2012

**Otázka 13: Je vytvářen tlak různých skupin stakeholderů na obsah reportingu?**

Následující otázka se zabývala vlivem stakeholderů na obsah nefinančního reportingu podniku. Přestože většina podniků uvádí, že tento tlak nepocítují (více než 60% respondentů v případě malých a středních podniků a 55% velkých podniků), tak je zde přesto patrný poměrně velký vliv těchto skupin. Při srovnání s předchozí otázkou je patrné, že se nejedná pouze o legislativní požadavky (viz odpověď „jiné“ – příprava statistik pro ČSU, zprávy o spřízněných stranách a podobně), neboť se jedná o vyšší procento podniků.

**Tab. 17: Tlak stakeholderů na nefinanční reporting podniku**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	38%	62%
Střední podniky	38%	62%
Velké podniky	45%	55%

Zdroj: vlastní, 2012

**Otázka 14: Je Vámi zpracovávaný nefinanční reporting vázán na finanční ukazatele?**

Poslední otázka se zabývala vazbou nefinančního reportingu na finanční ukazatele podniku. Tato vazba je nezbytná, pokud mají být tyto informace využívány pro hodnocení daného subjektu a následné řízení. Z podniků, které nefinanční reporting sestavují, je v případě řady subjektů patrná chybějící vazba na finanční ukazatele. Největší vazba je v případě velkých subjektů, kde se jedná o téměř 60% podniků. Tento podíl se snižuje s velikostí podniků, kdy u malých podniků dosahuje pouze 22%.

**Tab. 18: Vazba nefinančního reportingu na finanční ukazatele**

VELIKOST PODNIKU	PODÍL RESPONDENTŮ	
	ANO	NE
Malé podniky	22%	78%
Střední podniky	36%	64%
Velké podniky	59%	41%

Zdroj: vlastní, 2012

Následující otázka se zabývala vlivem činností podnikatelských subjektů ve vztahu k udržitelnému rozvoji, tedy s vnímáním vlastní odpovědnosti vůči společnosti jako celku. V případě, kdy si podniky nebudou vědomy příspěvkem své činnosti k udržitelnému rozvoji, tak nemůže dojít k praktické implementaci tohoto konceptu do řízení podnikových procesů. V tento okamžik se bude ze strany podniku jednat buď o pouhé marketingové akce za účelem zviditelnění daného subjektu, případně o snahu vyhnout se ekonomickým postihům za neplnění legislativních požadavků.

Respondentům byly předloženy čtyři základní definice udržitelného rozvoje, ke kterým se měli následně blíže vyjádřit:

*A) Udržitelný rozvoj je takový rozvoj, který uspokojuje potřeby současné generace, aniž by ohrozil možnost uspokojovat potřeby generací budoucích.*

*A1) Podnikání naplňuje potřeby současnosti a budoucnosti.*

*A2) Podnikání naplňuje potřeby současnosti na úkor budoucnosti.*

*B) Udržitelný rozvoj je takový rozvoj, který zajistí rovnováhu mezi třemi základními pilíři: ekonomickým, environmentálním a sociálním.*

*B1) Podnikání pozitivně naplňuje ekonomické, environmentální a sociální cíle.*

*B2) Podnikání pozitivně naplňuje ekonomické a sociální cíle, ale je v rozporu s environmentálními cíli.*

*C) Udržitelný rozvoj je schopnost lidstva zabezpečit takový rozvoj znalostního a etického potenciálu, aby dokázalo překonat globální výzvy.*

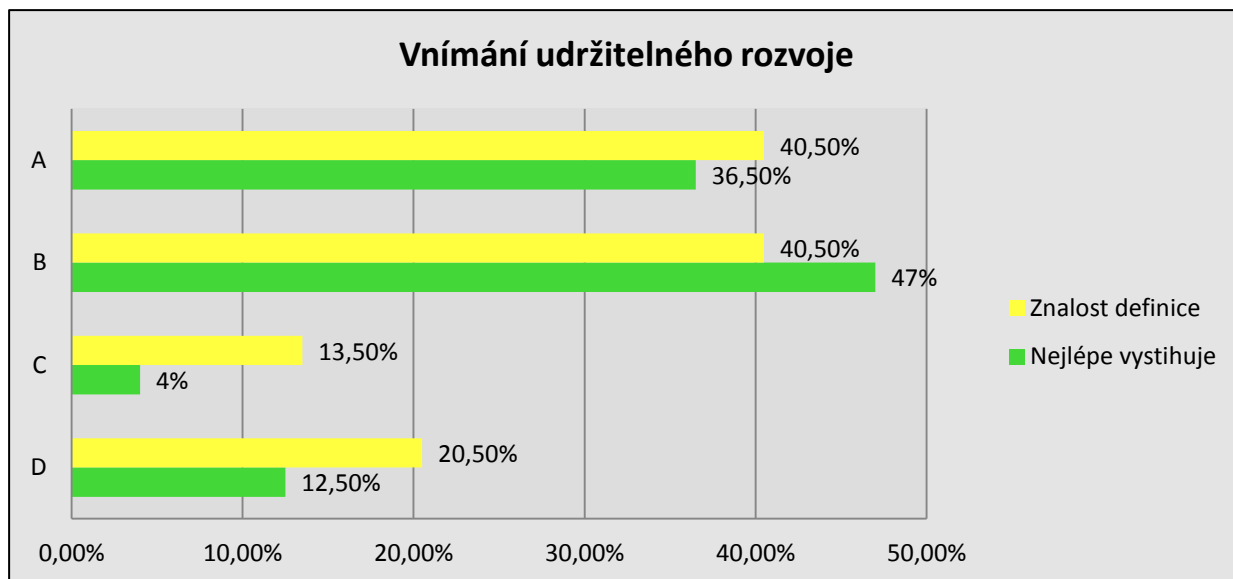
*C1) Podnikání je produktem a zdrojem znalostního potenciálu.*

*C2) Podnikání není postaveno na znalostním potenciálu a ani jej negeneruje.*

*D) Udržitelný rozvoj na úrovni organizace je naplňován komerční úspěšností a dosahováním zisku.*

Respondenti měli jednak označit definice, které znají a dále vybrat tu, jež dle jejich názoru nejlépe vystihuje problematiku udržitelnosti a blíže se vyjádřit k dané definici, pokud jako nejlepší zvolili variantu A, B či C.

**Obr. 26: Vnímání udržitelného rozvoje podnikatelskými subjekty**



Zdroj: vlastní, 2012

V podnikové praxi jsou nejznámější nejčastěji uváděné definice, a to společně definice A a B – více než 40% respondentů. V případě definice A je rozložení odpovědí ve vztahu k velikosti podniku relativně rovnoměrné, zatímco u definice B, která vychází z rovnováhy tří pilířů, se procento respondentů s velikostí podniku zvyšuje. Za nejlépe charakterizující definici A považuje téměř 37%, zatímco u definice B se jedná téměř o polovinu subjektů.

Pouze 13% respondentů uvedlo, že je seznámeno s definicí C, tedy vnímání udržitelného rozvoje ve vztahu ke znalostnímu a etickému potenciálu lidstva. Tato definice je známa především zástupcům z řad velkých a středních podniků. Za nejlépe vystihující definici ji ovšem považují pouze 4% respondentů, přičemž se jedná pouze o velké subjekty a jeden střední subjekt.

Poměrně zajímavě se jeví definice D, kdy je s touto definicí obeznámena více než pětina podniků, jedná se o především o zástupce mikro podniků, malých a středních podniků, kteří tvořili více než 90% respondentů v této kategorii. Jako nejlépe charakterizující byla ovšem tato definice uvedena pouze 12% respondenty, a to především z kategorie mikro subjektů a malých podniků a ve dvou případech se jednalo o střední subjekty.

Tab. 19: Vnímání udržitelného rozvoje

Definice	„Znám“	„Nejlépe vystihuje“	Varianta	
			1	2
A	40,5%	36,5%	88,5%	11,5%
B	40,5%	47%	80%	20%
C	13,5%	4%	100%	0%
D	20,5%	12,5%	-----	-----

Zdroj: vlastní, 2012

Jako nejlépe charakterizující definice byla téměř polovinou subjektů označena definice B, která vychází z rovnováhy tří pilířů. Dle názoru 80% respondentů, kteří se s touto definicí ztotožňují, naplňuje podnikání samo o sobě pozitivně všechny tři pilíře, tedy ekonomický, environmentální i sociální. Jako druhá nejvýstižnější definice byla uvedena varianta A, která klade především velký důraz na šetrný přístup v oblasti životního prostředí. Více než 88% subjektů, které vybraly definici A, uvádí, že dle jejich názoru podnikání naplňuje potřeby nejen současnosti, ale i budoucnosti. Definice C byla uvedena jako nejméně vystihující podstatu udržitelnosti. Podniky, které se s ní však ztotožnily, se jednoznačně přiklonily k názoru, že podnikání je produktem a také současně zdrojem znalostního potenciálu.

Lze tedy konstatovat, že podnikatelská praxe vnímá udržitelný rozvoj především v kontextu rovnováhy tří elementárních pilířů. Menší část subjektů jej chápe jako potřebu šetrného přístupu k životnímu prostředí. Udržitelný rozvoj je tedy většinou subjektů spatřován jako podstatně širší problematika, než pouhé otázky související s ochranou životního prostředí. Téměř 90% respondentů se domnívá, že stávající podnikání je realizováno v souladu s principy udržitelného rozvoje (tak, jak jsou jimi individuálně vnímány).

Respondentům byla položena otázka, zda souhlasí s tvrzením, že jejich podnik přispívá k udržitelnému rozvoji. S tímto tvrzením se ztotožňuje 82% respondentů rovnoměrně bez ohledu na velikost subjektu. Naopak zbývajících 18% respondentů, kteří s tímto tvrzením nesouhlasí, je tvořeno více než ze tří čtvrtin mikro subjekty a malými podniky.

Poslední otázka z této oblasti se zaměřovala na strategické řízení, zkoumala, zda je problematika udržitelnosti je zahrnuta do strategického řízení podniků. Více než 54% subjektů uvedlo, že udržitelnost je zvažována při strategickém řízení, zbývajících 46% respondentů uvedlo, že tuto problematiku do strategického řízení nezahrnuje. S rostoucí

### **Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje**

velikostí subjektů se ovšem tato odpověď snižovala (z 30% mikro subjektů na 16% u velkých podniků). Tato nižší implementace u malých a středních podniků může souviset s nejednoznačně vnímaným přínosem udržitelnosti k ekonomickým výsledkům, kdy si podniky spíše uvědomují související náklady, ale již nespatřují konkrétní ekonomické přínosy.

### **III. ODDÍL – METODICKÝ POSTUP IMPLEMENTACE MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE**

---



## 6. IMPLEMENTACE MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE

Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje vychází z konceptu prezentovaného ve čtvrté kapitole této práce. Na základě kategorizace účetnictví na finanční a manažerské, ve smyslu uživatelů, podstaty a cílů systému, je možné navržený systém charakterizovat jako finanční. Uživatelé výstupů jsou jak externí (stakeholderi podniku), tak i interní (vlastník, management, zaměstnanci). Podstatou a cílem je především **podpořit rozhodování interních uživatelů** související jak s finančními, tak i nefinančními dopady environmentálních a sociálních aktivit podniku a dále **prezentace a reporting informací uživatelům externím**. Navržený model je koncipován způsobem, kdy dopady environmentálních a sociálních aktivit podniku jsou **provázány s ekonomickou stránkou**, která je považována v tomto modelu, především z dlouhodobého hlediska, za primární. Níže uvedená tabulka představuje jednotlivé kroky pro tvorby modelu.

**Tab. 20: Metodika tvorby modelu účetnictví udržitelného rozvoje**

ETAPA	POPIS	DÍLČÍ ÚKOLY
A	DEFINICE KONCEPČNÍHO RÁMCE UDRŽITELNÉHO ROZVOJE V PODNIKU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifikace skupin stakeholderů, kteří jsou považováni pro podnik za významné.</li> <li>• Definice podnikových relevantních činností a souvisejících environmentálních a sociálních aspekty.</li> <li>• Stanovení strategických cílů podniku v oblasti environmentální a sociální.</li> <li>• Určení hranic modelu.</li> </ul>
B	POSTUP IMPLEMENTACE A REALIZACE MODELU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Postupy pro hodnocení environmentálních a sociálních cílů.</li> <li>• Vymezení aspektů a kritérií pro měření environmentálních a sociálních cílů.</li> <li>• Stanovení cílových a zjištění výchozích hodnot indikátorů.</li> <li>• Určení očekávaných souvisejících ekonomických nákladů a ekonomických úspor.</li> <li>• Určení zodpovědných osob pro jednotlivé cíle.</li> </ul>

C	VÝBĚR VHODNÝCH UKAZATELŮ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stanovení zdrojů dat a způsobu jejich sběru.</li> <li>• Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro ekonomickou oblast.</li> <li>• Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro environmentální oblast.</li> <li>• Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro sociální oblast.</li> <li>• Určení specifických metrik.</li> <li>• Měření a kontrola správnosti naměřených dat.</li> </ul>
D	VYHODNOCENÍ A KONTROLA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Výpočet stanovených ukazatelů.</li> <li>• Vyhodnocení vypočtených indikátorů.</li> <li>• Zjištění vývoje ukazatelů a analýza vzájemných vazeb.</li> <li>• Prezentace vazeb mezi jednotlivými pilíři a vliv na provozní stránku podniku.</li> </ul>
E	REPORTING A ÚPRAVA SYSTÉMU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrola souladu měřených ukazatelů a stanovených cílů podniku.</li> <li>• Úprava systému.</li> <li>• Reporting udržitelnosti podniku – formát a struktura zprávy.</li> </ul>

Zdroj: vlastní, 2012

## 6.1 Definice základních parametrů Koncepčního Rámce

Definice základních parametrů modelu zahrnuje tři základní elementy, a to relevantní skupiny **stakeholderů** podniku, dále **podnikové činnosti** a související **environmentální a sociální aspekty** a **strategické cíle podniku** v oblasti udržitelnosti.

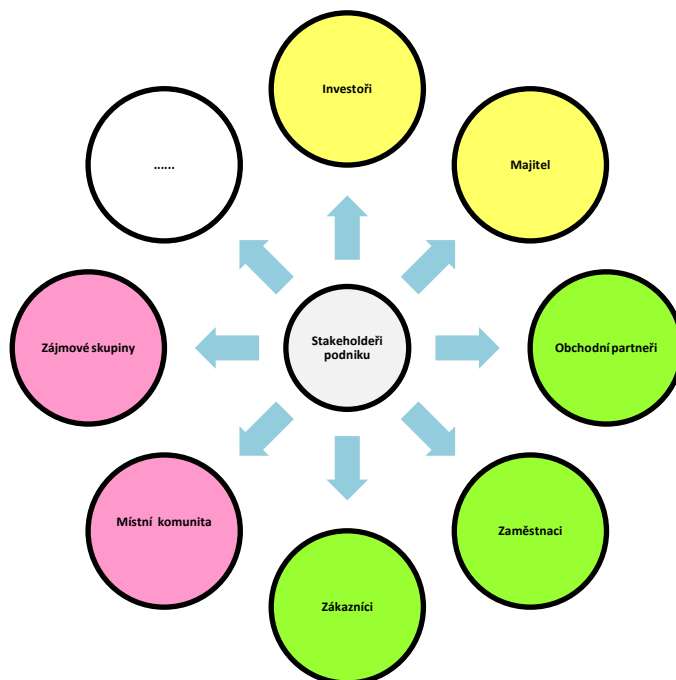
**Stakeholdeři** organizace představují široký okruh skupin a osob, a proto je nezbytné vymezit ty, které jsou pro podnik významné. Obecně je možné za významné stakeholdery považovat takové skupiny a osoby, které mají možnost a také schopnost podnik ovlivnit, nebo jsou podnikem samy ovlivňovány. Při bližší identifikaci a kategorizaci je vhodné vyjít z členění uvedeného v podkapitole 4.3, které uvádí rozdělení na stakeholdery, kteří mají možnost přímo ovlivnit produkt podniku a ostatní externí stakeholdery.

## Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje

První skupina by měla být vždy součástí tohoto modelu přinejmenším v rámcovém významu, neboť její vliv na produkt může být pro podnik klíčový. Zahrnutím těchto skupin stakeholderů znamená, že podnik si musí definovat svůj postoj ke skupinám jako celku (např. dodavatelé), ovšem je zřejmé, že přístup vůči jednotlivým subjektům se může diferenciovat. Skupina primárních stakeholderů z pohledu podnikových činností zahrnuje především obchodní partnery jako dodavatele vstupních surovin a partnery při realizaci podnikových činností. Dále jsou to zaměstnanci podniku, kteří se podílí buď přímo na výrobě daného produktu, či nepřímo prostřednictvím řady administrativních a manažerských činností. V neposlední řadě se jedná o zákazníky, kteří jsou spotřebiteli výstupů podniku. Do skupiny primárních stakeholderů je třeba zařadit i vlastníky podniku a současné i potenciální investory, neboť tyto skupiny určují cíle a další rozvoj podniku.

V rámci druhé kategorie, tedy ve skupině ostatních externích stakeholderů, kde jsou zahrnuty všechny ostatní zainteresované skupiny, je třeba provést diferenciaci dle jejich významnosti a vnímání podnikem. Za relevantní skupiny lze obvykle považovat místní komunitu a zájmové skupiny. Dále musí podnik zvážit, jaké další skupiny stakeholderů je vhodné do modelu začlenit.

**Obr. 27: Definice významných stakeholderů podniku**

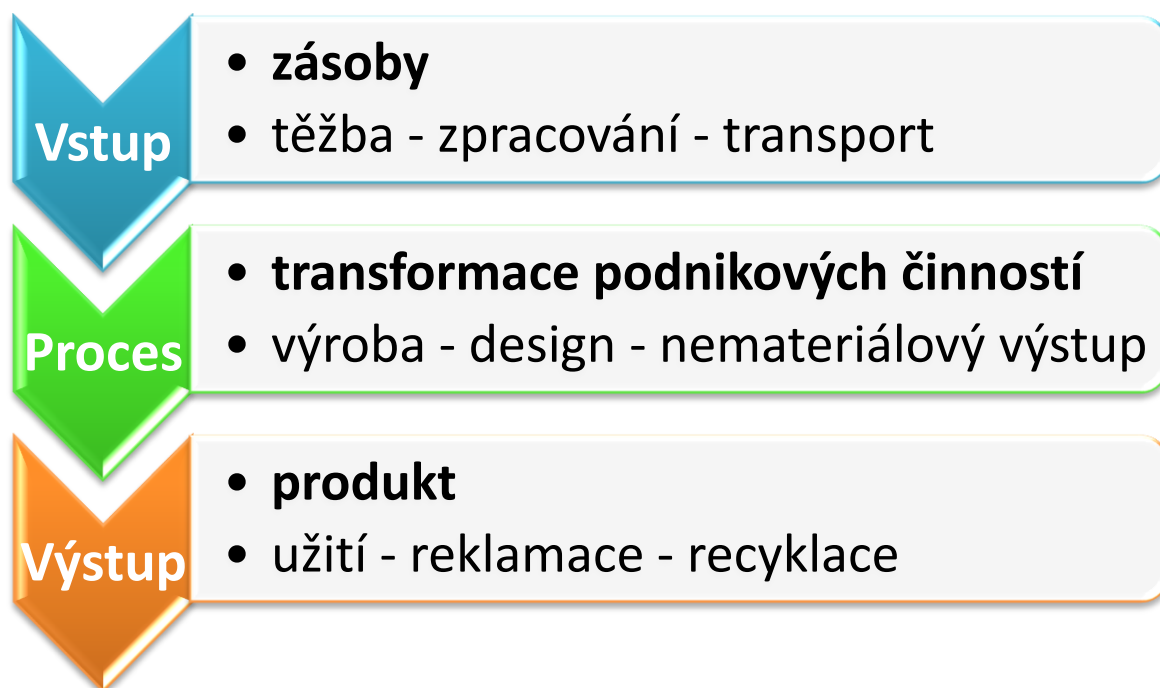


Zdroj: vlastní, 2012

Druhým elementem, který musí podnik definovat, představují **podnikové činnosti, jejich environmentální a sociální aspekty**. Tato charakteristika musí proběhnout individuálně v rámci daného subjektu, neboť struktura výroby a související procesy se diferencují v jednotlivých subjektech.

Vhodným způsobem, jak obecně postupovat, se jeví charakteristika podnikových činností a jejich dopadu dle **životního cyklu produktu**, neboť ten je hlavním reprezentantem podnikové úspěšnosti. Je třeba, aby životní cyklus produktu nebyl charakterizován pouze zúženým pohledem, tedy dle činností uvnitř podniku, ale musí zahrnovat komplexní související procesy před vstupem zásob a surovin do podniku i činnosti po prodeji produktu, neboť ty mohou být relevantní především z pohledu ostatních externích skupin stakeholderů. Zahrnutím a zvážením pouze činností v rámci podniku může dojít k opomenutí některých aspektů, které sice s výrobními procesy souvisí nepřímo, ale mohou jej významně ovlivnit.

**Obr. 28: Podnikové činnosti dle životního cyklu produktu**



Zdroj: vlastní, 2012

Posledním faktorem, který si organizace musí stanovit, jsou **strategické cíle**, které chce **v jednotlivých pilířích udržitelného rozvoje** dosáhnout. Při definování cílů v jednotlivých dimenzích udržitelného rozvoje (zejména sociální oblasti) velmi často dochází k situaci, kdy

cíle jsou definovány příliš vágně na to, aby mohly být objektivním způsobem měřeny a hodnoceny. Důležitým předpokladem je také jejich vazba a vliv na ekonomickou stránku, které napomáhá při zkoumání a hodnocení vzájemných vazeb a následném rozhodování o úpravě daného modelu.

Jak již bylo výše uvedeno, principy udržitelnosti je třeba implementovat do všech podnikových procesů, a to na všech úrovních řízení. Je třeba začít s definicí nové vize společnosti, která bude reflektovat požadavky na podnikání v souladu s principy udržitelnosti. Je nezbytné, aby se k těmto principům přihlásila nejen samotná společnost jako celek, ale i její vedení ve smyslu majitelů a manažerů podniku. Musí být zřejmé, proč se podnik k principům udržitelnosti hlásí a jaká jsou jeho očekávání v této oblasti. Dále je uvedena případová studie podniku New World Resources Plc zpracovaná pro Českou Republiku v oblasti stanovení Konceptního rámce nefinančního reportingu a udržitelnosti podniku.

### Box 1: Definice Konceptního Rámce

#### DEFINICE ZÁKLADNÍ ASPEKTŮ

Společnost New World Resources přešla od roku 2011 na nový způsob nefinančního reportingu. Nově byl nadefinován jeho cíl, obsah a struktura, která vychází z metodiky GRI včetně následného ověření vydané zprávy.

Hlavním cílem nefinančního reportingu, zprávy o udržitelném rozvoji, je **zachovat společenský souhlas s těžbou a rozvoj těžebních a výrobních aktivit společnosti**. Společnost se snaží komunikovat se svými hlavními stakeholdery a jejich názorům svoji současnou i budoucí činnost přizpůsobovat. Pro společnost, jakožto subjektu obchodovanému na veřejné burze cenných papírů a tím i závislému na investorech a regulačních autoritách, je podstatné **vystupovat transparentně a otevřeně**.

Společnost stanovila své **významné stakeholdery** na základě vzájemného dialogu s externími i interními partnery, kde byly vybrány zúčastněné strany, které společnost jednak samy ovlivňují a zároveň jsou její činností ovlivňovány. Společnost si vybrala níže uvedené skupiny stakeholderů (seřazení dle priorit), pro každou ze skupin byl navrhnut způsob a četnost komunikace a zodpovědná osoba.

Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje

STAKEHOLDERI	ZPŮSOB KOMUNIKACE
<p><b>ZAMĚSTNANCI</b></p> <p><i>Zodpovědnost: management společnosti, útvar PR a komunikace, odbory, útvar lidských zdrojů;</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- odbory – kolektivní smlouva</li> <li>- zástupci odborů v dozorčí radě</li> <li>- společné komise (výbor pro BOZP)</li> <li>- etický kodex</li> <li>- vnitropodnikové porady</li> <li>- týdeník Horník</li> <li>- odborářské noviny Zdař Bůh</li> <li>- newsletter OKD Aktuálně</li> <li>- intranet, nástěnky a vývěsky</li> </ul>
<p><b>INVESTOŘI A AKCIONÁŘI</b></p> <p><i>Zodpovědnost: oddělení investor relations, útvar korporátní komunikace;</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zpráva o výsledcích</li> <li>- obchodní oznámení a oznámení o cenách</li> <li>- valná hromada</li> <li>- schůzky s investory a analytiky</li> <li>- magazín společnosti OPEN MIND</li> </ul>
<p><b>STÁTNI SPRÁVA A MUNICIPALITY</b></p> <p><i>Zodpovědnost: management společnosti, útvar korporátní komunikace, útvar PR;</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- jednání s lokálními úřady (sociální záležitosti, připomínkování zákonů, povolovací řízení, ...)</li> <li>- magazín společnosti OPEN MIND</li> <li>- týdeník Horník</li> </ul>
<p><b>DODAVATELÉ</b></p> <p><i>Zodpovědnost: nákupní oddělení, útvar korporátní komunikace;</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- komunikace a schůzky s jednotlivými dodavateli</li> <li>- magazín společnosti OPEN MIND</li> </ul>
<p><b>ZÁKAZNÍCI</b></p> <p><i>Zodpovědnost: obchodní oddělení, útvar korporátní komunikace</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- komunikace s jednotlivými zákazníky</li> <li>- magazín společnosti OPEN MIND</li> </ul>
<p><b>ŠKOLY</b></p> <p><i>Zodpovědnost: management společnosti, útvar korporátní komunikace;</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pravidelné jednání s představiteli škol a zadávání výzkumných projektů (job fairs)</li> <li>- magazín společnosti OPEN MIND</li> </ul>

Společnost si na základě specifikace své činnosti a očekávání od vybraných skupin stakeholderů definovala **devět prioritních oblastí**, které jsou následně blíže rozpracovány, sledovány a vyhodnocovány. Jedná se o následující oblasti – *bezpečnost, zaměstnanci, školení a vzdělávání, energie, emise, voda, biodiverzita rekultivace, důlní škody a nákup*. Prioritní oblasti byly stanoveny jako témata zmiňovaná klíčovými stakeholdery. Pro naplnění očekávání stakeholderů ve vybraných prioritních oblastech byly stanoveny **principy udržitelného rozvoje a strategie** pro dosažení daných cílů:

- *udržitelné a odpovědné nakládání s přírodními zdroji, které společnost těží a zpracovává,*
- *minimalizace dopadů činnosti na životní prostředí, a to jak při jejich plánování, realizaci, tak i po jejich ukončení,*
- *vytváření pracovních příležitostí a dalších přínosů pro místní komunitu nad rámec povinností daných legislativou.*

Na základě definice základních aspektů podnikání v souladu s principy udržitelnosti můžeme znázornit základní koncepční rámec ve společnosti NRW následovně.

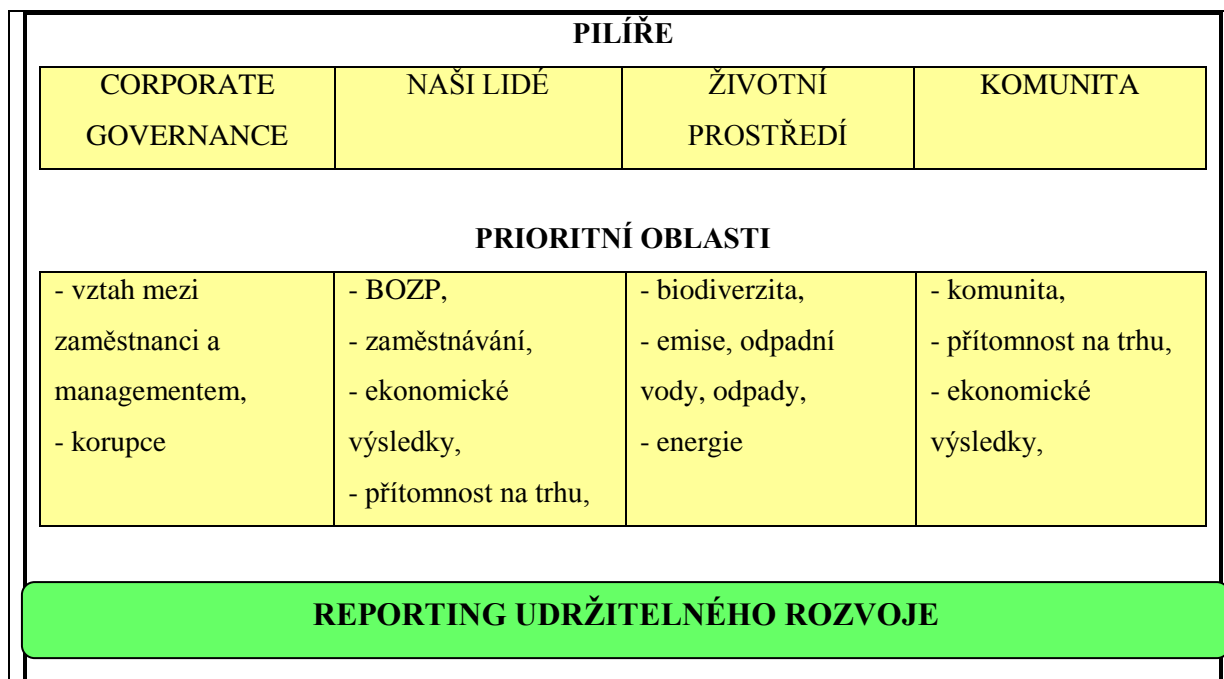
### BÝT ODPOVĚDNÝM PARTNEREM

**ZAJISTIT UDRŽITELNOST PODNIKÁNÍ**

**ZÍSKÁNÍ A UDRŽENÍ SPOLEČENSKÉHO SOUHLASU S TĚŽBOU**

### PRINCIPY

- dialog a posilování partnerství s našimi stakeholdery,	- zvyšování BOZP, - získávání a udržení schopných zaměstnanců, - sledování a rozvíjení nových příležitostí růstu Skupiny	- sledování vlivu aktivit Skupiny na ŽP, - investice do technologií,	- řízení nákladů, - rozvíjení stávajících zásob uhlí, - udržení silné finanční pozice,
--	--	--	--



Zdroj: vlastní, 2012 dle (NWR, 2011)

## 6.2 Postup implementace a realizace modelu

V této druhé etapě je potřeba stanovit, **jakými postupy podnik dosáhne stanovených environmentálních a sociálních cílů** a následně pomocí jakých kritérií proběhne jejich měření a hodnocení.

**Na straně vstupů do podniku** by měly být zvažovány především používané suroviny a materiál – jejich druh, dispozice ve volné přírodě, způsob jejich těžby a prvotního zpracování, dopravy do určené lokality a také možnost jejich substitovatelnosti. S vybranými surovinami souvisí otázka výběru vhodných dodavatelů, kteří by sami měli respektovat principy udržitelnosti v rozsahu vyžadované podnikem.

**V průběhu transformace** představuje jednu z klíčových otázek vlastní výroba produktu a s tím související spotřeba energie a vznik emisních a odpadových látek. Nejedná se o pouhé nalezení možnosti úspor, ale i o volbu vhodných zdrojů a efektivního využití energie. Dále je třeba zvážit otázku ostatních procesů v podniku, a to včetně správy a provozu. Je třeba provést bližší analýzu a nalézt potenciální možnosti úspor jak z ekonomického, tak environmentálního hlediska. V rámci transformace podnikových činností je třeba zodpovědět především otázku „**JAKÝM ZPŮSOBEM A PROČ**“?

- **JAKÝM ZPŮSOBEM?** = výrobní postupy a procesy,



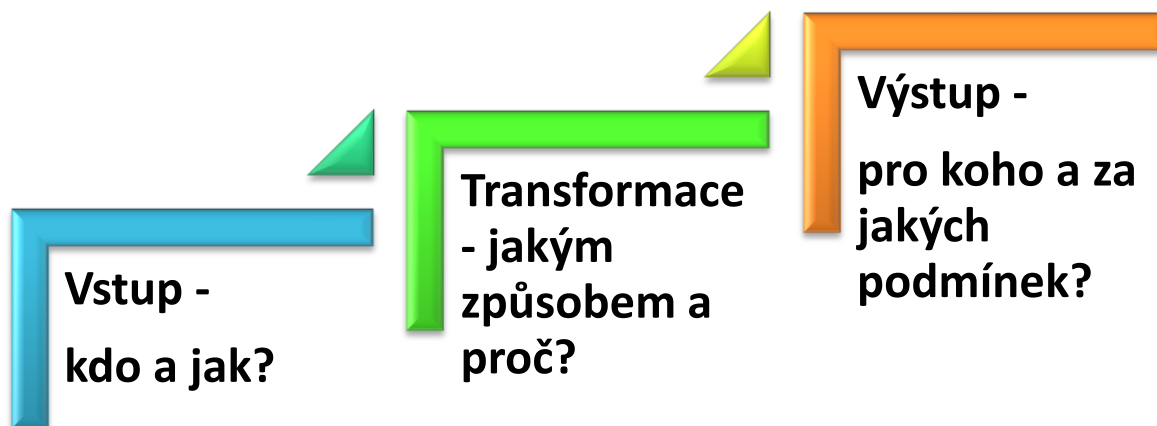
- PROČ? = vazba na ekonomickou (provozní) stránku.

**Výstup, neboli produkt podniku**, musí být vnímán nejen z hlediska tržeb, ale i jeho dalších vlivů na vybrané skupiny stakeholderů. V této oblasti se může podnik zaměřit ze sociálního hlediska například na problematiku reklamy a prezentace produktu a její vhodnosti. Je důležité zvážit možné vazby produktu na společnost včetně případných negativních aspektů a i k těm zaujmout postoj. Produkt je také možné rozlišit dle jeho ekologické náročnosti, která by měla opět zahrnovat celý životní cyklus produktu. V souvislosti s výstupem podniku je třeba zodpovědět otázku „**PRO KOHO A ZA JAKÝCH PODMÍNEK**“?

- PRO KOHO? = zákazníci,
- ZA JAKÝCH PODMÍNEK? = vliv produktu na společnost;

Volba postupů a přístupů podniku, tedy stanovení strategie pro implementaci a realizaci modelu je znázorněna na níže uvedeném obrázku.

Obr. 29: Volba postupů a přístupů podniku ve vazbě na životní cyklus produktu



Zdroj: vlastní, 2012

Dále jsou zpracovány případové studie vybraných společností ilustrující volbu strategie v oblasti udržitelného podnikání pro jednotlivé etapy životního cyklu produktu.

**Box 2: Stanovení strategie udržitelnosti**

**STRATEGIE – VOLBA POSTUPŮ PRO IMPLEMENTACI A REALIZACI**

**VODAFONE – „EKOLOGICKY ŠETRNÁ SLUŽBA“**

Společnost Vodafone Czech Republic, a.s. uplatňuje při poskytování svých služeb iniciativy „Zelenou cestou“ a „Férová hra“, která pro jednotlivé činnosti společnosti definuje přijaté postupy v daných oblastech.

**VSTUP: SUROVINY A DODAVATELÉ:**

Všichni přímí dodavatelé společnosti jsou vázáni povinností plnit kodexy přijaté společností Vodafone. Jedná se především o:

- **Kodex etického nákupu** – stanovení pracovních podmínek zaměstnanců dodavatelů,
- **Kodex ochrany životního prostředí** – povinnost naplnění legislativních požadavků a standardů v oblasti ochrany životního prostředí ve svých provozech,
- **Kodex bezpečnosti a ochrany zdraví při práci** – minimální kritéria bezpečnosti a ochrany zdraví při práci na pracovišti,
- **Protikorupční kodex** – v rámci programu „Speak- Up“ možnost anonymního vyjádření pro obchodní partnery na telefonní lince a mailu pro obchodní partnery společnosti.

Společnost se zavázala zabývat se i problémy, které v souvislosti s podnikatelskou činností ovlivňují třetí svět. Jedná se o dodržení zákazu dětské práce a porušování lidských práv. Tento problém může být se společností spojen v důsledku těžby kovů potřebných pro výrobu mobilních zařízení (např. Tantal – Demokratická republika Kongo). Vodafone vyžaduje od všech dodavatelů ujištění, že kovy použité na výrobu telefonů nepochází z této oblasti. Vzhledem k tomu, že je velmi obtížné jednoznačně vysledovat a určit původ těchto látek, společnost neuvádí, že má 100% záruku v oblasti zdrojů těchto kovů, ale 87% dodavatelů vedle požadovaného ujištění poskytlo i potvrzení, že těžba pochází z jejich vlastní těžby, která je v souladu se všemi normami a bezpečnostními pravidly.

(více na [www.vodafone.cz](http://www.vodafone.cz) – Férová hra)

**TRANSFORMACE: PODNIKOVÉ ČINNOSTI A VÝROBA PRODUKTU:**

**První zelená síť** – v souvislosti s poskytováním telefonních služeb byla jako hlavní aspekt související s udržitelným podnikáním uvedena spotřeba energie. Společnost na svých stránkách v rámci zveřejňovaného nefinančního reportingu uvádí každoroční spotřebu energie, její složení, stanovené cíle a přijatá opatření. V roce 2011 byla situace následující:

- Spotřebovaná energie v telefonní síti činila 50GWh/rok, což představovalo 90% energie společnosti.
- Energie pochází od společnosti E.ON., kdy 70% pochází z obnovitelných zdrojů: 50% malé vodní elektrárny, 20% bioplynové stanice, 25% fotovoltaické elektrárny, 5% spalování biomasy.
- Zbývající spotřeba energie ve výši 30% nelze společností ovlivnit a pochází z neobnovitelných zdrojů. Společnost Vodafone přijala závazek tuto energii nahradit jiným způsobem. V roce 2011 došlo k vysázení 20.000 stromů, původních druhů, ve spolupráci s Agenturou pro ochranu přírody a krajiny ČR.

**Hodnocení produktu – eko-třída mobilních telefonů** – společnost Vodafone uvádí u mobilních telefonů nový parametr, jejich eko-třidu. Tento parametr hodnotí přístroj z hlediska jeho dopadu na životní prostředí v souvislosti s jeho celým životním cyklem, který zahrnuje:

- Těžba surovin (významný dopad) – spotřebované suroviny a minerály.
- Výroba produktu (nejvyšší dopad) – spotřeba energií a vody, emise CO<sub>2</sub>.
- Doprava – dopravní metody a vzdálenost nejen pro finální produkt, ale i původní suroviny a následně vzniklé polotovary.
- Používání – možnost přepnutí do úsporného režimu, spotřeba energie při používání.
- Likvidace – průběh zpětného příjmu, možnost recyklace.

Spolu s hodnocením produktu v souvislosti s jeho životním cyklem dochází následně k hodnocení dodavatele – dodržování požadovaných norem společnosti a aktivity nad rámec norem v oblasti životního prostředí a udržitelnosti.

Stanovení eko-tříd pro jednotlivé produkty je prováděno na základě 230 kritérií a probíhá pod dohledem společnosti KPMG.

**Zelená kancelář** - společnost Vodafone Czech Republic, a.s. v květnu 2010 získala od Ministerstva životního prostředí ČR ekoznačku „ekologicky šetrná služba“ pro svou centrálu v Praze na Vinicích. Tato eko-značka byla dosud propůjčena pouze 4 společnostem v České republice a souvisí s kancelářským provozem podniku.

Společnost zavedla tyto činnosti:

- snižování spotřeby vody,
- třídění odpadu,
- omezení výrobků na jedno použití (plastové kelímky)
- ekologicky šetrné čisticí prostředky,
- vyřazení výrobků z PVC,
- oboustranný tisk na recyklovaný nebělený papír,
- svítidla v nejúspornější třídě A,
- nastavení úsporného režimu pro počítače a kancelářskou techniku,
- využití obnovitelných zdrojů.

### PLZEŇSKÝ PRAZDROJ – „ALKOHOL ZA VOLANT NEPATŘÍ“

#### **VÝSTUP: VLIV PRODUKTU NA SPOLEČNOST:**

Společnost Plzeňský Prazdroj přistoupila v rámci komerční komunikace ke sdělení nabádající k odpovědnosti spojené s konzumací alkoholu. Toto sdělení spolu s odkazem na internetovou stránku [www.napivosrozumem.cz](http://www.napivosrozumem.cz) je použito v komerční komunikaci všech značek piv Plzeňského Prazdroje.

Při prosazování odpovědné konzumace společnost dodržuje především tyto zásady:

- poskytování objektivních informací,
- monitorování dodržování stanovených pravidel interními samoregulačními mechanismy,
- podpora programů, jejichž cílem je zabránit řízení pod vlivem alkoholu.

**Odpovědná komerční komunikace** – společnost postupuje podle interních norem a pravidel jdoucích nad rámec zákona. Veškerá komerční komunikace je schvalována interní Komisí pro odpovědnost. V roce 2011 společnost neřešila ze strany spotřebitelů žádné opodstatněné stížnosti na komerční komunikaci značek portfolia Plzeňského Prazdroje.

**Nová odpovědnostní zpráva** – společnost uveřejňuje na všech obalech produktů a při marketingové komunikaci tzv. odpovědnostní zprávu. Od roku 2009 společnost používala sdělení o odpovědné konzumaci alkoholu s odkazem na webové stránky [napivosrozumem.cz](http://napivosrozumem.cz). V roce 2011 na základě diskuse s externími zainteresovanými partnery vyplynul nový text zprávy: „Alkohol za volant nepatří“, který má adresnější formou vyjadřovat závažnost problematiky řízení pod vlivem alkoholu.

#### **Informační web [napivosrozumem.cz](http://napivosrozumem.cz)**

Jedná se o webové stránky představující platformu pro poskytování informací o rizicích a přínosech konzumace piva pro návštěvníky starší 18 let. Na stránkách jsou prezentovány informace o zdravotních účincích alkoholu na organismus a dále o tom, v jakých situacích konzumaci omezit či úplně vynechat z pohledu společenských i zdravotních důvodů. Součástí webu je i služba Promile INFO, která pomocí SMS zprávy, wapu nebo internetu informuje řidiče o orientační hladině zbytkového alkoholu v krvi.

#### **Spolupráce v rámci pivovarského odvětví**

Plzeňský Prazdroj aktivně vystupuje ve sdružení Iniciativy zodpovědných pivovarů a je členem Českého svazu pivovarů a sladoven, kde se podílí na formování etického prostředí v pivovarnickém odvětví. Společnost spolupracuje v rámci řady vzdělávacích projektů, např. kampaň „Domluvme se“, která je zaměřená na mladé řidiče v souvislosti s jízdou pod vlivem alkoholu.

#### **Vzdělávání**

Společnost komunikuje problematiku odpovědné konzumace alkoholu také na úrovni svých zaměstnanců, a to především formou interního školení zaměřeného na aplikaci zásad a principů obsažených v interních směrnicích skupiny SABMiller. Zaměstnanci jsou také pravidelně proškolení o pravidlech užívání nápojů ve společnosti.

Součástí programů vzdělávání je také pravidelné školení a e-learningové přeškolení dodavatelů společnosti, zaměstnanců v oblasti marketingu a spolupracujících externích agentur.

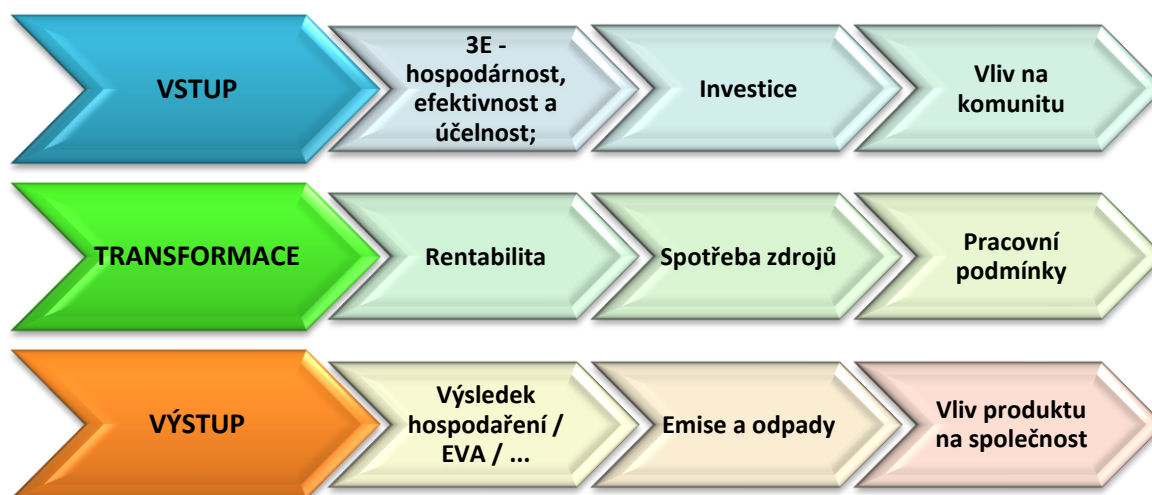
Zdroj: vlastní, 2012 dle (Vodafone, 2011) a (PP, 2011)

### 6.3 Stanovení ukazatelů

K jednotlivým sledovaným stanoveným aktivitám je třeba přiřadit ukazatele a kritéria, na základě kterých budou hodnoceny. Je třeba, aby tyto ukazatele byly schopné zhodnotit environmentální a sociální aspekty z pohledu jednotlivých procesů, produktů, služeb, zákazníků a managementu podniku. Je třeba vytipovat vhodné **klíčové ukazatele**, které mohou být následně využity pro vlastní řízení. Ukazatele by měly být finančního i nefinančního charakteru, neboť některé činnosti podniku měřené finanční ukazateli mohou být ovlivněny pomocí ukazatelů nefinančních.

Vzhledem k širokému množství možných ukazatelů jsou dále uvedeny **jádrové metriky**, tedy takové, které by měly být vždy sledovány a vykazovány. Pro určité skupiny podniků mohou být některé ukazatele významnější než jiné a je třeba, aby podniky na základě specifik své činnosti stanovily priority pro jednotlivé ukazatele a dále své specifické metriky. V každém případě je nezbytné, aby zvolené ukazatele nabízely komplexní pohled na udržitelnost podniku.

**Obr. 30: Jádrové metriky udržitelnosti**



Zdroj: vlastní, 2012

Výše uvedený obrázek ilustruje klíčové ukazatele v jednotlivých fázích výrobního procesu. Jedná se o elementární ukazatele, které by měly být vždy součástí nefinančního reportingu společnosti.

### Ekonomické ukazatele

Z ekonomického pohledu na podnikové činnosti byly jako klíčové ukazatele vybrány následující. **Na straně vstupů** se jedná o metriky „3E“, tedy ukazatele hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Definici a vysvětlení těchto kritérií lze nalézt například v zákoně o finanční kontrole, nebo v mezinárodních auditorských standardech – INTOSAI 1.

**Hospodárnost = minimalizace nákladů na zdroje (vstupy) používané na činnost se zřetelem na odpovídající kvalitu.** Jako hospodárnou můžeme tedy označit takovou činnost, kde jsou minimalizovány náklady na zdroje (finanční, lidské a věcné) a zároveň je dodržena kvalita zdrojů z hlediska potřeb dané činnosti. Na základě principu hospodárnosti je třeba, aby zdroje použité podnikem při provádění jeho činností byly k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství a v přiměřené kvalitě.

**Efektivnost = použití takového rozsahu prostředků (zdrojů), kterými se dosáhne nejvyššího možného rozsahu, kvality a přínosu z podnikových činností ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění.** Jedná se tedy o vztah mezi výstupy činnosti (ve formě zboží, služeb či jiných produktů) a vstupy na tuto činnost. Jako efektivní tedy pak můžeme označit takovou činnost, která optimalizuje využití zdrojů podniku ve vztahu k tvorbě výstupů, tj. dosažení maximálního výstupu z daných zdrojů či dosažení daného výstupu s minimem zdrojů při zachování kvality výstupů.

**Účelnost = takové použití zdrojů, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených činností.** Účelností je chápán stupeň dosažení cílů a vztah mezi zamýšlenými a skutečnými dopady dané činnosti. Účelná je pak činnost, jež dosahuje stanovené cíle, aniž by se podílely jiné činnosti nebo vznikly nežádoucí nezamýšlené dopady. Jedná se tedy o dosažení stanovených cílů dané činnosti a zamýšlených účinků.

Pro hodnocení **transformace produktu** se jako základní metriky ekonomické stránky jeví ukazatele **rentability**.

**Rentabilita (výnosnost) = poměr mezi finančními prostředky, které plynou z podnikových činností a mezi prostředky, které byly na tyto aktivity dedikovány.** Ukazatele rentability slouží především pro rozhodování o tom, jaké aktivity by měly být z podnikových činností vyloučeny, anebo v případě business plánů, na jaké aktivity by se podnik měl dále zaměřit a rozvíjet je.

**Na straně výstupů** byly jako vhodné ukazatele zvoleny veličiny, informující o celkových finančních, provozních a ekonomických výsledcích podniku jako celku. Nejjednodušším ukazatelem se jeví **výsledek hospodaření**, případně **provozní výsledek hospodaření**. Zhodnocení celkové ekonomické situace může být provedeno na základě alternativních,

sofistikovanějších kritérií, například **ukazatel EVA – Economic Value Added**, který představuje rozdíl mezi čistým provozním ziskem podniku (NOPAT) a celkovými náklady na kapitál (tedy výnosem požadovaným investory).

### Environmentální ukazatele

Pro hodnocení environmentálních aspektů podnikových činností jsou jako klíčové ukazatele zvoleny investice, spotřeba zdrojů a emise a odpadní látky.

**Vynaložené investice** do nových a čistších technologií. Jedná se nejen o přímé náklady související s výzkumem a vývojem a skutečně vynaloženými kapitálovými výdaji, ale i o nepřímé ukazatele. V této oblasti je vhodné blíže sledovat a vyhodnocovat například ukazatele průměrně vloženého kapitálu, pracovního kapitálu, struktury zaměstnanců, náklady související se školením a dalším vzděláváním.

**Spotřeba zdrojů** by měla být rozlišena podle jednotlivých kategorií energií a vstupů do podniku (např. energie, voda, materiál, půda, ...). Dle zákona zachování energie je třeba sledovat nejen vstup energie do podniku, ale také její přeměnu a výstup z podniku v různých formách. Spotřebu zdrojů je třeba také rozlišit z pohledu obnovitelných a neobnovitelných zdrojů, a dále zda se jedná o primární, či recyklovaný zdroj.

Třetími základními ukazateli environmentálních aspektů podnikových činností jsou **emise, odpadní vody a odpady**. Tyto ukazatele by měly informovat o odpadních proudech v podniku, rozčleněné podle jednotlivých kategorií. V této souvislosti je významným kritériem **ukazatel zátěže životního prostředí**, který tyto dopady kvantifikuje:

$$EB_i = \sum W_N * PF_{i,N}$$

kde **EB<sub>i</sub>** = i-tá zátěž životního prostředí,

**W<sub>N</sub>** = hmotnost n-té emisní látky, včetně zahrnutí náhodných a nezamýšlených emisí,

**PF<sub>i,N</sub>** = faktor účinnosti n-té emisní látky pro i-tou zátěž životního prostředí,

Zátěž životního prostředí vzniká emisí řady rozličných látek, přičemž jejich vliv na jednotlivé složky životního prostředí (voda, vzduch, půda, ...) se liší. Tento dopad je vyjádřen faktorem účinnosti emisních látek („potency factor“) ve vztahu k jednotlivým složkám životního prostředí. Ukazatel zátěže životního prostředí je pak stanoven jako součet hmotnosti



n té emisní látky vynásobené jejím faktorem účinnosti pro i-tou zátěž životního prostředí (SDWG, 2010).

### Sociální ukazatele

Základní sociální ukazatele zahrnují **vliv na komunitu**. V této souvislosti je třeba na základě identifikovaných skupin stakeholderů, významných podnikových činností a stanovených priorit a cílů podniku, určit aspekty působící za hranicemi podniku. Jedná se o jedny z nejdříve definovaných kritérií. Jako příklad lze uvést problematiku dětské a nucené práce, problematiku těžby surovin v původních oblastech, problematiku dopravy surovin a produktů, či likvidace ukončovaných provozů. Velmi často tyto aspekty souvisí s podnikem nepřímo, a to prostřednictvím externích obchodních partnerů či dodavatelů.

### Box 3: Příklad vlivu podniku na místní komunitu

#### NEPŘÍMÝ VLV PODNIKU NA MÍSTNÍ KOMUNITU

##### APPLE – FOXCONN – ČÍNSKÉ TOVÁRNY

Společnost APPLE požaduje po svých dodavatelích závazek dodržovat etické kodexy společnosti. Přesto již několikrát opakovaně byla řešena problematická situace dělníků v čínských továrnách společnosti FOXCONN, kde dochází k výrobě produktů společnosti APPLE. Přestože společnost APPLE prezentuje závazek starat se o každého zaměstnance působící na výrobě jejích produktů a dohlížet na dodržování etických kodexů a pracovně-právních předpisů, je tato situace v praxi odlišná. Bez ohledu na veškeré závazky společnosti jsou pracovní podmínky v čínských továrnách společnosti FOXCONNu naprosto neslučitelné s kodexem společnosti (přesčas, mzda, pracovní prostředí). Pod heslem „*Pracuj tvrdě dnes, nebo zítra si budeš tvrdě hledat práci!*“ probíhá v čínských továrnách výroba. Společnost APPLE se hájí odlišnými kulturními a pracovními zvyklostmi, přesto však pravidelně slibuje zlepšení podmínek zaměstnanců a dohled nad situací.

Zdroj: vlastní, 2012 dle (Hubený, 2010)

Druhá skupina ukazatelů by měla zahrnovat problematiku **pracovních podmínek**, a to ve formě finančních i nefinančních ukazatelů. V této souvislosti jsou nejčastěji vykazovány ukazatele z oblasti **lidských zdrojů** (celkový počet zaměstnanců, počet propuštěných

zaměstnanců, fluktuace, pracovní hodiny zameškané z důvodu absence, ...), dále ukazatele z oblasti **osobních nákladů** (mzdové náklady, průměrné osobní náklady 10% zaměstnanců s nejvyšším platem, průměrné osobní náklady 10% zaměstnanců s nejnižším platem, nemocenské náhrady, ...) a ukazatele z oblasti **pracovních podmínek** (flexibilní pracovní doba, počet dní dovolené, doprava do zaměstnání, ...).

Poslední skupina ukazatelů je spojena s **vlivem produktu na společnost**. Tyto ukazatele je třeba roztrždit do dvou základních skupin:

- **negativní vliv produktu na společnost:** reklamace, stížnosti soudní spory a žaloby,
- **pozitivní vliv produktu na společnost:** dary, veřejně prospěšné projekty, ...

### 6.4 Hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti

Hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti je jedním ze závěrečných kroků. Vybrané aktivity, které jsou v souladu s podnikovými prioritami, musí být pravidelně hodnoceny, a to především za dodržení **podmínky srovnatelnosti**. Srovnatelnost by měla být zajištěna na dvou úrovních, a to v rámci času, ale také mezi jednotlivými subjekty. Dosažení srovnatelnosti **v rámci času** je plně ovlivnitelné samotným podnikem za předpokladu dodržení zásady konzistentnosti používaných a reportovaných metod. Jednotlivé významné podnikové aktivity v souladu se stanovenými prioritami podniku se sice v čase vyvíjí, jejich hodnocení a reportování by však mělo být založené na stejných principech, případně je třeba provedené změny jasně identifikovat a vymezit jejich dopad a vztah k dosud zavedenému systému.

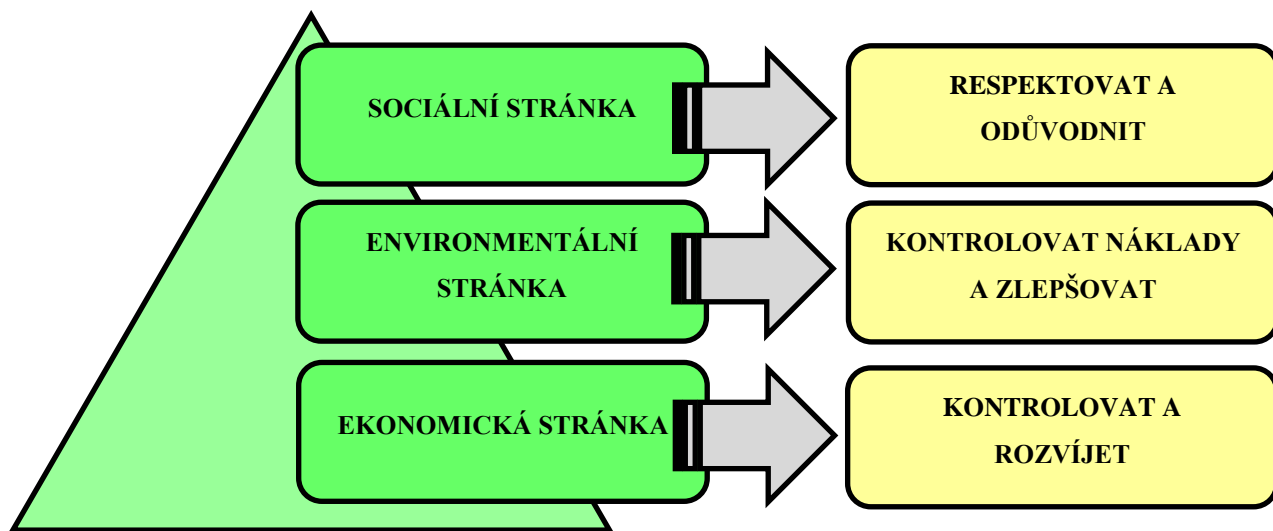
Zajištění srovnatelnosti na **úrovni jednotlivých subjektů** je z pohledu jednotlivých podniků vzhledem k dobrovolnosti těchto aktivit hůře dosažitelné, ne-li nemožné. Je třeba, aby hodnocení a reporting byl konzistentní alespoň na úrovni podnikové skupiny, napříč jejím působením v jednotlivých podnikatelských a regionálních oblastech. V současné době působí a neustále vzniká řada iniciativ zabývajících se problematikou podnikové udržitelnosti a podnikání v souladu se zásadami společenské odpovědnosti, přesto však neexistuje všeobecně uznávaný a aplikovatelný koncept.

Hodnocení vybraných ukazatelů je třeba založit přinejmenším na dvou elementárních úhlech pohledu. Prvním je **hodnocení ve vztahu ke stanoveným cílům**. Zveřejněné cíle v ekonomické, environmentální i sociální oblasti je třeba hodnotit z hlediska jejich naplnění nejen v daném období, ale i z pohledu jejich vývoje v čase ve vztahu k očekávaným

(plánovaným) hodnotám. Je třeba identifikovat, objasnit a zveřejnit faktory, které ovlivňují dosažené hodnoty. Na základě zjištěných dosažených hodnot je možné provést případnou korekci stanovených cílů, přičemž veškeré změny je třeba zveřejnit.

Druhým aspektem hodnocení je **vztah podnikové udržitelnosti a ekonomického, tedy především finančního, vývoje podniku**. Veškeré environmentální a sociální aktivity a s tím související výdaje je třeba vždy posuzovat i vzhledem k finanční situaci podniku. S tímto hodnocením se lze v rámci nefinančního reportingu setkat velice zřídka, přesto se však **dle názoru autorky** jedná o významný aspekt při hodnocení podnikové udržitelnosti. Přestože je dnes společenská odpovědnost podniku či udržitelný rozvoj považován za samozřejmý aspekt jejich rozvoje, je dosažení určité minimální hranice ekonomické prosperity nezbytné. Nelze racionálně předpokládat, že pro podniky i přes implementaci nástrojů udržitelného rozvoje a akceptaci politiky společenské odpovědnosti, bude především z dlouhodobého hlediska možné pokračovat ve své činnosti při negativních finančních výsledcích. Vztah mezi jednotlivými vrstvami udržitelného rozvoje a jejich hodnocením je **dle názoru autorky** zřejmý z níže uvedeného obrázku:

Obr. 31: Hodnocení udržitelnosti podniku



Zdroj: vlastní, 2012

Jak je z výše uvedeného obrázku patrné, **primární roli** představuje **ekonomická stránka**. Ať se jedná o podnikatelský či neziskový subjekt, zajištění určité ekonomické úrovně, ať již ve formě rentability výnosů, dosažení patřičného výsledku hospodaření, či naplnění

stanoveného rozpočtu, je nezbytné. Bez dosažení určité minimální hranice finanční nezávislosti a soběstačnosti (v případě podnikatelských subjektů) je další rozvoj z ekonomického pohledu nemožný. Je třeba, aby v případě hodnocení udržitelnosti podniků byla brána do úvahy i tato kategorie. Není možné, aby docházelo k hodnocení a prezentaci nefinančních kritérií a aspektů bez ohledu na ekonomickou stránku podniku. Z prezentačního či marketingového hlediska je to sice možné, ale z pohledu budoucí existence podniku je tato situace minimálně diskutabilní. Je nezbytné, aby ekonomická a finanční stránka byla vždy objektivně řízena, kontrolována a dle stanovených priorit a cílů podniků rozvíjena.

V současné době však čím dál více do popředí vstupují i další aspekty, které stojí mimo finanční kritéria. Na **druhém stupni** je třeba zmínit **environmentální stránku**, která se stala běžnou součástí podnikového rozhodování a řízení. Environmentální aspekty související s výrobní činností či poskytováním služeb je třeba zahrnout do strategického řízení podniku. V současné době je zvažování environmentálních aspektů při řízení podniku záležitostí nezbytnou. Nejedná se o pouhé řízení nákladů, které jsou environmentálními aktivitami vyvolané, ale v řadě případů dochází k poklesu provozních nákladů podniku a tím zvýšení celkové efektivity. Je však třeba, aby tyto aktivity byly objektivně posouzeny a zhodnoceny.

Posledním aspektem jsou **sociální aspekty** podnikových činností, tedy záležitosti související se společenskou odpovědností podniku. V řadě případů se dají tyto aktivity měřit z pohledu vynaložených nákladů, avšak jejich přínos je těžce vyjádřitelný. Přestože je dnes společenská odpovědnost považována za samozřejmou, z ekonomické stránky pohledu je její přínos dosud neodůvodnitelný, neboť jednoznačně přímý přínos nelze prokázat. Vzhledem k současnému paradigmatu podnikatelského prostředí v 21. století není možné **dle názoru autorky** tuto stránku ignorovat, v každém případě je třeba ji respektovat a veškeré související náklady a výdaje ve vztahu k podnikovým činnostem odůvodnit. Jedná se například o poskytování darů a příspěvků, které sice mohou z marketingového hlediska působit kladným a pozitivním dojmem, avšak z ekonomického pohledu mohou být vynaloženy pouze pokud má podnik nerozdělené vlastní zdroje z minulého období, které vlastníci nechtějí použít na výplatu podílů na zisku, a veškeré ostatní přerozdělení z finančních důvodů bylo provedeno. **Autorka se domnívá**, že tyto aspekty by **neměly vstupovat do hodnocení** podnikové udržitelnosti, neboť by mohlo dojít velmi snadno k záměrné dezinformaci. Avšak je třeba veškeré tyto aktivity a jejich souvislosti reportovat, zveřejnit a odůvodnit.

**Box 4: Hodnocení podnikové udržitelnosti**

<b>HODNOCENÍ PODNIKOVÉ UDRŽITELNOSTI</b>			
<p>Hodnocení podnikové udržitelnosti je třeba provádět minimálně ve dvou elementárních rovinách, a to hodnocení ve vztahu k dosahování stanovených cílů a dále hodnocení ve vztahu k ekonomické, finanční, stránce. Zatímco s prvním typem hodnocení se můžeme setkat u řady podniků, které zveřejňují nefinanční reporting a implementují zásady a principy odpovědného podnikání a podnikání v souladu se zásadami udržitelného rozvoje, tak s druhou kategorií hodnocení se lze setkat spíše výjimečně.</p> <p><b>Stanovené cíle a jejich vývoj</b></p> <p>Společnost New World Resources za rok 2011 prezentovala své cíle v oblasti udržitelného rozvoje a jejich naplňování níže uvedeným způsobem.</p>			
<b>PRIORITNÍ OBLAST</b>	<b>INDIKÁTOR</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>BEZPEČNOST</b>	<b>Smrtelné úrazy</b> <b>Koeficient úrazovosti</b>	5 7,82	0 Od roku 2012 cílován na úrovni provozů
<b>ZAMĚSTNANCI</b>	<b>Dobrovolná fluktuace</b>	1,17	Max 1,2
<b>ŠKOLENÍ A VZDĚLÁVÁNÍ</b>	<b>Průměrný počet hodin školení na zaměstnance / rok</b>	21,83	Min 20h / rok / zaměstnanec
<b>ENERGIE</b>	<b>Spotřeba energie</b>	671.092	Není dále cílována (nevhodné kritérium)
<b>EMISE</b>	<b>Dodržení limitu NO<sub>x</sub></b> <b>Dodržení limitu SO<sub>2</sub></b> <b>Dodržení limitu TZL</b>	- (sledováno, necílováno) - (sledováno, necílováno) - (sledováno, necílováno)	280 tun 77 tun 110 tun

## Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje

<b>VODA</b>	<b>Dodržení limitu celkového množství vypouštěných vod</b> <b>Objem recyklované vody ze spotřebované technologické vody</b>	- (sledováno, necílováno) - (sledováno, necílováno)	21.699 m <sup>3</sup> 50 procent
<b>BIODIVERZITA</b>	<b>Plocha dokončených rekultivací v ha</b>	- (sledováno, necílováno)	28,4 ha
<b>DŮLNÍ ŠKODY</b>	<b>Důlní otřesy a škody na majetku lidí</b>	- kvalitativní cíl, necílováno	zlepšení hodnot oproti ložskému roku
<b>NÁKUP</b>	<b>Audit kvality dodavatelů</b>  <b>Lokální dodavatelé</b>	- (sledováno, necílováno)  - (sledováno, necílováno)	Minimálně 20 dodavatelských auditů s výsledkem min. 90 bodů Minimálně 80% regionálních dodavatelů

Vedle stanovených environmentálních a sociálních cílů a jejich naplňování je nezbytné, aby podnik sledoval své ekonomické výsledky ve vztahu k problematice podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje.

### Hodnocení udržitelnosti z ekonomického pohledu

Jeden z prvních příkladů účetnictví udržitelného rozvoje, které se zaměřuje na ekonomickou stránku při řízení environmentálních a sociálních aspektů podnikání pochází z Velké Británie. Jedná se o projekt „Účetnictví udržitelného rozvoje ve stavebním průmyslu, který probíhal ve spolupráci s iniciativou PII – Partnerství pro inovaci (The Partners in Innovation). Tento projekt se soustředil na rozvoj metodologie účetnictví udržitelného rozvoje a jejího testování v oblasti stavebního průmyslu. Nemocnice Great Western Hospital (GWH) ve Swindonu byla vybrána pro zpracování a vyhodnocení případové studie v oblasti implementace a hodnocení účetnictví udržitelného rozvoje. Nemocnice byla postavena společností Carillion Building Special Projects, součást skupiny Carillion plc, která měla zájem o prokázání souvislostí mezi finanční, environmentální a sociální výkonností

podniku. Vybrané environmentální a sociální aspekty projektu výstavby nemocnice byly sledovány a analyzovány po celou dobu její výstavby. Zjištěné údaje byly pravidelně zveřejňovány a hodnoceny, jednalo se především o aktivity související s návrhem, výstavbou, zajištění funkčnosti a údržbou dané stavby. Přímou **uspořené náklady** skupiny Carillion plc byly **odhadnuty ve výši 1.639.788 liber**. Bližší kategorizace nákladů a úspor v oblasti environmentálních a sociálních aspektů byly zveřejněny v samostatném výkaze na základě metodiky CIRIA.

Zdroj: vlastní, 2012 dle (NWR, 2011) a (Excellence, 2004)

### 6.5 Nefinanční reporting

Závazek udržitelného podnikání, stanovené priority, vybrané klíčové aktivity, zjištěné hodnoty ukazatelů a jejich hodnocení je třeba zveřejnit formou nefinančního reportingu. Nejčastějším problémem je však stanovení formátu a struktury zprávy, neboť oblast nefinančního reportingu není dosud nijak upravena. V podnikatelské praxi, zejména u velkých a středních subjektů, se lze setkat s celou řadou zpráv, jejichž obsah je totožný, avšak formát a struktura zprávy se napříč jednotlivými podniky odlišuje. Vypovídací schopnost zveřejňovaných údajů je v řadě případů nízká a jejich přínos přinejmenším diskutabilní. V řadě případů společnosti nerozlišují mezi jednotlivými zprávami v oblasti nefinančního reportingu – především v kategorii zpráv o společenské odpovědnosti a zpráv o udržitelném rozvoji.

Je třeba, aby i nefinanční reporting měl minimálně dané požadavky na jeho formu, strukturu a obsah. Otázkou však zůstává, kdo by měl tyto požadavky definovat a na jaké legislativní úrovni. **Podle názoru autorky**, však dokud nedojde k jejich obecně akceptovanému vnímání, lze velmi těžko využít reportovaná data pro objektivní hodnocení, rozhodování a vlastní řízení.

Nefinanční reporting **zprávy o udržitelném rozvoji** by měl mít jednoznačně danou strukturu a obsah zprávy. Na rozdíl od zprávy o společenské odpovědnosti, která zahrnuje dobrovolné aktivity podniky ve smyslu jeho nejširší odpovědnosti vůči společnosti jako celku, je třeba, aby zpráva o udržitelném rozvoji prošla určitou unifikací. **Autorka** nespátřuje v oblasti společenské odpovědnosti a v oblasti aktivit udržitelného rozvoje pouze sémantický rozdíl, ale naopak je chápe naprosto z odlišného pohledu. Zatímco aktivity v oblasti společenské

### **Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje**

odpovědnosti podniku souvisí s vlastním rozhodnutím společnosti a vnímání své vlastní zodpovědnosti vůči celku, tak aktivity udržitelného rozvoje by měly zahrnovat **reciproční vztah mezi finanční a nefinanční stránkou podnikání z pohledu ekonomického, environmentálního i sociálního.**



## 7. VERIFIKACE MODELU PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE

Verifikace navrženého modelu je provedena formou **případové studie ve společnosti Skanska, a.s., Praha**. Jednotlivé kroky jsou zpracovány na základě informací od Bc. Karla Fronka, vedoucího oddělení pro udržitelný rozvoj ve společnosti Skanska, a dále na základě zveřejněných informací v nefinančním reportingu společnosti, v účetní závěrce společnosti a na webových stránkách společnosti.

### 7.1 Definice základních parametrů Koncepčního Rámce

A	DEFINICE KONCEPČNÍHO RÁMCE UDRŽITELNÉHO ROZVOJE V PODNIKU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Identifikace skupin stakeholderů, kteří jsou považováni pro podnik za významné.</i></li> <li>• <i>Definice podnikových relevantních činností a souvisejících environmentálních a sociálních aspektů.</i></li> <li>• <i>Stanovení strategických cílů podniku v oblasti environmentální a sociální.</i></li> <li>• <i>Určení hranic modelu.</i></li> </ul>
---	---	--

#### Box 5: Koncepční rámec modelu účetnictví udržitelného rozvoje - Skanska

DEFINICE ZÁKLADNÍCH PARAMETRŮ KONCEPČNÍHO RÁMCE
<p><i>„Skupina Skanska je komplexní a vysoce decentralizovaná společnost. Organizace se neustále vyvíjí na základě potřeb jednotlivých projektů. Díky tomu je měření skutečného udržitelného rozvoje společnosti velmi složité, ne-li nemožné. Přesto je závazek, že Skanska bude přispívat k zlepšování udržitelného rozvoje, nezvratný. Implementace trvale udržitelných zásad trvá – úspěch nebo nezdár spočívá v rukou nás všech“ (Skanska, 2012).</i></p>

### **Ekonomická odpovědnost**

„Jako fungující společnost se Skanska snaží uspokojit potřeby svých **akcionářů**. Každý **potenciální projekt** je prověřován včetně jeho společenských a environmentálních hledisek. Zhruba 70% projektových nákladů je spojeno s nákupem zboží a služeb, přičemž nákupní procesy zahrnují tisíce **dodavatelů a subdodavatelů**. Všichni partneři musí být řádně prověřeni a ohodnoceni vzhledem k národní legislativě, ale i vzhledem k aspektu environmentálnímu a lidským právům“ (Skanska, 2012).

### **Environmentální odpovědnost**

„**Budovy a další stavby** spotřebovávají během svého životního cyklu enormní **množství neobnovitelných přírodních zdrojů**, proto environmentální aspekty hrají důležitou roli ve všech stavebních investicích. Stavební prostředí se na spotřebě veškeré energie podílí 40%. Zhruba 1% je spotřebováno během stavby, 84% je spotřebováno během života stavby a 15% pohltí stavební materiály. Společnost Skanska se zavazuje poskytovat **vysokou efektivitu v oblasti využívání energie**, prostřednictvím zaměření na vztah energie a klima, využívaných materiálů, problematiku ekosystémů a dopadů na životní prostředí“ (Skanska, 2012).

### **Sociální odpovědnost**

„Společenská odpovědnost je chápána velmi vážně. Společnost Skanska se zavazuje dodržovat nejvyšší standardy týkající se **pracovních praktik, lidských práv, dopadů na společnost a produktovou odpovědnost**, a to především na základě následujících aktivit. **Bezpečnost ochrany zdraví při práci** – zajištění, aby každý, kdo působí na stavbách či provozech společnosti Skanska, měl podmínky pro bezpečnou práci. Zajištění **příčinných standardů v oblasti obchodní etiky**, neboť stavebnictví má jedno z nejhorších hodnocení v průmyslovém odvětví. **Problematika diverzity na úrovni věkových, národnostních a vzdělanostních kritérií** pomáhá vytvářet kvalitní a diverzifikované pracovní prostředí. V neposlední řadě se jedná o **sponzoring a CSR**, kdy se společnost soustředí především na podporu dlouhodobějších projektů zaměřených na oblast bezpečnosti, vzdělávání, ekologie a charity“ (Skanska, 2012).

Zdroj: vlastní, 2013 dle (Skanska, 2012)

## 7.2 Postup implementace a realizace modelu

<b>B</b>	<b>POSTUP IMPLEMENTACE A REALIZACE MODELU</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Postupy pro hodnocení environmentální a sociálních cílů.</i></li> <li>• <i>Vymezení aspektů a kritérií pro měření environmentálních a sociálních cílů.</i></li> <li>• <i>Stanovení cílových a zjištění výchozích hodnot indikátorů.</i></li> <li>• <i>Určení očekávaných souvisejících ekonomických nákladů a ekonomických úspor.</i></li> <li>• <i>Určení zodpovědných osob pro jednotlivé cíle.</i></li> </ul>
----------	---	--

### Box 6: Implementace a realizace modelu účetnictví udržitelného rozvoje - Skanska

<b>STANOVENÍ STRATEGIE – IMPLEMENTACE A REALIZACE MODELU</b>
<p><i>Společnost Skanska vychází při implementaci principů podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje z níže uvedené elementární strategie pěti nul.</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Žádné ztrátové projekty</b> - eliminace nepřijatelných finančních rizik na základě obezřetného výběru a řízení projektů.</li> <li>2. <b>Žádné ekologické incidenty</b> - uskutečňování projektů při minimalizaci negativních dopadů na životní prostředí.</li> <li>3. <b>Žádné etické prohřešky</b> - nulová tolerance vůči jakékoliv podobě úplatkářství nebo porušování hospodářské soutěže.</li> <li>4. <b>Žádné pracovní úrazy</b> – zajištění maximální bezpečnosti zaměstnanců, dodavatelů i veřejnosti v místě projektů i bezprostředním okolí.</li> <li>5. <b>Žádné vady</b> - předání díla v nejvyšší možné kvalitě s cílem zlepšit spokojenost zákazníků i finančních výsledků (Skanska, 2012).</li> </ol> <p><i>Tyto zásady jsou realizovány v environmentálním a sociálním pilíři následujícími postupy.</i></p>

### Environmentální politika

- *Certifikace systému environmentálního managementu společnosti podle ISO 14001.*
- *Nastavení struktury, systémů řízení, procedur a vzdělávacích plánů dle platných environmentálních zákonů, nařízení a standardů.*
- *Zodpovědnost vrcholového managementu za plnění environmentálních cílů – řízení environmentálních vlivů jako součást klíčových podnikatelských procesů a plánů.*
- *Aktivní řízení možností snižování negativních dopadů projektů, produktů a služeb na životní prostředí v průběhu celého životního cyklu – aktivní přístup k ochraně životního prostředí.*
- *Řízení politiky životního prostředí a procesu environmentálních vlivů v rámci celého produkčního řetězce – zajištění spolupráce se zaměstnanci, subdodavateli, obchodními partnery a veřejností (Skanska, 2012).*

### Sociální politika

#### **Politika bezpečnosti a ochrany zdraví při práci**

- *Společnost chce patřit mezi nejlepší (best practices) v oblasti zajišťování bezpečnosti při práci na stavbách a zajistit vytvoření **bezpečných pracovišť** bez pracovních úrazů.*
- *Zavádění procesů a přijetí organizačních opatření, která umožní **předcházet pracovním nehodám**.*
- *Zajištění **vysokého standardu řízení bezpečnosti práce** a jejího praktického uplatnění – **demonstrace** tohoto přístupu vedením obchodních jednotek a jejich týmy.*
- *Tvorba **kultury bezpečnosti práce** a zajištění podpory bezpečného chování, kontrola nad riziky bezpečnosti práce na základě systematického měření souvisejících pozitivních i negativních ukazatelů.*
- *Koncentrace pozornosti na **zlepšování bezpečnosti práce i u třetích stran** – dodavatelé a obchodní partneři na základě sledování jejich výkonu.*
- ***Prosazení standardů dobré praxe** na základě působení na všech úrovních působnosti společnosti – uzavírání partnerství se státní správou, zákonodárci, podnikatelskými subjekty, oborovými a dalšími skupinami.*
- *Vedení **otevřeného dialogu** o dopadech činností za účelem zlepšení uplatňování principů bezpečnosti práce jako součást zvyšování výkonnosti systému (Skanska, 2012).*

### **Politika jakosti**

- *Implementace a efektivní řízení politiky jakosti na základě podpory uplatňování systému managementu jakosti v souladu s kriteriální normou ISO 9001.*
- *Explicitní vyjádření stanoviska vrcholového vedení společnosti, kdy řízení jakosti je neoddělitelnou součástí řízení skupiny.*
- *Spokojenost zákazníka je chápána jako hlavní ukazatel jakosti, který tak představuje plné uspokojení požadavků, potřeb a očekávání zákazníků.*
- *Zajištění jakosti procesů na základě jejich systematického sledování, vyhodnocování a zlepšování, přičemž všichni jednotliví zaměstnanci zodpovídají za jakost své práce a jsou zodpovědní vůči skupině Skanska v ČR.*
- *Primárním cílem je předávat dílo bez závad a současně pokles počtu reklamací na realizovaných zakázkách (Skanska, 2012).*

### **Politika bezpečnosti informací a majetku**

- *Implementace a kontinuální udržování politiky bezpečnosti informací a majetku na základě systému ISMS – systém řízení informační bezpečnosti podle ČSN ISO/IEC 27001 a systémem opatření zajišťující připravenost k realizaci zakázek s požadavkem na ochranu utajovaných informací podle právních norem působnosti v dané zemi.*
- *Řízení životního cyklu informací zajištění jejich zpracování od okamžiku jejich získání nebo vytvoření až po jejich předání, případně likvidaci.*
- *Aplikace principu „need-to-know“ a zajištění minimalizace pravděpodobnosti úniku informací v případě odchodu zaměstnanců.*
- *Pravidelné školení a vzdělávání zaměstnanců v oblasti bezpečnosti práce, porušení těchto pravidel je považováno za hrubé porušení interních předpisů společnosti a pracovních povinností v souladu s postihy dle zákoníku práce (Skanska, 2012).*

Zdroj: vlastní, 2013 dle (Skanska, 2012)

### 7.3 Stanovení ukazatelů

C	VÝBĚR VHODNÝCH UKAZATELŮ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Stanovení zdrojů dat a způsobu jejich sběru.</i></li> <li>• <i>Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro ekonomickou oblast.</i></li> <li>• <i>Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro environmentální oblast.</i></li> <li>• <i>Volba klíčových ukazatelů – jádrových metrik pro sociální oblast.</i></li> <li>• <i>Určení specifických metrik.</i></li> <li>• <i>Měření a kontrola správnosti naměřených dat.</i></li> </ul>
---	--------------------------	--

#### Box 7: Stanovení ukazatelů a jádrových metrik - Skanska

<p><b>STANOVENÍ VHODNÝCH UKAZATELŮ A JÁDROVÝCH METRIK</b></p>
<p><b><u>Environmentální odpovědnost</u> souvisí především s vnímáním enormní spotřeby množství neobnovitelných zdrojů během životního cyklu budov a staveb</b> (Skanska, 2012).</p> <p><u>Energie a klima</u> = především se jedná o zajištění vysoké efektivity v oblasti využívání <b>energie</b>, neboť stavební prostředí se na spotřebě energie podílí průměrně ve výši 40%, přičemž 1% je spotřebováno během stavby, 84% během života stavby a 15% souvisí se stavebními materiály.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Strategie produktové adaptace</b> – dosažení spotřeby v kancelářských budovách o 30-40% nižší, snižování energie u dopravních prostředků, těžkých strojů, zařízení a kancelářských prostor.</li> <li>• Zaměření se na <b>příležitosti a výzvy v oblasti energie a klimatu</b>, které může společnost přímo kontrolovat a ovlivnit (Skanska, 2012).</li> </ul> <p><u>Fauna, flora a ekosystémy</u> = biodiverzita je společností Skanska nejvíce ovlivňována především prostřednictvím řetězce dodávek a prostřednictvím větších inženýrských projektů, jakými jsou zejména dálnice a vodní cesty.</p>

- *Strategickou prioritou společností je vyhnout se nákupu nezákonně těžného dřeva, a to napříč celým obchodním řetězcem na základě přijetí vhodného procesu – implementace „Forest Stewardship Council“.*
- *Vypracování studie posuzování vlivů na životní prostředí EIA (Environmental Impact Assessment) pro každý velký projekt, zpracování Land Management Plánů (Skanska, 2012).*

*Materiály = zajištění příležitostí pro zlepšení odpadového managementu a efektivnějšího využívání zdrojů.*

- *Včasné přijetí bezpečnostních princů, které ovlivnily přístup k hazardním materiálům, což vede ke zlepšení risk managementu ve vztahu jak k zaměstnancům, tak i veřejnosti.*
- *Pravidelné prověřování nakupovaných materiálů centrální nákupní jednotkou společnosti (Skanska, 2012).*

*Lokální dopady = základní lokální aktivitou je výstavba projektů – pravidelný monitoring, kontrola a hodnocení prachu, hluku, odtoku, světelného znečištění, kontaminace uhlovodíkem a zvýšení dopravní zátěže (Skanska, 2012).*

*Sociální odpovědnost je představována dobrovolným závazkem dodržovat nejvyšší standardy v souvislosti s pracovními praktikami, lidskými právy, dopady na společnost a produktovou odpovědností (Skanska, 2012).*

*BOZP: zajištění bezpečných podmínek pro práci pro všechny zaměstnance, kteří působí na stavbě či v provozech společnosti.*

- *Certifikace systému řízení bezpečnosti práce a ochrany zdraví při práci podle specifikace OHSAS 18001.*
- *Dohlížení na postupu staveb, kontrola dokumentů, vyhodnocování procesů realizovaných subdodavateli specialisty BOZP (Skanska, 2012).*

*Obchodní etika: na základě statistiky antikorupční skupiny Transparency International má stavebnictví jednoho z nejhorších hodnocení v odvětví průmyslu.*

- *V roce 2002 byl publikován Etický kodex společnosti a v roce 2003 „Compliance*



*Guidelines“*, který se zabývá implementací zásad z etického kodexu. V roce 2008 došlo k jejich revizi a aktualizaci v souladu se současnými potřebami a výzvami.

- V roce 2004 se společnost Skanska stala **zakladatelským členem inženýrské a stavební skupiny** „Partnership Against Corruption“ (Skanska, 2012).

Diverzita a rovné příležitosti: vytvoření **kvalitního pracovního prostředí** napříč věkovou, národnostní a vzdělanostní různorodostí zaměstnanců. Je snaha o využití rozdílů i podobností při dosahování cílů, odlišení se na trhu, zvýšení konkurenceschopnosti a dosažení lepších výsledků (Skanska, 2012).

Školení a vzdělávání: vzdělávání zaměstnanců se koncentruje na **posílení jejich potenciálu a využití dovedností z kurzů v praxi** (Skanska, 2012).

Sponzoring a CSR: **podpora dlouhodobějších projektů** zaměřených na oblast bezpečnosti, vzdělávání, ekologie a charity na základě níže uvedených aktivit.

- Člen sdružení **Business Leaders Forum** – prosazování principů společenského podnikání a Fóra dárců.
- Aktivní spolupráce s **Výborem dobré vůle** – Nadace Olgy Havlové a Kontem bariéry.
- Partnerství s **Kavárnou Potmě** (součást projektu Světluška), které se zaměřuje na pomoc dětem a dospělým s těžkým zrakovým postižením.
- **Spolupráce a partnerství** v řadě dalších projektů – kulturní akce, rozvoj knihovnictví, a jiné.
- Vnímání společenské odpovědnosti na úrovni činností, které jsou pro společnost samozřejmé – **implementace normy SA 8000**, formulace závazků plnění normy se nachází v Etickém kodexu společnosti (Skanska, 2012).

Ekonomická odpovědnost představuje zodpovědnost společnosti uspokojit potřeby svých akcionářů. Každý projekt je posuzován také z pohledu environmentálních a sociálních hledisek (Skanska, 2012).

Zdroj: vlastní, 2013 dle (Skanska, 2012)



## 7.4 Hodnocení podniku v souladu s principy udržitelnosti

<b>D</b>	<b>VYHODNOCENÍ A KONTROLA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Výpočet stanovených ukazatelů.</i></li> <li>• <i>Vyhodnocení vypočtených indikátorů.</i></li> <li>• <i>Zjištění vývoje ukazatelů a analýza vzájemných vazeb.</i></li> <li>• <i>Prezentace vazeb mezi jednotlivými pilíři a vliv na provozní stránku podniku.</i></li> </ul>
----------	-----------------------------------	---

Společnost Skanska se zaměřuje na hodnocení podnikání v souladu s principy udržitelnosti nejen **na úrovni společnosti jako celku** (přijaté závazky, implementace certifikátů a kodexů, nefinanční reporting), ale **i na jednotlivé projekty**. Jako příklad byl zvolen projekt z České republiky – Centrum ekologické výchovy Kladno.

### Box 8: Hodnocení podniku s principy udržitelného rozvoje - Skanska

<b>HODNOCENÍ PODNIKU V SOULADU S PRINCIPY UDRŽITELNOSTI</b>
<p><u><i>Představení projektu</i></u></p> <p><i>Centrum se nachází v České republice ve Středočeském kraji. Posláním centra je seznámení mladých lidí, státních úředníků a široké veřejnosti s problematikou životního prostředí a dále vzdělávání v tomto oboru. Soukromé společnosti si mohou toto centrum pronajmout pro své podnikové školení. Centrum bylo otevřeno v roce 2009 s původním požadavkem nízkoenergetického domu, avšak vzhledem k naplnění přísnějších norem se jedná dokonce o pasivní stavbu. Centrum bylo realizováno za 2 miliony dolarů pro kladenskou městskou radu (Skanska, 2012).</i></p> <p><u><i>Sociální aspekty projektu</i></u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i><b>Bezpečnost a ochrana zdraví</b> – při výstavbě centra byly dodrženy standardní bezpečnostní postupy společnosti včetně zajištění bezpečnostních školení. Na staveništi nedošlo během výstavby k nehodám a úrazovost ve vztahu k odpracovaným hodinám byla nulová.</i></li> <li>• <i><b>Vzdělávání o ekologické výstavbě během projektu</b> – při zpracování projektu byla</i></li> </ul>

společnost Skanska navštívena výrobci produktů, které jsou šetrné k životnímu prostředí, pracovníky z Výzkumného ústavu dřevozpracujícího průmyslu, členy městské rady Ústí nad Labem pro načerpání inspirace k obdobným projektům a také vysokoškolskými studenty jako součást projektu seznámení studentů s nízkoenergetickými stavbami.

- **Vzdělávací ekologická budova** – jedná se o největší dřevěnou stavbu v České republice s vysokou energetickou účinností. Jedním z jejích účelů je zvýšení povědomí veřejnosti o nízkoenergetických budovách, využívání přírodních stavebních materiálů a materiálů šetrných k životnímu prostředí.
- **Zdravé životní prostředí** – v projektu byly využity přírodní netoxické stavební materiály pro zajištění zdravého životního prostředí. Zajištění zdravé a stabilní vlhkosti vzduchu (vlna, konopí a nepálené cihly), absorpce pachů (nepálené cihly), vázání potenciálních škodlivých látek - formaldehyd, organická rozpouštědla, ozon (izolace z minerální vlny), udržení stabilní vnitřní teploty (nepálené cihly).
- **Zlepšení veřejného prostředí** – zahrnutí terénních úprav okolí a osázení původními druhy rostlin. V rámci projektu byla zkulturnována širší oblast, například výsadba sadu s tradičními odrůdami stromů a keřů.
- **Charitativní dary** – vybudované centrum sousedí s přírodní rezervací a záchrannou stanicí pro zraněná zvířata. Společnost Skanska se od roku 2010 stala sponzorem jednoho z ohrožených druhů (sova sněžná) (Skanska, 2012).

### **Environmentální aspekty**

- **Ekologicky šetrné materiály** – vybudování centra proběhlo z přírodních a obnovitelných materiálů (ovčí vlna, celulózová vlákna, ...), dále byly využity cihly z nepálené hlíny, které se vyznačují nízkou spotřebou energie ve srovnání s uhlíkovou stopou. V projektu byly využity recyklované materiály.
- **Nakládání s odpady** – centrum bylo budováno z prefabrikovaných částí, které byly vyráběny mimo staveniště, což vedlo k nižšímu množství odpadu. Stavební odpad byl rozdělen na 11 frakcí, přičemž téměř polovina byla recyklována. Materiály využití při výstavbě centra jsou recyklovatelné na konci užité životnosti budovy, což vede k nižšímu odpadu z demolice a získané suroviny mohou být využity do nových stavebních projektů.
- **Energetická účinnost** – navržené centrum ročně spotřebuje 23 kWh/m<sup>2</sup> na vytápění, chlazení a větrání, což je o polovinu méně, než činil původní požadavek klienta. Centrum vyhovuje normám týkajících se pasivních domů.

- **Obnovitelné zdroje vytápění** – centrum je vybaveno střešním solárním systémem pro ohřev vody a dvěma kotli na dřevěné pelety, které produkují horkou vodu a vytápění. Centrum disponuje střešním fotovoltaickým solárním panelem, který vyrábí elektřinu pro oběhová čerpadla.
- **Zelená střecha** – přibližně 70% střechy je pokryto zelenou plochou, zbytek tvoří palubky. Zelená střecha zajišťuje dodatečnou tepelnou izolaci, prodlužuje životnost střechy a chrání ji před vlivy počasí. Střešní vegetace také zajišťuje přirozené prostředí pro ptáky a hmyz, filtruje znečištění vzduchu a snižuje odtok dešťové vody.
- **Zachycení dešťové vody** – systém zachycování snižuje odtok dešťové vody tím, že ji přivádí do podzemních nádrží o objemu 6.000 litrů, což splňuje požadavky pro roční spotřebu užitkové vody centra.
- **Čištění odpadních vod** – v rámci projektu byla vybudována vlastní čistička odpadních vod, která se skládá z usazovací předčisticí komory, biologicky aktivační komory a dosazovací komory. Čistička disponuje s 60% rezervní kapacitou, takže může sloužit i místním obytným nemovitostem (Skanska, 2012).

### **Ekonomické aspekty**

- **Zaměstnání při výstavbě** – na projektu se podílelo 120 zaměstnanců, na staveništi obvykle pracovalo 25 – 40 pracovníků.
- **Místní materiály a dodavatelé** – stavební materiály pocházely především z oblastí daného regionu či okolí (stavební dřevo, zásypový materiál, recyklovaný asfalt). Na test průvzdušnosti byla najata rakouská společnost, neboť žádná jiná společnost neměla potřebné znalosti pro zhodnocení takovéto stavby.
- **Efektivita nákladů a úspora energie** – vzhledem k energetické účinnosti centra a systémům obnovitelného vytápění bylo dosaženo snížení nákladů na vytápění oproti konvenčním stavbám. Oproti původním požadavkům zadavatele bylo dosaženo o 50% nižší energetické náročnosti. Efektivním zdrojem úspor je systém sběru dešťové vody, který redukuje potřebu využití komunální vody. Odhadovaná doba návratnosti je 10let (Skanska, 2012).

Zdroj: vlastní, 2013 dle (Skanska, 2012)

## 7.5 Nefinanční reporting

<b>E</b>	<b>REPORTING A ÚPRAVA SYSTÉMU</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Kontrola souladu měřených ukazatelů a stanovených cílů podniku.</i></li> <li>• <i>Úprava systému.</i></li> <li>• <i>Reporting udržitelnosti podniku – formát a struktura zprávy.</i></li> </ul>
----------	---------------------------------------	---

Společnost Skanska ČR zveřejňuje zprávy o udržitelném rozvoji, které poskytují přehled aktivit a výsledků společnosti v oblasti udržitelného rozvoje od roku 2002. Původně se tyto zprávy koncentrovaly pouze na environmentální oblast, v současnosti pokrývají všechny tři pilíře udržitelného rozvoje. Od roku 2007 jsou tyto reporty zveřejňovány za celou skupinu, a to na celosvětových stránkách společnosti v anglickém jazyce.

### NEFINANČNÍ REPORTING

**Zpráva o udržitelném rozvoji** uvádí postupně následující informace.

- *Představení společnosti – základní informace o skupině a hlavních projektech realizovaných v daném roce.*
- *Ekonomické výsledky – počet zaměstnanců, obrat skupiny, výsledek hospodaření, ukazatel zisku na akcii a rentability vlastního kapitálu.*
- *Podnikatelský model – přehled hlavních aktivit společnosti, jejich význam na celkových výsledcích skupiny, jejich vazba z pohledu provozních procesů a finančních toků. V roce 2011 se jednalo o tyto aktivity – výstavba bytových a nebytových prostor, stavební projekty pro individuální zákazníky, stavební projekty pro komerční zákazníky, výstavba infrastruktury.*
- *Environmentální aspekty činnosti skupiny, stanovené cíle a dosažené výsledky – v současném období si společnost z pohledu environmentálních aspektů stanovila čtyři prioritní oblasti, energie, oxid uhličitý, používané materiály, voda.*
- *Strategické cíle v environmentální oblasti – nulové využívání primární energie, nulové množství oxidu uhličitého ve stavbách, nulové využití neudržitelných materiálů, nulové používání nebezpečných materiálů, žádný odpad odvážený*

na skládky, maximalizace efektivity využití spotřeby vody u staveb, nulová spotřeba pitné vody při výstavbě infrastruktury,

- Sociální aspekty činnosti skupiny, stanovené cíle a dosažené výsledky především se zaměřením na bezpečnost a ochranu zdraví při práci (Skanska, 2012).

Společnost SKANSKA ČR v roce 2012 získala cenu TOP Odpovědná velká firma 2012 za: ...“komplexní přístup k udržitelnosti, který společnost veřejně reportuje a sleduje. Zároveň se společnost aktivně podílí na zlepšování prestiže v oboru, má přísná a jasná kritéria v oblasti etiky. Zaměřuje se na nadstandardní praxi v oblasti bezpečnosti práce. Z pohledu dopadu na životní prostředí cílí na minimalizaci spotřeby energií či vody při realizaci projektů v provozech. Monitoruje celkovou uhlíkovou stopu a usiluje o její snižování“ (Skanska, 2012)

Zdroj: vlastní, 2013 dle (Skanska, 2012)

**Dle názoru autorky**, nefinanční reporting skupiny Skanska sice poskytuje řadu relevantních informací z oblasti všech tří pilířů udržitelného rozvoje, avšak považuje jej za nepřehledný. Ve zprávě chybí její obsah, který by informoval o struktuře informací. Také reportování informací za celou skupinu, a to pouze v anglickém jazyce se **autorce nejeví jako vhodný**. Dokonce zpráva nenavazuje číslováním stránek, což je zapříčiněno skutečností, kdy řada jednotlivých informací je čerpána z výroční zprávy a do reportingu jsou pak vybrané informace začleněny.

I přes tyto výhrady mají však jednotlivé společnosti skupiny Skanska vlastní internetové stránky, které interaktivně poskytují informace za jednotlivé pilíře udržitelného rozvoje. **Autorka považuje** reporting informací související jak se společností jako celkem, tak i za jednotlivé projekty za nadstandardní.

Vedoucí oddělení pro udržitelný rozvoj se během konzultace této problematiky s autorkou práce vyjádřil následovně: „**Model účetnictví trvale udržitelného rozvoje je nástroj, který lze ve spojení s environmentální strategií, business plánem společnosti a dodržováním etického kodexu vhodně využít pro rozhodování managementu o klíčových otázkách zaměření a fungování společnosti.**“

## 8. ZÁVĚREČNÁ SHRNUÍ A DOPORUČENÍ PRÁCE

### 8.1 Přínosy práce

#### 8.1.1 Přínos práce pro rozvoj vědy a výzkumu

Disertační práce nabízí ucelený pohled na problematiku udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. Zmíněná problematika představuje relativně novou, avšak velmi diskutovanou oblast, ve které dosud chybí jednotně akceptovaná koncepce. Přestože udržitelný rozvoj se na národohospodářské i podnikové úrovni stal fenoménem aktuálního století, tak vedle jeho významu pro planetu a společnost jako celek, je jeho dopad na ekonomickou stránku dosud nejednoznačný. Práce diskutuje a konfrontuje názory související s vnímáním změny paradigmatu současného podnikatelského prostředí, tedy neudržitelností současných výrobních a spotřebních vzorců. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o relativně nové téma, nejsou dosud odborné terminologické pojmy jednotně chápány a velmi často dochází k diskusi, zda se nejedná o pouhé sémantické cvičení.

Disertační práce jasně identifikuje a předkládá nejbližší vědní okruhy a vazby, poukazuje na propojení a vzájemné souvislosti mezi jednotlivými pojmy. Jedná se především o:

- identifikaci, charakteristiku a komparaci pojmu „udržitelný podnik“,
- výkonnost podniku s ohledem na podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje, tzv. udržitelná výkonnost,
- environmentální a sociální účetnictví, účetnictví udržitelného rozvoje,
- měření a hodnocení podnikové udržitelnosti,
- problematiku udržitelnosti do finančního řízení podniku.

Práce přispívá k rozvoji a rozšíření teoretického rámce, jehož výsledky mohou být použity pro další výzkum.

Výzkum uplatněný v disertační práci je postaven na kvalitativním šetření. Zejména se jedná o rešerši odborných, především zahraničních zdrojů, které obsahují odlišné pohledy a postoje k problematice udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. V českých odborných publikacích se lze setkat pouze se zlomkem těchto postojů a pohledů.

### 8.1.2 Přínos práce pro praxi

Na zpracovaný teoretický rámec disertační práce navazuje praktická část, která předkládá **návrh modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje včetně metodiky jeho implementace do podnikové praxe**. Jednotlivé kroky tvorby modelu jsou blíže popsány a vysvětleny formou případových studií a best practices.

Práce podává přehled metod a nástrojů pro měření a hodnocení výkonnosti podniku v souladu s principy udržitelného rozvoje. Blíže jsou analyzovány environmentální a sociální aspekty podnikání z pohledu relevantních podnikových činností. Podniková udržitelnost je rozebrána a objasněna ve vztahu k významným stakeholderům podniku. Disertační práce představuje obecný koncept pro měření a řízení udržitelné výkonnosti v podnikové praxi.

### 8.1.3 Přínos práce pro pedagogickou činnost

Disertační práce zdůrazňuje význam správného porozumění problematice udržitelného rozvoje a společenské odpovědnosti, přičemž klade důraz na správnou interpretaci podnikem reportovaných dat. V současné době je nutné při řízení podniku nejen schopnost se v účetních výkazech orientovat, ale zejména prezentovaná data správně interpretovat, což se stává s narůstajícím rozsahem nefinančního reportingu a vzniku nových účetních rámců – environmentální účetnictví, sociální účetnictví, účetnictví udržitelného rozvoje, stále komplikovanější.

Vzhledem ke skutečnosti, že autorka práce se ve své pedagogické činnosti zaměřuje na problematiku účetního a finančního výkaznictví a nefinančního reportingu, lze za přínos disertační práce pro pedagogickou činnost považovat především následující:

- nastudování aktuálních problémů v oblasti problematiky udržitelného rozvoje na podnikové úrovni,
- provedení analýzy nástrojů používaných pro hodnocení jednotlivých pilířů udržitelného rozvoje,
- rešerše a studium aktuálních odborných zdrojů, které jsou zaměřeny na danou problematiku s důrazem na zahraniční zdroje.

Získané poznatky jsou využity zejména při výuce předmětu „UC4 – Účetní systém“. V letošním roce proběhla inovace obsahu výše zmíněného předmětu, kdy je větší pozornost věnována tématům nefinančního reportingu a jeho významu pro podnikové řízení. Disertační

práce je přínosem nejen pro vlastní pedagogickou činnost, ale i pro rozšíření výuky z hlediska obsahu předmětu a nových témat kvalifikačních prací.

## 8.2 Závěry práce a diskuse

Problematika udržitelného rozvoje a zajištění udržitelného růstu společenského produktu se na úrovni mezinárodních vztahů a institucí začala v odborných kruzích řešit v druhé polovině 20. století. Pokud ovšem chápeme udržitelný rozvoj v nejširším slova smyslu jako myšlenkový proud, lze nalézt jeho prvky už podstatně dříve. Do současného okamžiku bylo vytvořeno a založeno mnoho místních, národních i mezinárodních institucí, jejichž cílem je zajistit spolupráci v jednotlivých oblastech udržitelného rozvoje, vytvořit koncepty, metriky a indikátory pro vykazování a měření.

Jeden z hlavních problémů lze spatřovat v oblasti **dosud nejednoznačně akceptované definice pojmu udržitelný rozvoj**, která se stále vyvíjí a v současné době nezřídka vychází z environmentálního konceptu při nedostatečné reflexi sociální složky. Ten je primárně zaměřen na čerpání neobnovitelných zdrojů, ale nezodpovídá otázky aktuálních globálních problémů, k jejichž řešení by měl právě udržitelný rozvoj přispět.

V poslední době došlo k vývoji a vytvoření celé škály indikátorů, ukazatelů, metrik a indexů zabývajících se vykazováním udržitelného rozvoje. Jedná se ovšem o záležitost poměrně komplikovanou, neboť tyto ukazatele sice odděleně informují o jednotlivých oblastech a pilířích udržitelného rozvoje, jejich stavu a vývoji, přičemž zde vzniká otázka správného pochopení interakce, vztahů a souvislostí mezi jednotlivými oblastmi. V současné době je možnost využít souhrnné ukazatele či indexy, jež se pokoušejí nabídnout celistvý pohled, který ovšem musí být vzhledem k rozsahu celé problematiky přiměřeně zjednodušen. Jeden z hlavních problémů tedy nepředstavují jednotlivé ukazatele, indikátory, metriky a indexy, ale spíše **způsob jejich využití, interpretace a mezinárodní komparace**. V četných případech je jejich dezinterpretace, ať již záměrná, či nechtěná, snadná.

Od dob průmyslové revoluce došlo k rapidnímu nárůstu zátěže životního prostředí související s rozvojem průmyslu. Zatímco se nejprve sledovaly především zájmy majitele a vlastníka podniku, postupem času došlo k nárůstu významnosti investorů a akcionářů pro podnik a v současné době se velmi často zvažují i **zájmy jednotlivých zainteresovaných skupin při řízení podnikových procesů**. Došlo též ke změně ve vnímání hlavního podnikatelského cíle, který se přesunul z maximalizace zisku, jež je prioritní především pro vlastníka, k růstu



tržní hodnoty podniku, který zajímá zejména akcionáře a investory, k zajištění udržitelnosti podniku pro své okolí.

Předmětem disertační práce byl **návrh modelu účetnictví udržitelného rozvoje a metodiky pro jeho implementaci v podnikové praxi**. Práce předkládá obecný koncepční rámec, z něhož následně vychází při zpracování metodického postupu pro zavedení principů v souladu s principy udržitelného rozvoje. **Dle názoru autorky** představuje v současné době udržitelný rozvoj koncepci, kterou nemohou podniky ignorovat, neboť odráží jak současné hrozby na ně působící, tak naznačuje i potenciální příležitosti, které mohou subjekty využít. Přesto je však nezbytné respektovat hlavní cíl podnikatelských subjektů, kterým je v obecném smyslu přinášení **prospěchu pro své vlastníky**. Bez ohledu na skutečnost, zda se podnik chce (a ekonomicky může) věnovat charitě, filantropii či jiným dobrovolným aktivitám, které v očích široké veřejnosti mohou působit kladným dojmem, tak je podstatné, zda subjekt dovede uspokojit prvotně zájmy svých vlastníků. Kladný výsledek hospodaření přinejmenším v dlouhém období je jednoznačně nezbytný.

Jedním z dílčích cílů disertační práce, byla **identifikace, charakteristika a komparace pojmu udržitelný podnik a podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje**. Při pohledu na hodnocení udržitelného rozvoje na podnikové úrovni a vlastní systém účetnictví udržitelného rozvoje je třeba nejprve vyřešit otázku, jakou roli hrají podnikatelské subjekty v udržitelném rozvoji? Je z tohoto pohledu prvořadým úkolem ochrana životního prostředí, zodpovědnost vůči svým stakeholderům či samotná existence podnikání, jež svou vlastní podstatou (ekonomicko-sociální vztahy v rámci organizace, vliv činností na životní prostředí) naplňuje myšlenku udržitelného rozvoje sama o sobě, neboť podnikání přináší inovační potenciál?

Disertační práce diskutuje postavení podnikatelských subjektů a vliv jejich činnosti ve vztahu k udržitelnému rozvoji a představuje tři základní koncepty. První, kde podniky jsou vnímány ve vztahu k čerpání neobnovitelných zdrojů a vzniká zde potřeba silné legislativní regulace pro dosažení patřičné míry ochrany životního prostředí. Druhý koncept spatřuje podniky především z pohledu nositelů ekonomického prospěchu pro své vlastníky za předpokladu eko-efektivity, která umožňuje dosažení úspor v oblasti nákladů a tím zlepšení ekonomických výsledků podniku. Zatímco první a druhý pohled na roli podnikatelských subjektů vychází z environmentálního konceptu udržitelného rozvoje (především čerpání neobnovitelných zdrojů), třetí koncept se soustředí na všechny tři aspekty udržitelného rozvoje, tedy i sociální složku. Hlavním cílem je zachování života na zemi, což je podmíněno nalezením řešení

na globální problémy lidstva. Podniky jsou chápány jako nástroj rozvoje lidského poznání a získání nových znalostí především na základě jejich inovačního potenciálu.

Na základě výzkumu provedeného autorkou v roce 2012 mezi českými podniky bylo zjištěno, že podniky vnímají problematiku udržitelného rozvoje širěji, než pouze vazbu na životní prostředí. Nejčastěji byla uvedena možnost (více než 50% respondentů), kdy udržitelný rozvoj je chápán jako dosažení rovnováhy mezi třemi pilíři – ekonomickým, environmentálním a sociálním, a to napříč podnikatelskými subjekty bez ohledu na jejich velikost. Definice udržitelného rozvoje jako takového rozvoje, který uspokojuje potřeby současné generace bez ohrožení možnosti uspokojení potřeb pro generace budoucí, je mezi podniky známá stejně jako první uvedená varianta, avšak pouze třetina respondentů (opět napříč podniky bez ohledu na jejich velikost) ji považuje za nejlépe charakterizující problematiku udržitelného rozvoje. Definice, která ztotožňuje udržitelný rozvoj na podnikové úrovni s komerční úspěšností a ziskovostí podniku, byla označena jako nejlepší téměř 15% respondentů, ovšem jednalo se o zástupce především malých či středních subjektů. Nejméně podniků vybralo jako nejlépe vystihující variantu ztotožňující udržitelný rozvoj na podnikové úrovni s rozvojem znalostního a etického potenciálu. Tato definice byla označena pouze čtyřmi procenty respondentů, přičemž se jednalo o zástupce z řad velkých podniků.

Ze zpracované rešerše a provedeného výzkumu je patrné, nekonzistentnost ve vnímání pojmu udržitelný rozvoj a s tím související role podnikatelských subjektů. **Dle názoru autorky** je problematika udržitelného rozvoje na podnikové úrovni širší než otázka environmentálních aspektů souvisejících s podnikovými činnostmi. Hlavní problém však spatřuje v inkorporaci sociálních aspektů do hodnocení podnikové výkonnosti ve vazbě na finanční kritéria, a to především z pohledu ekonomických přínosů.

Druhým dílčím cílem předkládané práce je **konfrontace pojmů společenská odpovědnost podniku a udržitelný rozvoj**. Řada zejména větších podniků za účelem úspěšného rozvoje předpokládá absorpci udržitelného rozvoje do svých podnikových procesů (management – řízení, kooperace se stakeholdery – dodavatelé, zákazníci, místní komunita, plánování a vlastní průběh výroby, marketing a prodej produktu, ...). V současné době existuje celá škála metod a přístupů pro zapojení koncepce udržitelného rozvoje do jednotlivých podnikových procesů (ekoefektivita, ekoinovace, dobrovolné environmentální nástroje, etické kodexy, sociální závazky), které jsou jednotlivými podniky využívány na základě vlastního uvážení a vnímání. **Autorka považuje** v této souvislosti za jeden z hlavních problémů právě nejednoznačnost ve vnímání pojmu udržitelný rozvoj, který je často ztotožňován

s problematikou společenské odpovědnosti podniku. **Dle názoru autorky** představuje společenská odpovědnost dobrovolné aktivity podniku, které se prolínají environmentální i sociální stránkou. Avšak oproti tomu je třeba, aby udržitelný rozvoj tyto aspekty vnímal ve vztahu k primární stránce existence podnikatelských subjektů, a tou je dosažení **ekonomického prospěchu** pro své majitele. Jedná se však o vlastní názor autorky, se kterým se řada podniků, akademiků a profesionálů z podnikové praxe neztotožňuje. Například dle ředitelky společnosti IBM se jedná o pouhý sémantický rozdíl při reakci podniků na nové výzvy v podnikatelském prostředí (Růžička, 2013). Přesto však autorka považuje ekonomickou stránku podnikání za elementární aspekt jejich existence, bez které se nemohou dále rozvíjet a pokračovat ve své činnosti, přinejmenším z dlouhodobého hlediska.

V současné době řada podniků a institucí vedle svých výročních zpráv připravuje také celou škálu environmentálních a sociálních zpráv, tzv. nefinanční reporting, který není dosud formálně, obsahově a strukturně upraven. Za hlavní problém lze považovat otázku motivace a skutečného významu pro vydávání těchto zpráv. Řada z nich při bližším prozkoumání působí spíše stylem reklamního sdělení a informuje pouze o kladných výsledcích, kterých se danému podniku či organizaci podařilo dosáhnout. Konkrétní propojení těchto zpráv s finančními výsledky dosud není na bázi dobrovolnosti dostatečné, čímž se ovšem snižuje vlastní hodnota a význam těchto reportingu pro rozhodování.

Disertační práce se dále soustředí na měření a hodnocení podnikové výkonnosti na bázi integrace ekonomických, environmentálních a sociálních aspektů. Výkonnost podniku je hodnocena z pohledu jednotlivých podnikových procesů ve vztahu k životnímu cyklu produktu. Pro každou etapu podnikových činností od získání a zpracování vstupů, přes transformaci zdrojů až po výrobu vlastního výstupu, jsou analyzovány aspekty související s udržitelným rozvojem, a to vždy ve vazbě na ekonomickou stránku. Jedná se zejména o kontrolu a snižování nákladů v oblasti pořizování zdrojů, o problematiku eliminace či snižování odpadů, případně změnu výrobní technologie a růstu tržeb v souvislosti s kvalitou a úrovní produktu, včetně vnímání podniku širokou veřejností.

V rámci hodnocení účetního systému udržitelného rozvoje je na podnikové úrovni velmi rozsáhle rozpracována environmentální oblast, která nabízí celou řadu možností a nástrojů pro měření a vykazování dopadů činností organizací. Velká část klade důraz na hmotné, materiálové a energetické toky, přičemž možnosti úspor jsou spatřovány zejména v lepším využití materiálu, uspořádání výrobních postupů a redukci či alternativním využití odpadních látek. Oblast sociálního účetnictví a auditu se teprve nachází na vzestupu a je třeba ji blíže rozpracovat a zejména aplikovat v rámci hospodářské praxe. Disertační práce předkládá

**návrh modelu podnikového účetnictví udržitelného rozvoje, včetně metodiky implementace tohoto modelu do podnikové praxe.** Navržená metodika definuje základní aspekty koncepčního rámce, objasňuje vhodný způsob implementace a realizace modelu, diskutuje výběr vhodných ukazatelů pro následné hodnocení a kontrolu tohoto systému a na závěr prezentuje vhodnou formou nefinančního reportingu. Představená metodika pro tvorbu modelu je konfrontována a verifikována formou případové studie v podnikové praxi u vybraného subjektu.

Jeden z trendů, který **dle autorky** výrazně ovlivňuje podnikatelské subjekty, je **nárůst významu nefinančních a v řadě případů i nehmotných, tedy kvalitativních, elementů.** V současné době 21. století podniky čelí novým hrozbám i příležitostem, které mohou být kritické pro jejich přežití, další existenci a rozvoj, avšak jejich znázornění pomocí klasických finančních ukazatelů je mnohdy nemožné. Růst intenzity hospodářské soutěže, globalizace a deregulace hospodářství vede podniky k hledání nových možností konkurenčních výhod.

**Autorka se domnívá,** že by bylo velice mylné, považovat finanční výsledky a finanční výkazy za jediný spolehlivý zdroj o výkonnosti podniku. Zajímavá studie s názvem „Význam nehmotných aktiv a globální ukazatele jejich hodnoty“ poukazuje mimo jiné na rozdíl mezi účetní hodnotou společnosti a její tržní cenou. Na dále uvedeném obrázku lze spatřit poměr významu hmotných a nehmotných složek v podniku – jedná se o poměr mezi tržní cenou a účetní hodnotou společností obchodovaných na burze, tzv. „*P/BV ratio = price-to-book-value-ratio*“.

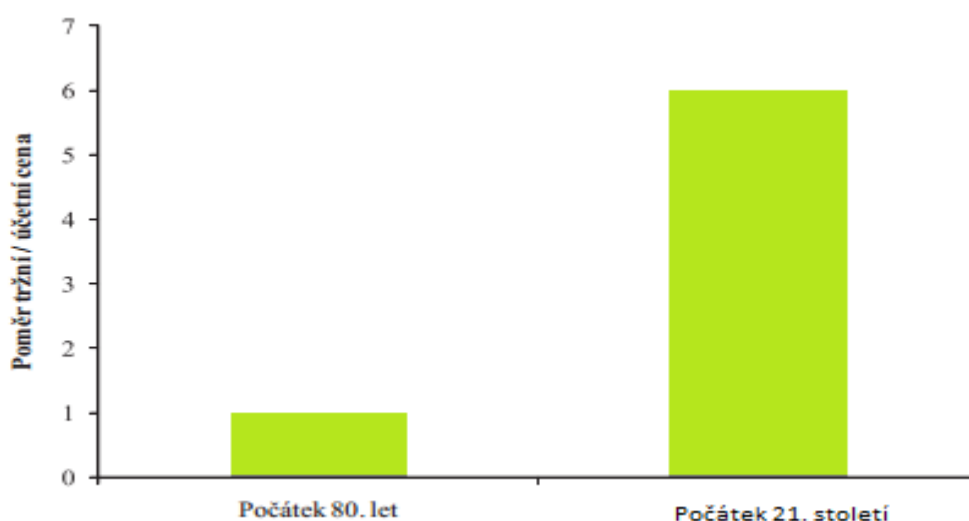
Nárůst konkurence spolu se skutečností, že v dnešní době lze zajistit výrobu v kterékoliv části světa, přesun výrobních hal nepředstavuje problém, existence rozvinutých trhů s nemovitostmi a rozsáhlé možnosti získání finančních zdrojů (bankovní úvěry, emise akcií, emise dluhopisů, ...) na finančních trzích, vede k potřebě získat konkurenční výhodu v jiných oblastech, přičemž se často jedná o investice do kvalifikovaných zaměstnanců a nehmotných, kvalitativních, aktiv.

- Výsledky výzkumu a vývoje technického charakteru – zlepšení užitečných vlastností produktu, případně snížení nákladů.
- Výrobní design – zajištění originálního vzhledu produktů.
- Označení produkce – vytvoření symbolu pro výrobky a služby často v souvislosti s jejich environmentálními či sociálními aspekty.
- Vztahy se zákazníky – dosažení stabilnějšího příjmu společnosti.

- Obchodní modely franšizového typu podnikání související s nižším rizikem a rychlejším přístupem na trh a stabilnějšími příjmy (Svačina, 2010).

Níže uvedený obrázek znázorňuje jeden z globálních indikátorů, které kvantifikují poměr mezi hmotnými a nehmotnými složkami majetku. Jedná se o poměr tržní a účetní hodnoty obchodovaných společností, která se vyčísľuje jako tržní hodnota celkového kapitálu podniku na burze k účetní hodnotě kapitálu vykázaného v rozvaze. Na obrázku jsou společnosti obchodované v akciovém indexu S&P 500 (podniky ze Severní Ameriky).

**Obr. 32: Průměrné hodnoty P/BV společností v akciovém indexu S&P 500**



Zdroj: (Lev, 2001)

Zatímco v 80. letech se průměrná výše tržní a účetní hodnota podniku přibližně rovnala, na počátku 21. století byly tržní hodnoty téměř na šestnásobku. Od té doby dochází sice opět k poklesu tohoto poměru, a to na trojnásobek hodnoty v roce 2010. **Dle názoru autorky** je jedním z důvodů narůstající význam kvalitativních složek odrážejících se v podnikové výkonnosti a tím vlastní hodnotě podniku. Proto je nezbytné pro kvalitní řízení a měření podnikové výkonnosti zahrnout i další environmentální a sociální aspekty, což umožňuje například podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje. Je však potřeba, aby tyto nehmotné, mnohdy kvalitativní aspekty, byly vykazovány a hodnoceny ve vztahu k finanční, ekonomické, stránce podniku.

**Autorka považuje** problematiku společenské odpovědnosti firmy, implementace dobrovolných environmentálních nástrojů a podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje za významné koncepty ovlivňující podnikatelské subjekty. Přesto však velmi často

dochází pouze k implementaci těchto aspektů především z marketingového hlediska, případně za účelem dodržení legislativních předpisů v environmentální oblasti, oblasti bezpečnosti práce či etických kodexů. Vzhledem k dosud neexistujícímu jednotnému vnímání pojmu udržitelné podnikání, dochází k nejednoznačnosti při stanovování úkolů a cílů tohoto konceptu. Někteří autoři se dokonce domnívají, že společenská odpovědnost firmy a koncept udržitelného rozvoje jsou v rozporu, či přinejmenším neodůvodnitelné, z pohledu existence podniku.

**Podle autorky** v současnosti existuje dostatečné množství metod, nástrojů a ukazatelů pro hodnocení jednotlivých oblastí podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje. Jako cíl účetnictví udržitelného rozvoje spatřuje především poskytování relevantních informací z oblasti všech jeho pilířů. Je třeba, aby tyto informace byly prezentovány ve vztahu k finanční výkonnosti podniku a to za předpokladu srovnatelnosti a konzistentnosti. Z tohoto důvodu autorka spatřuje jako zajímavý a vhodný americký model, kde byla založena Rada pro účetnictví udržitelného rozvoje (SASB – Sustainability Accounting Standard Board), která se zabývá vydáváním standardů účetnictví udržitelného rozvoje zaměřeného na jednotlivé průmyslové odvětví. Prezentace a reporting požadovaných informací je plánovaný jako povinný pro všechny veřejně obchodované společnosti. Je třeba, aby byly definovány a vyžadovány širší informace než pouze finanční, které budou muset podniky zveřejňovat. **Požadované informace by měly být určeny ve spolupráci profesních organizací a zástupců z řad podniků, jejich prezentace a reportování musí být stanovena na legislativní úrovni tak, aby byla zajištěna srovnatelnost a konzistentnost informací.**

## Seznam tabulek

Tab. 1: Přístupy k řízení podnikových financí ve vztahu k udržitelnosti.....	24
Tab. 2: Pojem „společenský“ na podnikové úrovni .....	58
Tab. 3: Výkaz EVAS.....	70
Tab. 4: Struktura respondentů dle velikosti podniku .....	76
Tab. 5: Struktura respondentů dle odvětví .....	76
Tab. 6: Systém měření a řízení výkonnosti .....	77
Tab. 7: Metody měření výkonnosti .....	79
Tab. 8: Cíle podnikání.....	80
Tab. 9: Koncept udržitelného rozvoje a CSR na podnikové úrovni.....	81
Tab. 10: Vazba podnikatelských subjektů ve vztahu k udržitelnému rozvoji.....	82
Tab. 11: Implementace udržitelnosti do řízení podnikových procesů .....	83
Tab. 12: Udržitelnost ve vazbě na systém měření výkonnosti podniku.....	84
Tab. 13: Vykazování environmentálních a sociálních aspektů činnosti podniku .....	85
Tab. 14: Implementace dobrovolných environmentálních nástrojů.....	86
Tab. 15: Sledování environmentálních výnosů a nákladů.....	87
Tab. 16: Nefinanční reporting podniku .....	88
Tab. 17: Tlak stakeholderů na nefinanční reporting podniku .....	89
Tab. 18: Vazba nefinančního reportingu na finanční ukazatele.....	89
Tab. 19: Vnímání udržitelného rozvoje.....	92
Tab. 20: Metodika tvorby modelu účetnictví udržitelného rozvoje.....	95

## Seznam obrázků

Obr. 1: Design disertační práce .....	16
Obr. 2: Problematika udržitelného rozvoje .....	20
Obr. 3: Cíl podnikání.....	23
Obr. 4: Udržitelný rozvoj a podnikání z pohledu znalostí a inovací.....	24
Obr. 5: Rozvaha podniku z pohledu tradičních a udržitelných financí.....	26
Obr. 6: Udržitelný podnik v rámci tří pilířů udržitelnosti .....	27
Obr. 7: Nástroje pro měření a hodnocení udržitelné výkonnosti podniku .....	30
Obr. 8: Systém účetnictví udržitelného rozvoje .....	32
Obr. 9: Účetní rámec sociálního účetnictví.....	33
Obr. 10: Podniková výkonnost a její vazba na udržitelnost.....	39
Obr. 11: Proces řízení výkonnosti podniku v souladu s principy udržitelného rozvoje.....	40
Obr. 12: Podnikové činnosti a identifikace možných dílčích aktivit .....	42
Obr. 13: Identifikace ekonomické, environmentální a sociální stránky činností podniku.....	43
Obr. 14: Podnikové činnosti z pohledu ekonomických aspektů .....	44
Obr. 15: Podnikové činnosti z pohledu environmentálních a sociálních aspektů.....	45
Obr. 16: Řízení podniku směrem k udržitelnému rozvoji.....	47
Obr. 17: Sféry měření a řízení udržitelné výkonnosti .....	48
Obr. 18: Postup hodnocení společenské výkonnosti dle BoP .....	60
Obr. 19: Členění stakeholderů.....	73
Obr. 20: Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje .....	74
Obr. 21: Rozšířený model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje.....	75
Obr. 22: Důvody implementace systému měření a hodnocení výkonnosti.....	78
Obr. 23: Udržitelnost jako předpoklad ekonomického úspěchu podniku .....	83
Obr. 24: Dobrovolné environmentální nástroje.....	86
Obr. 25: Nefinanční reporting podniku .....	88
Obr. 26: Vnímání udržitelného rozvoje podnikatelskými subjekty .....	91
Obr. 27: Definice významných stakeholderů podniku.....	97
Obr. 28: Podnikové činnosti dle životního cyklu produktu .....	98
Obr. 29: Volba postupů a přístupů podniku ve vazbě na životní cyklus produktu .....	103
Obr. 30: Jádrové metriky udržitelnosti.....	108
Obr. 31: Hodnocení udržitelnosti podniku.....	113
Obr. 32: Průměrné hodnoty P/BV společností v akciovém indexu S&P 500.....	139



## Seznam boxů

Box 1: Definice Koncepčního Rámce .....	99
Box 2: Stanovení strategie udržitelnosti.....	104
Box 3: Příklad vlivu podniku na místní komunitu .....	111
Box 4: Hodnocení podnikové udržitelnosti.....	115
Box 5: Koncepční rámec modelu účetnictví udržitelného rozvoje - Skanska.....	119
Box 6: Implementace a realizace modelu účetnictví udržitelného rozvoje - Skanska .....	121
Box 7: Stanovení ukazatelů a jádrových metrik - Skanska.....	124
Box 8: Hodnocení podniku s principy udržitelného rozvoje - Skanska.....	127

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

<b>BoP</b>	Base of the Pyramid
<b>CAPM</b>	Capital Asset Pricing Model
<b>EC</b>	European Commission
<b>EMAS</b>	Eco-Management Audit Scheme
<b>EVA</b>	Economic Value Added (Ekonomická přidaná hodnota)
<b>EVAS</b>	Expanded Value Added Statement
<b>ICC</b>	International Chamber of Commerce
<b>OASIS</b>	Ongoing Assessment of Social Impact
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>PIA</b>	Poverty Impact Assessment
<b>PSIA</b>	Poverty and Social Impact Analysis
<b>REDF</b>	The Roberts Enterprise Development Fund
<b>SCBA</b>	Social Cost-Benefit Analysis
<b>SIA</b>	Social Impact Assessment
<b>UN</b>	United Nations
<b>UNEP</b>	United Nations Environmental Program
<b>WB</b>	World Bank
<b>WBSCD</b>	World Business Council for Sustainable Development

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Odborná literatura

**ANSETT, Sean, EREZ, Lion a SMITH, Craig.** *What's at Stake? Stakeholder Engagement Strategy as the Key to Sustainable Growth.* Fointainebleau: INSEAS, The Business School for the World, 2011.

**AURER, Thomas.** Sustainability in Context of Knowledge Society and Demography. *Schweizer Arbeitgeber Employeur Suisse Imprenditore Svizzero.* Zurich: Zentralverband Schweizerischer Arbeitgeber-Organisationen, 2003. ISSN 0036-7516.

**BENJAMIN, John a ORLITZKY, Marc.** Corporate Social Performance and Firm Risk. *Business and Society.* IABS, 2001, 40 (4), stránky 369-396. ISSN 0007-6503.

**BENNETT, Martin, BURRITT, Roger a SCHALTEGGER, Stefan.** *Sustainability Accounting and Reporting - An Introduction.* Dordrecht: Springer, 2006. ISBN 978-1-4020-4079-5.

**BITTNER, Milan.** *Úvod do environmentalistiky.* Brno: Vysoké učení technické v Brně, 2010. ISBN 978-80-214-4063-0.

**BOARDMAN Anthony, GREENBERG David, VINING Aidan a WEIMER David.** *Cost Benefit Analysis: Concepts and Practice.* Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2006. ISBN 978-013-143583-4.

**BRUNDTLAND, Gro Harlem.** *Our Common Future.* Oxford: Oxford University Press, 1987. ISBN 978-0-19-282080-8.

**CARSON, Rachel.** *Silent Spring.* New York: Houghton Mifflin Company, 2002. ISBN 0-618-24906-0.

**DIRNER, Vojtěch.** Ochrana životního prostředí - základy, plánování, technologie, ekonomika, právo a management. Ostrava: Vysoká škola báňská, technická univerzita Ostrava, 2006.

**DVOŘÁK Antonín, NOUZA, Richard.** *Ekonomika přírodních zdrojů a surovinová politika.* Praha: VŠE: Oeconomica, 2002. ISBN 80-245-0407-3.

**DVOŘÁK, Antonín a kol.** *Úvod do ekonomiky životního prostředí.* Praha: VŠE, 1997. ISBN 80-7079-548-4.

**DYLLICK Thomas, HOCKERTS Kai.** Beyond the Business Case for Corporate Sustainability. *Business strategy and the environment.* Chichester, UK: John Wiley and Sons, 2002, 11(2), stránky 130 - 141. ISSN 1099-0836.

- ELKINGTON John.** *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business.* Gabriola: New Society Publishers Island, 2008. ISBN 08-657-139-28.
- FARSKÝ Miroslav, RITSCHELOVÁ Iva, VOMÁČKOVÁ, Helena.** *Životní prostředí z pohledu účetnictví.* Ústí nad Labem: UJEP, 2001. ISBN 80-7044-384-7.
- HARDIN, Garrett.** *The Tragedy of the Commons. Science.* Washington: AAAS HighWire Press, 1968, 162 (3859), stránky 1243-1248. ISSN 0036-8075.
- HORNUNGOVÁ, Jana a KLÍMKOVÁ, Markéta.** *Vliv environmentální výkonnosti podniku na výkonnost ekonomickou.* Opava: Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012, 3, stránky 46-53. ISSN 1212-415.
- HYRŠLOVÁ Jaroslava, KUBÁŇKOVÁ Marie.** Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji. *Český finanční a účetní časopis.* Praha: VŠE, 2009, 4. ISSN 1802-2200.
- HYRŠLOVÁ, Jaroslava.** *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku.* Praha: VŠEM, 2009. ISBN 1-4020-4079-2.
- HYRŠLOVÁ Jaroslava a VANĚČEK Václav.** Případové studie podnikového environmentálního účetnictví. *Odborný časopis pro životní prostředí.* MŽP ČR: Planeta, 2003, 5. ISSN 1801-6898.
- JASPERS, Karl.** *Otázka viny.* Praha: Academia, 2006. ISBN 80-200-1455-1.
- JENSEN, Michael.** *Studies in the theory of capital markets.* Santa Barbara: Praeger, 1972.
- JÍLKOVÁ, Jiřina.** *Daně, dotace, obchodovatelná povolení - nástroje ochrany ovzduší a klimatu.* Praha: IREAS, o.p.s., 2003. ISBN 80-86684-04-0.
- JONAS, Hans.** *Princip odpovědnosti.* Praha: Oikumené, 1997. ISBN 80-86005-06-2.
- KING, Alexandr, SCHNEIDER, Bertrand.** *The First Global Revolution.* New York City: Pantheon, 1991. ISBN 06-797-38285.
- KAŠPAROVÁ, Klára.** *Vývoj CSR a její konkurenční koncepty.* Brno: Ekonomická správní fakulta Masarykovy Univerzity, 2008.
- KLAUS, Václav.** *Modrá, nikoli zelená planeta. Co je ohroženo: klima, nebo svoboda?* Praha: Didot, polygrafická společnost, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-7363-243-4.
- KNIRSCH, Marianna a SZÉKELY, Francisco.** *Responsible Leadership and Corporate Social Responsibility: Metrics for Sustainable Performance. European Management Journal.* Philadelphia: Elsevier, 2005, 23(6), stránky 628-647. ISSN 0263-2373.
- KOLSTAD, Charles.** *Environmental Economics.* Oxford: Oxford University Press, 2000. ISBN 0-19-511-954-1.

**KOVANICOVÁ, Dana.** Environmentální systémy řízení jako jeden z nástrojů udržitelného rozvoje; postavení a role manažerského a finančního účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE, 2009, 4. ISSN 1802-2200.

**KOVANICOVÁ, Dana.** Účetnictví na pomoc udržitelnému rozvoji. *Účetnictví*. Praha: Bilanace, 2010, 4. ISSN 0139-5661.

**KOŽENÁ, Michaela.** *Environmentální manažerské účetnictví. Environmentální aspekty konkurenceschopnosti podniku*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2007. ISBN 978-80-7395-039-2.

**KUBĚNKA, Michal.** Corporate Social Responsibility v dodavatelsko-odběratelských vztazích. Brno: Vysoké učení technické Brno, 2009.

**KUŽEL, Stanislav.** *Monitoring faktorů udržitelného rozvoje*. 2005.

**LEV, Baruch.** *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2001. ISBN 978-0815700937.

**LONDON, Ted.** *The Bottom of the Pyramid Impact Assessment Framework: Understanding and Enhancing Value Creation*. Michigan: William Davidson Institute, 2008.

**LONGSWORTH, Amy, LUBIN, David a RANDALL, Russell.** Sustainability Strategy Transforms the Enterprise. *Harvard Business Review*. Harvard: Harvard Business Publishing, stránky 1-6. ISSN 0017-8012.

**MAAS, Karen.** *Corporate Social Performance: From Output Measurement to Impact Measurement*. Rotterdam: ERIM, 2009. ISBN 978-90-5892-225-0.

**MACHOVEC, Milan.** *Smysl lidské existence*. Praha: Akropolis, 2008. ISBN 80-7304-046-8.

**MARKANDYA, Anil et al.** *Environmental Economics for Sustainable Growth: A Handbook for Practitioners*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, Ltd, 2002. ISBN 1-84064-306-4.

**MEADOWS, Dennis, MEADOWS, Donella a RANDERS, Jorgen.** *Limits to Growth - the 30 years update*. Vermont: Chelsea Green, 2004. ISBN 97-8193-1498-586.

**MOSS, Peter.** *History Alive 3*. London: Hart Davis Educational, 1976. ISBN 978-0003-273-076.

**NORMAN, Wayne a MacDONALD, Chris.** Getting to the Bottom of "Triple Bottom Line". *Business Ethics Quarterly*. Virginia: Philosophy Documentation Center, 2003, 14(2), stránky 243-262. ISSN 2153-3326.

**OTTOVÁ, Jaroslava.** *Environmentální manažerské účetnictví. Podnikové environmentální náklady a kvalita ovzduší*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2005. 80-7194-751-2.

**REMTOVÁ, Květa.** Dobrovolné environmentální aktivity - orientační příručka pro podniky. *Planeta*. 6 2006, stránky 1-30.

**RŮŽIČKA, Michal.** Celia Moore: CSR, nebo udržitelnost? Toto sémantické cvičení nemá smysl. *CSR fórum – časopis o společenské odpovědnosti firem*. Hradešín: Agentura Publicon, 2013, str. 34. ISSN 0862-9315.

**SCHALTEGGER Stefan, BURRITT Roger.** *Corporate Sustainability Accounting. A Catchphrase for Compliant Corporations or a Business Decision Support for Sustainability Leaders?* Adelaide: School of Commerce, University of South Australia, 2006. ISBN 978-1-4020-4079-5.

**SCHALTEGGER, Stefan, WAGNER, Marcus.** Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner. *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, 2006, stránky 681 - 697. ISBN 978-1-4020-4079-5.

**SCHALTEGGER, Stephan a WAGNER, Marcus. 2006.** Creating a Business Case for Sustainability. *Managing and Measuring the Business Case for Sustainability*. Lueneburg: Centre for Sustainability Management, 2006. ISSN 1614-2403.

**SCHLUGA, Thomas.** *The Porter Hypothesis and Economic Consequences of Environmental Regulation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2004. ISBN 1-84376-644-2.

**SOPPE, Aloy.** Sustainable Finance as a Connection Between CSR and SRI. *Indian School of Business WP Indian Management Research Journal*. Rotterdam: Erasmus School of Law - EUR, 2009, 1(3), stránky 13-23. ISSN 0972-5814.

**SPIRIG, Kuno.** Social Performance and Social Competitiveness: A Socio-Competitive Framework. *Managing the Business Case for Sustainability*. Lueneburg: Centre for Sustainability Management, 2006. ISSN 1614-2403.

**SVAČINA, Pavel.** *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, s.r.o., 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

**ŠAUER, Pavel.** *Kapitoly z environmentální ekonomie a politiky i pro neekonomy*. Praha: Centrum pro otázky životního prostředí UK, 2007. ISBN 978-80-87076-06-4.

**ŠTUDENT, Jiří.** Udržitelný rozvoj a podnikání. *Environmentální aspekty podnikání*. Praha: MŽP ČR, 2004, 4, stránky 13-17. ISSN 1801-6898.

**TOŠOVSKÁ, Eva.** *Přístupy členských zemí EU k pojetí a rozsahu škod na životním prostředí a jejich kvantifikaci*. Praha: Fast Print, 1998. ISBN 80-245-0407-3.

**VLČKOVÁ, Jitka.** *Podnikový ekolog*. Praha: IREAS, o.p.s., 2006. ISBN 80-86684-46-6.

**WAGNER, Jaroslav.** *Měření výkonnosti*. Praha: Grada Publishing, as., 2009. ISBN 9788024729244.

## Elektronické zdroje

**ACCA, ACCOUNTABILITY a KPMG.** *Accounting Sustainability Briefing*. [online].

ACCA UK, 2009 [cit. 15. 7. 2012]. Dostupné z:

<http://www2.accaglobal.com/documents/Sustainability5finaldraft.pdf>

**ACCENTURE a CIMA.** *Sustainability Performance Management – How CFOs can unlock value*. [online] London: CIMA, 2011 [cit. 8. 7. 2012]. ISBN 978-1-85971-717-2. Dostupné z:

<http://www.accenture.com/us-en/Pages/insight-sustainability-performance-management.aspx>

**AOPK ČR.** *Co je Natura 2000?* [online] AOPK ČR a MŽP ČR, ©2006 [cit. 8. 7. 2011].

Dostupné z: <http://www.nature.cz/natura2000-design3/sub.php?id=1802>

**BENT David.** *Towards a Monetised Triple Bottom Line for an Alcohol Producer*. [online]

Forum for the Future, 2004 [cit. 4. 11. 2010]. Dostupné z:

[http://www2.leuphana.de/umanagement/projekte/eman/eman2004/pdf/11/Bent\\_AlcCo.PDF](http://www2.leuphana.de/umanagement/projekte/eman/eman2004/pdf/11/Bent_AlcCo.PDF)

**BSI [Balanced Scorecard Institute].** What is Balance Scorecard?. *Balanced Scorecard*

*Institute*. [online] BSI, ©1998-2012 [cit. 24. 6. 2012]. Dostupné z:

<http://www.balancedscorecard.org/BSCResources/AbouttheBalancedScorecard/tabid/55/Default.aspx>

**BSI [British Standards Institution].** *The Sigma Guidelines - Putting Sustainable*

*Development into practise - a guide for organisations*. [online] London: British Standards

Institution [cit. 24. 2. 2012]. Dostupné z:

<http://www.projectsigma.co.uk/Guidelines/SigmaGuidelines.pdf>

**BUSINESSINFO.** *Evropská politika ochrany životního prostředí*. [online] Czech Trade –

Oficiální portál pro podnikání a obchod, ©1997-2012 [cit. 7. 7. 2011]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/politiky-eu/evropska-politika-ochrany-zivotniho/1000521/4271/>

**CEMC [České ekologické manažerské centrum].** *Aplikace environmentálního účetnictví na mikroekonomické a makroekonomické úrovni v podmínkách ČR*. [online] Praha: CEMC, 2011

[cit. 24. 7. 2011]. Dostupné z: <http://www.cemc.cz/aspekty/vyzkum/UR/dokumenty/1.pdf>

**CENIA.** *Čistší produkce - příručka pro podniky a veřejnou správu*. [online] MŽP ČR,

©2008-2012 [cit. 8. 4. 2012]. Dostupné z: [http://www.mzp.cz/cz/cistsi\\_produkce](http://www.mzp.cz/cz/cistsi_produkce)

**CENIA, ČSU a MŽP ČR.** *Statistická ročenka životního prostředí České republiky 2010*.

[online] Praha: CENIA, 2010 [cit. 17. 5. 2011]. Dostupné z:

[http://www.cenia.cz/web/www/web-pub2.nsf/\\$pid/CENMJG45KYBJ/\\$FILE/final\\_pdf\\_10](http://www.cenia.cz/web/www/web-pub2.nsf/$pid/CENMJG45KYBJ/$FILE/final_pdf_10)

- CIA [Central Intelligence Agency].** *CIA - The World Factbook*. [online] CIA, 2011 [cit. 12. 7. 2012]. ISSN 11553-8133. Dostupné z: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/ez.html>
- CZESANÝ Slavoj.** *Indikátory udržitelného rozvoje*. [online] Praha: ČSU, 2006 [cit. 7. 9. 2010]. Dostupné z: <http://panda.hyperlink.cz/cestapdf/pdf06c5/czesany.pdf>
- ČEU [Český ekologický ústav] a CEMC [České ekologické manažerské centrum].** *Činnosti Evropské unie - Životní prostředí*. [online] Oddělení komunikace Evropské komise, ©2013 [cit. 6. 1. 2013]. Dostupné z: [http://europa.eu/pol/env/index\\_cs.htm](http://europa.eu/pol/env/index_cs.htm)
- EIT [European Institute of Innovations and Technology].** *EIT - introduction*. [online] EIT, 2011 [cit. 20. 7. 2011]. Dostupné z: [http://eit.europa.eu/fileadmin/Content/Downloads/PDF/Background\\_Information/EIT\\_Presentation\\_for\\_web-site\\_20110208.pdf](http://eit.europa.eu/fileadmin/Content/Downloads/PDF/Background_Information/EIT_Presentation_for_web-site_20110208.pdf)
- ESF [Evropský sociální fond].** *CIP Equal - příručka pro rozvojové partnerství INOVACE*. [online] CIP EQUAL, 2006 [cit. 21. 7. 2011]. Dostupné z: <http://www.equalcr.cz/files/clanky/7/INOVACE.pdf>
- EUROPEAN COMMISSION.** *Attitudes of Europeans towards the issue of biodiversity*. [online] Maďarsko: The Gallup Organisation, 2010 [cit. 7. 7. 2011]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/public\\_opinion/flash/fl\\_290\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_290_en.pdf)
- EUROPEAN COMMISSION.** *Monitoring the impact of EU biodiversity policy*. [online] BISE, 2010 [cit. 7. 7. 2011]. ISBN 978-92-79-16169-8. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/environment/pubs/pdf/factsheets/biodiversity\\_fsh.pdf](http://ec.europa.eu/environment/pubs/pdf/factsheets/biodiversity_fsh.pdf)
- FAJMON, Hynek.** *EU - politicky nekorektní průvodce - Kolik nás bude stát globální oteplování*. [online] Praha: Český portál, 2011 [cit. 4. 7. 2011]. Dostupné z: <http://euportal.parlamentnilisty.cz/Articles/7205-kolik-nas-bude-stat-globalni-oteplovani.aspx>
- FRÍZLOVÁ, Iveta, a další. 2011.** *Politika životního prostředí v ČR – aplikace konceptů analýzy policy*. [online] Brno: IIPS, 2007 [cit. 5. 6. 2011]. Dostupné z: [http://www.iips.cz/data/files/Analzy\\_Working\\_Papers\\_pdf/frizlova-politika-zp.pdf](http://www.iips.cz/data/files/Analzy_Working_Papers_pdf/frizlova-politika-zp.pdf)
- GRI [Global Reporting Initiatives].** *Global Reporting Initiative*. [online] [cit. 14. 5. 2011]. Dostupné z: <http://www.globalreporting.org/Home>
- HOLDAWAY, Michael.** *Social Accounting — Australian Stories from a Social Accounting Practitioner. International Conference on Engaging Communities*. [online] Brisbane: An Initiative of the United Nations and Queensland's Government, 2005 [cit. 22. 4 2011].



Dostupné z: <http://www.engagingcommunities2005.org/abstracts/Holdaway-Marcelle-final.pdf>

**HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČR.** *Ekologické daně.* [online] Czech Trade – Oficiální portál pro podnikání a obchod, ©1997-2012 [cit. 3. 11. 2012]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/ekologicke-dane-bariery-vnitri-trh/1000520/51557/>

**HUBENÝ, Jaroslav.** Foxconn dostal pokutu, nedával čas na odpočinek. *Idnes - ekonomika.* [online] MAFRA, ©1999-2013 [cit. 29. 4. 2012]. Dostupné z:

[http://ekonomika.idnes.cz/foxconn-dostal-pokutu-nedaval-cas-na-odpocinek-fld-ekoakcie.aspx?c=A100708\\_184927\\_ekoakcie\\_abr](http://ekonomika.idnes.cz/foxconn-dostal-pokutu-nedaval-cas-na-odpocinek-fld-ekoakcie.aspx?c=A100708_184927_ekoakcie_abr)

**HYRŠLOVÁ, Jaroslava, VANĚČEK, Vojtěch.** *Manažerské účetnictví pro potřeby environmentálního řízení.* [online] Praha, 2002 [cit. 23. 7. 2011]. Dostupné z:

[http://www.enviweb.cz/download/ea/kniha\\_ema\\_2002.pdf](http://www.enviweb.cz/download/ea/kniha_ema_2002.pdf)

**CHARVÁT, Hugo.** Ekologická reforma vybrala méně, změna pojištění se nekoná. *Ekolist.cz.* [online] BEZK, 2009 [cit. 22. 11. 2010]. ISSN 1802-9019. Dostupné z:

<http://ekolist.cz/cz/zpravodajstvi/zpravy/ekologicka-danova-reforma-vybrala-mene-zmena-pojisteni-se-nekona>

**CHARVÁT Jan.** Corporate Social Responsibility (CSR). *Marketing journal.cz.* [online] Focus Agency, ©2004-2012 [cit. 20. 7. 2012]. ISSN 1803-957x. Dostupné z: [http://www.m-journal.cz/cs/public-relations/sponzoring-fundraising/corporate-social-responsibility-\(csr\)\\_\\_s387x5067.html](http://www.m-journal.cz/cs/public-relations/sponzoring-fundraising/corporate-social-responsibility-(csr)__s387x5067.html)

**CHMELÍK, Tomáš.** *Ekologizace daňové soustavy.* [online] Praha: MŽP ČR [cit. 7. 12. 2010]. Dostupné z:

[http://www.mzp.cz/osv/edice.nsf/24079274C965CE00C1256FC800429AA9/\\$file/zp04.pdf](http://www.mzp.cz/osv/edice.nsf/24079274C965CE00C1256FC800429AA9/$file/zp04.pdf)

**LOGOS DTI.** *Sustainability Accounting.* [online] UK: Constructing Excellence, 2004. [cit. 14. 8. 2012]. Dostupné z:

[http://www.constructingexcellence.org.uk/pdf/fact\\_sheet/sus\\_accounting.pdf](http://www.constructingexcellence.org.uk/pdf/fact_sheet/sus_accounting.pdf)

**NEW ECONOMIC FOUNDATION.** *The European (un)happy index: Friends of Earth.* [online] London: FOE, 2007 [cit. 4. 7. 2011]. ISBN 1-904-882-23-4.

**OECD.** *Environmental Outlook to 2030.* [online] OECD, ©2013 [cit. 14. 5. 2011]. Dostupné z:

[http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en\\_2649\\_37465\\_39676628\\_1\\_1\\_1\\_37465,00.html.97-8926-4040-489](http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_37465_39676628_1_1_1_37465,00.html.97-8926-4040-489)

**OECD.** *OECD Insights - Sustainable development: Linking Economy, Society, Environment (Summary in Czech)*. [online] OECD, 2008 [cit. 14. 7. 2011]. ISBN 978-92-64-055742.

Dostupné z: <http://www.oecd.org/dataoecd/40/40/41774006.pdf>

**OECD.** *Indicators to Measure Decoupling of Environmental Pressure from Economic Growth*. [online] OECD, 2002 [cit. 13. 7. 2011]. Dostupné z:

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SG/SD\(2002\)1/FIN](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SG/SD(2002)1/FIN&docLanguage=En)  
AL&docLanguage=En

**RADA VLÁDY PRO UDRŽITELNÝ ROZVOJ a MŽP ČR.** *Strategický rámec udržitelného rozvoje ČR*. [online] Praha: MŽP ČR, 2010 [cit. 22. 2. 2010]. ISBN 978-80-7212-536-4. Dostupné z:

[http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/strategie\\_udrzitelneho\\_rozvoje/\\$FILE/KM-SRUR\\_CZ-20100602.pdf](http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/strategie_udrzitelneho_rozvoje/$FILE/KM-SRUR_CZ-20100602.pdf). ISBN 978-80-7212-536-4

**RYNDA, Ivan.** Kvalitativní ekonomický růst není možný - rozhovor s Ivanem Ryndou. *Sedmá generace – společensko-ekologický časopis*. [online] Brno: Sedmá generace, ©2013 [cit. 12. 7. 2011]. Dostupné z: <http://www.sedmagenerace.cz/text/detail/kvantitativni-ekonomicky-rust-neni-mozny>

**SAAS.** *Social Accountability Accreditation Services*. [online] New York: SAAS, 2011 [cit. 23. 7. 2011]. Dostupné z: <http://www.saasaccreditation.org/certifacilitieslist.htm>

**SLOUKOVÁ, Danica.** *Metodologie vědy - artikule metod*. [online] Praha, 2012 [cit. 16. 7. 2012]. Dostupné z: <http://www.gsgpraha.cz/~sloukova/mjs/mvedy/1vedmet.htm>

**UNEP [Pražský model Spojených národů].** *Program OSN pro životní prostředí - Eko-efektivita*. [online] Praha: Asociace pro mezinárodní otázky a potřeby, 2010 [cit. 20. 6. 2011]. Dostupné z:

[http://www.studentsummit.cz/data/1292020959525BGR\\_UNEP\\_EKOEFEKTIVITA.pdf](http://www.studentsummit.cz/data/1292020959525BGR_UNEP_EKOEFEKTIVITA.pdf)

**UNITED NATION POPULATION DIVISION.** *World Population Prospects: The 2008 Revision*. [online] New York: United Nations, 2009 [cit. 17. 7. 2011]. Dostupné z:

[http://www.un.org/esa/population/publications/wpp2008/wpp2008\\_text\\_tables.pdf](http://www.un.org/esa/population/publications/wpp2008/wpp2008_text_tables.pdf)

**VERFAILLE, Hendrik a BIDWELL, Robin.** *Measuring eco-efficiency – a guide to reporting company performance*. [online] WBSCD, 2000 [cit. 15. 4. 2011]. Dostupné z: [http://www.wbcd.org/web/publications/measuring\\_eco\\_efficiency.pdf](http://www.wbcd.org/web/publications/measuring_eco_efficiency.pdf)

**WBCSD [World Business Council for Sustainable Development].** *Vision 2050 – The New Agenda for Business*. [online] WBCSD, 2010 [cit. 11. 7. 2011]. ISBN 978-3-940388-56-8.

Dostupné z: <http://www.wbcd.org/web/vision2050.htm>

**WORLD BANK.** Global Economic Prospects – Managing the next wave of globalization.

[online] Washington: The International Bank for Reconstruction and Development, ©2007

[cit. 13. 7. 2011]. ISBN 978-0-8213-6727-8. Dostupné z:

[http://siteresources.worldbank.org/INTGEP2007/Resources/GEP\\_07\\_Overview.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTGEP2007/Resources/GEP_07_Overview.pdf)

**ZELENÝ KRUH.** *Hra o Zemi – Co je ekologická stopa?* [online] Praha: Zelený kruh, o.p.s.,

©2007 [cit. 10. 7. 2011]. Dostupné z: [www.hraozemi.cz/ekostopa.html](http://www.hraozemi.cz/ekostopa.html)

*Během 100 let lidstvo vyhyne, předpovídá známý mikrobiolog.* [online] Novinky.cz, 2011

[cit. 16. 8. 2011]. Dostupné z: [http://www.novinky.cz/veda-skoly/241409-behem-100-let-](http://www.novinky.cz/veda-skoly/241409-behem-100-let-lidstvo-vyhyne-predpovida-znamy-mikrobiolog.html)

[lidstvo-vyhyne-predpovida-znamy-mikrobiolog.html](http://www.novinky.cz/veda-skoly/241409-behem-100-let-lidstvo-vyhyne-predpovida-znamy-mikrobiolog.html)

*EFQM – The 9 Criteria.* [online] Brusel: EFQM, 2012 [cit. 14. 3. 2012]. Dostupné z:

<http://www.efqm.org/en/tabid/392/default.aspx>

*Udržitelný rozvoj - Vaše Evropa - podniky.* [online] Oddělení komunikace Evropské komise,

©2013 [cit. 5. 2. 2013]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/youreurope/business/doing-business-](http://ec.europa.eu/youreurope/business/doing-business-responsibly/taking-sustainability-further/index_cs.htm)

[responsibly/taking-sustainability-further/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/youreurope/business/doing-business-responsibly/taking-sustainability-further/index_cs.htm)

## Ostatní

ČSN EN ISO 14001. Ženeva: 1996.

Nařízení Evropského Parlamentu a Rady č. 2493/2000.

Zákon č. 2/1993Sb. Listina základních práv a svobod.

Zákon o ochraně životního prostředí č. 17/1992Sb., ve znění pozdějších předpisů.

New World Resources. *Zpráva o udržitelném rozvoji za rok 2011.*

Plzeňský Prazdroj. *Zpráva o trvale udržitelném rozvoji 2011.*

Skanska ČR. *Zpráva o trvale udržitelném rozvoji 2012.*

Vodafone. *Zpráva o společenské odpovědnosti 2011.*

## Vlastní publikace

HINKE, Jana a PROCHÁZKOVÁ, Jitka. IFRS pro malé a střední podniky. *Vzdělávání a ekonomika jako hlavní determinanty hospodářského růstu*. Plzeň: ZČU v Plzni, 2009, str. 200-206. ISBN 978-807043788-9.

HINKE, Jana a ZBORKOVÁ, Jitka. Nové trendy ve vzdělávacím procesu finančního účetnictví na FEK ZČU v Plzni. *Nové požadavky na účetní výkazy v ČR*. Praha: Oeconomica, 2012, str. 38-42. ISBN 978-80-1904-3.

HINKE, Jana a ZBORKOVÁ, Jitka. Pojetí výuky finančního účetnictví na FEK ZČU v Plzni. *Media4U Magazine*. Praha: 2012, str. 35-39. ISSN 1214-9187.

HINKE, Jana a PROCHÁZKOVÁ, Jitka. Účetní výkaznictví malých a středních podniků včera, dnes a zítra. *Vzdělávání a ekonomika jako hlavní determinanty hospodářského růstu*. Plzeň: ZČU v Plzni, 2009, str. 114-119. ISBN 978-807043788-9.

HINKE, Jana a ZBORKOVÁ, Jitka. Přínos IFRS for SMEs pro efektivní řízení podniku. *Trendy v podnikání*. Plzeň: FEK ZČU v Plzni, 2012, str. 43-46. ISSN 1805-0603.

HOROVÁ, Michaela a ZBORKOVÁ, Jitka. Geneze udržitelného rozvoje v oblasti financí a účetnictví. *Trendy v podnikání*. Plzeň: FEK ZČU v Plzni, 2012, str. 1-6. ISBN 978-80-261-0051-5.

KRECHOVSKÁ, Michaela a ZBORKOVÁ, Jitka. Development of Internal Audit in the Context of Sustainability and its Integration into Business Management. *Advances in Finance and Accounting. Proceedings of the 1<sup>st</sup> WSEAS Conference on Finance, Accounting and Auditing*. Zlín: WSEAS Press, 2012, str. 334-337. ISBN 978-1-61804-124-1.

ZBORKOVÁ, Jitka. Corporate Leadership in the 21<sup>st</sup> Century and its Influence on Sustainability Reporting. *Proceedings of the 8<sup>th</sup> European Conference on Management, Leadership and Governance*. Paphos: Academic Publishing International Limited, 2012, str. 442-448. ISBN 978-1-908272-75-1.

HINKE, Jana a ZBORKOVÁ, Jitka. Analysis of the Current Harmonization Process for Financial Reporting Standards in the European Union and its Progress. *The 17<sup>th</sup> International Business Information Management Association Conference*. Milan: IBIMA, 2011, str. 1895-1903. ISBN 978-0-9821489-6-9.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a ZBORKOVÁ, Jitka. Účetnictví udržitelného rozvoje. *Ekonomika a manažment podnikov 2010*. Zvolen: Technická univerzita Zvolen, 2010, str. 154-159. ISBN 978-80-228-2150-6.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a ZBORKOVÁ, Jitka. The Sustainability Accounting in the Context of Economic, Environmental and Social Conditions of the 21<sup>st</sup> Century. *Annals of DAAAM for 2011 and Proceedings*. Vídeň: DAAAM International Vienna, 2011, str. 1465-1466. ISBN 978-3-901509-83-4.

ZBORKOVÁ, Jitka. The meaning and the role of the Sustainability Accounting in the 21<sup>st</sup> Century. *The 17<sup>th</sup> International Business Information Management Association Conference*. Milan: IBIMA, 2011, str. 1904-1912. ISBN 978-0-9821489-6-9.

KRECHOVSKÁ, Michaela, PROCHÁZKOVÁ TAUŠL, Petra, ZBORKOVÁ, Jitka. Study of Environmental Accounting and Its Role in Business Waste Management in the Czech Enterprises. *Advances in Accounting, Auditing and Risk Management*. Brasov: WSEAS Press, 2013, str. 108-113. ISBN 978-61804-192-0.

## Výzkumné záměry

<b>Interní grant Fakulty ekonomické, katedra financí a účetnictví</b>		<b>Rok řešení: 2012</b>
<b>Název projektu</b>	<b>Paradigma vývoje v 21. století a jeho vliv na chování ekonomických subjektů</b>	
Řešitel – akad. prac.	Ing. Michaela Horová, Ph. D.	
Spoluřešitelé akad. pracovníci	– Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc., Ing. Josef Červený, Ph.D., Ing. Pavlína Hejduková,	
Spoluřešitelé studenti	– Ing. Jitka Zborková, Ing. Zdeněk Hruška, Ing. Marie Černá, Ing. Veronika Burešová, Ing. Jan Lukeš	
Hlavní cíl projektu	Projekt je zaměřen na zkoumání dopadu vývojových trendů společnosti na řízení a rozhodování ekonomických subjektů. Hlavním cílem projektu je identifikovat vliv vývojových trendů 21. století na chování ekonomických subjektů s ohledem na využívané metody a nástroje, a to v rovině finančního řízení podnikatelských subjektů, účetních systémů a daňových aspektů.	

<b>Studentská vědecká konference</b>		<b>Rok řešení: 2011</b>
<b>Název projektu</b>	<b>Současné výzvy v řízení a ekonomice podniku</b>	
Řešitel – akad. prac.	Ing. Jitka Zborková	
Spoluřešitelé akad. pracovníci	– Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc., Ing. Michaela Horová, Ph.D	
Spoluřešitelé studenti	– Ing. Lucie Kuldová, Ing. Veronika Komorousová	
Stručný popis projektu:	Uspořádání mezinárodní vědecké konference v roce s názvem Trendy v podnikání 2011.	
Cíl projektu:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prezentace výsledků vědecké a odborné činnosti účastníků konference;</li> <li>- setkání a diskuse akademických pracovníků, doktorandů a odborníků z praxe;</li> <li>- navázání kontaktů pro spolupráci ve výzkumné a publikační činnosti a pro spolupráci s praxí;</li> </ul>	

**Model podnikového účetnictví udržitelného rozvoje**

<b>Interní grant Fakulty ekonomické, katedra financí a účetnictví</b>		<b>Rok řešení: 2011</b>
<b>Název projektu</b>	<b>Rozvoj teorie účetního systému z interdisciplinárního hlediska</b>	
Řešitel – akad. prac.	Ing. Michaela Horová, Ph. D.	
Řešitel – student	Ing. Lucie Vallišová	
Spoluřešitelé akad. pracovníci	– Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc., Ing. Jitka Zborková, Ing. Pavlína Hejduková, Ing. Jana Hinke, Ph.D.	
Spoluřešitelé studenti	– Ing. Dana Walterová	
Hlavní cíl projektu	Hlavním cílem projektu je tvorba modelu integrovaného účetního systému za účelem rozvoje a zlepšení transparentnosti podnikových procesů a měření a řízení výkonnosti podniku v kontextu přístupu udržitelné výroby a spotřeby v ekonomických, technických, environmentálních a sociálních podmínkách 21. století.	



<b>Interní výzkumný projekt, specifický výzkum</b>		<b>Rok řešení: 2009</b>
<b>Název projektu</b>	<b>Rozvoj účetní teorie v oblasti MSP se zaměřením na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS</b>	
Řešitel – akad. prac.	Ing. Jana Hinke, Ph.D.	
Spoluřešitelé – akad. pracovníci	doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D	
Spoluřešitelé – studenti	Ing. Jitka Zborková	
Cíl projektu:	Cílem projektu bylo provedení analýzy nového standardu IFRS pro malé a střední podniky (překlad, analýza oproti IFRS v plné verzi).	

## SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha A: Dotazníkové šetření 1 - „Přístup podniků ke společenské odpovědnosti a její vliv na finanční řízení a účetnictví“ realizované v roce 2012**
- Příloha B: Dotazníkové šetření 2**
- Příloha C: Environmentální výkaz**
- Příloha D: Environmentálně významné vstupy a výstupy pro sestavení bilance hmotných a energetických toků**
- Příloha E: Sociální výkaz**

**Příloha A: Dotazníkové šetření 1 - „Přístup podniků ke společenské odpovědnosti a její vliv na finanční řízení a účetnictví“ realizované v roce 2012**



FAKULTA EKONOMICKÁ  
ZÁPADOČESKÉ  
UNIVERZITY  
V PLZNI

**DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ NA TÉMA**

**„Přístup podniků ke společenské odpovědnosti a její vliv na finanční řízení a účetnictví“**

Tento dotazníkový průzkum si klade za cíl zjistit přístup podniků v ČR ke společenské odpovědnosti a udržitelnosti s dopadem na projevy v oblasti finančního řízení a účetnictví. Výsledky tohoto průzkumu budou sloužit pouze k výzkumným účelům Západočeské univerzity v Plzni, Fakulty ekonomické, katedry financí a účetnictví.

Tímto bychom Vám chtěli poděkovat za Váš čas a spolupráci, které si nesmírně vážíme.

**Identifikační část**

Právní forma podnikání:

- akciová společnost
- společnost s ručením omezeným
- jiné: \_\_\_\_\_

Počet zaměstnanců:

- 10 – 49 zaměstnanců (malý podnik)
- 50 – 249 zaměstnanců (střední podnik)
- 250 a více zaměstnanců (velký podnik)

Odvětví: \_\_\_\_\_

Výše obrátu (v roce 2010):

- do 10 mil. EUR
- do 50 mil. EUR
- nad 50 mil. EUR

Kraj působení: \_\_\_\_\_

Váš podnik je:

- český podnik
- podnik se zahraniční účastí
- nadnárodní společnost

1. Setkali jste se s pojmem společenská odpovědnost firem (CSR)?

- Ano
- Ne

2. Jak velký význam přikládá Vaše firma právě společenské odpovědnosti?

- Vysoký
- Střední
- Malý
- Žádný

3. Je dle Vašeho názoru princip společenské odpovědnosti v současné době nezbytným předpokladem ekonomického úspěchu firmy?

- Rozhodně ano
- Spíše ano
- Spíše ne
- Rozhodně ne

4. Domníváte se, že společenská odpovědnost firem (CSR) přináší firmě konkurenční výhodu?

- Rozhodně ano
- Spíše ano
- Spíše ne
- Rozhodně ne

5. Podporuje Váš podnik společensky prospěšné aktivity?

- Ano
- Ne

Pokud ano, jakou formou?

- Sponzoring
- Vzdělávání zaměstnanců
- Podpora regionu
- Ochrana životního prostředí
- Podpora neziskového sektoru
- Filantropie
- Jiné: \_\_\_\_\_

6. Má Vaše firma stanovená pravidla chování a jednání prostřednictvím vlastního etického kodexu?

- Ano
- Ne

7. Pečujete o odborný rozvoj svých zaměstnanců?

- Ano
- Částečně
- Ne

8. Uveďte nejvýznamnější motivy, které vedou Váš podnik k odpovědnému chování včetně míry vlivu (míra vlivu 1 nejmenší vliv, 5 největší vliv) – zakroužkujte:

- marketing	1	2	3	4	5
- konkurence	1	2	3	4	5
- eticko-morální	1	2	3	4	5
- tradice	1	2	3	4	5
- zvýšení motivace zaměstnanců	1	2	3	4	5
- zvýšení spokojenosti zaměstnanců	1	2	3	4	5
- vnímání firmy v očích zákazníků	1	2	3	4	5
- loajalita zákazníků	1	2	3	4	5
- lepší řízení rizik	1	2	3	4	5
- dodavatelsko-odběratelské vztahy	1	2	3	4	5
- zvýšení výkonnosti firmy	1	2	3	4	5
- inovace	1	2	3	4	5
- zvýšení konkurenceschopnosti firmy	1	2	3	4	5
- jiné:	1	2	3	4	5

9. Vykazuje Váš podnik kromě klasických ekonomických ukazatelů také sociální a environmentální aspekty své činnosti?

- Ano
- Částečně
- Ne

10. Zpracovává Váš podnik nefinanční report?

- Ano
- Ne

Pokud ano, jedná se o:

- Zprávu o udržitelném rozvoji
- Environmentální zprávu
- Zprávu o společenské odpovědnosti
- Jiné:

Je zpracováván nefinanční report vázán na vykazované finanční ukazatele?

- Ano
- Ne

11. Využívá Váš podnik některý z dobrovolných environmentálních nástrojů?

System environmentálního managementu (EMAS, ISO 14001)

Ekoznačení

Čistší produkce

Metoda LCA (hodnocení životního cyklu produktu)

Environmentální benchmarking

Jiný:

Žádný nevyužívá

12. Zabývá se Váš podnik sledováním environmentálních nákladů a výnosů?

- Ano
- Ne

Pokud ano:

Využíváte systém environmentálního účetnictví

Tyto náklady a výnosy sledujeme jiným způsobem – uveďte jakým:

---

13. Pracujete s pojmem udržitelný rozvoj v rámci strategie a řízení podniku?

Ano

Ne

14. Domníváte se, že Váš podnik přispívá k udržitelnému rozvoji?

Ano

Částečně

Ne

15. Zaregistrovali jste zavedení ekologických daní v českém daňovém systému?

Ano

Ne

Pokud ano, odkud jste tuto informaci získali?

Od státních orgánů

Z médií

Jiný zdroj:

---

16. Které ekologické daně se Vás týkají?

Žádné

Daň ze zemního plynu a ostatních plynů

Daň z pevných paliv

Daň z elektřiny

17. Jak se u Vás projevilo zavedení ekologických daní?

Růstem nákladů

Zvýšením administrativy

Neprojevilo

18. Jak jste reagovali na zavedení ekologických daní?

Inovacemi v technologických postupech

Zvýšením cen výrobků

Úspornými opatřeními ve spotřebě zdaněných produktů

19. Máte zaveden systém měření a řízení výkonnosti ve Vašem podniku?

Ano

Ne

Pokud ano, z jakého důvodu:

Strategické plánování a řízení podniku

Controlling

Systém odměňování

Jiné:

---

20. Z jakého pohledu je ve Vašem podniku výkonnost chápána?

---

---

21. Jaké metody (nástroje) používáte pro měření a řízení výkonnosti ve Vašem podniku?

Základní ukazatele finanční analýzy

EVA

MVA

Balanced Scorecard

Benchmarking

Jiné: \_\_\_\_\_

22. Zahrnujete vliv společenské odpovědnosti, pokud měříte výkonnost Vašeho podniku?

Ano, využíváme následující kritéria:

---

Ne, ale jsme názoru, že by měl být zahrnut

Ne, vliv společenské odpovědnosti by neměl být zahrnován do měření výkonnosti podniku

23. Jaké faktory nejvíce ovlivňují výkonnost Vašeho podniku?

---

---

---

---

24. Jaké metody používáte k hodnocení efektivnosti investičních projektů?

Čistá současná hodnota

Vnitřní výnosové procento

Index rentability

Prostá doba návratnosti

Diskontovaná doba návratnosti

Účetní rentabilita

Nákladová kritéria

Jiná metoda – uveďte: \_\_\_\_\_

25. Jakým způsobem odhadujete náklady na vlastní kapitál?

Model oceňování kapitálových aktiv (CAPM)

Stavebnicová metoda (metoda INFA nebo komplexní stavebnicová metoda)

Průměrná rentabilita

Odvození nákladů vlastního kapitálu z nákladů cizího kapitálu

Dividendový model

Jiná metoda – uveďte: \_\_\_\_\_

---

---

26. Jaké jsou hlavní cíle Vašeho podnikání?

Maximalizace tržní hodnoty podniku

Maximalizace zisku podniku

Maximalizace podílu na trhu

Finanční stabilita podniku

Udržitelné podnikání

Jiné cíle:

---

---

27. Je vytvářen tlak různých stakeholderů (např. investoři, banky, veřejnost) na report výstupů Vašeho podniku?

Ano

Ne

Pokud ano, jaké jsou jejich požadavky?

---

---

---



## **Příloha B: Dotazníkové šetření 2 – Problematika udržitelného rozvoje na podnikové úrovni a její vliv na nefinanční reporting podniku“**

### **DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ NA TÉMA**

#### **„Problematika udržitelného rozvoje na podnikové úrovni a její vliv na nefinanční reporting podniku“**

Tento dotazníkový průzkum si klade za cíl zjistit přístup podnikatelských a nepodnikatelských subjektů v ČR k problematice udržitelného rozvoje a jeho vliv na reporting společnosti.

Výsledky tohoto průzkumu budou sloužit pouze k výzkumným účelům Západočeské univerzity v Plzni, Fakulty ekonomické, katedry financí a účetnictví.

#### **Identifikační část**

Počet zaměstnanců:

- 0 – 9 zaměstnanců
- 10 – 49 zaměstnanců
- 50 – 249 zaměstnanců
- 250 a více zaměstnanců

Výše obratu (v roce 2011):

- do 10 mil. EUR
- do 50 mil. EUR
- nad 50 mil. EUR

Zaměření činnosti:

- výroba
- obchod
- služby

Kraj působení :

Vaše organizace je:

- tuzemská organizace operující převážně v rámci EU
- pobočka nadnárodní společnosti operující převážně v rámci EU
- pobočka nadnárodní společnosti operující pouze v ČR
- tuzemská organizace operující pouze v ČR
- pobočka nadnárodní společnosti operující celosvětově
- tuzemská organizace operující celosvětově

## II. Ekonomická oblast

Jaké jsou hlavní cíle Vašeho podnikání?

- Maximalizace tržní hodnoty podniku
- Maximalizace zisku podniku
- Maximalizace podílu na trhu
- Finanční stabilita podniku
- Udržitelné podnikání
- Jiné cíle:

---

---

Máte zaveden systém měření a řízení výkonnosti ve Vašem podniku?

- Ano
- Ne

Pokud ano, jaké metody (nástroje) používáte pro měření a řízení výkonnosti ve Vašem podniku?

- Základní ukazatele finanční analýzy
- EVA – Economic Value Added
- MVA – Market Value Added
- Balanced Scorecard
- Benchmarking
- Jiné: \_\_\_\_\_

Co dle Vašeho názoru zajišťuje především perspektivu Vaší organizace?

- Výrobní program (zaměření činnosti)
- Pracovní tým - zaměstnanci
- Vedení organizace
- Patenty
- Investice do výzkumu a vývoje
- Jiné aspekty: \_\_\_\_\_

### III. Environmentální oblast

Zabývá se Vaše organizace otázkami životního prostředí?

- Ano
- Ne

Jaké z níže uvedených environmentálních aspektů své činnosti považujete za významné:

- Emise do vzduchu
- Emise do vody
- Odpady a nebezpečné odpady
- Vliv na krajinu a biodiverzitu
- Spotřeba energie a tepla
- Spotřeba vody
- Spotřeba surovin
- Jiné aspekty:
- Zaměření činnosti naší organizace převážně neovlivňuje životní prostředí

Realizovala Vaše organizace v uplynulém období opatření vedoucí ke snížení environ. dopadů?

- Ano, uveďte:
- Ne

Jaký je podíl následujících položek na celkových nákladech – odhad v %:

- Spotřeba energie a tepla
- Spotřeba vody
- Spotřeba surovin

Máte zaveden systém environmentálního managementu (EMS), pokud ano, jaký?

- EMAS
- Certifikace ISO
- Zavedený, ale necertifikovaný EMS
- Žádný

Využíváte některý z dobrovolných environmentálních nástrojů?

- Environmentální manažerské účetnictví
  - Environmentální značení
  - Čistší produkce
  - Hodnocení životního cyklu LCA
  - Ekodesign
  - jiné: \_\_\_\_\_
  - žádné
- \_\_\_\_\_

#### IV. Sociální oblast

Které z níže uvedených skupin zainteresovaných stran (mimo zákazníků) považujete pro Vaši organizaci za nejvýznamnější?

- Veřejnost (místní komunita)
- Státní správa
- Obchodní partneři
- Ekologické organizace
- Zaměstnanci
- Další:

Zjišťujete názory zainteresovaných stran na činnost Vaší organizace (setkání, průzkumy, atd)?

- ANO, opakovaně
- ANO, nahodile
- NE

Jak velký význam v rámci řízení podniku přikládá Vaše organizace společenské odpovědnosti?

- Velký
- Střední
- Nízký
- Žádný

Je dle Vašeho názoru společenská odpovědnost nezbytným předpokladem ekonomického úspěchu?

- Rozhodně ano
- Spíše ano
- Spíše ne
- Rozhodně ne

Podporuje Vaše organizace společensky prospěšné aktivity (sponzoring, podpora místní komunity)?

- ANO
- NE

Má Vaše organizace stanovená vlastní pravidla chování – např. etický kodex?

- ANO
- NE

Pečujete pravidelně a systematicky o rozvoj a vzdělávání svých zaměstnanců?

- ANO,
- NE

## V. Hodnocení udržitelného rozvoje

Pracujete s pojmem udržitelný rozvoj v rámci strategie a řízení podniku?

- ANO
- NE

Kterou z níže uvedených definic udržitelného rozvoje znáte? A které z nich nejvíce podle Vás vystihuje jeho podstatu?

DEFINICE	ZNÁM	NEJLÉPE VYSTIHUJE
A) Udržitelný rozvoj je takový rozvoj, který uspokojuje potřeby současné generace, aniž by ohrozil možnost uspokojovat potřeby generací budoucích.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
B) Udržitelný rozvoj je takový rozvoj, který zajistí rovnováhu mezi třemi základními pilíři: ekonomickým, environmentálním a sociálním.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
C) Udržitelný rozvoj je schopnost lidstva zabezpečit takový rozvoj znalostního a etického potenciálu, aby dokázalo překonat globální výzvy.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
D) Udržitelný rozvoj na úrovni organizace je naplňován komerční úspěšností a dosahováním zisku.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pokud jste v políčku „nejlépe vystihuje“ zaškrtnli některou z možností a) –c) vyjádřete se k dané definici blíže, rozhodněte, zdali podnikání danou definici naplňuje či nikoliv:

- a)  Podnikání naplňuje potřeby současnosti a budoucnosti.  
 Podnikání naplňuje potřeby současnosti na úkor budoucnosti
- b)  Podnikání pozitivně naplňuje ekonomické, environmentální a sociální cíle.  
 Podnikání pozitivně naplňuje ekonomické a sociální cíle, ale je v rozporu s environmentálními cíli.
- c)  Podnikání je produktem a zdrojem znalostního potenciálu.  
 Podnikání není postaveno na znalostním potenciálu a ani jej negeneruje.

Domníváte se, že Váš podnik přispívá k udržitelnému rozvoji?

- ANO
- NE

## VI. Nefinanční reporting

Vyazuje Vaše organizace vedle klasických ekonomických ukazatelů také environmentální a sociální aspekty své činnosti (např. na webových stránkách, výroční zpráva, ...)?

- ANO
- NE

Zpracovává Váš podnik nefinanční reporting?

- Zpráva o společenské odpovědnosti
- Environmentální zpráva
- Zpráva o udržitelném rozvoji
- Zpráva dle požadavků GRI (Global Reporting Initiative)
- Dobrovolné nefinanční informace jsou zveřejňovány ve výroční zprávě
- Jiné:
- Tyto informace nezveřejňujeme (pokud jste zaškrtnli tuto odpověď, zbývající otázky nevyplňujte)

Podle jaké osnovy zprávu sestavujete?

- podle vlastní osnovy
- podle vzoru:

V jakých jednotkách uvádíte informace?

- pouze ve fyzických jednotkách (emise do ovzduší)
- také ve finančním vyjádření (poplatky za emise)

Jakým způsobem zprávu zveřejňujete?

- v tištěné podobě
- na internetových stránkách

Je vytvářen tlak různých zainteresovaných skupin na reporting výstupů Vaší organizace?

- ANO
- NE
- Pokud ano, jaké jsou jejich požadavky?







**Příloha D: Environmentálně významné vstupy a výstupy pro sestavení bilance hmotných a energetických toků**

<b>VSTUP V kg, GJ / období</b>	<b>VÝSTUP v kg / období</b>
<b>Suroviny</b>	<b>Výrobek</b>
<b>Pomocné látky</b>	Hlavní výrobek
<b>Pořizovací látky</b>	Vedlejší výrobky
<b>Obaly</b>	<b>Odpad</b>
<b>Energie</b>	Obyčejný odpad
Plyn	Využitelný odpad
Uhlí	Nebezpečný odpad
Paliva	<b>Odpadní voda</b>
Dálkové vytápění	Množství odpadních vod
Obnovitelné zdroje (biomasa, dřevo)	Těžké kovy
Sluneční energie, vítr, voda	ChSK
Elektrická energie vyrobená mimo podnik	BSK <sub>5</sub>
Elektrická energie vyrobená v podniku	<b>Emise do ovzduší</b>
<b>Voda</b>	CO <sub>2</sub>
Komunální voda	CO
Podzemní voda	NO <sub>x</sub>
Pramenitá voda	SO
Dešťová voda	Prach
	NH <sub>4</sub> , těkavé org. látky,
	Látky poškozující ozónovou vrstvu

## Příloha E: Sociální výkaz

Řádek	Položka	Tis. Kč
	<b>Sociální náklady</b>	
	<b>Provozní náklady</b>	
1.	Mzdové náklady (odpovídající část nákladů osobních nákladů souvisejících se sociálními aktivitami podniku; náklady na vzdělávání a rozvoj)	
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 BOZP);	
4.	Okolí podniku: příspěvky na rozvoj obce apod.	
<b>5.</b>	<b>Podíl kapitálových výdajů</b> Odpisy sociálně vyvolaných investic (např. investice na zvýšení bezpečnosti a do zlepšení v oblasti BOZP, investice do zařízení pro zaměstnance)	
	<b>Celkové sociální náklady</b>	
	<b>Sociální přínosy</b>	
<b>6.</b>	<b>Podnikem realizované výnosy</b> , např.: přínosy plynoucí z dobré výkonnosti podniku v sociální (etické) oblasti;	
<b>7.</b>	<b>Nákladové úspory</b> , např.: úspory plynoucí z nízké fluktuace zaměstnanců, úspory na pojistném vzhledem ke zlepšení v oblasti BOZP, úspory vyplývající z vyšší produktivity práce;	
<b>8.</b>	<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. výnosy</b>	