



# **KONCEPT INTEGRACE ASPEKTŮ UDRŽITELNOSTI DO SYSTÉMU IAS/IFRS**

**Ing. Lucie Vallišová**

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

Školitel: Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.

Katedra financí a účetnictví

Plzeň, 2015

## ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem disertační práci na téma  
**„Koncept integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS“**  
vypracovala samostatně za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....  
Ing. Lucie Vallišová

## **PODĚKOVÁNÍ**

Na tomto místě bych ráda upřímně poděkovala všem, kteří jakýmkoliv způsobem přispěli k vytvoření této práce. Můj dík patří především mé školitelce prof. Ing. Lili Dvořákové, CSc. za její ochotu, trpělivost, cenné rady a podněty, které mi při tvorbě této práce poskytla. Dále bych ráda poděkovala rodině za podporu během celé doby mého studia.

## **ANOTACE**

V oblasti účetního výkaznictví, podobně jako u řízení celého podniku, začíná být kladen stále větší důraz na multidimenzionalitu. Vedle ekonomických aspektů vyvstává potřeba zohlednění vlivu podniku také na životní prostředí a společnost. Nicméně stále většina účetních systémů vychází z finančního pohledu na podnik a úroveň sociální a environmentální výkonnosti posuzuje pouze výjimečně. Nejinak je tomu i v případě Mezinárodních účetních standardů. Multidimenzionální měření výkonnosti podniku není v rámci nich možné. Cílem této disertační práce je na tento problém reagovat a navrhnout Koncept integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS a poskytnout tak jednotný rámec pro reporting v oblasti ekonomického, sociálního a environmentálního působení organizace.

V první části disertační práce autorka vymezuje tento klíčový problém, na jehož základě je dále stanoven cíl disertační práce a metodický postup k jeho dosažení. Druhá část disertační práce obsahuje teoretická východiska věnující se problematice Mezinárodních účetních standardů a konceptu udržitelného rozvoje a dále obsahuje výsledky kvantitativního výzkumu, který autorka provedla v oblasti Mezinárodních účetních standardů. Třetí část disertační práce si klade za cíl přispět také k rozvoji praktických aspektů problematiky udržitelného rozvoje a autorka uvádí vlastní návrh Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS včetně všech strukturálních částí (katalog sociálních a environmentálních faktorů, klasifikaci požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace, návrh na úpravu a doplnění Konceptního rámce IAS/IFRS, návrh na úpravu a doplnění IAS 1, návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví, návrh standardu Sociální účetní výkaznictví, metodiku implementace do podnikové praxe) a následného ověření konceptu v podnikové praxi. V poslední části práce jsou formulovány závěry a diskutovány doporučené návrhy pro praxi.

### **Klíčová slova:**

Harmonizace, IAS/IFRS, sociální a environmentální faktory podnikání, stakeholder, účetnictví a reporting udržitelného rozvoje, udržitelný rozvoj.

## **ANNOTATION**

In the field of financial reporting, as in managing of an entire enterprise, there is a beginning of putting increasing emphasis on the multidimensionality. Besides the economic aspects, the need of taking into account the impact of the enterprise on the environment and society arises. However, still majority of the accounting systems are based on the financial view of the enterprise and the level of social and environmental performance is assessed in exceptional cases only. The case of International accounting standards does not vary. Multidimensional measurement of business performance is not possible within these standards. The aim of this thesis is to react on this issue and propose a concept of integrating sustainability aspects into the IAS/IFRS system and provide a uniform framework for reporting on economic, social and environmental performance of the organization.

In the first part of the thesis the author identifies the key issue that provides the base of which further aim of thesis and methodical procedure to achieve it is being set. The second part of the thesis contains theoretical solutions of handling the International Accounting Standards issue and the concept of sustainable development as well as the results of quantitative results research that was carried out within the International Accounting Standards by the author. The third part of the thesis aims to contribute to the development of practical aspects of the sustainable development and author presents her very own proposal of the Concept of sustainable development aspects integration into the IAS/IFRS system including all structural parts (a catalogue of social and environmental factors, a classification of stakeholders requirements for information disclosures, a proposal to adjust and supplement the IAS/IFRS Conceptual Framework, a proposal to adjust and supplement the IAS 1, a proposal of Environmental Financial Reporting Standardization, a proposal of Social Financial Reporting Standardization, methodology of implementation into the business practice) and subsequent proof of this concept in business practice. In the last part conclusions are formulated and recommended proposals for the practice are discussed.

### **Key words:**

Standardization, IAS/FRS, social and environmental factors of business, stakeholder, accounting and reporting of sustainable development, sustainable development.

## **ANNOTATION**

Dans le domaine de l'information financière, comme dans le domaine de la gestion de l'ensemble de l'entreprise, l'accent commence à être mis davantage sur le caractère multidimensionnel. Outre les aspects économiques il est nécessaire de prendre en compte l'impact de l'entreprise sur l'environnement et la société. Cependant, la plupart des systèmes de comptabilité est encore basée sur la vision financière de l'entreprise et le niveau de performance sociale et environnementale est évaluée seulement dans des cas exceptionnels. La mesure de la performance de l'entreprise multidimensionnelle n'est pas dans le cadre de ces normes possible. Le but de cette thèse est de réfléchir à cette question et de proposer le concept de l'intégration des aspects de durabilité dans le système IAS/IFRS et de fournir un cadre uniforme pour les rapports sur la performance économique, sociale et environnementale de l'organisation. Dans la première partie de la thèse l'auteur identifie le problème clé. Basé sur ces questions clés, l'objectif de ce travail est ainsi fixé ensemble avec la méthodique pour l'atteindre. La deuxième partie de la thèse contient le traitant théorique de la question des normes comptables internationales et du concept de développement durable. Cette partie contient également les résultats de la recherche quantitative que l'auteur a réalisé dans le domaine des normes comptables internationales. La troisième partie de la thèse vise à contribuer au développement des aspects pratiques du développement durable et l'auteur présente sa proposition du concept de l'intégration des aspects de durabilité dans le système IAS/IFRS, y compris toutes les pièces structurelles (le catalogue des facteurs sociaux et environnementaux, la classification des exigences des parties prenantes aux informations à fournir, la proposition visant à ajuster et compléter le cadre des normes IAS/IFRS, la proposition de modification et de la supplémentation de la norme IAS 1, le projet de norme d'information financière de l'environnement, le projet de norme d'information financière sociale, la méthode de mise en œuvre en pratique) et la vérification subséquente du concept dans la pratique des affaires. Dans la dernière partie des conclusions sont formulées et les propositions recommandées pour la pratique sont ensuite discutées.

### **Mots-clés:**

L'harmonisation, IAS/IFRS, les facteurs sociaux et environnementaux de l'entreprise, la comptabilité et les rapports de développement durable, le développement durable.

## **OBSAH**

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I. ODDÍL - VYMEZENÍ PROBLÉMU, DEFINICE CÍLE, METODICKÝ POSTUP ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE</b> .....	<b>12</b>
<b>1 VYMEZENÍ PROBLÉMU DISERTAČNÍ PRÁCE</b> .....	<b>13</b>
<b>2 DEFINICE CÍLE A METODICKÝ POSTUP ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE</b> ....	<b>15</b>
2.1 Stanovení cíle disertační práce .....	15
2.2 Metodický postup řešení disertační práce .....	17
2.2.1 Metodický postup zpracování teoretických východisek disertační práce.....	19
2.2.2 Metodika výzkumu a postup zpracování dotazníku .....	21
2.2.3 Metodický postup zpracování návrhu Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS .....	22
2.2.4 Použité metody vědeckého zkoumání .....	26
<b>II. ODDÍL - TEORETICKÁ VÝCHODISKA A KVANTITATIVNÍ VÝZKUM DISERTAČNÍ PRÁCE</b> .....	<b>28</b>
<b>3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA DISERTAČNÍ PRÁCE</b> .....	<b>29</b>
3.1 Klasifikace účetních systémů v Evropské unii a jejich regulace .....	29
3.2 Harmonizace účetnictví .....	32
3.2.1 Proces harmonizace evropského účetnictví .....	33
3.2.2 Proces harmonizace světového účetnictví .....	38
3.2.3 Používání IFRS ve Spojených státech amerických .....	40
3.3 IAS/IFRS: prostředek harmonizace účetnictví .....	41
3.3.1 Shrnutí dosavadního vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	41
3.3.2 Charakteristika současného účetního systému IAS/IFRS .....	43
3.4 Koncept trvale udržitelného rozvoje .....	60

3.4.1	Problematika udržitelnosti a její význam na přelomu 20. a 21. století.....	63
3.4.2	Udržitelné podnikání .....	64
3.4.3	Měření a řízení udržitelné výkonnosti podniků .....	69
3.4.4	Účetnictví udržitelného rozvoje.....	75
3.4.5	Zpráva jako prostředek komunikace podniku se zúčastněnými stranami .....	78
<b>4</b>	<b>VÝZKUM V OBLASTI APLIKACE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ U PRÁVNICKÝCH A FYZICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICCE .....</b>	<b>81</b>
4.1	Obecná vstupní data .....	82
4.2	IAS/IFRS ve vaší firmě .....	84
4.3	Váš názor na IAS/IFRS .....	94
4.4	Závěr dotazníkového šetření a navržená doporučení .....	108
<b>III.</b>	<b>ODDÍL - NÁVRH KONCEPTU INTEGRACE ASPEKTŮ UDRŽITELNOSTI DO SYSTÉMU IAS/IFRS .....</b>	<b>110</b>
<b>5</b>	<b>VLASTNÍ NÁVRH NA INTEGRACI ASPEKTŮ UDRŽITELNOSTI DO MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ .....</b>	<b>111</b>
5.1	Sestavení katalogu základních sociálních a environmentálních faktorů.....	113
5.2	Identifikace zúčastněných stran: vlastní návrh na klasifikaci významnosti požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace .....	127
5.3	Návrh na úpravu a doplnění Koncepčního rámce IAS/IFRS .....	138
5.4	Návrh na úpravu a doplnění IAS 1.....	144
5.5	Návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví.....	146
5.6	Návrh standardu Sociální účetní výkaznictví.....	152
5.7	Návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví.....	158
5.8	Ověření navrženého Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS v podnikové praxi .....	166



5.8.1 Zvolení organizační jednotky .....	166
5.8.2 Plánovací fáze .....	166
5.8.3 Analyzační fáze .....	172
5.8.4 Fáze designu .....	173
5.8.5 Školící a simulační fáze .....	182
5.8.6 Realizace .....	183
5.8.7 Zhodnocení a doporučené závěry pro společnost New Word Resourecs .....	183
<b>6 DOSAŽENÍ CÍLŮ A ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ DISERTAČNÍ PRÁCE .....</b>	<b>184</b>
6.1 Přínos práce pro rozvoj vědy a výzkumu .....	185
6.2 Přínos práce pro praxi .....	186
<b>FORMULACE ZÁVĚRŮ A DOPORUČENÍ VE VZTAHU KE STANOVENÉMU PRIMÁRNÍMU CÍLI DISERTAČNÍ PRÁCE .....</b>	<b>187</b>
<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>191</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>192</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>	<b>195</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>197</b>
Vlastní publikace .....	197
Cizí zdroje .....	198
Ostatní zdroje .....	205
<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>206</b>

## Úvod

Významným rysem současné světové ekonomiky je globalizace, jednotlivé části světa se relativně přibližují a propojují ve větší celky. I vzdálené skutečnosti začínají člověka ovlivňovat ve větší míře a příměji, než tomu bylo v minulosti. Roste počet spotřebitelů nakupujících zahraniční zboží, stále více firem operuje nejen na domácím, ale také na zahraničním trhu a stejně tak je tomu i na trhu investic. V souvislosti s internacionalizací a vytvořením jednotného trhu v rámci Evropské unie se logicky zvyšují i nároky uživatelů účetních výkazů, tj. zainteresovaných osob z vnitřního i vnějšího okolí podniku. Uživatelé požadují srovnatelné, srozumitelné a věrohodné finanční informace o finanční pozici a výkonnosti jednotlivých ekonomických subjektů působících na tomto trhu. Jejich vzájemná srovnatelnost je zajišťována prostřednictvím harmonizace účetnictví, tedy sbližování účetních pravidel a výkazů ekonomických subjektů napříč jednotlivými státy směrem k mezinárodně uznávaným účetním systémům.

K harmonizaci účetních zásad a principů v rámci Evropské unie přispívá i Rada Evropského společenství. Činí tak prostřednictvím vydávání účetních směrnic a jejich následnou aplikaci v jednotlivých členských státech. Za její stěžejní krok lze považovat zejména Nařízení ES 1606/2002 o používání IAS/IFRS, které ukládá společnostem s veřejně obchodovatelnými cennými papíry povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Vydáním směrnice o využívání IAS/IFRS je také členským státům na národní úrovni umožněno rozšířit používání IAS/IFRS nad rámec Směrnic a mohou povolit, nebo dokonce požadovat sestavování účetní závěrky na bázi IAS/IFRS i u podniků neregistrovaných na burzách cenných papírů.

Přestože tyto obecně uznávané účetní standardy již do značné míry ovlivňují účetnictví nejen v České republice, ale i v řadě států Evropské unie, proces konvergence mezi jednotlivými národními účetními systémy vzhledem k IAS/IFRS či US GAAP nebyl a v dohledné době ani nebude dokončen. Existuje tak celá řada rozdílů, jež způsobují problémy s mezinárodní komparací účetních výkazů, a tento fakt významně ovlivňuje

hodnocení finanční pozice a výkonnosti podniku a znesnadňuje uživatelům účetních výkazů přijetí jakéhokoliv rozhodnutí.

V posledních letech se však společnost mění, lidé si začínají uvědomovat neudržitelnost současného způsobu života a vyvíjejí stále větší tlak na alespoň zachování současných podmínek i pro budoucí generace, což se náležitě transformuje také do podnikového prostředí a principy udržitelného rozvoje tak zasahují i do oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, potažmo účetní harmonizace a standardizace. V době vzniku IAS/IFRS však koncepce udržitelného rozvoje nebyla akceptována, což potvrdila i provedená analýza, a byl konstatován fakt, že koncept udržitelného rozvoje není v plném rozsahu integrován do obsahu Koncepčního rámce ani jednotlivých standardů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neposkytují dostatečně komplexní multidimenzionální pohled na podnik a tato neprovázanost ekonomické oblasti se sociální a environmentální dimenzí má za následek významné snížení vypovídací schopnosti a spolehlivosti na základě informací publikovaných IAS/IFRS.

Na tento nově vzniklý problém a nutnost začlenění sociálních a environmentálních faktorů do podnikové praxe se autorka snaží ve své práci reagovat a přichází s návrhem Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS. Nejprve v úvodu práce vymezuje tento klíčový problém, na jehož základě je dále stanoven cíl disertační práce a metodický postup k jeho dosažení. Následující kapitoly se postupně zabývají kvalitativním a kvantitativním výzkumem v oblasti Mezinárodních účetních standardů a konceptem udržitelného rozvoje na podnikové úrovni a rozvíjí tak teoretickou bázi dané problematiky. Druhá část disertační práce si klade za cíl přispět také k rozvoji praktických aspektů problematiky udržitelného rozvoje a uvádí autorkou navržený Koncept integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS včetně všech jí navržených strukturálních částí (katalog sociálních a environmentálních faktorů, klasifikaci požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace, návrh na úpravu a doplnění Koncepčního rámce IAS/IFRS, návrh na úpravu a doplnění IAS 1, návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví, návrh standardu Sociální účetní výkaznictví, metodiku implementace do podnikové praxe) a následného ověření konceptu v podnikové praxi. V poslední části práce jsou formulovány závěry, diskutovány doporučené návrhy pro praxi a také nastíněn možný směr budoucího vývoje v této oblasti.

## **I. ODDÍL**

# **VYMEZENÍ PROBLÉMU, DEFINICE CÍLE, METODICKÝ POSTUP ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE**

---

# 1 Vymezení problému disertační práce

Volný pohyb zboží, služeb a výrobních faktorů, stejně jako vytvoření jednotného trhu, to vše vyvolalo v rámci Evropské unie potřebu jednotného podnikatelského prostředí, jehož základními atributy budou srovnatelné a věrohodné finanční informace o jednotlivých ekonomických subjektech na tomto trhu působících (Vallišová, 2011). Primárním zdrojem takovýchto informací je především finanční účetnictví. Přestože účetnictví evropských států je postaveno na společném základu, je ovlivněno odlišnými ekonomickými, sociálními a právními faktory dané země, jež zapříčiňují určité odlišnosti. Postupující globalizace a vznik Evropské unie však začíná tyto rozdíly stírat a účetní informace obsažené v účetních závěrkách napříč jednotlivými státy začínají být postupně harmonizovány.

Harmonizací je myšleno sblížování účetních pravidel a výkazů ekonomických subjektů v různých zemích tak, aby byly navzájem srovnatelné a srozumitelné všem potenciálním uživatelům, včetně zahraničních investorů. Těmto uživatelům účetních závěrek je třeba poskytovat informace o finanční pozici a výkonnosti podniku v podobě, která odpovídá mezinárodně uznávaným účetním zásadám a principům (Vallišová, 2011). Harmonizace probíhá na dvou úrovních, na nižší úrovni v rámci určitého hospodářského seskupení, například v rámci Evropské unie, a dále pak na úrovni celosvětové. Jejím konečným cílem je dosažení žádoucí vypovídací schopnosti účetních výkazů na úrovni jednotlivých zemí. Této skutečnosti je dosaženo za pomoci konvergence národních účetních systémů směrem k jednomu ze dvou celosvětově uznávaných konceptů účetních standardů: na poli Evropské unie jsou aplikovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards) a na finančních trzích Spojených států amerických jsou to Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles).

Nicméně pohled na podnik se mění. Obrovský rozvoj trhu v druhé polovině minulého století vedl většinu vyspělého světa k hodnotově orientované společnosti, kterou je možno charakterizovat konzumním způsobem života. Tyto tendence nestřídmosti a bezohlednosti vůči budoucím generacím se projevují i v podnikové praxi a mají negativní následky nejen na životní prostředí. Naštěstí si společnost v posledních třiceti letech začíná uvědomovat

neudržitelnost tohoto jednání a postupně se začínají prosazovat principy trvale udržitelného rozvoje.

Koncept udržitelného rozvoje představuje vizi vývoje společnosti, jež v sobě kloubí ekonomický rozvoj na straně jedné spolu s otázkami sociálními a s ochranou životního prostředí na straně druhé. Tento fakt vyvolává nepopíratelnou potřebu informací reflektujících také tyto aspekty, podniky začínají být viděny nejen jako jednotky ekonomické, ale také jako jednotky sociální a environmentální a tyto principy udržitelného rozvoje tak stále více zasahují i do oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. V současné době však reporting udržitelného rozvoje nepodléhá žádné regulaci a tak je jeho kvalita v mnoha ohledech diskutabilní.

Předkládaná disertační práce se snaží na tento problém reagovat a v návaznosti na řadu systémů zabývajících se aspekty udržitelnosti vytvořit v rámci Mezinárodních účetních standardů také základnu pro reporting sociálních a environmentálních faktorů podnikových činností. Primárním cílem disertační práce je tedy konstruktivní návrh integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS.

## 2 Definice cíle a metodický postup řešení disertační práce

V oblasti účetního výkaznictví, podobně jako u řízení celého podniku, začíná být kladen stále větší důraz na multidimenzionalitu. Vedle ekonomických aspektů vyvstává potřeba zohlednění vlivu podniku také na životní prostředí a společnost. Nicméně stále většina účetních systémů vychází z finančního pohledu na podnik a úroveň sociální a environmentální výkonnosti posuzuje pouze výjimečně. Nejinak je tomu i v případě Mezinárodních účetních standardů. Multidimenzionální měření výkonnosti podniku není v rámci nich možné, a proto je zapotřebí tyto aspekty v systému Mezinárodních účetních standardů zohlednit.

### 2.1 Stanovení cíle disertační práce

Na základě provedené analýzy teoretických východisek věnujících se tématu Mezinárodních účetních standardů, konceptu udržitelného rozvoje a vlastních výsledků dotazníkového šetření byl definován cíl disertační práce jako **návrh Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS**. Tento návrh by měl doplnit stávající systém IAS/IFRS a poskytnout tak jednotný rámec pro reporting v oblasti ekonomického, sociálního a environmentálního působení organizace a umožnit komplexní a multidimenzionální pohled na podnik.

Analyticko-systematický postup stanovení cíle disertační práce je znázorněn na následujícím schématu.

**1. Vykazují požadavky uživatelů účetních závěrek na informace z oblasti sociální a environmentální vzrůstající tendenci?**

ODPOVĚĎ: *Ano. Důkazem pro toto tvrzení je nejen provedené dotazníkové šetření, ale i řada odborných statí a publikovaných vědeckých článků dalších autorů (Bennett, Burritt, Hyršlová, Kovanicová, Schaltegger, Sturm) a v neposlední řadě též návrh Evropské komise na povinné zveřejňování sociálních a environmentálních informací velkých podniků*

**2. Jaký je účel pro klasifikaci, oceňování a vykazování informací ze sociální a environmentální oblasti v účetní závěrce účetní jednotky?**

ODPOVĚĎ: *Reporting je uceleným informačním systémem informujícím také externí zainteresované strany a širokou veřejnost, a tudíž by měl poskytovat informace o všech aktivitách účetní jednotky.*

**3. Poskytuje integrace aspektů udržitelnosti do systému účetnictví účinnější podporu pro řízení a rozhodování podniku?**

ODPOVĚĎ: *Ano. Pokud účetní jednotka nezohledňuje v dostatečné míře všechny své podnikové aktivity, dochází ke zkreslování skutečností, a tím pak ke znesnadnění přijímání kvalifikovaných rozhodnutí a celého jejího řízení.*

**4. Poskytuje systém IAS/IFRS dostatečnou základnu pro klasifikaci, oceňování a vykazování informací ze sociální a environmentální oblasti?**

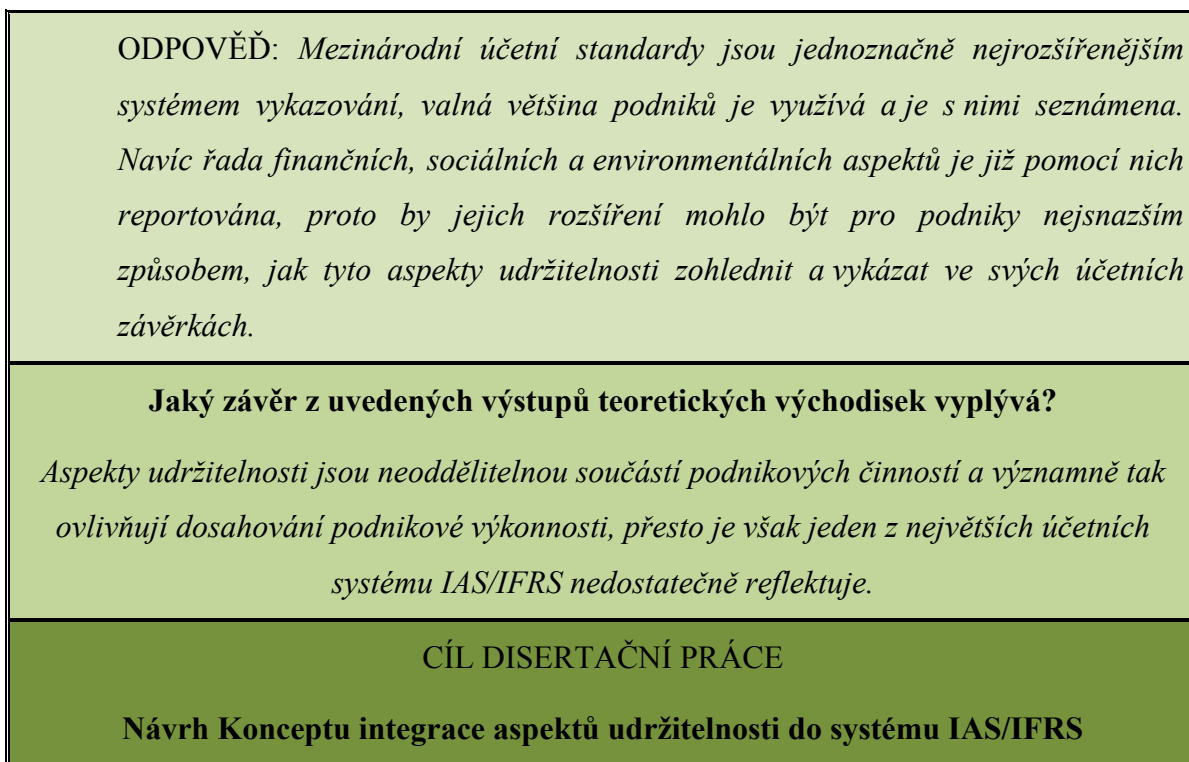
ODPOVĚĎ: *Ne. V době vzniku IAS/IFRS nebyla koncepce udržitelnosti aktuální, a tudíž není v rámci nich dostatečně zohledněna.*

**5. Existují nějaké přístupy k zobrazení a vykazování informací ze sociální a environmentální oblasti?**

ODPOVĚĎ: *Ano, např. Global Reporting Initiative, The Sigma Project, Integrated Reporting, Full cost accounting a řada dalších.*

**6. Proč implementovat aspekty udržitelnosti do systému IAS/IFRS a nevyužít již existující systémy?**





Obr. 1: Grafické znázornění postupu stanovení cíle disertační práce

Zdroj: Vlastní zpracování

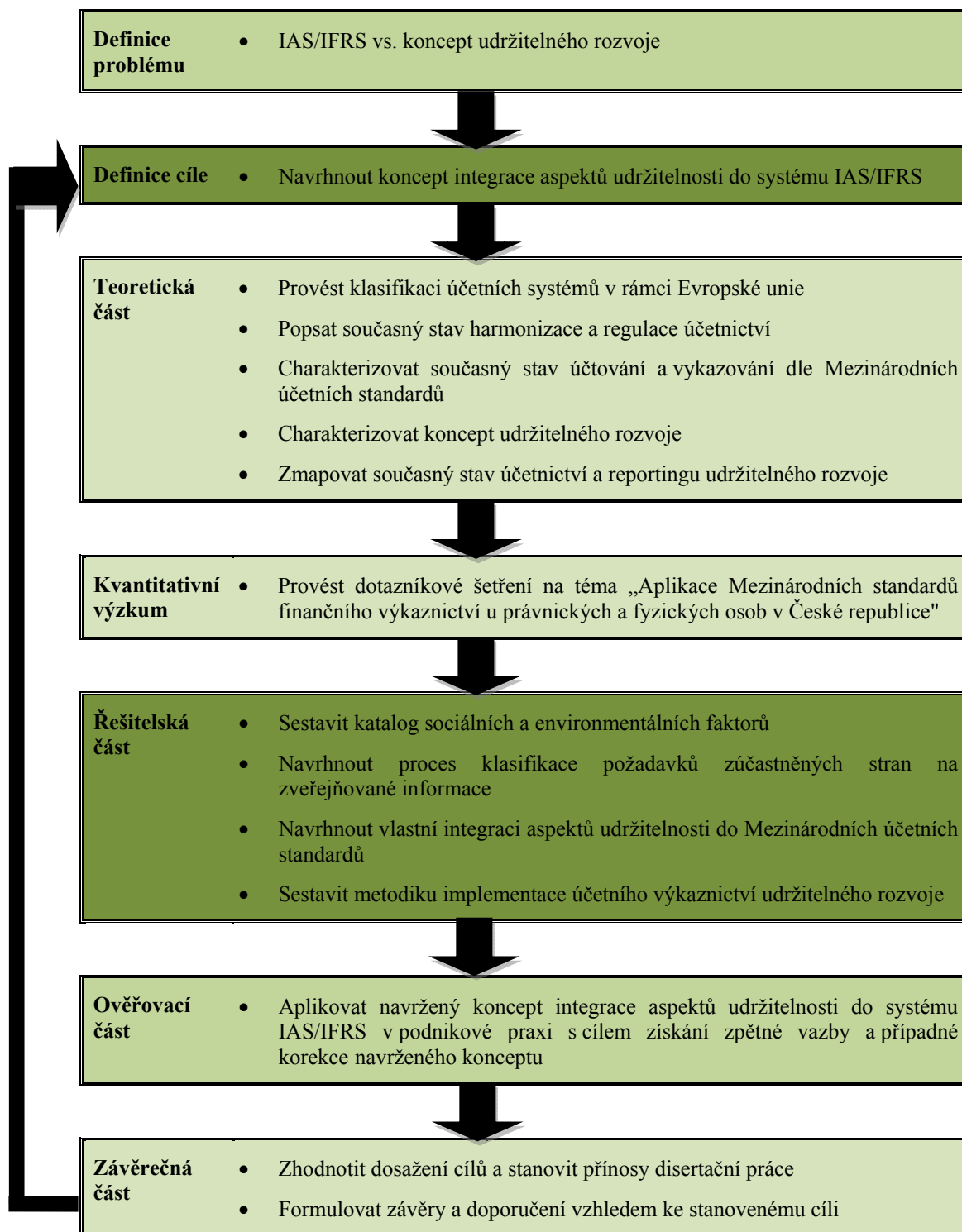
## ***2.2 Metodický postup řešení disertační práce***

Proces zpracování disertační práce bude rozdělen do tří oddílů. První oddíl bude věnován seznámení se s danou problematikou. Dále bude na základě zhodnocení problému týkajícího se Mezinárodních účetních standardů a konceptu udržitelného rozvoje stanoven cíl a metodický postup řešení disertační práce.

Navazovat bude druhý oddíl obsahující teoretická východiska disertační práce a kvantitativní výzkum v oblasti Mezinárodních účetních standardů. Tento oddíl utvoří ucelený základ pro následné zpracování řešitelské části disertační práce.

Třetí oddíl bude ryze tvůrčí, představí samotný návrh Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS. Vytvořený koncept bude následně zhodnocen a ověřen v podnikové praxi. Dále autorka zhodnotí dosažení cílů a přínosů disertační práce, formuluje závěry a vyvodí doporučení pro praxi.

Celý proces zpracování disertační práce autorka shrnula v následujícím schématu.



Obr. 2: Postup zpracování disertační práce

Zdroj: Vlastní zpracování

### **2.2.1 Metodický postup zpracování teoretických východisek disertační práce**

V teoretických východiscích disertační práce bude popsána klasifikace účetních systémů v Evropské unii, jež se navzájem odlišují zejména mírou státní regulace, vymezením okruhu uživatelů, řešením vztahu mezi účetnictvím a daněmi, výpočtem daně ze zisku (v ČR z příjmů), stupněm uplatňované opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření, oceňovacími základnami, a jejich deduktivní a geografické členění. Dále bude vymezen vztah mezi regulací, harmonizací a standardizací účetnictví.

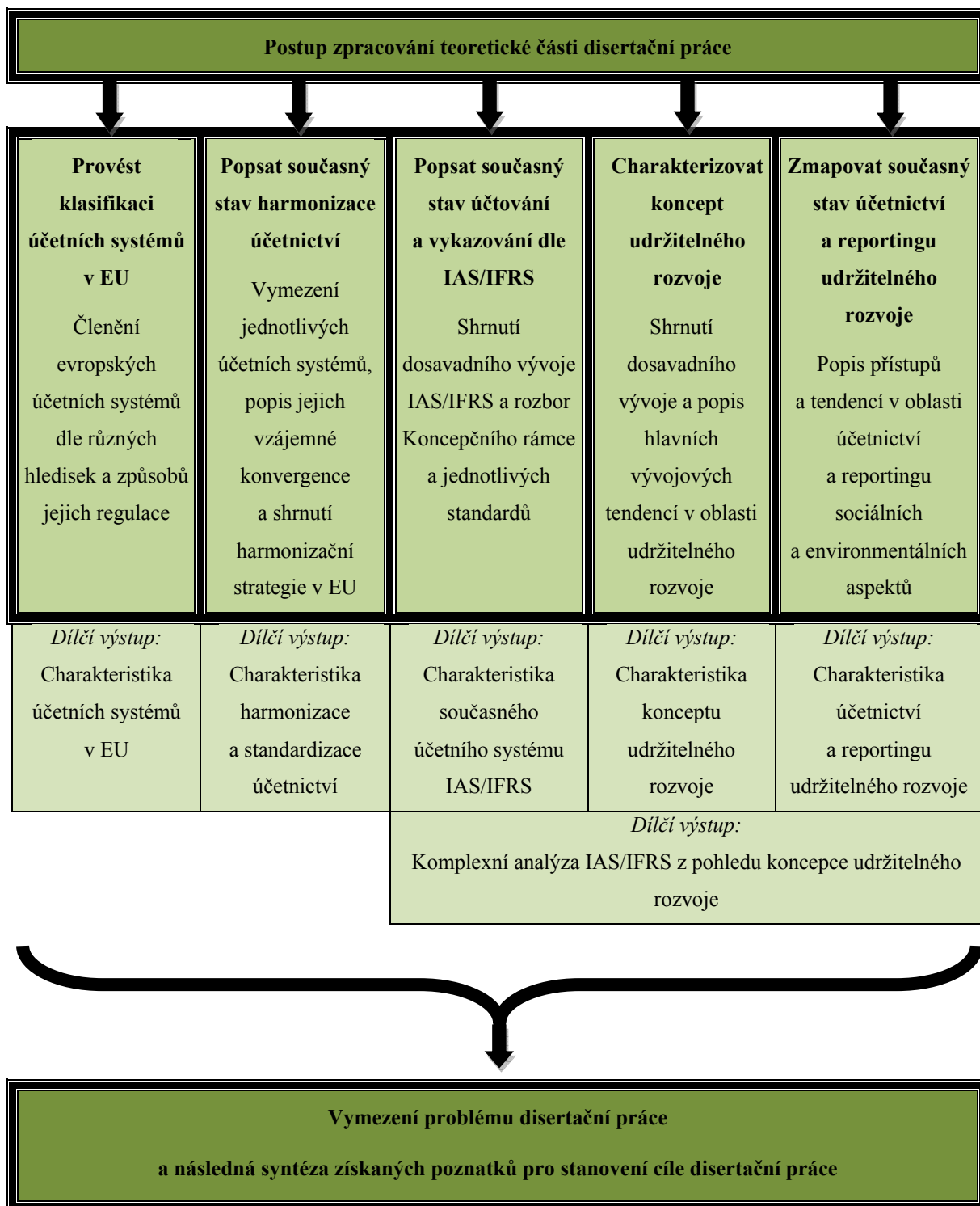
Harmonizaci bude věnována druhá kapitola této práce, která detailně popíše proces evropské harmonizace účetnictví, nejprve prostřednictvím vydávaných direktiv, poté skrze Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Autorka zmíní též proces konvergence IFRS a US GAAP.

Podstatná část teoretických východisek disertační práce bude obsahovat detailní analýzu vývoje a současnou charakteristiku Mezinárodních účetních standardů, konkrétně Koncepčního rámce a jednotlivých standardů IAS/IFRS.

Následně bude proveden komplexní rozbor teoretických východisek věnujících se problematice udržitelného rozvoje společnosti a udržitelnosti podnikání.

V rámci výzkumu autorka podrobí IAS/IFRS komplexní analýze z pohledu koncepce udržitelného rozvoje a zhodnotí, zda Mezinárodní standardy finančního výkaznictví obsahují předpoklady konceptu udržitelného rozvoje.

Grafické znázornění postupu zpracování teoretické části disertační práce a jejich jednotlivé výstupy znázorňuje následující obrázek.



Obr. 3: Grafické znázornění postupu zpracování teoretické části disertační práce

Zdroj: Vlastní zpracování

## 2.2.2 Metodika výzkumu a postup zpracování dotazníku

Dále bude v rámci kvalitativního výzkumu autorkou zpracován dotazník na téma „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“, jehož výsledky pomohou objasnit důvody vykazování dle IFRS, implementační a provozní náklady a problémy, výhody a nevýhody aplikace IFRS a dále by měly potvrdit či vyvrátit narůstající požadavky uživatelů účetních závěrek na informace ze sociální a environmentální oblasti podnikání.

Podnikům bude zaslán dotazník na téma „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“, který je uveden v příloze. Dotazník byl vytvořen pomocí aplikace Word, jež umožní jeho vyplnění i elektronickou formou.

Dotazník je rozdělen na 4 části. V první části dotazníku jsou kladeny otázky zjišťující tvrdá fakta, a to nejčastěji pomocí uzavřených otázek. Další část je zaměřena na otázky týkající se implementace a aplikace IFRS v rámci konkrétního podniku, kde je často kromě uzavřených otázek vyžadováno i škálové zařazení odpovědi. Třetí část je určena i pro podniky, resp. osoby v nich pracující, nutně nesestavující účetní závěrky dle IFRS. Tato část se jich dotazuje na jejich osobní názor, což si vynutilo využití i otevřených otázek. Poslední část dotazník uzavírá a umožňuje autorovi a dotazovaným zpětnou vazbu.

Výsledky dotazníku by měly poskytnout odpovědi na otázky týkající se:

- důvodů vykazování dle IFRS,
- implementačních, provozních nákladů a problémů a překážek se vyskytujících,
- výhod a nevýhod aplikace IFRS,
- povědomí českých podniků o IFRS,
- nedostatečně řešených (popř. zcela neřešených) oblastí v rámci IFRS.

Hlavní výhodou získávání informací pomocí dotazníku jsou přehlednější odpovědi a jejich následné zpracování. Naopak největším problémem je jeho výsledná validita. Validita dotazníku je významně ovlivněna návratností a velikostí dotazovaného vzorku. Prof. Jiří Mareš z UK Hradce Králové doporučuje při oslovení více jak 100 respondentů návratnost alespoň 50 %.

Získaná data budou anonymně sumarizována pomocí popisné statistiky, mezi jednotlivými statistickými znaky budou zkoumány závislosti vzhledem k druhu a velikosti podniku a následně za využití interferenční statistiky budou vyvozeny obecné závěry. Na základě získaných výsledků dojde k vyvození a formulaci závěrů a doporučení.

### **2.2.3 Metodický postup zpracování návrhu Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS**

Na základě druhého oddílu, jenž představuje zejména studium odborné literatury, případových studií a vyhodnocení zpracovaného dotazníkového šetření, autorka stanovila tři základní překážky, které dle jejího názoru brání plné integraci sociálních a environmentálních aspektů do firemní strategie:

- neschopnost podniku zaznamenávat, a tudíž měřit účinky udržitelnosti,
- absence vhodného informačního systému zohledňujícího aspekty udržitelnosti (vhodného komplexního systému reportování),
- a tedy následná neschopnost podniku propojit účinky udržitelnosti s finanční výkonností.

S ohledem na výše uvedené tak vymezila cíl disertační práce: **návrh konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS**, jehož splněním se pokusí podnikům tyto překážky překonat. Koncept by měl podnikům umožnit lépe pochopit a reportovat sociální a environmentální informace v rámci stávajícího funkčního systému Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Dosažení a validace hlavního cíle je dosaženo pomocí deseti dílčích bodů řešitelské, ověřovací a závěrečné části disertační práce:

#### **ŘEŠITELSKÁ ČÁST**

##### **1. Sestavení katalogu sociálních a environmentálních faktorů, kvantitativních i kvalitativních.**

Na základě studia, komparace a analýzy doposud navržených systémů zabývajících se hodnocením sociálních a environmentálních aktivit podniků dojde k návrhu

katalogu základních sociálních faktorů a katalogu základních environmentálních faktorů.

## **2. Vlastní návrh procesu klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace**

Dále autorka sestaví třífázový proces klasifikace požadavků zúčastněných stran, jímž účetní jednotka stanoví jejich významnost a zváží případné začlenění daného požadavku v rámci účetních výkazů.

## **3. Návrh na úpravu a doplnění Koncepčního rámce IAS/IFRS**

## **4. Návrh na úpravu a doplnění IAS 1**

## **5. Návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví**

## **6. Návrh standardu Sociální účetní výkaznictví**

Hlavní částí disertační práce je samotný návrh integrace aspektů udržitelnosti do Mezinárodních účetních standardů, jenž proběhne skrze úpravu a doplnění Koncepčního rámce a IAS 1 a dále vytvoření dvou nových standardů: Environmentální účetní výkaznictví a Sociální účetní výkaznictví.

Navržený koncept bude vytvářen tak, aby splňoval následující obecné parametry:

- **Univerzálnost, jednoduchost a použitelnost v praxi** – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou vytvářeny na tzv. přístupu založeném na zásadách (Principle based approach), jejich rámec ani jednotlivé standardy se tedy nezaměřují na konkrétní pravidla účtování a vykazování dílčích účetních případů nebo na stanovování klíčových měřítek výkonnosti (KPI). Tyto oblasti jsou přímo závislé na individuálních rozhodnutích podniku, který zváží jejich významnost a zajistí jejich adekvátní vykazání. Autorčin návrh konceptu bude vytvářen ve stejném duchu, bude mít obecný charakter s širokou použitelností napříč podnikatelskými subjekty a podnikům bude ponechána dostatečná míra flexibility.
- **Komplexnost, měřitelnost a transparentnost** – Koncept zajistí kompletní odkrytí a srovnatelnost informací z daných oblastí. Získané informace budou

určeny k následné aplikaci v rámci celého podnikového řízení s možností integrace do systému podnikového měření a řízení výkonnosti.

- **Zásady kvality** – Navržený koncept musí dále splňovat i další zásady vycházející z faktu, že se jedná o systém účetnictví. Jím poskytované informace musí být významné, vyvážené, srovnatelné, spolehlivé, srozumitelné a pravidelně vykazované.

#### **7. Návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví**

Vlastní implementace navrženého konceptu bude rozdělena do pěti fází. V rámci přípravné plánovací fáze bude stanovena vize, jednotlivé etapy implementace včetně termínů splnění a zúčastněné strany s jejich úkoly a pravomocemi. Analyzační fáze prověří současný stav a připravenost účetní jednotky k aplikaci daného konceptu. Poté dojde na základě navrženého konceptu k návrhu nového či úpravě stávajícího informačního systému tak, aby odpovídal specifikům dané účetní jednotky. V další fázi budou adekvátně proškoleni jednotliví zaměstnanci a proběhne simulace jednotlivých procesů. Nakonec dojde k samotné aplikaci a užívání konceptu v praxi v rámci realizační fáze.

### **OVĚŘOVACÍ ČÁST**

#### **8. Ověření konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS v podnikové praxi s cílem získání zpětné vazby a případné korekce definovaného konceptu.**

Navržený koncept bude validován na případu konkrétního podniku.

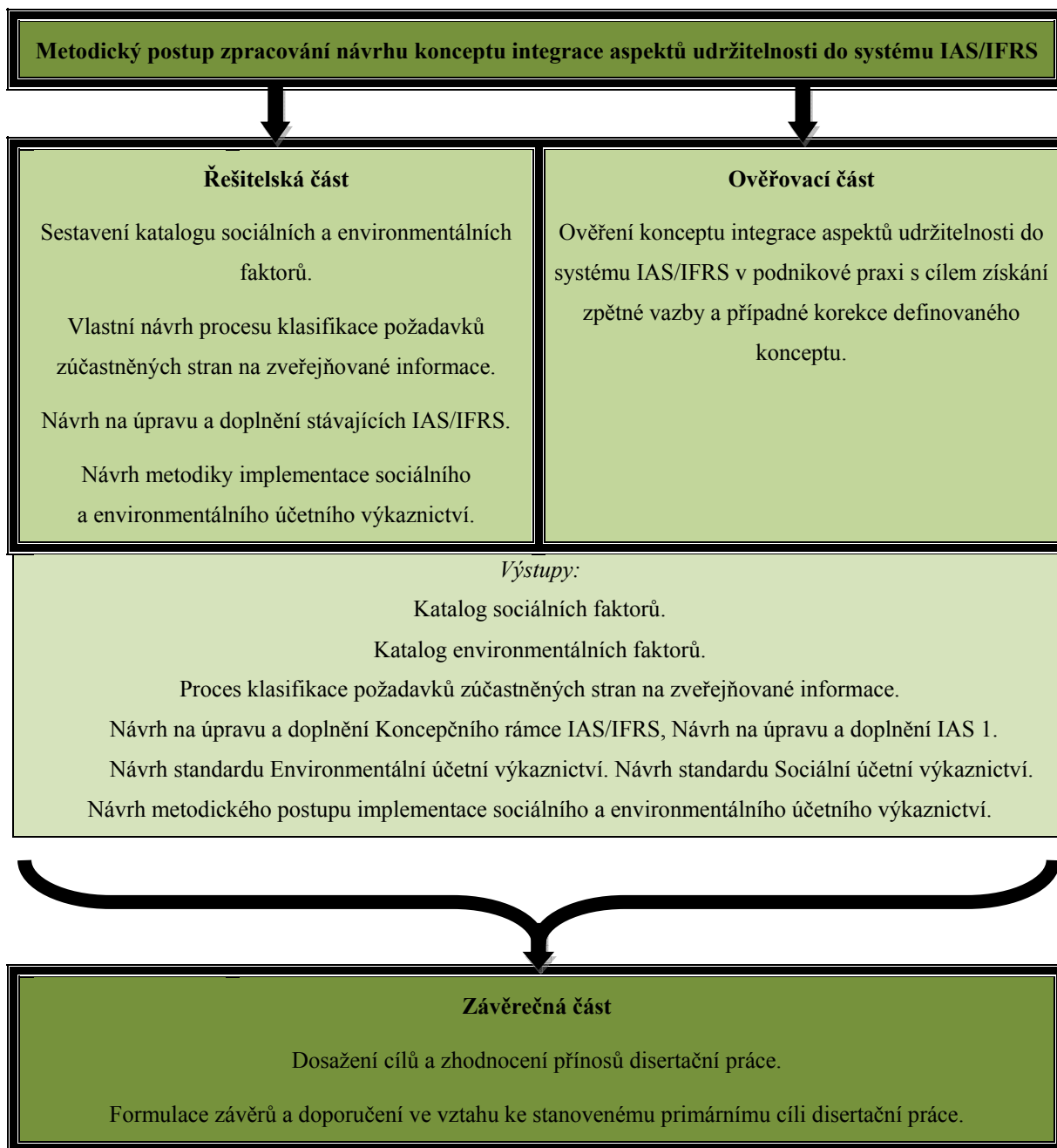
### **ZÁVĚREČNÁ ČÁST**

#### **9. Dosažení cílů a zhodnocení přínosů disertační práce**

#### **10. Formulace závěrů a doporučení ve vztahu ke stanovenému primárnímu cíli disertační práce**

Grafické znázornění metodického postupu zpracování návrhu Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS je uvedeno na následujícím obrázku.





Obr. 4: Grafické znázornění postupu zpracování praktické části disertační práce

Zdroj: Vlastní zpracování

## 2.2.4 Použité metody vědeckého zkoumání

Pro dosažení stanovených cílů bude autor používat různé kombinace metod vědeckého zkoumání, bude stavět na smíšené výzkumné strategii, tedy **kombinaci kvalitativního a kvantitativního výzkumu** za pomoci využití následujících vědeckých metod: analýzy, syntézy, deskripce, induktivních a deduktivních postupů, metod vědeckého pozorování, modelování a analogie.

**Analýza** je autorem využívána zejména v rámci teoretické části k získání poznatků. Východiskem analýzy je zkoumání jevů a faktů. Následuje metoda **deskripce**, jež vede k popisu výchozích teoretických poznatků.

**Syntéza** je procesem doplňujícím, při kterém dochází k propojování analýzou získaných poznatků do jednoho celku. Syntéza bude ústřední metodou celé práce a za její pomoci budou jednotlivé teoretické poznatky promítnuty do navrhované metodiky.

Dále bude využita metoda **indukce**, kdy bude postupováno od jednotlivých dat k jejich zobecňování a dojde tak k vytváření obecných úsudků. Indukce je významným nástrojem k překonání časoprostorové omezenosti dat a díky indukci budou v práci formulována všeobecná pravidla, principy a zákonitosti. Indukce však sama o sobě nevede ke spolehlivému výsledku. H. Reichenbach (2006) uvádí, že samotný „*induktivní postup je velmi chatrným nástrojem, ale propojená série induktivních procesů v rámci systému vědy je velmi silným nástrojem. Jedna indukce koriguje jinou indukci*“.

**Dedukce** je opačný postup, kdy je postupováno od obecných soudů ke konkrétnímu výroku. Případem takovéto dedukce je stanovení hypotézy nebo vyvozování závěrů.

Nejčastěji pak ve vědeckém poznání dochází ke kombinaci deduktivního přístupu s přístupem induktivním. Deduktivně induktivní postup zkoumání obvykle nejpřesněji odpovídá povaze zkoumání v sociálních vědách.

**Vědecké pozorování** patří k základním technikám sbírání informací. Vědecké pozorování je oproti tomu běžnému charakteristické plánovitostí a selektivností, kdy je přesně určeno, co a jak bude pozorováno. U této techniky sběru dat je aplikován tzv. molární přístup, zachycující logiku a komplexnost daného celku. Tento přístup klade vyšší nároky na pozorovatele, a to zejména z důvodu interpretace získaných dat.

**Modelování** je vědecká metoda vytváření modelu, při níž za určitým účelem dochází ke zjednodušení vyobrazované skutečnosti. Zjednodušení musí být takové, aby vytvořený model co nejlépe připomínal realitu a splňoval požadované náležitosti.

Vědecké modelování v sobě zahrnuje prvky **analogie**, kdy se autor inspiroje již vytvořenými modely pro jiné situace.

**Expertní rozhovory** jsou další vhodnou technikou sběru dat. V disertační práci budou využity zejména k získání doplňujících informací a vyjasnění sporných témat.

**II. ODDÍL**

**TEORETICKÁ VÝCHODISKA A KVANTITATIVNÍ  
VÝZKUM DISERTAČNÍ PRÁCE**

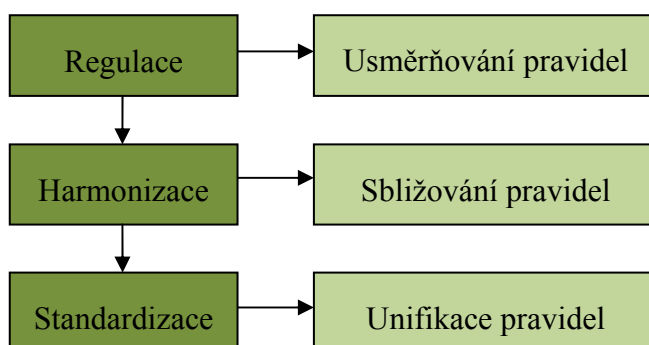
---

### 3 Teoretická východiska disertační práce

#### 3.1 Klasifikace účetních systémů v Evropské unii a jejich regulace

Evropská unie jakožto jednotná politická a ekonomická unie si stanovila za jeden z hlavních cílů hospodářskou, sociální a územní soudržnost. Přesto zde i na počátku 21. století existuje mnoho navzájem odlišných státních systémů, což platí i o systémech finančního účetnictví.

Systémy finančního účetnictví byly a stále ve většině případů jsou usměřňovány zvenku, státem. Tato **regulace** může mít různou podobu a rozsah, od obecných doporučení až po striktní příkazovou politiku, vedoucí k unifikaci účetnictví. Některé státy regulují pouze účetní výkazy, určují, jaký bude jejich obsah a struktura, jiné regulují i běžné účetnictví, tzn. že je stanovena metodika postupu, popřípadě i účtová osnova. Další možností je takzvaná samoregulace, kdy kvalifikovaní podnikoví účetní **harmonizují** vedené podnikové účetnictví s obecně platnými účetními zásadami daného státu, popřípadě národními účetními standardy, provádějí tedy tzv. **standardizaci**. Vztah mezi těmito třemi pojmy je znázorněn na následujícím obrázku.



Obr. 5: Vztah mezi regulací, harmonizací a standardizací

Zdroj: Vallišová, 2011

Regulace národních účetních systémů se ve členských státech EU v současné době týká pouze finančního účetnictví a výkaznictví. Ostatní účetní subsystémy jako např. manažerské účetnictví, environmentální účetnictví, účetnictví udržitelného rozvoje jsou ve většině případů realizovány v jednotlivých ekonomických subjektech na bázi dobrovolnosti, bez toho, aniž by byly upraveny zákonnými právními normami.

Jak již bylo řečeno, regulováno může být buď samotné účetnictví, či jednotlivé účetní výkazy. Robert Mládek (2005) v této souvislosti uvádí rozdíl mezi účetnictvím (národními účetními systémy) a účetními standardy (systémy finančního reportování, vykazování).

**Národní účetní systémy** jsou systémy sloužící primárně státu k vykázání daňové povinnosti, a tudíž stanovují postupy, jak správně účtovat. Regulace je zaměřena na vyobrazení jednotlivých ekonomických jevů, které jsou ve finále shrnuty v účetních výkazech. V tomto případě je jasně definována účtová osnova, či dokonce struktura výkazů. Toto usměrňování po linii běžného účetnictví je charakteristické zejména pro kontinentální Evropu.

Naproti tomu **systémy finančního reportování** jsou charakteristické svou nezávislostí, a na rozdíl od těch národních jsou tvořeny soukromými institucemi a mohou si tak dovolit zaměřit se pouze na investory. Nestanovují postupy účtování, a tak by se na první pohled mohlo zdát, že účtování je ponecháno na libovůli účetní jednotky. Ve skutečnosti tomu tak není, je usměrňováno nepřímo, a to prostřednictvím nároků na požadované výstupy. Reportovací systémy, kam lze zařadit IAS/IFRS i US GAAP, je tedy možné plně podřídit požadavkům jejich uživatelů, vlastníků, manažerů či investorů, jež chtějí vidět věrný a poctivý obraz o finančním stavu a výsledcích zkoumané účetní jednotky. „*Jinak řečeno, IFRS a US GAAP existují pouze proto, aby vlastníkům a věřitelům podaly informace o tom, jak vedení firmy hospodaří s prostředky, které mu svěřili*“ (Mládek, 2005).

Pomineme-li pro tuto chvíli systémy finančního reportování, rozdíly v rámci národních účetních systémů lze spatřovat např. v **míře státní regulace či ve vymezení okruhu uživatelů**. Věrnost a pravdivost vykazovaných informací je dále významně narušována rozdílným **přístupem ke vztahu mezi účetnictvím a daněmi**, potažmo výpočtu daně ze zisku (příjmů). V některých zemích (jako například Německo) jsou účetní výkazy podrobeny daňovému právu a účetní výsledek hospodaření před zdaněním je totožný se základem daně. V jiných zemích, kam lze zařadit i Českou republiku, jsou tyto dvě části odděleny a pro zjištění daňového základu je zapotřebí účetní výsledek hospodaření dále upravit. Je to dáno zejména tím, že se liší daňově a účetně uznatelné náklady a výnosy.

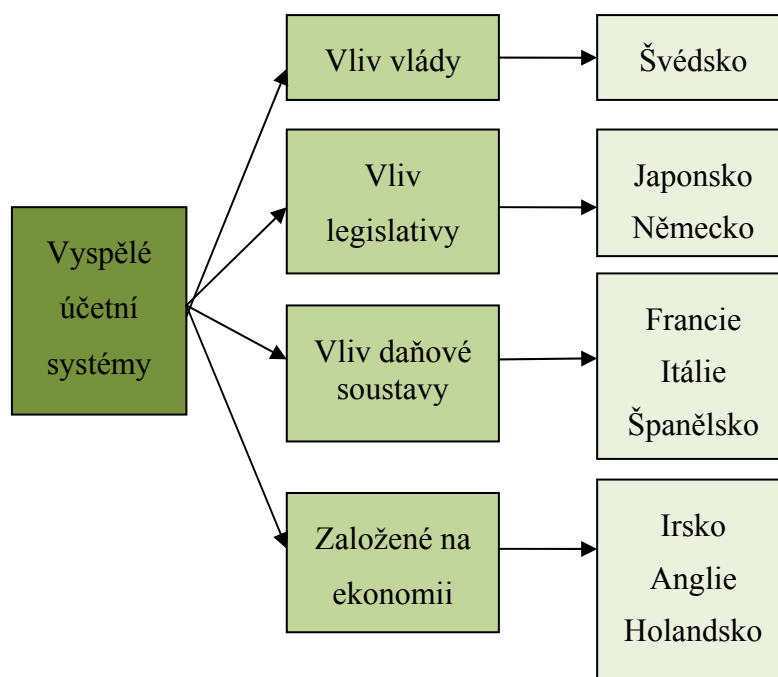
Dalším výrazným rozdílem je **stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku**, s čímž částečně souvisí i zvolené oceňovací základny a stupeň

zohlednění inflace. V některých členských státech je účetní závěrka primárním zdrojem pro stanovení finanční pozice a výkonnosti firmy. Tyto účetní jednotky mají tendenci k nadhodnocování výnosů a účetní směrnice se zaměřují zejména na úpravu výnosů. Opakem jsou země, kde je výsledek hospodaření součástí výpočtu základu daně z příjmů a kde tedy dochází spíše k nadhodnocování nákladů.

Dalším sporným bodem je **finanční leasing**, jenž je v řadě zemí stále chápán jako klasický pronájem. Majetek eviduje leasingová společnost a nájemce účtuje jen o splátkách, což vede ke značnému pokřivení finanční analýzy.

V neposlední řadě některé země ve prospěch vypovídací schopnosti účetních výkazů dovolují **majetek pravidelně přeceňovat**, tedy i směrem nahoru, nikoliv jen pomocí oprávek směrem dolů, nebo umožňují komponentní odepisování či individuální chápání významných náhradních dílů.

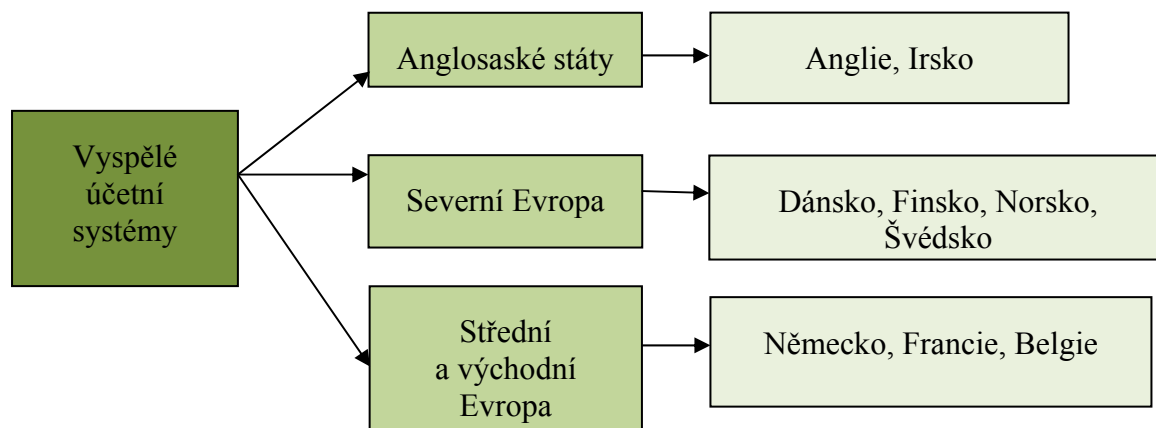
Členění účetních systémů může probíhat prostřednictvím výše zmiňovaných společných rysů, čemuž se říká **deduktivní klasifikace**. Příklad deduktivní klasifikace uvádí např. Kovanicová (2002) a znázorňuje ji následující obrázek.



Obr. 6: Deduktivní klasifikace účetních systémů

Zdroj: Kovanicová, 2002

Nicméně deduktivní klasifikaci je možno zjednodušit na účetní systémy, kde je uplatňována makroekonomická sféra vlivu s preferencí otázky rozpočtování a daní, a na mikroekonomickou sféru, zaměřenou na finance a trhy. Dalším způsobem je jejich **rozdělení z hlediska induktivního**, a to například dle geografické polohy států, což ukazuje následující obrázek.



Obr. 7: Geografická klasifikace účetních systémů

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.2 Harmonizace účetnictví

Významným rysem světové ekonomiky je již po řadu desetiletí **globalizace**, neboli odbourávání národních hranic, mající za důsledek výrazný nárůst přeshraničních aktivit. Roste počet spotřebitelů nakupujících zahraniční zboží, stále více firem operuje nejen na domácím, ale také na zahraničním trhu a obdobně je tomu i u investic.

Volný pohyb zboží, služeb a výrobních faktorů či vytvoření jednotného trhu, to vše vyvolalo potřebu jednotného podnikatelského prostředí, jehož základními atributy budou srovnatelné a průhledné finanční informace o jednotlivých ekonomických subjektech, které na tomto trhu působí. Toho lze dosáhnout pouze prostřednictvím sblížení právních norem a harmonizace účetnictví (Vallišová, 2011).

**Harmonizací** je v tomto případě myšlena konvergence účetních pravidel a výkazů ekonomických subjektů v různých zemích tak, aby byly navzájem srovnatelné a srozumitelné všem potencionálním uživatelům, včetně zahraničních investorů. Těmto uživatelům účetních závěrek je třeba poskytovat informace o finanční pozici a výkonnosti podniku v podobě, která odpovídá mezinárodně uznávaným účetním zásadám a principům.



Harmonizace probíhá na dvou úrovních, na nižší úrovni v rámci určitého hospodářského seskupení, například v rámci Evropské unie a dále pak na úrovni celosvětové (Vallišová, 2011). K tomu, aby bylo účetnictví celosvětově a vzájemně harmonizováno, je zapotřebí dosáhnout žádoucí vypovídací schopnosti účetních výkazů na úrovni jednotlivých zemí, čehož je dosahováno pomocí regulace národních účetnictví směrem ke dvěma uceleným a mezinárodně uznávaným systémům účetních standardů: v rámci Evropské unie jsou využívány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a na finančních trzích Spojených států amerických jsou to Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

Rozsah národní regulace je dán historickým vývojem dané země a zpravidla bývá zajišťován jedním ze tří možných postupů: direktivním usměrňováním právní normou, regulací prostřednictvím standardů nebo kombinací těchto dvou postupů.

Závěrem je zapotřebí zmínit, že vývoj externího účetního výkaznictví vycházejícího z finančního účetnictví není a nebude ukončen (Kovanicová, 2005). Účetnictví musí pružně reagovat na vývoj ekonomiky, odpovídat na podněty vycházející z nových ekonomických tendencí a reagovat na globalizaci ekonomického prostředí (Bohušová, 2008).

### **3.2.1 Proces harmonizace evropského účetnictví**

Za počátek harmonizace evropského účetnictví je možno považovat rok 1957, kdy byla podepsána tzv. Římská smlouva zakládající Evropské hospodářské společenství (EHS). Tato smlouva si kladla za cíl propojit evropské země a zabezpečit tak hospodářský a společenský pokrok. Prvotně proces harmonizace probíhal přizpůsobováním právních norem členských států vydávaným direktivám. Pro oblast účetnictví EHS vydalo tři direktivy (Vallišová, 2011).

#### **1) Čtvrtá direktiva**

Čtvrtá direktiva, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností z roku 1978, upravuje účetní výkazy a jejich přílohu. Snahou bylo zajistit alespoň částečnou srovnatelnost výkazů finančního účetnictví. Stanovuje povinné členění rozvahy a výsledovky a minimální obsah komentáře k účetní závěrce a výroční zprávě. Dále si klade za cíl sjednotit oceňovací metody aktiv a závazků tak, aby byla zajištěna

srovnatelnost informací obsažených ve výkazech. Bohužel ale kromě oceňovací báze historických nákladů žádné oceňovací metody neobsahuje.

Ve skutečnosti nemá čtvrtá direktiva povahu práva, je pouze doporučením jednotlivým členským státům, jak by účetní závěrka měla vypadat. Pokud se přece jen budou národní úpravy účetnictví lišit, je povinností účetních jednotek tyto skutečnosti okomentovat v příloze účetní závěrky. Toto právo volby vzniklo v důsledku natolik odlišných účetních principů mezi anglosaskou a kontinentální koncepcí a nabízí velké množství variantních řešení při zachování národních specifik (Vallišová, 2011).

## **2) Sedmá direktiva**

Sedmá směrnice o konsolidovaných účetních závěrkách z roku 1983 stanovuje podmínky sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy. Mateřská společnost má povinnost sestavovat účetní výkazy nejen sama za sebe, ale i za celou skupinu tak, aby byla zřejmá finanční situace celé skupiny. Jelikož konsolidované společnosti mívají často i nadnárodní charakter, je zde ponechán menší prostor pro volbu (Vallišová, 2011).

## **3) Osmá direktiva**

Osmá direktiva vyšla roku 1984 a zabývá se schvalováním osob pověřených prováděním auditu účetních dokumentů, jelikož se však požadavky na auditory v jednotlivých zemích Evropské unie značně liší, další harmonizace v této oblasti bude velmi obtížná.

## **4) Další direktivy**

Dalšími direktivami jsou účetní Směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro banky a ostatní finanční instituce z roku 1986 a Směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro pojišťovny z roku 1991.

Vznik evropských direktiv s sebou přinesl řadu pozitiv a i přes pomalejší proces implementace se zvýšila kvalita účetních výkazů zejména sjednocením obsahu. Došlo k rozvoji evropského kapitálového trhu a rozšíření obchodu mezi členskými státy EU. I přes tento fakt však účetní závěrky společností sestavené dle těchto direktiv nejsou považovány za dostatečně spolehlivé, a to ani na evropských burzách cenných papírů, natož na světových finančních trzích. Řada podniků tak musí sestavovat dva soubory účetních výkazů: podle národních úprav pro potřeby finančního úřadu a pak také výkazy

uznávané mezinárodními burzami cenných papírů. Je to dáno zejména tím, že směrnice neobsahují řešení řady problémů a nejsou detailně zpracovány do národních účetních standardů, kde přetrvávají zvyky a tradice (Vallišová, 2011).

Dále měl pro mezinárodní harmonizaci velký význam vznik **Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** v roce 1973, jehož prvotním cílem bylo vypracovat a publikovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů, zajišťující srovnatelnost účetních závěrek společností obchodujících na světových trzích.

Mezinárodní účetní standardy obsahují Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky, vymezující základní cíl a principy sestavování účetní závěrky, který dále definuje základní pojmy, pravidla pro oceňování majetku a v neposlední řadě se také zabývá pojetím a uchováním kapitálu. Dále jsou vydávány jednotlivé standardy, kterých v současné době existuje několik desítek a jež upravují určitou problematiku. Standardy, ale i Koncepční rámec a jednotlivé standardy v průběhu vývoje účetní problematiky zastarávají a je zřejmé, že jsou postupně inovovány. IASB provádí jejich úpravy pomocí pravidelných ročních revizí a skrze dílčí novely.

Pro podniky se díky Mezinárodním účetním standardům naskytla možnost, jak jednoduše a rychle zajistit akceptovatelnost svých finančních výkazů na mezinárodních kapitálových trzích a bylo tedy i v zájmu Evropské unie, aby přestala striktně trvat na direktivách a aby umožnila používání IAS v rámci působnosti účetních směrnic. V roce 1995 vydala komise EU dokument zvaný **Nová strategie účetní harmonizace**, který zrevidoval účetní regulaci a umožnil účetní harmonizaci pomocí IAS. Bylo jasně stanoveno, že účetním závěrkám sestavovaným dle IAS bude dáována přednost před všemi ostatními, a to i před US GAAP. To, že Evropská komise umožnila používat mezinárodní účetní standardy, neznamenalo, že by upustila od svých směrnic, pouze bylo nezbytně nutné, aby byly odstraněny zásadní konflikty a směrnice byly zrevidovány směrem k IAS. Pro přetrvávající nesoulad Evropská komise v roce 2000 podrobila směrnice dalšímu harmonizačnímu kroku nazývanému jako **Strategie účetního výkaznictví: cesta vpřed**. Oproti předchozím strategiím je tato vskutku radikální, zatímco předchozí strategie používání IAS pouze umožňovaly, tato ho u určitých druhů společností přímo vyžadovala. Společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry musí od roku 2005 své řádné a konsolidované účetní závěrky sestavovat v souladu s mezinárodními účetními standardy. Další výzvou této strategie bylo opětovně

odstraňování konfliktů mezi směrnicemi a IAS, což si vynutilo **restrukturalizaci IASC** – International Accounting Standards Committee. Proces restrukturalizace byl dovršen v roce 2001, kdy byla IASC nahrazena Nadačí výboru pro IAS (IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation) a dále byla vytvořena Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB – International Accounting Standards Board, jejímž úkolem je vypracovávat jednotné, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro celosvětové použití. Vzhledem k tomu, že prioritním úkolem standardů nejsou metodické postupy, ale zejména harmonizace účetních výkazů, došlo v roce 2003 ke změně názvů nově vydávaných standardů z IAS na IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (Vallišová, 2011).

Na základě tvrzení Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG z roku 2002 o neexistenci nesrovnalostí a významných odlišností mezi směrnicemi Evropské unie a IAS/IFRS standardy byla vydána **směrnice 2003/51/ES**, zabezpečující vzájemnou srovnatelnost účetních výkazů dle těchto účetních norem sestavovaných. Jedinou odlišností v regulaci účetních závěrek společností obchodujících na burze cenných papírů a účetních závěrek sestavovaných v souladu se 4. a 7. direktivou je míra podrobnosti, v jaké jsou účetní informace zveřejňovány.

Mezinárodní účetní standardy jsou používány nejen v rámci Evropské unie, stručný přehled vybraných zemí, které povolují či vyžadují sestavování účetních závěrek v souladu s IAS/IFRS, je nastíněn v následující tabulce.

<b>Země</b>	<b>Povinnost sestavovat účetní výkazy dle IAS/IFRS</b>
<b>Argentina</b>	Vyžadováno pro všechny účetní jednotky od 1. 1. 2011
<b>Austrálie</b>	Vyžadováno pro všechny účetní jednotky od 1. 1. 2011
<b>Brazílie</b>	Vyžadováno pro banky
<b>Kanada</b>	Vyžadováno pro všechny účetní jednotky od 1. 1. 2011
<b>Evropská unie</b>	Povinnost pro všechny společnosti kótované na burze CP od roku 2005
<b>Norsko</b>	Vyžadováno pro všechny účetní jednotky od 1. 1. 2011
<b>Indie, Indonésie</b>	Předpokládá se od roku 2012
<b>Japonsko</b>	Povoleno od roku 2010
<b>Mexiko</b>	Vyžadováno od roku 2012
<b>Korea</b>	Vyžadováno od roku 2012
<b>Rusko</b>	Vyžadováno pro banky, pro ostatní účetní jednotky povoleno
<b>Turecko</b>	Vyžadováno pro všechny společnosti kótované na burze CP od roku 2008
<b>USA</b>	Povoleno pro zahraniční emitenty od roku 2007, Rozhodnutí o předpokládaném přijetí IFRS posunuto na rok 2011

Tab. 1: Aplikace IFRS ve vybraných zemích

Zdroj: Vallišová, 2011 dle IFRS, 2010

Konvergence evropského účetnictví směrem k IAS/IFRS nabízí řadu výhod, avšak je nutno poukázat na jedno úskalí. Jelikož IASB je nezávislou organizací, žijící zejména z prodeje IFRS, a Evropská komise nepovažuje za vhodné platit za svá účetní pravidla, lze očekávat, že ani ostatní si IFRS nebudou chtít kupovat a IASB tak bude muset být dotována, a to zřejmě od jejího největšího odběratele – Evropské unie –, což může významně ohrozit její nezávislost.

Závěrem je třeba upozornit na projekt **IFRS for SME** (Small and Medium Enterprises), na kterém IASB pracovala od roku 2003 několik let. Konečná verze byla vydána na červnovém zasedání IASB v roce 2009. V průběhu projektu byl název několikrát změněn a nakonec byl standard přijat pod původním názvem IFRS pro malé a střední podniky. Standard, obsahující účetní zásady vhodné pro malé a střední podniky, je doplněn důvodovou zprávou a implementační příručkou, která obsahuje příklad účetních výkazů SME, prezentace účetní závěrky a seznam požadavků na zveřejnění pro SME. Dohromady tento materiál čítá 384 stran a je uspořádán do 35 sekcí, z čehož každá sekce je věnována určité specifické oblasti. Oproti plným IAS/IFRS je tento standard pro malé a střední podniky v mnohém zjednodušený, některé části jsou dokonce zcela vypuštěny, oproti plným IAS/IFRS není v mnoha případech možnost volby a standard obsahuje pouze jedno konkrétní řešení (Vallišová, 2011).

### **3.2.2 Proces harmonizace světového účetnictví**

V současné době jsou světově uznávány dva systémy účetních standardů a proces harmonizace světového účetnictví probíhá skrze ně: na finančních trzích Evropské unie jsou aplikovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards) a v rámci Spojených států amerických jsou to Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles).

Ačkoliv by se na první pohled mohlo zdát, že se jedná o dva naprosto odlišné systémy účetních standardů, jsou oba založeny na stejných principech a zásadách a dalo by se říct, že se jedná o dvě odlišné interpretace téhož. Tato zdánlivá odlišnost je dána tím, že IAS/IFRS aplikují tzv. „principles based approach“, tedy přístup založený na stanovení elementárních principů nikoliv návodů a postupů, jako je tomu v případě US GAAP. Oba

systemy se tedy vhodným způsobem vzájemně doplňují a pro každého účetního je výhodou, pokud je seznámen s oběma systémy.

Skutečným rozdílem mezi nimi je ale skutečnost, že IAS/IFRS jsou kompletním systémem, zatímco US GAAP obsahují nejen psaná, ale i nepsaná pravidla, vyplývající ze zvyků a tradic. US GAAP jsou velmi složitým a obsáhlým systémem, mimo jiné stanovujícím také jednotlivá pravidla a návody, jak mají být standardy interpretovány a aplikovány v praxi. US GAAP vznikly samovolně z důvodu potřeby evidovat počty kusů dobytka či velikost sklizně. Tento systém evidence františkánského mnicha nabyt na významu v devatenáctém století, kdy díky novému způsobu financování vyvstala potřeba oddělit vlastnictví a správu majetku. US GAAP jsou výsledkem snažení informovat akcionáře o stavu a nakládání s jeho majetkem a rolí GAAP tedy není poskytovat informace státu, nebo vedení společnosti, podobně jako je tomu v případě IAS/IFRS.

Je zřejmé, že paralelní existence dvou samostatně se vyvíjejících systémů není cílové řešení, a tak vyvstala snaha Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a Komise pro mezinárodní účetní standardy (FASB – vydává standardy US GAAP) zajistit jejich vzájemnou kompatibilitu.

V září roku 2002 FASB a IASB tento závazek vzájemného sblížení formálně stvrdily podpisem Norwalkské dohody. Zavázaly se k rozvoji stávajících a tvorbě nových kompatibilních účetních standardů, které budou vhodné jak pro domácí, tak i přeshraniční finanční výkaznictví. Slovem „kompatibilní“ není myšleno, že oba soubory budou totožné, ale fakt, že mezi nimi nebudou existovat žádné významné rozdíly.

Další významnou smlouvou, již podepsaly rady FASB a IASB ve věci vzájemné konvergence, byla Konvergenční smlouva z roku 2006. Tato smlouva obsahuje řadu krátkodobých i dlouhodobých projektů, jež mají zajistit další vzájemné sblížení těchto dvou systémů. Konvergenční smlouva byla postupně aktualizována v letech 2008, 2009 a naposledy 2012, kdy byly stanoveny kroky pro dokončení konvergenčního procesu na první polovinu roku 2013.

### **3.2.3 Používání IFRS ve Spojených státech amerických**

Hlavní roli na trhu cenných papírů v USA má Americká komise pro cenné papíry (SEC – Securities and Exchange Commission). Tato komise má právo po konzultaci s Kongresem rozhodovat o tom, jaký účetní systém se bude v USA používat.

Do roku 2007 musely být účetní závěrky, výsledek hospodaření a čistá aktiva sestavená v souladu s IAS/IFRS nejprve odsouhlasena podle postupů US GAAP. V listopadu roku 2007 nastal zvrát, Americká komise pro cenné papíry odhlasovala, že bude akceptovat účetní závěrky zahraničních emitentů sestavené dle IAS/IFRS, bez nutnosti odsouhlasení s postupy US GAAP. Současně vyvstala debata, zda má být povoleno i domácím emitentům sestavovat účetní závěrky dle IAS/IFRS. Odpověď na tuto otázku nabídla „cestovní mapa“ (roadmap) pro účely používání IFRS domácími emitenty, kterou SEC navrhla v roce 2008 k připomínkování. Tato mapa stanovuje milníky, jež by mohly vést k povinnému přechodu na IAS/IFRS do konce roku 2014. Tento plán byl v roce 2010 zrevidován a komise SEC se vyjádřila, že domácí emitenti budou moci sestavovat své účetní závěrky dle IAS/IFRS nejdříve v letech 2015/2016.



### **3.3 IAS/IFRS: prostředek harmonizace účetnictví**

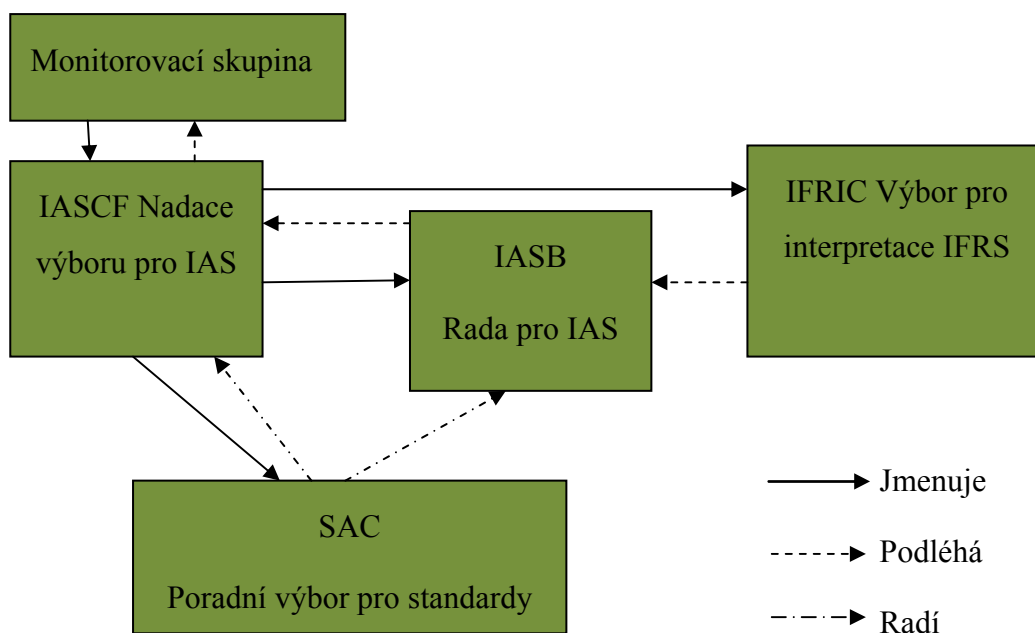
IAS/IFRS (Mezinárodní účetní standardy / Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) jsou v současné době spolu s US GAAP (americkými Všeobecně uznávanými účetními principy) nejvýznamnějším nástrojem účetního výkaznictví.

#### **3.3.1 Shrnutí dosavadního vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Se snahou vytvořit Mezinárodní účetní standardy přišla řada účetních profesionálů v sedmdesátých letech dvacátého století. V roce 1973 vytvořili profesní organizaci nazývanou **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (IASC – International Accounting Standard Committee). Od roku 1983 se členy IASC staly všechny organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC). Řídícím orgánem IASC je **Správní rada**, jejímiž členy jsou představitelé profesních účetních organizací z řady zemí a dále pak představitelé Mezinárodního koordinačního výboru asociace finančních analytiků. Správní rada vymezuje technický program, schvaluje nové návrhy standardů a jejich interpretací. V roce 1995 byl vytvořen **Poradní výbor pro standardy**. Hlavním posláním tohoto institutu je připomínkovat rozhodnutí rady a v neposlední řadě také zajišťovat zdroje financování IASC, jež jsou tolik důležité pro zajištění nezávislosti IASC. Rok 1997 byl stěžejním pro vytvoření **Výboru pro interpretace** (SIC – Standing Interpretations Committee), jenž má za úkol vytvářet interpretace (vysvětlení) ke sporným účetním problémům. Jelikož se stávající stav z hlediska financí jevil jako neefektivní, přistoupil Výbor roku 1999 k radikální změně organizační struktury. IASC bylo nahrazeno **Nadací výboru pro mezinárodní účetní standardy** (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation). Tato Nadace spravuje a shromažďuje finanční prostředky získané prostřednictvím příspěvků a darů. Jednotliví členové Nadace jsou schvalováni a dozorováni **Monitorovací radou** (Vallišová, 2012).

Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy je nyní řízena 22 správci z různých zemí světa a ti jmenují členy:

- **Rady pro mezinárodní účetní standardy** (IASB – International Accounting Standard Board),
- **Poradního výboru pro standardy** (SAC – Standard Advisory Council); a
- **Výboru pro Interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví** (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee).



Obr. 8: Struktura IASCF

Zdroj: Vlastní zpracování

Od roku 2003 již jednotlivé standardy nejsou vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jsou nově označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standard). Do doby, než budou novelizovány, anebo nahrazeny novými standardy, zůstávají dosud vydané IAS i nadále v platnosti.

### 3.3.2 Charakteristika současného účetního systému IAS/IFRS

Kompletní soubor Mezinárodních standardů účetního/finančního výkaznictví se skládá z následujících částí:

- Úvod;
- Předmluva k výkladu standardů;
- Koncepční rámec;
- Jednotlivé účetní standardy, Standardy finančního výkaznictví;
- Interpretace těchto standardů.

Dále pak soubor IAS/IFRS obsahuje Významový slovník, Historii vývoje a nově zařazené Zdůvodnění závěrů a Implementační příručku.

#### Úvod k IAS/IFRS

Úvod obsahuje charakteristiku a účel jednotlivých orgánů, definuje pracovní postupy IASCF při tvorbě IFRS a interpretací. Jsou zde také uvedeny stanovy nadace IASCF.

#### Předmluva k výkladu standardů IAS/IFRS

Cílem Předmluvy k IAS/IFRS je vytyčení základního cíle a pracovních postupů IASB, vysvětlení rozsahu působnosti a závaznosti IAS/IFRS.

Bohušová (2008) uvádí, že za hlavní úkoly IASB jsou považovány:

- „...vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování...“
- „...prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů...“
- „...aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.“

Standardy IAS/IFRS jsou primárně vytvořeny za účelem aplikace u účetních jednotek orientovaných na maximalizaci zisku. Uplatnit je lze však i u dalších podniků, a to včetně státních.

### **Koncepční rámec IAS/IFRS**

První stěžejní částí IAS/IFRS je Koncepční rámec. Koncepční rámec je uceleným teoretickým základem IAS/IFRS, jenž:

- vymezuje uživatele účetní závěrky,
- stanovuje cíl, předpoklady sestavení a základní charakteristiky účetní závěrky,
- definuje základní pojmy (aktiva, výnosy, náklady, závazky, vlastní kapitál),
- zabývá se vykazováním a způsoby oceňování prvků účetní závěrky
- a popisuje pojetí a uchování vlastního kapitálu.

#### *Uživatelé účetní závěrky*

Koncepční rámec a vlastně i celé pojetí standardů IAS/IFRS vychází z faktu, pro koho jsou účetní výkazy sestavovány a komu mají poskytovat informace. Jsou tedy podrobeny informačním potřebám jejich uživatelů. Jelikož jsou standardy IAS/IFRS orientovány pro všestranné použití na kapitálových trzích, je velká pozornost věnována požadavkům **externích uživatelů**. Investoři, ať již ti současní či potencionální vyžadují informace o dosažené ziskovosti, rentabilitě a podstoupenému riziku. Zaměstnanci kromě ziskovosti zajímá také stabilita. Účetnictví je však i významným nástrojem řízení, z čehož vyplývá, že ani požadavky interních uživatelů nemohou zůstat nesplněny.

Na rozdíl od účetnictví vedeného dle českých právních norem by však standardy IAS/IFRS měly zůstat nezávislé na požadavcích státu a politických rozhodnutích.

#### *Cíl, předpoklady sestavení a základní charakteristiky účetní závěrky*

Cílem účetní závěrky dle IAS/IFRS je poskytovat uživatelům **informace o stavu a změnách finanční pozice** (financial position), **výkonnosti** (performance) **a změnách ve vlastním kapitálu**.

Stěžejním zdrojem informací pro zjištění stavu finanční pozice je rozvaha. S jejím použitím lze odpovědět na otázky ziskovosti, likvidity, solventnosti či na budoucí potřebu cizích zdrojů.

Podklad pro zkoumání změn ve finanční pozici tvoří zejména přehled o peněžních tocích (cash flow). Ten je měřítkem schopnosti podniku vytvářet finanční prostředky a způsobu jejich využití, tedy vypovídá o likviditě podniku.

Informace o výkonnosti získané z výsledovky (výkazu zisku a ztráty) lze využít pro odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů a umožňuje posoudit efektivnost jejich vynaložení.

Účetní závěrka obsahující tyto kýžené údaje je pak poměrně spolehlivým zdrojem informací o předpokládaném budoucím vývoji podniku.

Jak již bylo nastíněno, účetní závěrka sestavená v souladu se standardy IAS/IFRS je složena z následujících komponent:

- rozvaha, nově označená jako **výkaz o změnách ve finanční pozici** (Statement of Financial Position),
- výkaz zisku a ztráty, nově jako **výkaz o úplném výsledku hospodaření** (Statement of Comprehensive Income),
- **výkaz o peněžních tocích**,
- **výkaz o změnách vlastního kapitálu** (Statement of Changes in Equity),
- výkazy jsou dále doplněny **komentářem** (v české terminologii přílohou).

Mezi další výkazy doposud sestavované nad rámec IAS/IFRS lze zařadit **zprávu o vedení podniku**, jejímž úkolem je poskytnout vedení podniku doplňující informace týkající se vývoje výkonnosti a finanční pozice, **výkazy o přidané hodnotě** či například **environmentální výkazy**, zabývající se vlivem účetní jednotky na životní prostředí.

Samotný koncepční rámec není účetním standardem, neobsahuje řešení konkrétních účetních postupů, je pouhým uceleným teoretickým základem definujícím určité předpoklady, východiska, na nichž je účetní systém IAS/IFRS založen. Za primární předpoklady IAS/IFRS lze považovat aktuální princip a předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

Podstata **akruálního principu** (Accrual Concept) vychází ze zachycení hospodářských transakcí tehdy, kdy k nim ve skutečnosti dochází, nikoliv v období uskutečnění peněžního toku. Dále je s tímto principem vyvolána potřeba časového rozlišení výnosů a nákladů, dohadných položek či rezerv. V České republice tomuto pojmu nejlépe odpovídá princip věcné a časové souvztažnosti.

Účetní uzávěrka sestavená na základě **předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky** (Going Concern Assumption) znamená, že účetní jednotce není znám důvod pro ukončení či významné omezení její činnosti a účetní výkazy tak nejsou těmito záležitostmi dotčeny.

Dále by měly účetní informace obsažené v účetní závěrce **věrně a poctivě zobrazovat skutečnost**. Toho může být dosaženo pouze respektováním základních kvalitativních charakteristik účetních informací obsažených v Konceptním rámci a dodržování znění jednotlivých standardů. Pokud by přesto mohlo aplikací některého ze standardů dojít ke zkreslení skutečnosti, je účetní jednotce povoleno se od aplikace dílčího ustanovení odchýlit. Daná změna ale musí být uvedena v komentáři.

Za kvalitativní vlastnosti účetních informací Konceptní rámec považuje:

- **srozumitelné** – jasné,
- **relevantní** – významné a podány včas,
- **srovnatelné**,
- **a spolehlivé** – neobsahující věcné chyby a pravdivě vyobrazující skutečnost.

Spolehlivost v sobě obnáší ještě další významné atributy, a to:

- nestrannost,
- důvěryhodnost,
- opatrnost,
- úplnost,
- a přednost obsahu před formou.

Dalším významným faktorem aplikovaným v rámci standardů IAS/IFRS je **přednost obsahu před formou**. Jeho obdoba v České republice neexistuje. Tato zásada zdůrazňuje, že při zachycení ekonomické transakce není brána v potaz pouze právní stránka věci, ale mnohem důležitější je její ekonomický obsah.

V neposlední řadě je nutno sestavovat účetní výkazy periodicky. Účetním obdobím musí být vždy 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Stejně tak v zájmu zachování kontinuity vykazovaných položek by bez závažných důvodů nemělo docházet ke změně účetních metod. Pokud k tomu přece jen dojde, je nutno zajistit srovnatelnost s minulým účetním obdobím pomocí přepracování předchozí účetní závěrky.

Jestliže pro určitou problematiku neexistuje konkrétní standard, je řešení ponecháno na vůli účetní jednotky. Vždy však musí být brán v úvahu Koncepční rámec se svými základními předpoklady.

#### *Definice základních prvků účetní závěrky*

Koncepční rámec obsahuje definici pěti základních položek zajišťujících jejich vzájemnou provázanost. Pro uznání položky ve výkazu je nutné splnění nejen definice, ale i základních kritérií uznání:

- spolehlivé ocenění (ocenění na základě spolehlivého odhadu),
- pravděpodobnost vlivu na účetní výkazy
- a významnost.

Za **aktivum** je považována účetní položka, jež je výsledkem nějakých minulých skutečností (nákup, dar či vlastní činnosti) a očekává se, že jednotce přinese určitý ekonomický prospěch (přímý či nepřímý tok peněžních prostředků do podniku). Důležité je, že pro uznání aktiva není podstatné vlastnické právo.

**Dluh (závazek)** je současnou povinností, opět vzniklou na základě nějakých minulých událostí, mající za výsledek snížení celkového ekonomického prospěchu podniku (přímý či nepřímý odliv peněžních prostředků).

**Vlastní kapitál** je reziduem aktiv po odečtení všech dluhů, jde o hodnotové vyjádření vlastnických práv.

**Výnos (Income)** je vyjádřením ekonomického přínosu pro podnik; ten je vyvolaný jeho aktivitou v daném účetním období. Jedná se o navýšení vlastního kapitálu formou buď zvýšení aktiv, či snížení dluhů, a to jinak než vkladem vlastníků. Výnosy (Income) jsou dle standardů IAS/IFRS rozděleny na dvě části – Revenues a Gains. Pro tyto výrazy zatím česká terminologie nenašla vhodný překlad.

- **Revenues** lze označit jako tržby a další výnosy vzniklé na základě běžné činnosti podniku. Jedná se zejména o tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z finančního majetku a další.
- Oproti tomu **Gains** jsou přínosy (zisky) z nahodilých nepravidelných činností, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Může se jednat například o zisky z prodeje dlouhodobého majetku či kurzových rozdílů, pokud se nejedná o hlavní podnikatelskou činnost.

**Náklady** představují úbytek ekonomického prospěchu vyvolaného činností podniku, opět snížením hodnoty aktiv nebo zvýšením závazků. Jde o snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením majetku vlastníků. Stejně tak jako u výnosů standardy IAS/IFRS rozlišují mezi náklady Expenses a náklady Losses.

- **Expenses** jsou náklady vznikající z běžné činnosti podniku.
- **Losses** lze volně přeložit jako ztráty, jsou opakem přínosů (Gains) a vznikají nahodile.

Pokud dochází ke zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu jinou formou nežli vznikem výnosů nebo nákladů, jedná se o změny vykázané pouze ve vlastním kapitálu, nikoliv ve výsledovce, a to nejčastěji pomocí fondu z přecenění.

#### *Oceňování – základní koncepce*

Oceňování je dalším významným prvkem zakotveným v Konceptním rámci, jenž má zásadní vliv na vypovídací a na užitnou hodnotu informací obsažených v účetních výkazech. Na správném zvolení oceňovací metody aktiv i závazků v účetnictví závisí všechny zjišťované finanční veličiny používané pro měření a hodnocení finanční pozice a výkonnosti podniku. Tedy bez správně zvolené oceňovací báze nelze získat vypovídací úroveň finanční analýzy a nelze přijímat správná rozhodnutí.

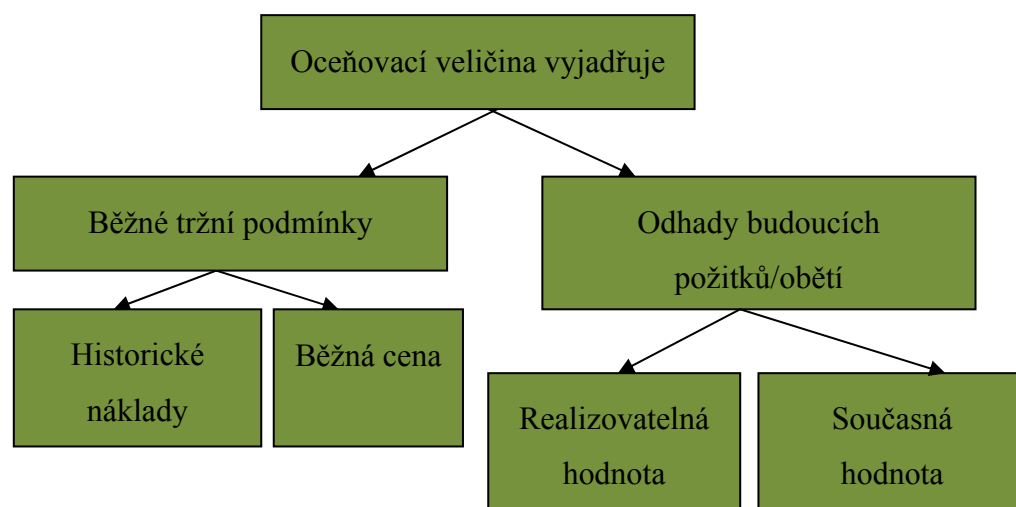


Zejména v případě oceňování je důležitá platnost předpokladu nepřetržitého trvání podniku, neboť v případě předpokládaného ukončení činnosti bude přístup k oceňování odlišný.

Koncepční rámec stanovuje čtyři základní oceňovací základny pro sestavení účetní závěrky:

- historické náklady (Historical Cost),
- běžná cena (Current Cost),
- realizovatelná, vypořádací hodnota (Realisable, Settlement Value)
- a současná, diskontovaná hodnota budoucích peněžních toků (Present Value).

Tyto oceňovací základny lze rozdělit na dvě skupiny v závislosti jejich vztahu k času. První dvě veličiny jsou ovlivněné současným trhem (ať již tím současným, či minulým), kdežto zbývající dvě jsou závislé na správném odhadu budoucích peněžních toků.



Obr. 9: Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času

Zdroj: Kovanicová, 2002

**Historické náklady** představují ocenění původních nákladů v době pořízení, tedy cenu pořízení. U aktiv najatých bezúplatně je částka odhadována, u aktiv vlastní výroby představuje historická cena náklady výroby. V současné době se již od užívání historických cen postupně ustupuje, jeví se zejména z pohledu externích uživatelů účetních závěrek jako nedostačující.

**Běžná cena** je založena na ocenění aktiva z pohledu nakupujícího. Vyjadřuje, za kolik by dané aktivum pořídil k datu ocenění. Oproti historickým nákladům je tak odstraněn základní nedostatek, protože běžná cena je již vztažena k současným tržním podmínkám. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz potřebných k vypořádání závazku.

**Realizovatelná (vypořadací) hodnota** je obdobou běžné ceny, avšak z pohledu prodejce. Hodnota oceňovaného aktiva je rovna částce, kterou by bylo možno získat jejím prodejem. Po odečtení přímých nákladů prodeje lze získat čistou realizovatelnou hodnotu. Závazky se vyjadřují stejně jako u předchozího případu.

**Současná hodnota** odráží současnou (diskontovanou) hodnotu budoucích čistých peněžních toků, které lze z vlastnictví aktiva běžně očekávat. Současná hodnota závazku je dána diskontovanou hodnotou očekávaných budoucích peněžních odtoků plynoucích z jeho vypořádání.

Koncepční rámec již bohužel neobsahuje model oceňování ve smyslu **Fair value** (použitý v IAS 2, IAS 16, IAS 20, IAS 39, IAS 40 a mnohých dalších).

Naštěstí si IASB uvědomila význam tohoto tématu a v roce 2011 s platností od roku 2013 byl oceňování ve Fair value věnován samostatný standard IFRS 13. Reálnou hodnotou ve smyslu Fair value je myšlena hodnota, za kterou by bylo aktivum směnitelné, závazek vypořádán, mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. V tomto modelu není preferován přístup ani jedné ze stran (nakupující, prodávající), jedná se o transakci uskutečněnou svobodně, bez nátlaku, za profitu obou účastníků.

V rámci IFRS 13 byla stanovena hierarchie postupů, podle kterých by účetní jednotky při zjišťování fair value měly postupovat:

- kótovaná cena identického aktiva či závazku,
- odvození fair value z informací aktivního trhu,
- odvození fair value z jiných než tržních informací (Dvořáková, 2014).

### *Pojetí a uchování kapitálu*

Pojetí a uchování kapitálu, v české terminologii uchování podnikové podstaty, úzce souvisí s bodem zvratu. Jedná se o problém nalezení úrovně, od které podnik dosahuje zisku

a navyšuje vlastní kapitál. Zisk je tedy vykázán až nad rámec uchování podnikové podstaty.

Koncepční rámec uvádí dvojí pojetí uchování kapitálu:

- finanční – vyjádřené v peněžních jednotkách ve formě výsledku hospodaření;
- produkční – souvisí s produkční kapacitou podniku.

Závěrem je třeba uvést, že Koncepční rámec není standardem, nedefinuje řešení konkrétních problémů. Jedná se o ucelený, provázaný teoretický základ finančního účetnictví a výkaznictví, jenž je nadřazen znění jednotlivých standardů.

### **Sestavování účetní závěrky dle IAS/IFRS**

Sestavováním účetní závěrky v souladu se standardy IAS/IFRS se kromě Koncepčního rámce, který vymezuje základní cíle účetní závěrky, zabývají následující standardy:

- IAS 1 – Presentace účetní závěrky,
- IAS 7 – Výkazy peněžních toků,
- IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby,
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni,
- IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka,
- a IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Stěžejním standardem pro správné sestavení účetní závěrky je **IAS 1 – Presentace účetní závěrky**. Tento standard vymezuje veškeré další náležitosti a požadavky účetní závěrky. Cílem tohoto standardu je navázat na Koncepční rámec, rozvést ho, a to s cílem stanovit a sjednotit pravidla pro sestavení účetní závěrky tak, aby byla zajištěna její srovnatelnost napříč účetními jednotkami, ale i v rámci jednoho podniku v čase. Snahou každé účetní závěrky je tedy podat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích širokému okruhu uživatelů a pomoci jim uskutečnit svá rozhodnutí.

Standard IAS 1 je aplikován na všechny druhy účetních jednotek sestavující své individuální či konsolidované účetní závěrky. Standard je tedy závazný jak pro podniky, banky či pojišťovny, tak pro veřejný sektor.

Povinnými komponentami účetní závěrky sestavené v souladu s IAS 1 jsou:

- Rozvaha – výkaz o finanční pozici,
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- Výkaz peněžních toků,
- a Komentář

Přičemž IAS 1 se zaměřuje zejména na čtyři z nich. Výkazu peněžních toků je věnován samostatný standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků.

Požadavky standardu se nevztahují na strukturu a obsah mezitimních účetních závěrek (sestavovány za periodu kratší nežli účetní období), čímž se zabývá IAS 34 – Mezitimní účetní výkaznictví.

IAS 1 rozvádí základní principy a předpoklady sestavení účetní závěrky z Koncepčního rámce (věrný a pravdivý obraz skutečnosti, nepřetržité trvání podniku, aktuální princip) a dále je popisuje:

- **předpoklad konzistence**, to znamená zachování stejných účetních metod, prezentace a klasifikace účetních položek, což je stěžejní pro meziroční srovnávání účetních závěrek. Pokud dojde ke změně prezentace či klasifikace, musí být předcházející účetní závěrka reklasifikována.
- Blíže definuje **předpoklad významnosti** a např. v případě položek s nižší důležitostí umožňuje jejich vzájemnou agregaci.
- Na druhou stranu IAS 1 striktně **zakazuje kompenzaci** aktiv a závazků, výnosů a nákladů, pokud to výslovně nepovoluje některý z dalších standardů. Kompenzace by měla za následek významné snížení vypovídací schopnosti účetních výkazů.

### 1. Výkaz o finanční pozici dle IAS/IFRS

Výkaz o finanční pozici je nově uplatňovaný (nikoliv pro účetní jednotky povinný) název pro rozvahu. Dále musí každá rozvaha obsahovat název účetní jednotky, zda se jedná o individuální či konsolidovanou účetní závěrku, datum sestavení, vykazovací měnu a číselný řád, ve kterém je rozvaha sestavena.

Volba nejvhodnější formy a rozsahu tohoto výkazu je plně v pravomoci účetní jednotky, bývá poměrně stručná a veškeré podrobnosti jsou obsaženy v příloze. Vždy však musí být zohledněn primární účel jeho sestavení, a to ten, že má umožnit získat externím uživatelům pravdivý pohled na finanční pozici a výkonnost podniku. Vypovídací schopnost rozvahy je závislá nejen na správném ocenění a zařazení jednotlivých položek, ale je významně ovlivněna i způsobem řazení aktiv a pasiv v rozvaze.

Podnik má možnost volby mezi členěním aktiv a pasiv:

- na dlouhodobá a krátkodobá, přičemž hlediskem krátkodobosti/dlouhodobosti může být jak účetní období (12 po sobě jdoucích měsíců), tak délka provozního cyklu, pokud ji lze jednoznačně vyměřit.
- Dále je možnost využít řazení položek rozvahy dle likvidnosti (schopnosti přeměny na peníze).
- Přičemž oba způsoby je možno vzájemně kombinovat.

Účetní jednotka může výkaz sestavit horizontálně, kdy je základním principem bilanční rovnice, anebo vertikálně, kdy je vystavěn na bilanční sumě (aktiva – závazky = vlastní kapitál). Oba dva typy sestavení výkazu o finanční pozici jsou znázorněny v následujících dvou tabulkách.

<b>AKTIVA</b>	<b>Současné období</b>	<b>Minulé období</b>	<b>PASIVA</b>	<b>Současné období</b>	<b>Minulé období</b>
.			.		
.			.		

Tab. 2: Příklad sestavení horizontální rozvahy dle IAS 1

Zdroj: Vlastní zpracování

<b>AKTIVA</b>	<b>Současné období</b>	<b>Minulé období</b>
.		
.		
<b>PASIVA</b>	<b>Současné období</b>	<b>Minulé období</b>
Vlastní kapitál		
Závazky		

Tab. 3: Příklad sestavení vertikální rozvahy dle IAS 1

Zdroj: Vlastní zpracování

## 2. Výsledovka a Výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IAS/IFRS

Od roku 2008 je nově nad rámec výsledovky dle IAS/IFRS vyžadován ještě výkaz o úplném výsledku hospodaření. Zatímco výsledovka obsahuje pouze položky zachycované výsledkově (výnosy a náklady ovlivňující zisk či ztrátu účetní jednotky). Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření je nově vyžadováno vykazovat i položky zachycované rozvahově, tedy ostatní změny vlastního kapitálu, jež jsou vyvolány jinak nežli transakcemi s vlastníky. Tato položka je nazývána jako ostatní výsledky hospodaření a jedná se právě o výše uvedené *gains* a *losses* vykazované rozvahově. Konkrétně se jedná například o:

- dopady z rozvahového přecenění aktiv pomocí fondu z přecenění (IAS 16, 38, 39),
- zisky či ztráty z definovaných pojistných plánů (IAS 19),
- a rozvahově zachycené kurzové rozdíly (IAS 21).

Důvod pro tuto změnu je zřejmý: oproti běžnému výsledku hospodaření, ten úplný umožňuje komplexnější pohled na celkovou výkonnost podniku. Přínosy *gains* a újmy *losses* mohou významně ovlivnit výsledky hospodaření budoucích období, aniž by musely být zachyceny ve výnosech či nákladech, a tak ovlivnily současný výsledek hospodaření.

Jedná se vlastně o očekávané zisky či ztráty. Tohoto kýženého stavu, vyobrazení komplexního výsledku hospodaření, lze dosáhnout dvěma způsoby:

- doplnit výsledovku o samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření a nebo
- sestavit jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření obsahující jak informace z výsledovky, tak příslušné rozvahové transakce.

### *Výsledovka*

Výsledovka je jedním ze stěžejních dokumentů účetní závěrky hospodaření a jak již bylo řečeno, může být buď samostatným dokumentem, či může být součástí výkazu o komplexním výsledku hospodaření. Jejím uživatelům umožňuje pohled na současný a předpokládaný budoucí vývoj výkonnosti podniku.

Výsledovka sestavená dle IAS 1 nedisponuje přesnou strukturou, je stanoven pouze její minimální rozsah, za nějž je považováno následující:

- výnosy (revenues),
- finanční náklady,
- podíl na zisku a ztrátě přidružených a společných podniků,
- daňové náklady,
- zisk nebo ztráta z ukončovaných činností po zdanění a zisk nebo ztráta souvislosti s oceňováním aktiv držených k prodeji a tvořících ukončované činnosti (IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti)
- a celkový nebo čistý výsledek hospodaření za účetní období.

Dále v rámci výsledovky účetní jednotka uvede, jaká část výsledku hospodaření připadá na akcionáře mateřské společnosti a jaká na menšinové vlastníky.

Ve většině případů ale výsledovka takto strohá nebývá. Pro lepší posouzení výkonnosti a jejího budoucího vývoje obsahuje další významné položky, jež ovlivnily tvorbu zisku/ztráty. Pro lepší pochopení může podnik, podobně jako u rozvahy, zvolit horizontální nebo vertikální formu, a to v druhovém nebo účelovém členění (IAS 1 se tím ale nezabývá).

**Druhové členění** nákladů a výnosů, podle jejich podstaty, toho co bylo spotřebováno, umožňuje tvůrcům jednoduché sestavení a uživatelům nezávislý pohled.

Oproti tomu **účelové členění**, členění podle reprodukčního procesu, k čemu se výnosy/náklady vztahují, nabízí hodnotnější informace, které ale mohou být zatíženy určitou subjektivností.

IAS/IFRS upouští od tradičního členění výsledovky na provozní, finanční a mimořádnou činnost. Smyslem **zrušení mimořádné části výsledovky** je zkvalitnění vypovídací schopnosti tohoto výkazu. Mimořádná oblast byla zatížena vysokou mírou subjektivity. Zatímco většina ztrát způsobených například živelnými pohromami byla vnímána jako ztráta mimořádná, u výnosů s nimi souvisejícími byly podniky již opatrnější. Rada pro mezinárodní účetní standardy dospěla k názoru, že většina mimořádných nákladů a výnosů jsou běžným odrazem podnikatelského rizika a i tak se k nim má přistupovat. Pokud by se přece jen z hlediska dalšího vývoje podniku jevily jako významné, má podnik možnost je vyjádřit v samostatné položce výsledovky či je okomentovat v příloze.

Zde je zapotřebí připomenout zákaz kompenzace výnosů *revenues* a k nim se vztahujících nákladů *expenses*. U výnosů *gains* tento zákaz již neplatí a při vykazování jsou sníženy o náklady *losses*.

Jedná se například o:

- výsledky z prodeje aktiv,
- výdaje, na které byly vytvořeny rezervy,
- nebo například kurzové rozdíly.

#### *Výkaz o úplném výsledku hospodaření*

Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření jsou nad rámec výsledovky zobrazeny operace, jež mají vliv na výši vlastního kapitálu a jsou v účetním systému zachyceny rozvahově.

Samozřejmostí zůstává, že i v případě úplného výsledku hospodaření je třeba vyjádřit související daň z příjmů, jež může být zachycena dvěma způsoby: buď budou jednotlivé položky uvedeny v čisté hodnotě, nebo bude daň uvedená na konci souhrnně.



<b>Položka výkazu o úplném výsledku hospodaření</b>		
Výnosy	Operace ovlivňující hospodářský výsledek výsledkově	
Finanční náklady		
Podíl na zisku a ztrátě přidružených a společných podniků		
Daňové náklady		
Zisk nebo ztráta z ukončovaných činností po zdanění a zisk nebo ztráta v souvislosti s oceňováním aktiv držených k prodeji a tvořících ukončované činnosti		
Zisk/ztráta		
Daň ze zisku		
<b>Čistý výsledek hospodaření</b>		Operace ovlivňující výsledek hospodaření rozvahově
Jednotlivé položky ostatního výsledku hospodaření		
Zisk/ztráta		
Daň ze zisku		
<b>Úplný výsledek hospodaření</b>		
Část výsledku hospodaření připadá na akcionáře mateřské společnosti		
Část výsledku hospodaření připadá na menšinové vlastníky		
Část úplného výsledku hospodaření připadá na akcionáře mateřské společnosti		
Část úplného výsledku hospodaření připadá na menšinové vlastníky		

Tab. 4: Příklad výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IAS 1

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3. Výkaz o změnách vlastního kapitálu dle IAS/IFRS

Vlastní kapitál není oproti ostatním oblastem standardy příliš detailně upraven, část je obsažena v Koncepčním rámci, část v několika dalších standardech. Důvodem může být to, že pojetí vlastního kapitálu je značně ovlivněno obchodním právem jednotlivých zemí, a tudíž je značně variabilní.

Vlastní kapitál je definován v Koncepčním rámci jako zbytková hodnota aktiv po odečtení všech závazků. Struktura vlastního kapitálu se liší podnik od podniku, jiné členění nalezneme u akciové společnosti, jinak tomu bude u společnosti osobní.

Účelem výkazu o změnách vlastního kapitálu je seznámit uživatele nejen s jeho počátečním a konečným stavem, ale i se změnami jednotlivých položek.

Účetní jednotka by měla v rámci tohoto výkazu vykázat:

- zisk nebo ztrátu za účetní období,
- rozvahově účtované přínosy *gains* a újmy *losses*,
- úplný výsledek hospodaření
- a dopady změn účetních politik a oprav chyb zachycených v souladu s IAS 8.

Buď výkaz samotný, nebo jeho komentář by měl v souladu s IAS 1 zveřejnit:

- celkovou hodnotu kapitálových transakcí s vlastníky účetní jednotky s odděleným vykázáním výplaty dividend vlastníkům
- a zůstatek nerozděleného zisku či neuhrazené ztráty na začátku období, jejich změny v průběhu účetního období a konečný stav.

IAS 1 rovněž vyžaduje samostatné zveřejnění každé změny, ke které došlo v průběhu účetního období v rámci jednotlivých položek základního kapitálu včetně všech fondů.

#### 4. Výkaz peněžních toků dle IAS/IFRS

Výkaz o peněžních tocích je další povinnou součástí účetní závěrky sestavované dle samostatného standardu IAS 7. Tento výkaz podává informace o stavu a změnách v peněžních prostředcích a jejich ekvivalentech, a tak pomáhá odhadnout jejich generování a potřebu v budoucnosti.

Výkaz může být sestaven **metodou přímou**, tedy postupným zaznamenáváním jednotlivých toků, tato metoda je v IAS/IFRS preferována, jelikož je hodnotnějším zdrojem informací. Dále pak **metodou nepřímou**, tedy úpravou výsledku hospodaření o nepeněžní transakce.

Výkaz je členěn do tří oblastí: provozní, finanční a investiční činnost.

#### 5. Komentář k účetní závěrce sestavené v souladu s IAS/IFRS

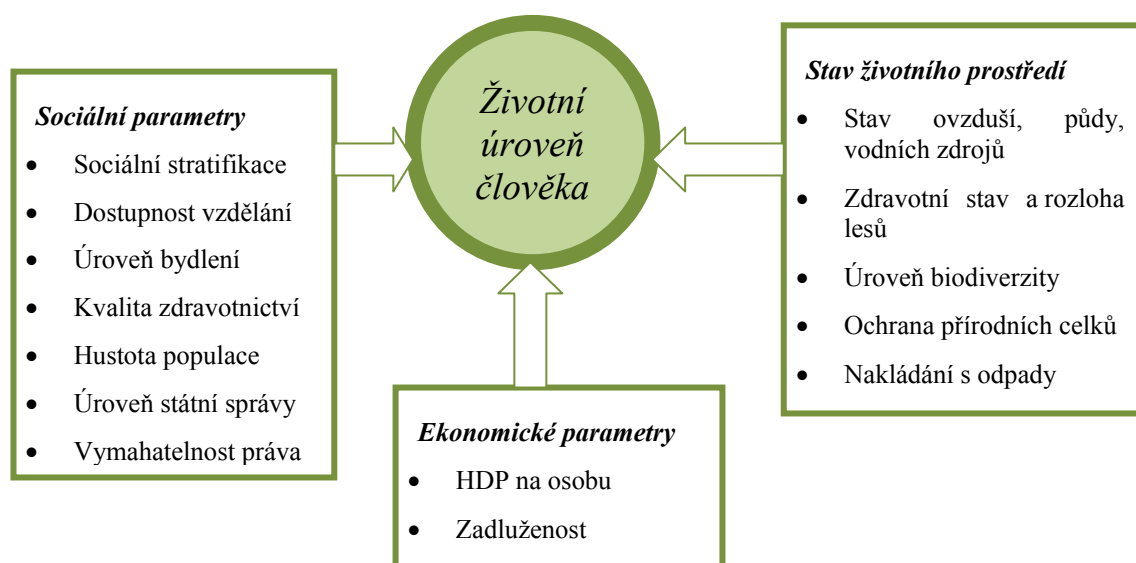
Jelikož IAS/IFRS nestanovují konkrétní podobu jednotlivých výkazů, je vyžadován poměrně obsáhlý komentář, jenž má pomoci v lepším porozumění účetním výkazům.

Informace bývají uživatelům předkládány následovně:

1. prohlášení o shodě s IAS/IFRS (účetní jednotky se k ní musí jasně přihlásit),
2. informace o použitých účetních zásadách a politice, oceňovacích základnách,
3. poznámky k jednotlivým položkám rozvahy, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, výkazu o peněžních tocích
4. a ostatní zveřejnění, která zahrnují nejistoty, rizika, závazky, dividendové politiky a další.

### 3.4 Koncept trvale udržitelného rozvoje

Obrovský rozvoj trhu v druhé polovině minulého století vedl většinu vyspělého světa k hodnotově orientované společnosti, pro kterou je charakteristický konzumní způsob života. Tyto tendence nestřídnosti a bezohlednosti společnosti se nutně promítají i do podnikové praxe a mají negativní následky nejen na životní prostředí, ale významně omezují také budoucí generace. Snahou o eliminaci těchto vlivů a alespoň zachování současných podmínek a odpovídající životní úrovně (jejíž atributy znázorňuje následující obrázek) i pro další generace se zabývá alternativní model vývoje společnosti: koncept trvale udržitelného rozvoje.



Obr. 10: Faktory ovlivňující životní úroveň člověka

Zdroj: Vlastní zpracování

Problematika udržitelnosti a udržitelného rozvoje je fenoménem a často diskutovaným tématem současné doby. První zmínky o ní lze spatřit již v druhé polovině 19. století, kdy se Ernest Haeckel (1866) zabýval ve své práci *Morfologie organismů* potřebou nové vědní disciplíny zabývající se ochranou organismů a jejich vztahem k prostředí, ekologií. Ta byla později jako samostatný vědní obor uznána, a to v roce 1910 na konferenci botaniků v Bruselu. Postupně s růstem lidské populace, rozvojem trhu a čerpáním neobnovitelných zdrojů navázala na otázky ekologie obava o trvale udržitelný rozvoj společnosti. Tato obava byla poprvé vyslovena v zakládající listině Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) v roce 1960 a přetrvává dodnes.

Významným problémem umožňujícím lepší uchopitelnost udržitelnosti, a tak i její naplňování, je absence jednotné obecně uznávané definice, která bude kromě environmentálních otázek také v dostatečné míře reflektovat aspekty sociální.

Doposud bylo vytvořeno mnoho definic trvale udržitelného rozvoje a na mezinárodní úrovni se k tomuto tématu vede mnoho diskusí a jednání. Základní aspekt udržitelného rozvoje asi nejlépe vystihuje definice Komise OSN od norské političky a předsedkyně Světové komise pro životní prostředí a rozvoj OSN Gro Harlem Brundtland (1991) z roku 1987:

*„Udržitelný rozvoj je takový rozvoj, který zajistí potřeby současných generací, aniž by bylo ohroženo splnění potřeb generací příštích a aniž by se to dělo na úkor jiných národů.“*

Tato definice v sobě zahrnuje jak složku makroekonomickou, tak mikroekonomickou, zohledňuje podstatné motivy, jako je sociální rozměr, lidskou rozpínavost a limitující přírodní podmínky, avšak za její nedostatek autorka považuje vysokou míru antropocentričnosti, tedy přílišný důraz na výjimečné postavení a potřeby člověka.

V tomto směru považuje autorka za zdařilejší definici koncepce trvale udržitelného rozvoje Ministerstva životního prostředí ČR, jež je definována jako model společnosti, který zohledňuje přirozené limity hospodářského růstu, umožňuje soulad mezi hospodářským a společenským vývojem a kapacitami ekosystému při zachování přírodních hodnot a biologické rozmanitosti pro nynější i budoucí generace (Ministerstvo životního prostředí, 1992).

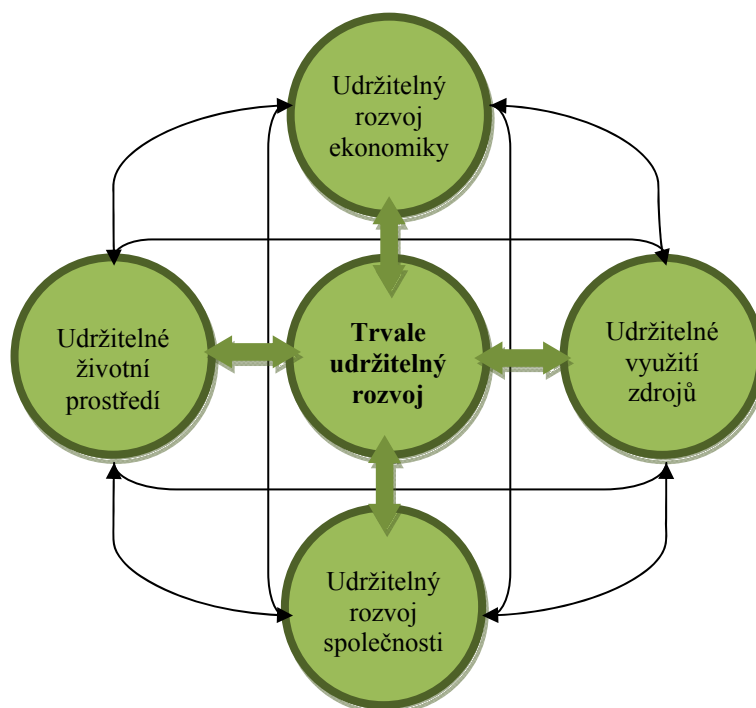
Obdobnou alternativou definice udržitelného rozvoje je ta z pera Evropského parlamentu, která za udržitelný rozvoj považuje *„zlepšování životní úrovně a blahobytu lidí v mezích kapacit ekosystémů při zachování přírodních hodnot a biologické rozmanitosti pro současné a příští generace“* (Evropská komise, 2009).

O určitou syntézu všech definičních snah daného tématu se pokusil ekolog Ivan Rynda, když definoval trvale udržitelný rozvoj jako *„komplexní soubor strategií, které umožňují pomocí ekonomických prostředků a technologií uspokojovat lidské potřeby, materiální, kulturní i duchovní, při plném respektování environmentálních limitů“* (Rynda, 1997).

Udržitelný rozvoj tedy znamená především rovnováhu – a to nejen rovnováhu mezi třemi základními oblastmi lidského života, třemi pilíři udržitelnosti – ekonomikou, sociálními

aspekty a životním prostředím (people, planet, prosperity), ale také rovnováhu nadnárodní, společenskou, rovnováhu mezi svobodami a právy každého jednotlivce. Udržitelnost lze charakterizovat jako trvalou opatrnost a odpovědnost společnosti jako celku v dlouhodobém měřítku. Nicméně, jak Dyllick a Hockerts (2002) poukazují, udržitelnost je daleko širší pojem a environmentální a sociální aspekty samy o sobě k zachování udržitelného rozvoje nepostačují. Zmiňují další dvě kritéria, která musí být splněna, a to soběstačnost a také ekologickou spravedlnost.

Autorka se pokusila shrnout problematiku udržitelného rozvoje – jakožto rovnováhu ve všech dle ní klíčových rovinách – v následujícím schématu.



Obr. 11: Schéma trvale udržitelného rozvoje

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4.1 Problematika udržitelnosti a její význam na přelomu 20. a 21. století

To, že si společnost začíná uvědomovat neudržitelnost svého jednání a začínají se stále více prosazovat principy trvale udržitelného rozvoje, potvrzuje konání řady organizací (OECD, OSN, WBCSD, ...) a vzniklých úmluv, jež se týkají otázek životního prostředí a sociálních aspektů z posledních let.

V červenci roku 1992 byla v Rio de Janeiru svolána Konference OSN o životním prostředí a rozvoji, jejímž cílem bylo stanovit vzájemnou dohodu o budoucí podobě trvale udržitelného rozvoje, a to nejen ve vyspělých zemích, ale zejména v zemích rozvojových. Výsledkem bylo schválení tří významných dokumentů: *Agendy 21*, *Deklarace z Ria de Janeira o životním prostředí a rozvoji* a *Zásad obhospodařování lesů*.

V **Deklaraci z Ria de Janeira** je zakotven udržitelný rozvoj jakožto stěžejní princip rozvoje lidstva a z hlediska mezinárodního práva obsahovala do té doby zcela nové principy:

- princip předběžné opatrnosti,
- požadavek zahrnout náklady na ochranu životního prostředí do cen výrobků,
- povinnost zhodnotit důsledky činností pro životní prostředí ještě dříve, než jsou tyto činnosti zahájeny
- a povinnost uvědomit ostatní státy o mimořádných událostech a předávat informace o aktivitách, jež by mohly životní prostředí těchto států vážným způsobem ohrozit (United Nations, 1992).

Dalším zmiňovaným spisem je **Agenda 21**. Odborníky bývá často kritizována pro přílišnou ambicióznost a abstraktnost, přesto se jedná o velmi významný dokument zabývající se aplikací principů udržitelnosti zejména na regionální úrovni. O důslednou implementaci Agendy 21 OSN významně usilovala i na dalších konferencích, konaných např. v New Yorku (1997) nebo Johannesburgu (2002). OSN na nich propagovala zejména vytváření národních strategií udržitelného rozvoje a institucionalizaci rámců k prosazování otázek udržitelného rozvoje na úrovni jednotlivých států.

Následně byla uzavřena **Árhuská úmluva**, neboli *Mezinárodní úmluva o přístupu k informacím, účasti veřejnosti na rozhodování a přístupu k právní ochraně*

v *záležitostech životního prostředí*. Tato úmluva se snaží o začlenění a obeznámení široké veřejnosti s informacemi týkajícími se životního prostředí a její aktivní účasti na jeho ochraně.

Dále lze také zmínit Úmluvu OSN o biodiverzitě, Cartagenský, Kjótský a Montrealský protokol či Stockholmskou úmluvu o persistentních organických znečišťujících látkách nebo Prohlášení o principech udržitelného lesního hospodářství.

Z hlediska reportingu informací týkajících se udržitelného rozvoje je významná jiná skutečnost, a to, že Evropská komise přijala 16. dubna 2013 návrh směrnice na zveřejňování nefinančních informací s cílem zvýšit transparentnost některých velkých společností v sociální a environmentální oblasti:

*„Společnosti, kterých se to týká, budou muset zveřejňovat informace o svých postupech, rizicích a výsledcích v těchto oblastech: životní prostředí, dodržování lidských práv, sociální aspekty a problematika vztahu k zaměstnancům, boj proti korupci a diverzifikované zastoupení ve správních radách“* (Business Leaders Forum, 2013).

Společnosti s více jak 500 zaměstnanci by měly povinnost ve svých výročních zprávách zveřejňovat důležité informace o udržitelném rozvoji. Zatím by jim měla být ponechána značná flexibilita a informace by mohly vykazovat způsobem, jež považují za nejvhodnější.

Jako důsledek všech těchto smluv a aktivit zmíněných organizací začaly jednotlivé státy vytvářet institucionální struktury implementující principy udržitelného rozvoje a tak principy udržitelného rozvoje efektivně aplikovat. V řadě případů mají tato uskupení podobu rady nebo komise a stěžejní pro jejich správnou funkci a prosazování principů udržitelného rozvoje je jejich vládní a nadresortní charakter. Protože pouze součinnost všech orgánů státní správy spolu s veřejností zajistí dlouhodobý soulad ekonomického, sociálního a environmentálního rozvoje.

### **3.4.2 Udržitelné podnikání**

Udržitelnou se společnost nerodí, dosažení udržitelného rozvoje není jednoduché a chceli lidstvo zajistit životadárné podmínky nejen pro sebe, ale i pro budoucí generace, je potřeba si tuto hodnotovou orientaci a vývoj společnosti v harmonii s přírodou osvojit, a to nejen na úrovni jednotlivce, ale zejména na úrovni podniků.

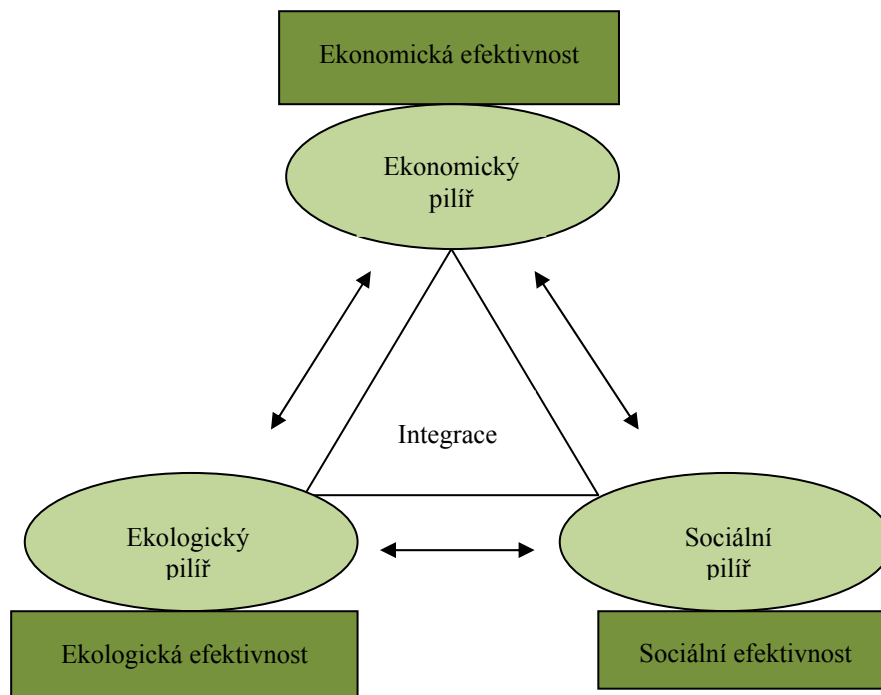


Podniky k *neudržitelnému* rozvoji společnosti přispívají významnou měrou a jsou to právě ony, kdo musí prolomit mýtus, že udržitelný růst je nákladnější. Je zapotřebí, aby jim bylo umožněno překonat krátkodobá omezení, změnit jejich hluboko zakořeněné chování a společenské normy a pomoci jim vyvinout novátorské finanční nástroje umožňující udržitelný růst.

Principy udržitelného rozvoje se na úrovni podnikatelských subjektů prosazují prostřednictvím legislativních nástrojů (v České republice se jedná o dodržování norem a předpisů vydávaných Ministerstvem životního prostředí, Českou obchodní inspekci, Českou inspekci životního prostředí a dalšími podobnými institucemi), anebo skrze dobrovolné nástroje a společenskou odpovědnost. V podnikatelské praxi jsou využívány zejména systémy managementu kvality, systémy environmentálního managementu (EMAS, ISO 14 000, LCA) a systémy managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, upřednostňování metod čistší produkce, uplatňování principu předběžné opatrnosti, Ecolabelling, Ecodesign, Responsible Care apod.

Hyršlová (2009) v této souvislosti zmiňuje potřebu rozlišovat udržitelný podnik (corporate sustainability) od podniku, který přijímá koncepci udržitelného rozvoje za jeden ze svých strategických cílů. Podnikání v souladu s koncepcí udržitelného rozvoje vyžaduje její implementaci do všech podnikatelských procesů, od stanovení cílů, přes celou řadu opatření a postupů snižujících negativní dopady až po odpovídající způsob hodnocení podnikové úspěšnosti.

Podnikovou výkonnost je nově potřeba posuzovat nejen z hlediska kvality poskytovaných služeb, vyráběných výrobků a vykazovaných zisků, ale z také hlediska dopadů podnikových činností na životní prostředí, společnost a místní komunitu, neboť i tyto faktory, jak připomíná řada autorů (Hyršlová, 2009; Bennet a kol., 2006), mají významný vliv na dosahování podnikového úspěchu. Je zapotřebí, aby byly tyto nové principy ve stávajících konceptech, nástrojích a metrikách zohledněny a zakotveny. Tedy aby základními faktory tvorby hodnoty pro vlastníky, jimiž se zabývá řada autorů, byly doplněny o její zvyšování prostřednictvím sociální a environmentální udržitelnosti viz např. Peter Soyka (2011), Kevin Wilhemm (2013) či Ann Svendsen (1998). Konkrétní znázornění všech tří dimenzí udržitelnosti podniku znázorňuje níže uvedené schéma.



Obr. 12: Tři základní pilíře pro udržitelný rozvoj podniku v rámci trojúhelníku udržitelnosti

Zdroj: Bennet, M. Burrit, R. Schaltegger, S. (2006)

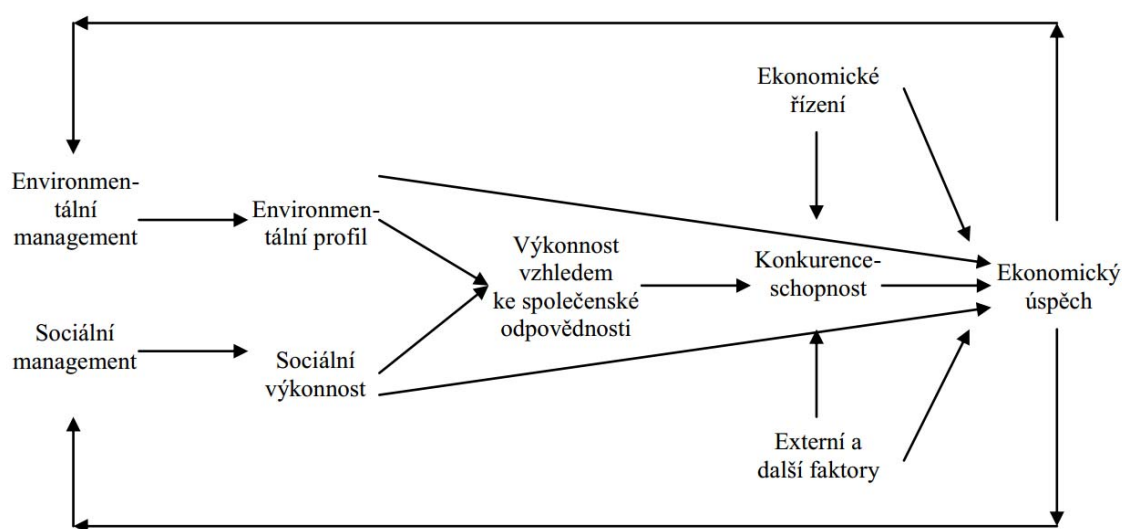
A proč by podniky měly koncepci udržitelného rozvoje prosazovat a dodržovat? Existuje pro to celá řada důvodů, přičemž každý z nich je významný sám o sobě a ačkoliv by se na první pohled mohlo zdát, že ne každý z nich s dosahováním podnikového úspěchu přímo souvisí, opak je pravdou. Integrace aspektů udržitelnosti v rámci podnikového řízení vede ke snižování negativních dopadů společnosti na životní prostředí a společnost a zajišťuje i budoucím generacím vhodné podmínky pro jejich existenci. Tento hlavní důvod se může jevit pro podnik jako nedostatečně motivující, avšak pokud si podniky uvědomí, že může souviset se:

- zvyšováním přitažlivosti podniku pro případné investory,
- či, že skrze něj vytváří pozitivní vztah zaměstnanců k podniku,
- anebo zatřetí, že vede ke zlepšování komunikace nejen při jednání se státními orgány, samosprávou a s ostatními představiteli občanské společnosti a pomáhá tak zabraňovat případným nepochopením podnikových činností, ale může stejně dobře posloužit i jako účinná marketingová propagace,

mohou svůj názor změnit a o zohlednění těchto faktorů usilovat.

Obdobný názor má i předseda představenstva společnosti NWR Mike Salamon, který jako nejvýznamnější důvod uvádí potřebu udržet si určitý souhlas veřejnosti s činností společnosti.

Souhrnně vzato podnik dobrovolně přijme koncepci udržitelného rozvoje, pouze pokud si bude vědom, že mu tyto aspekty pomohou zvýšit ekonomicko-environmentálně-sociální účinnost podnikových procesů, a dojde tak ke zlepšení ekonomické prosperity společnosti. O nalezení takovýchto zákonitostí, vztahu mezi úspěšností firmy a socio-environmentálními aspekty podnikových činností, se ve své práci pokusil a v následujícím schématu shrnul Schaltegger s Wagnerem.



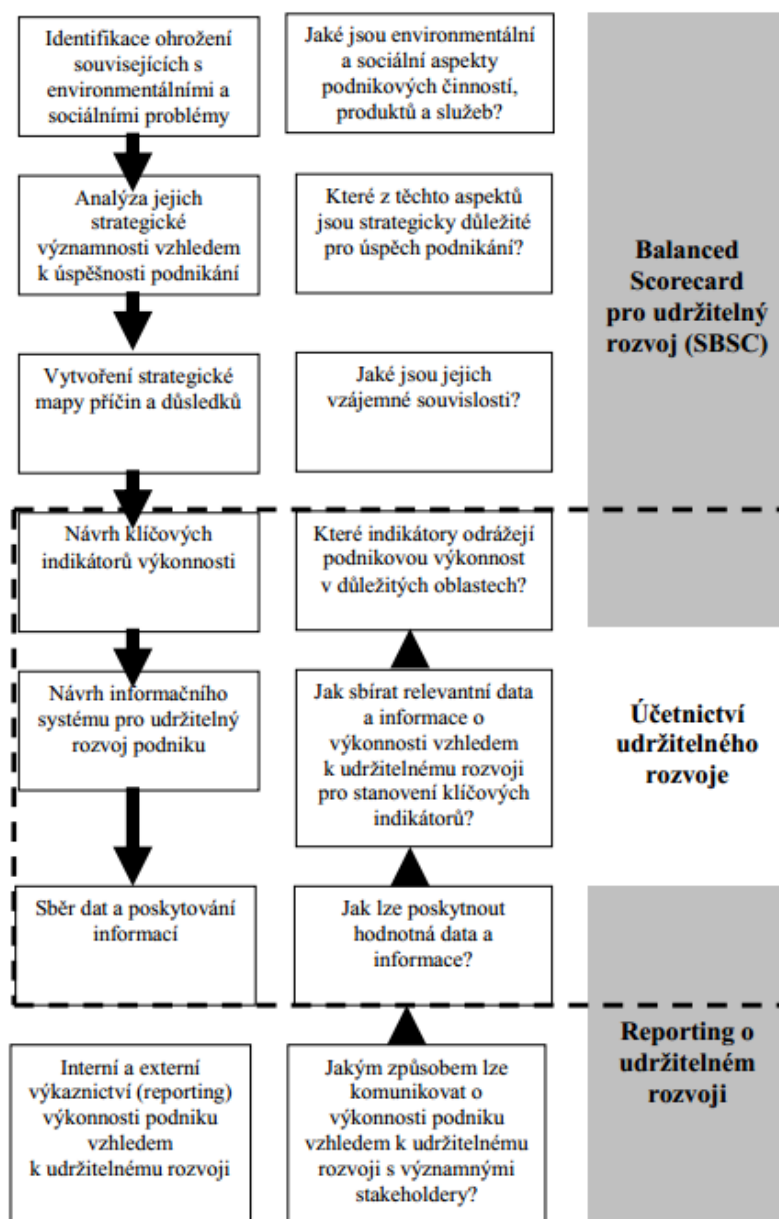
Obr. 13: Ekonomický úspěch podniku v rámci sociální a environmentální dimenze

Zdroj: Schaltegger, S., Wagner, M. 2006

Z obrázku vyplývá jasná spojitost mezi začleněním environmentálního a sociálního řízení podnikových činností, zvyšováním konkurenceschopností a tím dosahování ekonomického úspěchu.

A tak přestože sociální a environmentální aspekty nabývají často nefinančního vyjádření, a tedy nejsou integrovány prostřednictvím tradičních tržních mechanismů, mají významný vliv na hodnocení výkonnosti podniku, a tudíž by měly být adekvátně reflektovány v podnikovém řízení.

Celý systém řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji a jeho vzájemnou vazbu na významné zúčastněné strany znázornili ve svém schématu ekonomové Schaltegger a Wagner (2006).



Obr. 14: Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji

Zdroj: Hyršlová, 2009 dle Schaltegger, S. Wagner, M., 2006

### 3.4.3 Měření a řízení udržitelné výkonnosti podniků

V dnešním vysoce propojeném a konkurenčním světovém hospodářství nutí narůstající sociální a environmentální problémy podniky soustředit se na víc než jen na zájem svých akcionářů a plnění linie ziskovost. Stále více firem si uvědomuje hodnotu identifikace a budování vztahů se všemi zúčastněnými stranami: zaměstnanci, zákazníci, dodavatelé, a dokonce i místní komunitou. Řada provedených výzkumů ukázala, že společnosti, které dobře pečují o své zaměstnance, vytvářejí pracovní místa v místní ekonomice, vyvíjejí inovativní produkty a služby, starají se o životní prostředí a pozitivně přispívají k rozvoji místní komunity, jsou často považovány za výkonnější (Svendsen, A. 1998, Soyka, P. 2011, Wilhemm K. 2013). Ke zvyšování výkonnosti v tomto případě dochází díky růstu ekoeфекtivity a socioefektivity podnikových činností.

Pojem ekoeфекtivita poprvé použila Světová podnikatelská rada pro trvale udržitelný rozvoj (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD) v roce 1992. Ekoeфекtivní podnik hledá taková inovativní environmentální zlepšení, která zároveň přináší ekonomické zisky. V praxi se jedná zejména o zvyšování produkovaného množství zboží a služeb při současném snižování spotřebovaných vstupů a tedy i nižší produkci odpadů a znečištění. Omezení negativního vlivu organizace na životní prostředí je spojeno s růstem produktivity výrobních zdrojů, a tak zvyšuje konkurenční výhodu (Feldman, 1996).

Vedle konceptu ekoeфекtivnosti existuje ještě druhé kritérium pro firemní udržitelnost, které je daleko méně prozkoumáno: socioefektivnost (Dyllick, K. a Hockert, T., 2002; Glückaufová, D. a Toms K., 1975). Popisuje vztah mezi přidanou hodnotou firmy a jejími sociálními dopady. Zatímco většina firemních dopadů na životní prostředí je veskrze negativní (kromě vzácných výjimek, jako je například výsadba stromů), u dopadů sociálních toto neplatí. Ty mohou být jak negativní (např. pracovní úrazy, šikana zaměstnanců, porušování lidských práv), tak i kladné (např. vytváření pracovních míst, podpora místní komunity). Socioefektivní podnik se snaží minimalizovat negativní sociální důsledky při maximalizaci těch pozitivních ve vztahu k přidané hodnotě.

Implementace těchto aspektů do systému podnikového řízení je poměrně náročný proces, přesto je i díky nařízení Evropské komise pro řadu účetních jednotek nezbytný. Podnik může postupovat podle nástrojů a metrik, jež jsou průběžně vyvíjeny různými

mezinárodními organizacemi, a to s jednotným cílem: dosáhnout všeobecně uznávaného standardu umožňujícího vzájemnou srovnatelnost národních ekonomik, průmyslových odvětví i jednotlivých podniků.

Nejnámějším rámcem zabývajícím se standardizací nejen udržitelného rozvoje je Global Reporting Initiative (GRI). GRI stanovila indikátory a metodiku měření těchto indikátorů pro šest klíčových oblastí podnikové činnosti:

- ochrana životního prostředí,
- ekonomika,
- odpovědnost za produkty,
- pracovněprávní vztahy a důstojné pracovní podmínky,
- lidská práva
- a společnost.

Tento rámec je sestaven tak, aby byl použitelný pro všechny organizace bez rozdílu a v současné době se bezesporu jedná o jeden z nejpropracovanějších systémů pro sledování sociálních a environmentálních aspektů.

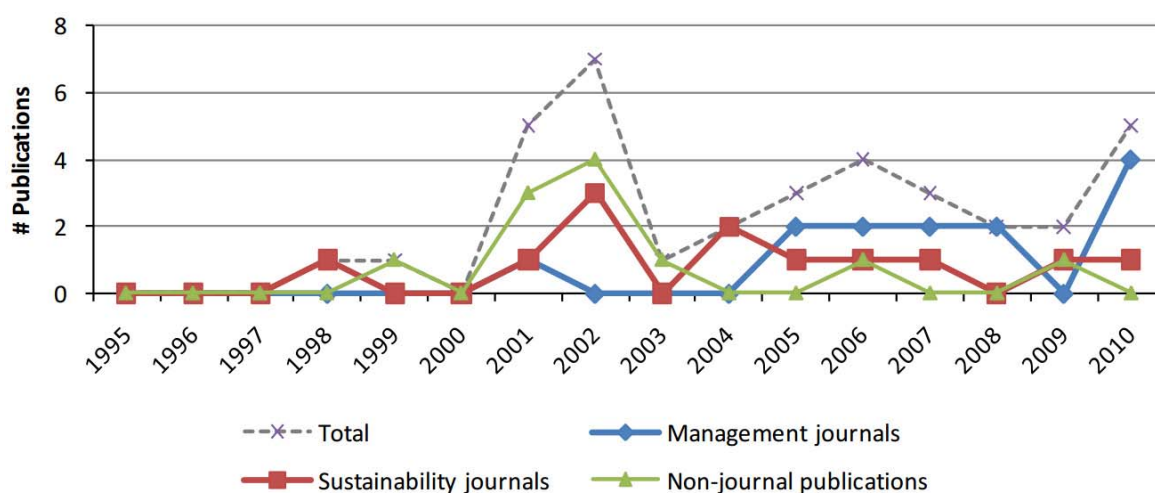
Nicméně na dosahování udržitelné výkonnosti podniku může být nahlíženo nejen z výše uvedené úrovně instrumentální, ale také z úrovně strategické. Tomuto tématu se věnuje řada autorů, mezi něž patří např. Figge a kol. (2002), Hart (1997), Roome (1998), Schaltegger, Wagner (2006) anebo Wagner (2001). Stěžejním nástrojem pro takovéto uplatňování a realizaci podnikové strategie je *Balanced Scorecard* od ekonomů Kaplana a Nortona (1996).

Balanced Scorecard je systém řízení organizace, jenž prakticky rozpracovává a převádí poslání a vizi organizace do specifických cílů a úkolů, a umožňuje sledování jejich dosahování prostřednictvím souboru měřítek a ukazatelů finanční a nefinanční výkonnosti tak, aby manažerům a vedoucím pracovníkům poskytl „vyvážený“ pohled na výkonnost podniku.

Jelikož Balanced Scorecard umožňuje:

- reálné propojení dlouhodobých strategií s konkrétními operativními činnostmi tak, aby se strategie implementovala do všech podnikových oblastí,
- a vyjádření informací nejen finančně, ale i za pomoci fyzických jednotek,

je tento nástroj velmi vhodný i pro provádění sociálního a environmentálního řízení. Tuto skutečnost dokládá i množství publikovaných článků a vědeckých statí věnujících se tomuto tématu a řadí Sustainability Balanced Scorecard mezi fenomény podnikového řízení současné doby; viz Hansen a Schaltegger (2012).



Obr. 15: SBSC v publikacích

Zdroj: Hansen, Schaltegger (2012)

Integrace udržitelného rozvoje do konceptu Balanced Scorecard a vytvoření Sustainability Balanced Scorecard je možné třemi způsoby: integrací udržitelnosti skrze stávající čtyři perspektivy, přidáním páté netržní perspektivy, anebo zatřetí vytvořením specifické Sustainability Balanced Scorecard.

### 1. Integrace udržitelnosti skrze stávající čtyři perspektivy

Tento přístup je využíván podniky, u nichž je udržitelnost zakotvena v každodenních činnostech a již existuje vazba mezi firemní strategií a snahou o udržitelné podnikání. Začlenění těchto hledisek může nabývat různých aplikačních úrovní od částečného přístupu až po přístup komplexní, ve kterém jsou všechny čtyři rozměry Balanced Scorecard plně penetrovány sociálními a environmentálními aspekty.

<b>Strategické perspektivy</b>	<b>Finanční</b>	Hodnota pro vlastníky	Sociální výkonnost	Environmentální náklady
	<b>Zákaznická</b>	Tržní podíl	Transparentnost	Zelená produkce
	<b>Interní procesy</b>	Konkurenceschopné produktové portfolio	Pracovní podmínky	Nástroje pro redukcí spotřeby zdrojů
	<b>Učení se a růst</b>	Informační systém	Podniková kultura	Povědomí o životním prostředí
		<b>Ekonomické</b>	<b>Sociální</b>	<b>Environmentální</b>

**Perspektivy udržitelnosti (Triple Bottom Line)**

Obr. 16: Příklad integrace udržitelnosti do stávajících čtyř perspektiv

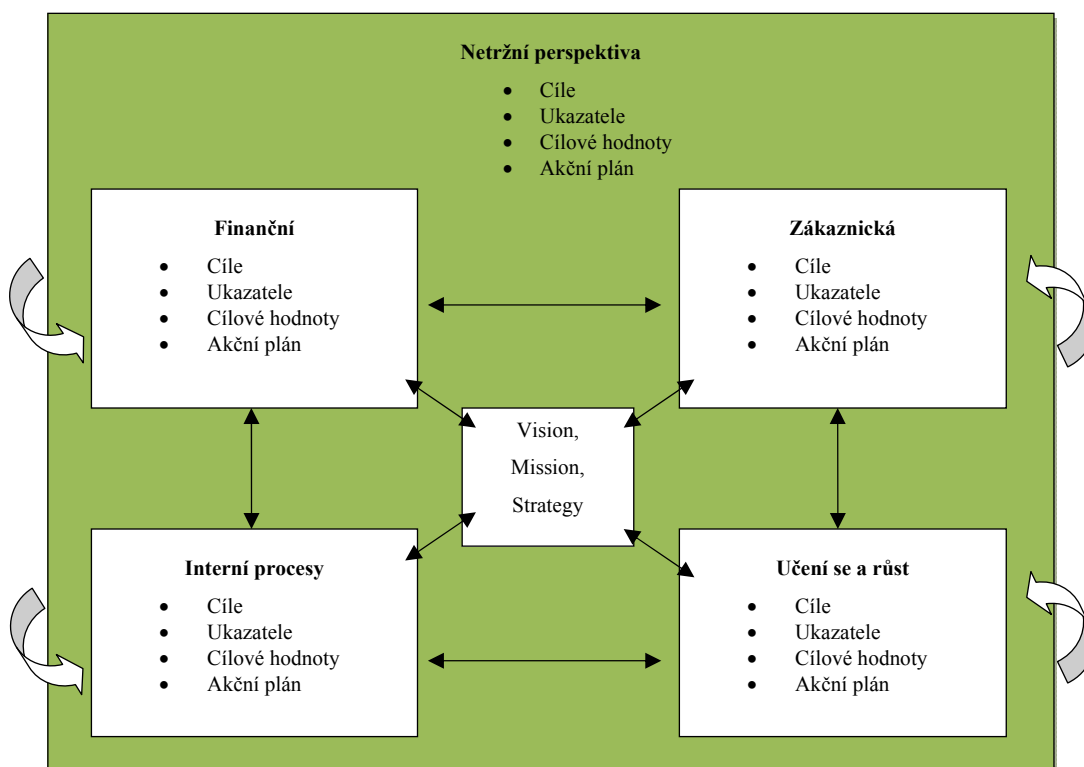
Zdroj: Vallišová, 2014

## 2. Přidání páté netržní perspektivy

Kaplan a Norton (1996) již při sestavování konceptu Balanced Scorecard poukazovali na to, že jeho uspořádání není konečné a že ho lze v průběhu implementačního procesu přizpůsobit přejmenováním, popřípadě přidáním vhodné perspektivy. A tak se doplnění perspektivy integrující strategicky významné sociální a environmentální hlediska přímo nabízí.

Jejich integrace může být provedena prostřednictvím doplňkové perspektivy reprezentující netržní sféru. Figge a kol. (2002) zmiňují, že jsou tato strategicky významná netržní hlediska udržitelnosti zohledněna v obchodním výsledku ve všech čtyřech konvenčních pohledech přímo – skrze finanční perspektivu – nebo nepřímo – prostřednictvím dalších hledisek. Tato skutečnost je zobrazena na následujícím obrázku.





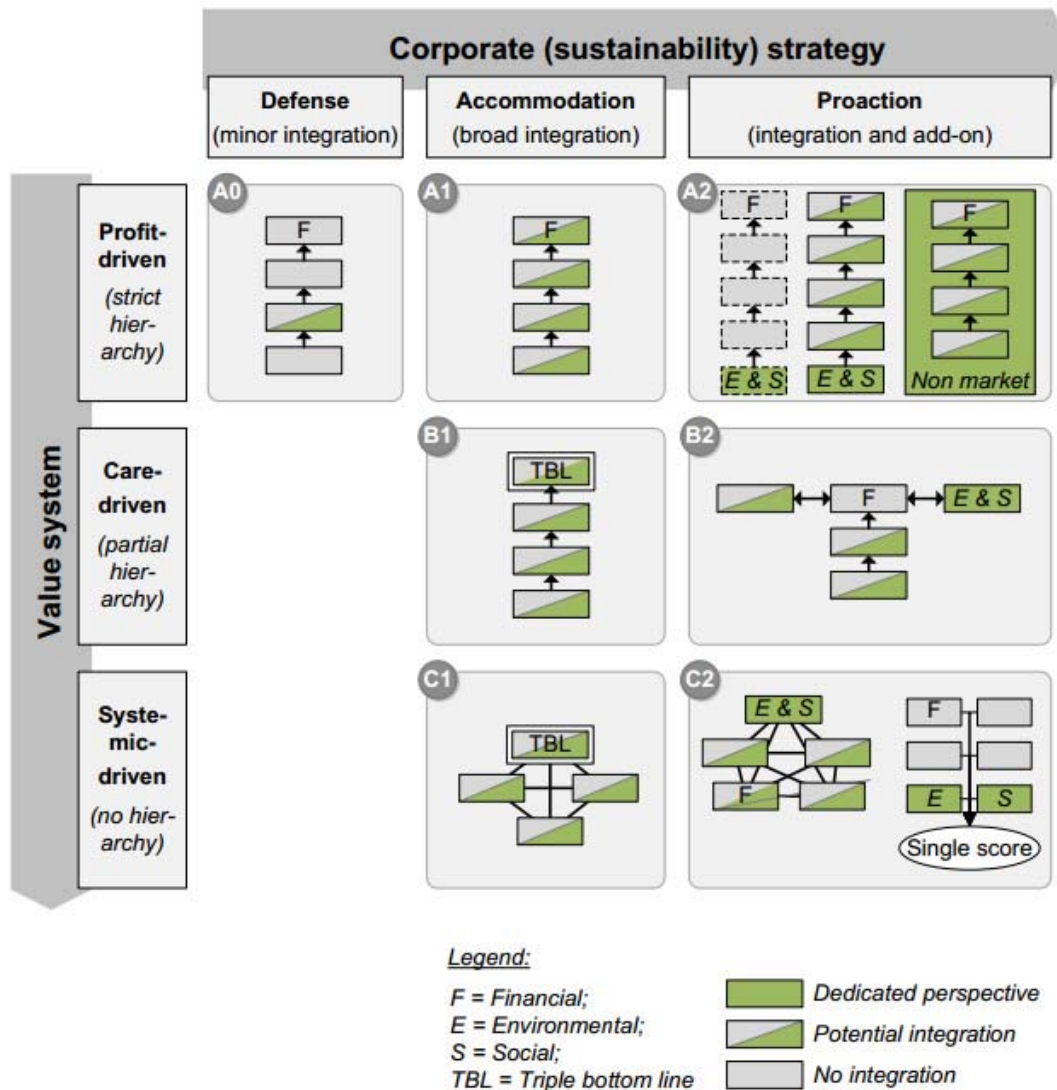
Obr. 17: Balanced Scorecard s pátou netrzní perspektivou

Zdroj: Vallišová, 2014 dle Figge a kol. 2002

### 3. Sustainability Balanced Scorecard

Třetí způsob integrace sociálních a environmentálních cílů spočívá v modifikaci stávajícího konceptu na sociální, environmentální, popřípadě udržitelný Balanced Scorecard. Tato odvozená alternativa není zcela nezávislá na variantách diskutovaných výše, jedná se o jejich rozšíření za účelem lépe koordinovat, organizovat a dále rozlišovat environmentální a sociální aspekty. Tato vyšší úroveň sestavování Balanced Scorecard integruje strategicky relevantní sociální a environmentální otázky především prostřednictvím odděleného sociálního a environmentálního managementu.

Hansen a Schaltegger (2012) uvádí ve své práci příklad takovéto Balanced Scorecard, kdy první dimenze popisuje, jak jsou BSC perspektivy upraveny na základě zvolené strategie firemní udržitelnosti, a druhý rozměr se vztahuje ke změně hierarchie BSC podle hodnotového systému, který použije.



Obr. 18: Struktura generické Sustainability Balanced Scorecard

Zdroj: Hansen a Schaltegger, 2012

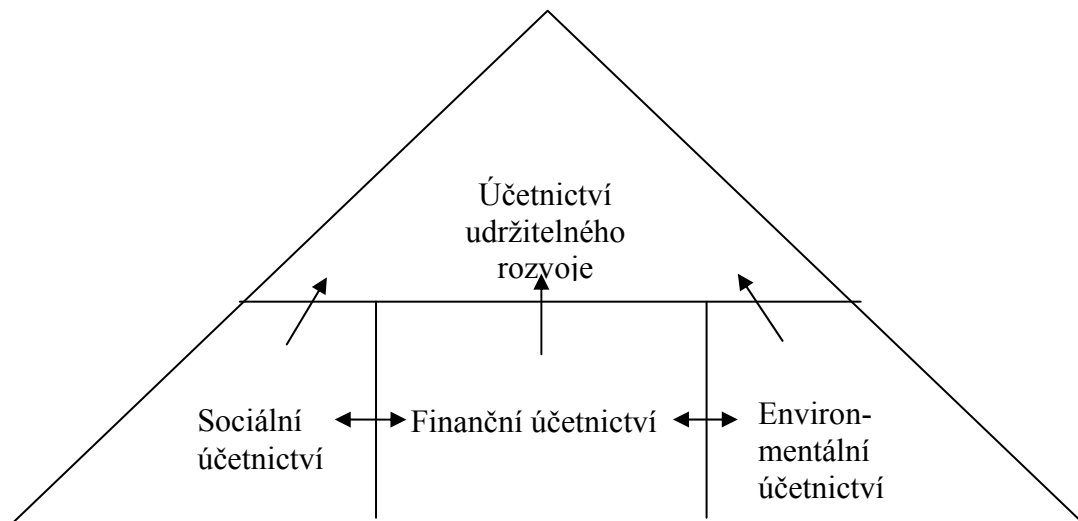
Ačkoliv úspěšná realizace Sustainability Balanced Scorecard umožňuje nalézt a studovat vztah mezi dlouhodobými strategiemi, finančními i nefinančními, kvantitativními i kvalitativními opatřeními, což umožní pochopit, že zdánlivě nákladné udržitelné postupy pomohou v konečném výsledku zvýšit přidanou hodnotu společnosti, narážejí podniky na řadu implementačních překážek, které je podnikům zapotřebí pomoci překonat.

### 3.4.4 Účetnictví udržitelného rozvoje

Sledování aspektů udržitelnosti probíhá na dvou úrovních; na úrovni makroekonomické, kdy dochází k propojování informací o stavu životního prostředí a o vývoji společnosti s ekonomickou výkonností státu, a na úrovni mikroekonomické, podnikové. Zatímco účetnictví udržitelného rozvoje na úrovni národní, makroekonomické, již disponuje řadou propracovaných modelů, sféra mikroekonomická doposud jednotnou koncepci postrádá.

V návaznosti na aktivity mezinárodních společenství a v řadě států institucionalizaci udržitelného rozvoje na národní úrovni si podniky stále častěji volí za svůj strategický cíl vedle ekonomického úspěchu také dlouhodobou udržitelnost a pozitivní vliv nejen na životní prostředí, ale také na společnost. Pro výkon všech manažerských funkcí a dosažení stanovených cílů však musí mít podnik dostatečné množství kvalitních a relevantních informací, v tomto případě informací o aspektech udržitelného rozvoje, o podnikové výkonnosti vzhledem k udržitelnému rozvoji a o jejím vlivu na výkonnost ekonomickou. Tyto informace sbírá, zaznamenává a shromažďuje a pro hodnocení výkonnosti poskytuje účetnictví udržitelného rozvoje.

Účetnictví udržitelného rozvoje jako významný nástroj k posouzení účinnosti a efektivnosti legislativních opatření i dobrovolných nástrojů využívaných soukromou i veřejnou sférou k prosazování koncepce udržitelného rozvoje společnosti v sobě zahrnuje tři složky: finanční (ekonomický pilíř), sociální a environmentální účetnictví. Tyto oblasti je možno považovat za jednotlivé, samostatné a ucelené informační základny, anebo – co se v poslední době jeví jako výhodnější řešení – jeden systém respektující stejné principy, zásady a způsoby oceňování jako tradičního účetnictví. Tento přístup umožní propojení jednotlivých pilířů, identifikaci jejich vzájemných vztahů a hodnocení dopadů ekonomicky šetrného přístupu k životnímu prostředí a respektování sociálních aspektů podnikání na celkovou výkonnost podniku. Jinak řečeno propojení socioenvironmentálního profilu s ekonomickou výkonností podniku, což managementu významně usnadní rozhodování.



Obr. 19: Vzájemný vztah finančního, sociálního a environmentálního účetnictví s účetnictvím udržitelného rozvoje

Zdroj: Vallišová, 2012

Pro účetnictví udržitelného rozvoje jsou charakteristické následující principy:

- zahrnovat více než jen ekonomické události a rozšířit tak vypovídací schopnost nad rámec oznamování pouhého finančního úspěchu,
- neboť sociální a environmentální aspekty mívají často nefinanční podobu, nevyjadřovat informace pouze finančně, ale využít i fyzické (hodnotové, nefinanční) vyjádření, a tedy klást důraz i na nefinanční informace s vazbou na udržitelný rozvoj
- a odpovědnost širší skupině zainteresovaných stran (Vallišová, 2012).

Účetnictví udržitelného rozvoje má kromě managementu sloužit i externě zainteresovaným stranám (akcionářům, investorům, věřitelům, orgánům státní správy, obchodním partnerům a veřejnosti), které také projevují zájem o tento typ informací a využívají je na podporu svých rozhodovacích procesů. Informace ze systému účetnictví udržitelného rozvoje interpretované prostřednictvím reportingu udržitelného rozvoje tak představují významnou součást komunikace se všemi zainteresovanými stranami.

Aby byly sociální a environmentální požadavky interních i externích zainteresovaných stran plně uspokojeny, je zapotřebí stávající systém účetnictví a účetní výkazy rozšířit

o účtování a vykazování určitých položek mající vztah k udržitelnosti. Jedná se zejména o:

- výnosy a náklady související se sociálními, environmentálními a ekonomickými aspekty v rámci výsledovky
- a v rozvaze pak o související aktiva a závazky.

V praxi Constructing Excellence (2004) doporučuje k vyjádření těchto položek použít dva typy účtů: účty přímé (direct accounts) a účty nepřímé (indirect accounts). Hyršlová (2009) je nazývá informacemi o interních a externích tocích. Obdobně je lze nazvat účty přímými a nepřímými. **Přímé účty** slouží k vyjádření přímých finančních dopadů vznikajících v důsledku aktivit podniku souvisejících s dodržováním zásad udržitelného rozvoje. Jedná se o interní ekonomické výsledky podniku (náklady, výnosy, přidaná hodnota) vzhledem k udržitelnému rozvoji. Tyto informace jsou již obsaženy v tradičně sestavovaných finančních výkazech a je zapotřebí je pouze blíže specifikovat a transformovat do požadované formy tak, aby bylo možné zjistit zejména jejich věcnou a časovou souvztažnost. **Nepřímé účty** zahrnují nepřímé environmentální a sociální dopady podniku (pokud možno vyjádřené finančně) vůči externím zainteresovaným stranám, neboli externí dopady podnikových aktivit. Tyto účty poskytují finanční vyjádření vybraných sociálních a environmentálních externalit. Externalita je definována jako pozitivní či negativní účinek vyvolaný činností podniku, jež ale nese někdo jiný než původce, a který dopadá na některou z externě zúčastněných stran (Vallišová, 2012).

**Pro správné zachycení nepřímých dopadů v rámci stávajících účetních výkazů podniku autorka vytyčila tři kroky:**

1. Je zapotřebí zjistit, identifikovat a klasifikovat všechny významné nepřímé dopady podniku vůči externě zúčastněným stranám. Lze postupovat například dle indikátorů udržitelného rozvoje, které stanovil GRI (Global Reporting Initiative).
2. Je zřejmé, že rámec podnikového účetnictví udržitelného rozvoje, respektive externí dopady podniku jsou velmi rozsáhlé a nelze tak veškerá sociální a environmentální rizika do systému zahrnout. Dalším krokem tedy bude stanovení rozsahu (hranic) systému, jak široké spektrum dopadů podniku bude zahrnuto do účetnictví udržitelného rozvoje, neboli jak velkou odpovědnost je podnik ochoten přijmout.

3. Veškeré externí sociální a environmentální dopady podniku musejí být vyjádřeny v peněžních jednotkách, k čemuž lze využít řadu metod.
4. Následně je zapotřebí takto získané informace zohlednit v rámci běžného výsledku hospodaření a umožnit tak hodnocení výkonnosti účetní jednotky vzhledem k udržitelnému rozvoji (Vallišová 2012).

Hyršlová (2009) ve své práci dále uvádí nutnost promítnutí udržitelnosti také v rámci rozvahy a podrozvahových účtů, hovoří o **změnách stavových veličin** majetku, závazků vztahujících se k udržitelnému rozvoji a také o **stínových závazcích** (ty, které vznikají v důsledku externalit podniku třetím stranám) a o **stínových rezervách** (anticipovaných budoucích nákladech vznikajících v důsledku externích podnikových aktivit).

Jak zmiňuje Hyršlová (2009), účetnictví udržitelného rozvoje je považováno za jednu z vývojových etap tradičního účetnictví a jeho následná implementace nebude jednoduchá, ale je z hlediska dosahování podnikové výkonnosti zcela nevyhnutelná. Pro její úspěšné zvládnutí je bezpodmínečně nutná synergie manažerů a účetních na straně jedné, spolu s externě zainteresovanými stranami (zákazníci, odběratelé, veřejnost, místní a státní orgány) na straně druhé tak, aby byla zajištěna co možná největší informační kvalita a spolehlivost (Vallišová, 2012).

### **3.4.5 Zpráva jako prostředek komunikace podniku se zúčastněnými stranami**

Reporting je systém sestavování vnitropodnikových výkazů a zpráv a je primárně využíván ke kontrole hodnocení podnikového hospodaření a následně k plánování a rozhodování o opatřeních ke zlepšování výkonnosti. Z tohoto pohledu by se mohl jevit jako relativně autonomní subsystém podnikového účetnictví. V soudobém pojetí je ale reporting komplexní ucelený zpravodajský systém informující také externí zainteresované strany a širokou veřejnost, podnik by jim měl poskytovat informace o všech svých aktivitách, jež se jich mohou dotýkat, tedy i o svém vlivu podniku na životní prostředí a společnost jako celek. Silné impulzy a tlak na odpovědné chování firem vzhledem k udržitelnému rozvoji a nutnost informovat externí zainteresované strany a širokou veřejnost o environmentálních a sociálních aspektech podnikových činností, tedy na rozšíření reportingu o oblast udržitelného rozvoje přinesla 80. a 90. léta 20. století. Konkrétně lze zmínit dvě konference: za prvé vůbec první světovou

konferenci věnovanou tématu životního prostředí, která se konala v roce 1972 ve Stockholmu, a dále konferenci o životním prostředí v Rio de Janeiru z roku 1992, kde byla 178 států světa přijata *Agenda 21*, jakožto koncepční program OSN pro 21. století (Vallišová, 2012).

Dané téma nabylo na významu také díky novému nařízení Evropské rady 13606/14 „**Nová pravidla transparentnosti v oblasti sociální odpovědnosti pro velké firmy**“ ze dne 29. září 2014, kdy je velkým podnikům s více jak 500 zaměstnanci udělena každoroční povinnost zveřejňovat informace z oblastí ochrany životního prostředí, zaměstnaneckých podmínek, dodržování lidských práv a protikorupčních opatření. Výroční zpráva bude muset obsahovat popis politik, strategií, výsledků a rizik spojených s uvedenými oblastmi. Členskými státy je ponechána lhůta dvou let na inkorporaci daného opatření do vnitrostátního práva a nabývá účinnosti v roce 2017.

Autorka v rámci svého výzkumu shrnula základní důvody pro sestavování výkazů tohoto typu a došla k závěru, že se jedná zejména o:

1. Povinné zveřejňování finančních a nefinančních informací týkajících se ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů v rámci výroční zprávy vychází ze zákona dané země, popř. ze směrnice rady EU 13265/14 z 29. září 2014.
2. Dobrovolné informování zainteresovaných stran zejména ve snaze snížit jejich obavy ze znečišťování životního prostředí či jim blíže vysvětlit určité okolnosti týkající se jejich sociální odpovědnosti, uspokojení práv partnerů a obyvatel na informace.
3. U podniků, jež jsou certifikované, mají zaveden systém environmentálního managementu (ISO 14001, EMAS), nebo dodržují CSR standardy, je podávání zpráv v určité formě vyžadováno a sestavné environmentální a sociální zprávy jsou pro tuto komunikaci více než vhodné.
4. Vlastní zájmy organizace ve smyslu zvyšování její hodnoty či potřebě vnitřního posílení vlastní odpovědnosti. (Vallišová, 2012)

Důvodů pro integrace aspektů udržitelnosti je však mnohem více. Podnikům, jež se k ní zavážou, nabízí řadu výhod:

- získávání a shromažďování sociálních a environmentálních nákladů a jejich propojení se souvisejícími výnosy,
- umožnění sledovat vývoj sociálních a environmentálních nákladů v čase, jejich následné řízení a zvolení vhodné strategie udržitelného rozvoje,
- zohlednění socio-environmentálních aspektů v rámci rozhodování podniku,
- zlepšování socio-environmentálního profilu společnosti,
- identifikaci a řízení současných a potencionálních sociálních a environmentálních rizik,
- zvýšení efektivity a výkonnosti podniku,
- identifikaci a začlenění požadavků zainteresovaných stran, zlepšení komunikace a vztahů se zainteresovanými stranami
- a zvýšení prestiže, důvěryhodnosti a v neposlední řadě i konkurenční výhody. Vydávání sociálních a environmentálních zpráv má pozitivní vliv na dobré jméno organizace, posiluje její důvěryhodnost a stává se tak významným nástrojem konkurenčního boje. (Vallišová, 2012)

Souhrnně vzato zohlednění sociálních a environmentálních aspektů v rámci účetního výkaznictví má za následek komplexnější pohled na účetní jednotku prostřednictvím spolehlivějších a všezahrnujících účetních výkazů a i díky výše zmíněnému nařízení Evropské rady význam environmentálního a sociálního výkaznictví a zájem o něj vykazuje vzrůstající tendenci.



## 4 Výzkum v oblasti aplikace Mezinárodních účetních standardů u právnických a fyzických osob v České republice

Problematika Mezinárodních účetních standardů je v rámci podnikové sféry velice aktuální téma, které ještě nabylo na významu díky nařízení 1606/2002 Evropské komise. Řada českých podniků je dle této směrnice povinna vykazovat a sestavovat své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Cílem autorčina kvantitativního výzkumu je prostřednictvím dotazníkového šetření na téma „**Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice**“ zhodnocení postoje českých podniků k tomuto systému. Výsledky poukážou na důvody vykazování dle IFRS, implementační a provozní náklady a problémy, výhody a nevýhody aplikace IFRS a dále by měly potvrdit či vyvrátit narůstající požadavky uživatelů účetních závěrek na informace ze sociální a environmentální oblasti podnikání.

Dotazník obsahuje 25 otázek rozdělených do čtyř částí:

1. První část dotazníku „**Obecná vstupní data**“ je určena pro kategorizaci respondentů. Respondenti jsou v ní dotazováni nejčastěji pomocí uzavřených otázek na náležitosti jako např. velikost společnosti, oblast podnikání, počet zaměstnanců či výše ročního obrátu.
2. Další část „**IAS/IFRS ve vaší firmě**“ je určena pouze pro podniky, jež dle IAS/IFRS účtují a vykazují. Jsou jim kladeny otázky týkající se důvodů, problémů a časové náročnosti implementace, implementačních nákladů, nákladů na pravidelné sestavování IAS/IFRS výkazů a konečně i užitků spojených se zavedením IAS/IFRS. Zde jsou kromě uzavřených otázek i otázky vyžadující škálové zařazení odpovědi.
3. Třetí část „**Váš názor na IAS/IFRS**“ je určena pro všechny podniky, resp. osoby v nich pracující, nutně nesestavující účetní závěrky dle IFRS. Vyhodnocení třetí části odhalí povědomí českých právnických a fyzických osob o tomto systému, poukáže na důvody či překážky k jeho přijetí a upozorní na jeho možné nedostatky. V této části jsou respondenti dotazováni na svůj osobní názor, což vyžaduje často i otevřené otázky. Vzhledem k tomu, že Mezinárodní účetní

standardy jsou částí podniků již využívány, dojde v případě významných odlišností v odpovědích po celkovém zhodnocení otázky k jejímu rozštěpení na podniky, jež IAS/IFRS aplikují, a na ty, které ještě ne. Informovanost a názor podniku na tento systém se také může lišit s ohledem na velikost účetní jednotky a tedy i tato eventuální závislost bude u každé otázky této části zkoumána.

4. Poslední část „**Shrnutí**“ dotazník uzavírá, autorovi umožňuje získání jakési zpětné vazby a respondentům možnost dalšího působení a účasti na výzkumu.

Struktura celého dotazníkového šetření je k dispozici k nahlédnutí v příloze této disertační práce.

#### **4.1 Obecná vstupní data**

Dotazníkové šetření proběhlo v roce 2014 a 2015. Právníckým a fyzickým osobám operujícím na českém trhu byl bez ohledu na jejich velikost, právní formu či odvětví adresně zaslán dotazník. Celkem bylo osloveno 400 podniků, přičemž návratnost činila 57 %, dotazník tedy vyplnilo a zpět zaslalo 228 respondentů. Charakter respondentů je možné vyčíst z následujících dvou tabulek a grafu, kde jsou členění nejprve dle velikosti, poté podle struktury odvětví a posledním kritériem je fakt, zda IAS/IFRS již využívají, či nikoliv. Vzhledem k tomu, že účetních jednotek dobrovolně sestavujících své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS je minimum, emitentů cenných papírů registrovaných na regulovaných burzách Evropské unie také není mnoho (celkově se dá jejich počet odhadovat v desítkách) a žádný další oficiální seznam českých podniků reportujících v souladu s IAS/IFRS neexistuje, je zkoumání v této oblasti účetních jednotek náročné. Přesto se autorka domnívá, že její vzorek (64 zpět získaných dotazníků) je dostatečně veliký a postačuje k identifikaci a obecné generalizaci některých aspektů implementace a následné aplikace IAS/IFRS v českých podnicích.

<b>Velikost podniku</b>	<b>Počet respondentů</b>	<b>Podíl respondentů</b>
<b>Malé podniky</b>	52	23
<b>Střední podniky</b>	114	50
<b>Velké podniky</b>	62	27

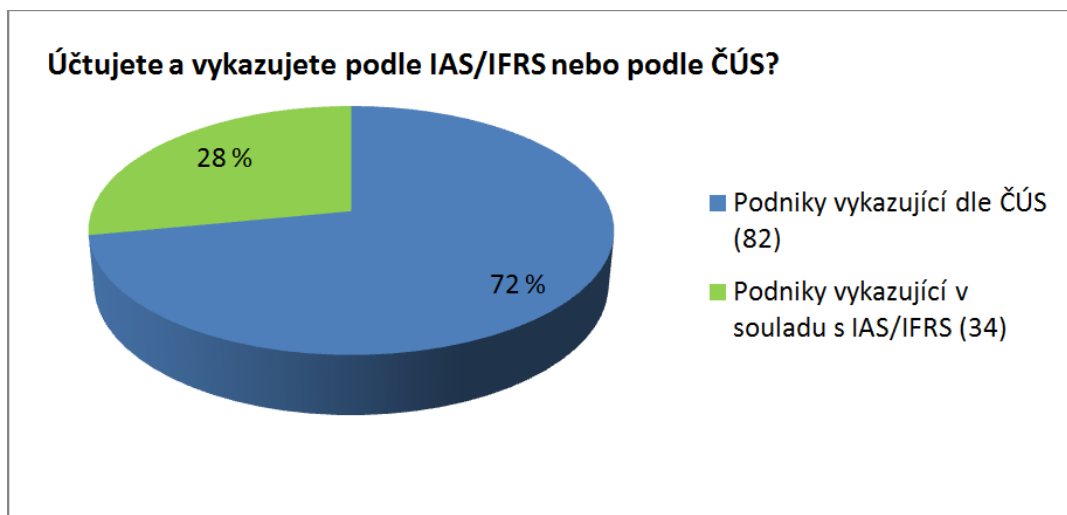
Tab. 5: Členění respondentů dotazníkového šetření podle velikosti

Zdroj: Vlastní zpracování

<b>Odvětví</b>	<b>Počet respondentů</b>	<b>Podíl respondentů</b>
<b>Průmysl</b>	146 (4, 86, 56)	64
<b>Služby</b>	48 (34, 12, 2)	21
<b>Obchod</b>	26 (11, 13, 2)	11,4
<b>Doprava</b>	4 (2, 2, 0)	1,8
<b>Stavebnictví</b>	2 (1, 1, 0)	0,9
<b>Lesní a vodní hospodářství</b>	2 (0, 0, 2)	0,9

Tab. 6: Členění respondentů dotazníkového šetření podle struktury odvětví  
(z toho malé, střední, velké)

Zdroj: Vlastní zpracování



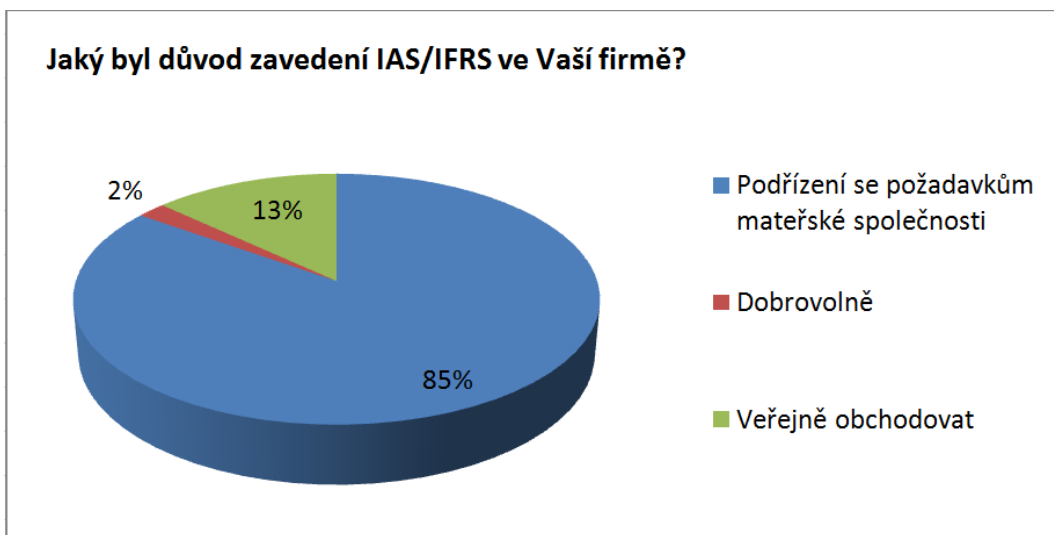
Obr. 20: Členění respondentů dotazníkového šetření podle systému, který při účtování a reportingu používají

Zdroj: Vlastní zpracování

## ***4.2 IAS/IFRS ve vaší firmě***

### **Otázka č. 1: Jaký byl důvod zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě?**

První otázka se snaží nalézt důvody, proč podniky IAS/IFRS zavedly a nyní v něm účtují a vykazují v souladu s ním. Za primární důvod lze považovat (85 % respondentů) nutnost podřídit se požadavkům mateřské společnosti. Při bližším zkoumání a hledání kauzálních závislostí mezi touto otázkou a otázkou dotazující se respondentů na jejich zahraniční aktivity lze konstatovat, že se vesměs jedná o podniky vlastněné zahraniční matkou. 13 % dotazovaných podniků zavedlo IAS/IFRS z důvodu jejich vstupu na Burzu cenných papírů. Pouhý jeden podnik z 64 uvedl, že IAS/IFRS zavedl dobrovolně.



Obr. 21: Jaký byl důvod zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě?

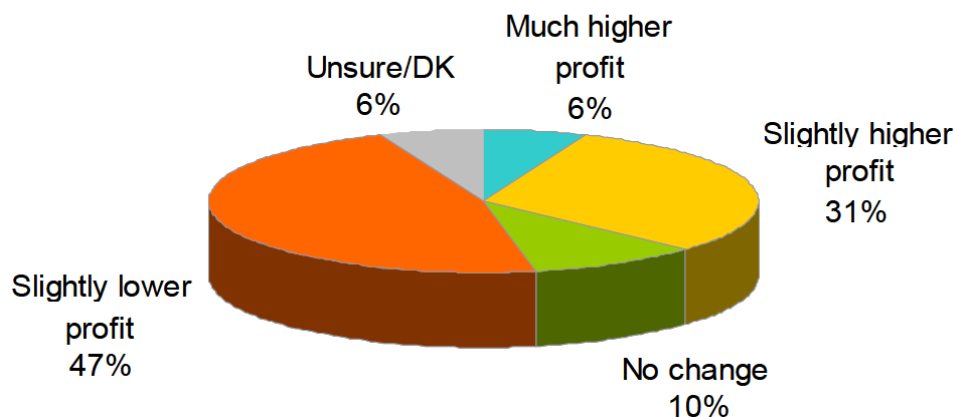
Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledky jednoznačně potvrzují, že důvod pro zavedení IAS/IFRS byl jednoznačný: institucionální povinnost, a to ať už u mateřské společnosti a následně u jejích dcer, anebo z důvodu potřeby veřejně obchodovat své akcie. Tato skutečnost je zřejmá a bylo možné ji předvídat hned z několika důvodů. Za prvé vychází z proklamovaného cíle nadace IASC: a to, že vytváří ucelený soubor vysoce kvalitních, srozumitelných a **vynutitelných** celosvětových účetních standardů, či že je jejím posláním **prosazovat** používání a přesnou aplikaci těchto standardů (IASB, 2006).

Další významný cíl Mezinárodních účetních standardů, tedy kvalitní a věrohodné zobrazení podniku, často staví podnik do méně příznivého světla, než je tomu v případě užití národních účetních předpisů. Tato skutečnost je dána zejména tím, že výkazy sestavované dle těchto standardů jsou určeny primárně pro investory, a tedy způsoby ocenění, přeceňování a vykazování jednotlivých položek jsou tomuto faktu náležitě přizpůsobeny.

Konverzí účetní jednotky k systému IAS/IFRS a jejím vlivem na výsledek hospodaření se ve své obsáhlé práci zabývala organizace ICAEW (2007) a potvrdila fakt, že její vliv je značný a ze 47 % negativní. Vzhledem k tomu, že dotazovány byly i podniky ze zemí, kde jsou již národní účetní systémy konceptu IAS/IFRS více podřízeny, lze očekávat, že v podmínkách České republiky by bylo toto procento o mnoho vyšší.

## Perceived impact of IFRS on companies' consolidated reported profits?



Obr. 22: Odhady vlivu konverze účetní jednotky k systému IAS/IFRS na výsledek hospodaření

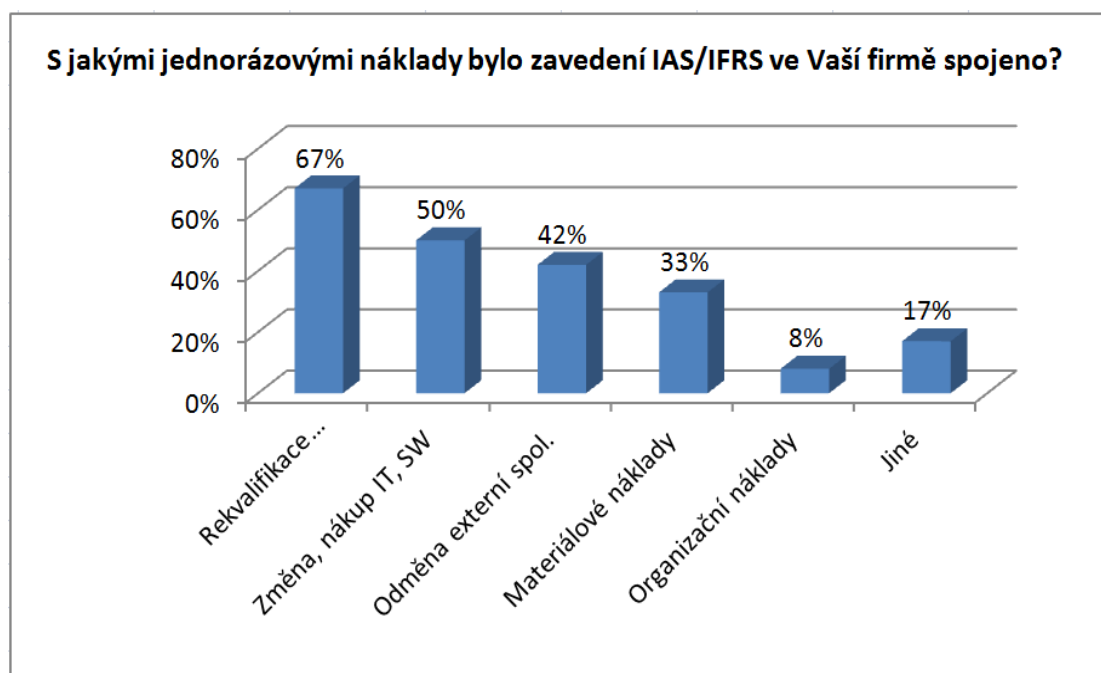
Zdroj: ICAEW, 2007

Závěrem lze tedy konstatovat a řada dalších průzkumů (např. Judge et al. 2010; Kovanicová, 2010) toto tvrzení potvrdila, že zavedení IAS/IFRS nepramení z přesvědčení podniků o ekonomické výhodnosti, ale z tlaků institucionálních, jež mohou být, jak ve svém článku rozvádějí Judge a kol. (2010), donucovací, nařizovací či napodobující, tedy takové, kdy podnik přijímá koncepci IAS/IFRS proto, aby nevybočoval z řady.

### Otázka č. 2: S jakými jednorázovými náklady bylo zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě spojeno? V jaké výši.

Druhá otázka se zabývala jednorázovými náklady podniků na implementaci systému IAS/IFRS. S náklady na rekvalifikaci zaměstnanců se setkala 67 % dotazovaných podniků, dalšími významnými náklady uváděnými polovinou respondentů byly náklady na změnu či nákup nových informačních technologií či softwaru. 42 % podniků využilo při implementaci poradenství a pomoc externích společností. Dalšími z hlediska jejich výše už ne tak významnými náklady uváděnými ve 33 % byly náklady materiálové a náklady na úpravu vnitropodnikové dokumentace. 8 % respondentů bylo nuceno

provést určité organizační změny spojené s náklady na příjem nových zaměstnanců. U 17 % podniků proběhla implementace již dávno a informace o jejich nákladech nebyly k dispozici, anebo nebyly sledovány vůbec.



Obr. 23: S jakými jednorázovými náklady bylo zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě spojeno?

Zdroj: Vlastní zpracování

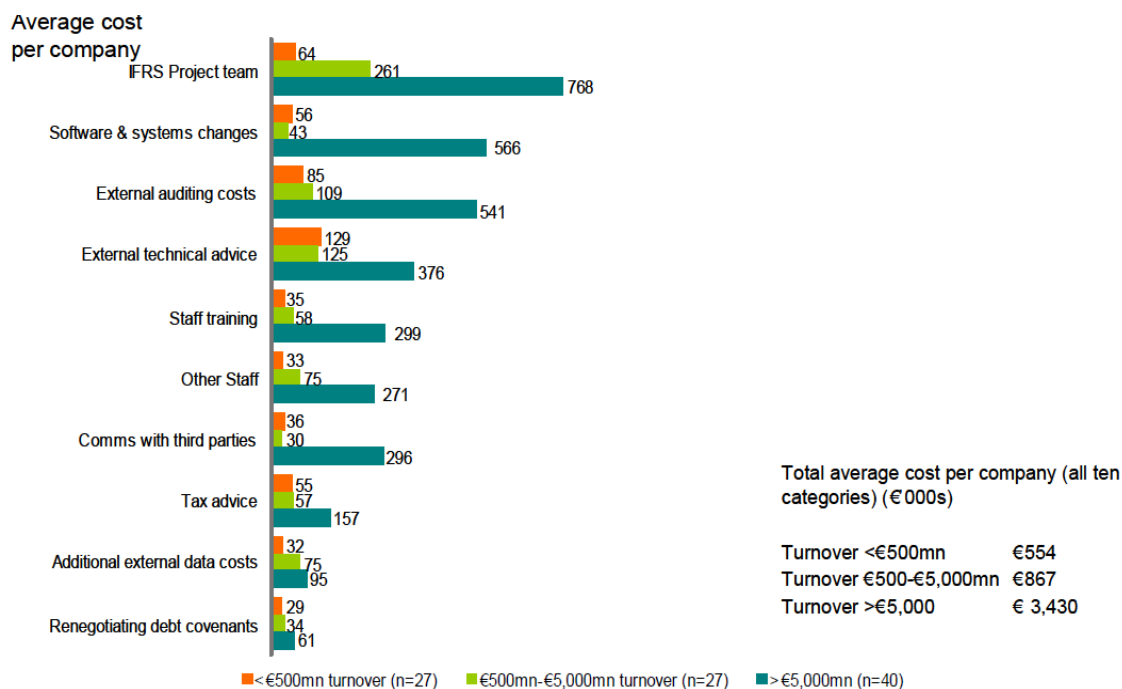
Druhou část otázky (výši implementačních nákladů) se autorka vzhledem k velikosti vzorku rozhodla neanalyzovat. Domnívá se, že získané výsledky by neumožnily jejich generalizaci a závěry z nich vyplývající by nebyly dostatečně spolehlivé. Výše implementačních nákladů je závislá na spoustě faktorů a jistě by si tato oblast i vzhledem k potřebě úspor na podnikové půdě v České republice zasloužila další a důkladné prozkoumání.

Za v této oblasti směrodatné výsledky autorka považuje ty, které vyplynuly z mezinárodního šetření provedeného organizací ICAEW v roce 2007. Výsledky dotazníkové šetření ICAEW za nejvýznamnější náklady na implementaci IAS/IFRS u velkých podniků považují ty na sestavení vlastního implementačního týmu a aplikaci softwarových změn. U středních podniků hrají významnou roli také náklady na externí

poradenství, přičemž malé podniky jsou tímto druhem nákladů zatíženy nejvíce. Toto je způsobeno zejména tím, že malé a střední podniky nejsou schopné nebo ochotné využívat vnitřní zdroje a při implementaci se spoléhají na externí poradenství a podporu. Za další významný náklad implementace IAS/IFRS, a to napříč všemi podniky, lze dle studie ICAEW považovat náklady na externí audit (tyto náklady autorka disertační práce zahrnuje až v nákladech na pravidelné sestavování účetních výkazů dle IAS/IFRS).

Dalším faktem vyplývajícím z této studie je, že menší podniky jsou zatíženy poměrově vzhledem ke své velikosti a výši obrátu znatelně vyššími implementačními náklady, než je tomu u podniků větších.

Její závěry a z nich vyplývající závislosti jsou zřejmé z následujících ilustrací. První graf popisuje výši nákladů na jednotlivé oblasti, tabulka, jež následuje, pak popisuje jejich závislost na výši obrátu účetní jednotky.



Obr. 24: Odhady dodatečných nákladů vzniklých při přípravě první sady IFRS konsolidované účetní závěrky v závislosti na velikosti účetní jednotky

Zdroj: ICAEW, 2007



	Calculating <i>additional</i> costs incurred in preparing first set of IFRS consolidated financial statements as a percentage of turnover		
Company size based on turnover	Average turnover (€ mns)	Average claimed additional cost of implementation (€ mns)	Additional cost as percentage of turnover
	A	B	C
Turnover <€500mn (n=27)	177	0.554	0.31%
Turnover €500mn-€5,000mn (n=27)	1,583	0.867	0.05%
Turnover €5,000+ (n=40)	7,500	3.430	0.05%

Tab. 7: Odhady dodatečných nákladů vzniklých při přípravě první sady IFRS konsolidované účetní závěrky v závislosti na velikosti obrátu

Zdroj: ICAEW, 2007

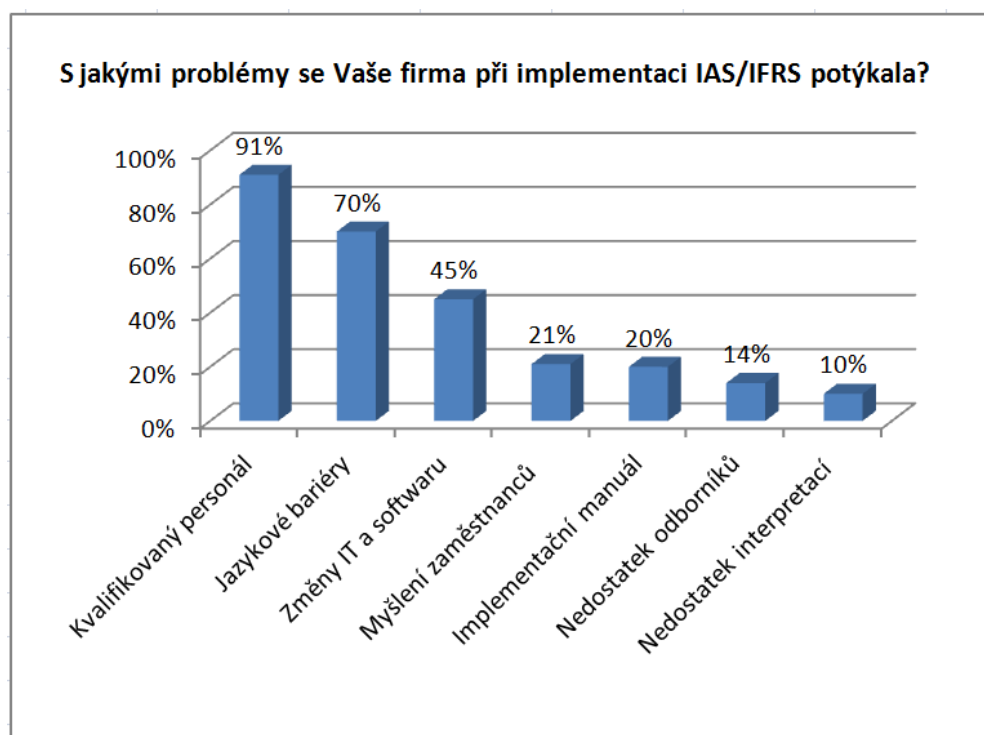
### Otázka č. 3: Jak dlouho proces implementace IAS/IFRS ve Vaší společnosti trval?

Tato otázka hledala odpověď na to, jak dlouho proces implementace IAS/IFRS u jednotlivých účetních jednotek trval. Průměrná doba implementace činila 7,2 měsíce, přičemž jasně korelovala se skutečností, zda podnik implementaci prováděl sám, či zda za pomoci externistů. Podnikům, jež prováděly implementaci samy, trvala v průměru tři čtvrtě roku, naopak podnikům s externí účastí tři měsíce. Jeden podnik uvedl, že účetní standardy užívá od počátku a jeden, že implementace proběhla již dávno, a tudíž neví.

### Otázka č. 4: S jakými problémy se Vaše firma při implementaci IAS/IFRS potýkala?

Otázka číslo čtyři zkoumala problémy se kterými se podniky při implementaci IAS/IFRS potýkaly. Nejčastější překážkou implementace, se kterou se setkalo 91 % respondentů, bylo nedostatečně kvalifikované stávající personální obsazení a jeho znalost dané problematiky. Dalším limitujícím faktorem byl pro 61 % podniků nedostatek adekvátních

materiálů v češtině. Pro přibližně polovinu respondentů znamenala implementace systému IAS/IFRS i významné a náročné změny informačních technologií a softwaru. Okolo pětiny podniků bojovalo se strnulostí myšlení stávajících zaměstnanců a také neexistencí implementačního manuálu IAS/IFRS. Jako další problémy respondenti uváděli nedostatek profesních odborníků věnujících se tématu IAS/IFRS na trhu, anebo nedostatek vhodných interpretací k jednotlivým standardům.



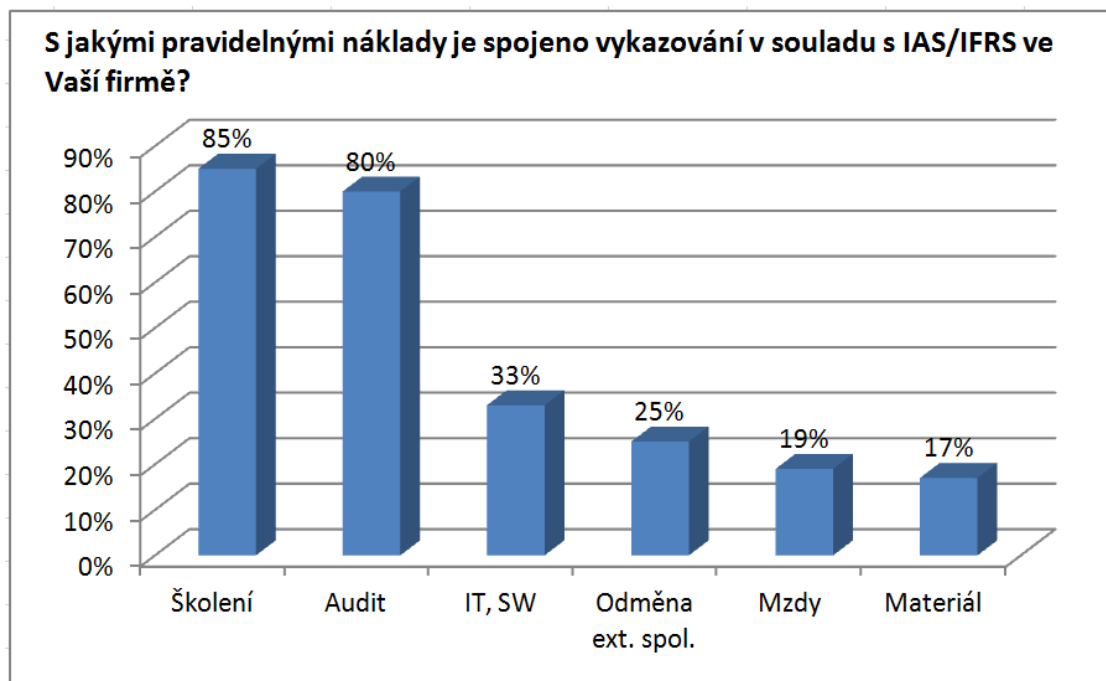
Obr. 25: S jakými problémy se Vaše firma při implementaci IAS/IFRS potýkala?

Zdroj: Vlastní zpracování

**Otázka č. 5: S jakými pravidelnými náklady je spojeno vykazování v souladu s IAS/IFRS ve Vaší firmě? Jaká je jejich roční výše?**

Pátá otázka identifikuje pravidelné náklady, které podnik v souvislosti s účtováním a vykazováním v souladu s IAS/IFRS pravidelně vynakládá. Náklad, který zatěžuje nejvíce podniků (85 %), je ten vynaložený na pravidelné interní a externí doškolování svých zaměstnanců, které je v důsledku neustálých novel Mezinárodních účetních standardů nutné. Tyto náklady ovšem nejsou co do jejich výše stěžejní. Za nejvyšší a také nejvýznamnější náklad dle dotazovaných respondentů je možno považovat výdaje na

pravidelný audit účetních závěrek a také náklady na informační technologie a software. Čtvrtina podniků pravidelně vynakládá finanční prostředky na externí vedení účetnictví a 19 % respondentů zaznamenalo nárůst vlastních mzdových nákladů. Jako zanedbatelné lze označit vzhledem k jejich výši a počtu kladných odpovědí materiálové náklady.



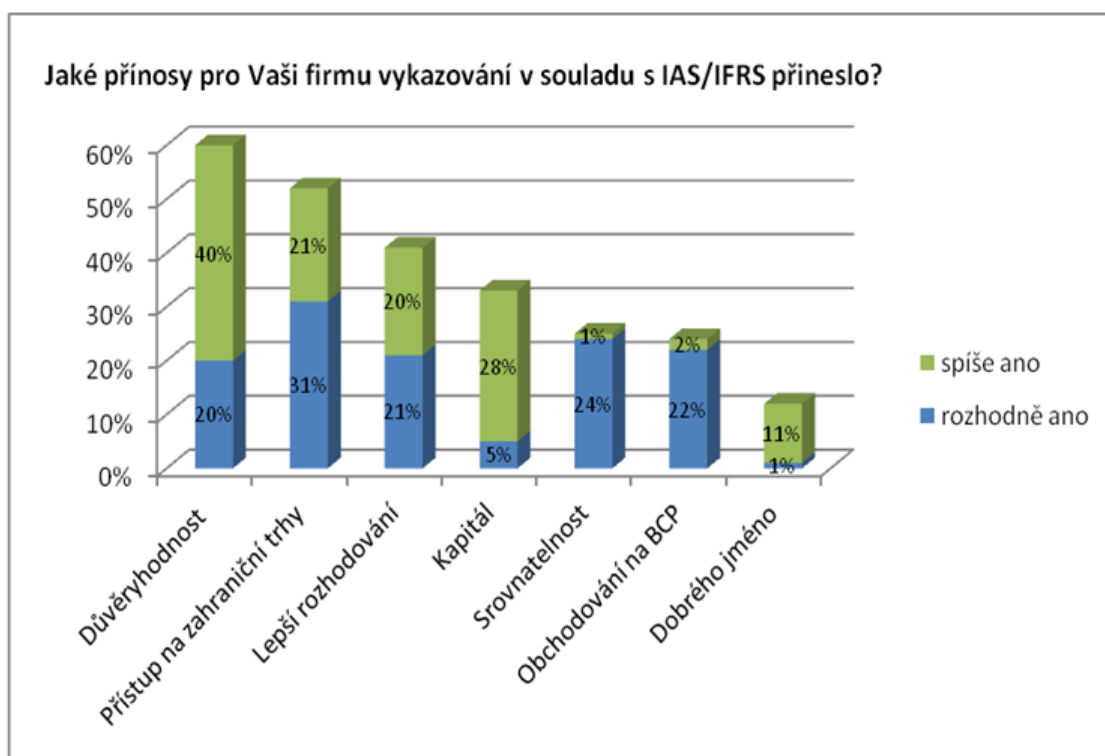
Obr. 26: S jakými pravidelnými náklady je spojeno vykazování v souladu s IAS/IFRS ve Vaší firmě?

Zdroj: Vlastní zpracování

Druhou část otázky (výši pravidelných nákladů) opět autorka neuvádí. Vzhledem k velikosti vzorku se domnívá, že získané výsledky nejsou dostatečně spolehlivé. Výši pravidelných nákladů značně ovlivňuje zejména velikost organizace, a proto by pro zobecnění závěrů bylo nutné větší množství respondentů a jejich následné rozčlenění např. podle velikosti ročního obrátu. Přesto však získané kvantitativní výsledky umožnily v rámci jednotlivých účetních jednotek lépe charakterizovat jejich význam a jednoznačně označit náklady na audit a informační technologie jako zásadní.

### Otázka č. 6: Jaké přínosy pro Vaši firmu vykazování v souladu s IAS/IFRS přineslo?

V následující otázce jsou zkoumány přínosy, které reportování dle IAS/IFRS podnikům přineslo včetně jejich významu. Jako nejčastěji zmiňovaný přínos (60 %) dotazované podniky uváděly zvýšení důvěryhodnosti u obchodních partnerů. Dále se 51 % z nich vyjádřilo, že vykazování v souladu s IAS/IFRS jim umožnilo obchodování také v zahraničí. Pro 41 % respondentů poskytují výkazy sestavené podle IAS/IFRS kvalitnější a včasnější informace pro podnikové řízení a management. Třetina dotazovaných díky aplikaci IAS/IFRS zaznamenala snazší přístup k finančním zdrojům, anebo dokonce zlevnění cizího kapitálu. Jako další výhody vykazování a sestavování výkazů v souladu s tímto systémem podniky uvádějí možnost lepšího srovnávání nejen vlastních podnikových výsledků v čase, ale i s okolní konkurencí, možnost obchodování na Burze cenných papírů a také zlepšení dobrého jména podniku u široké veřejnosti.



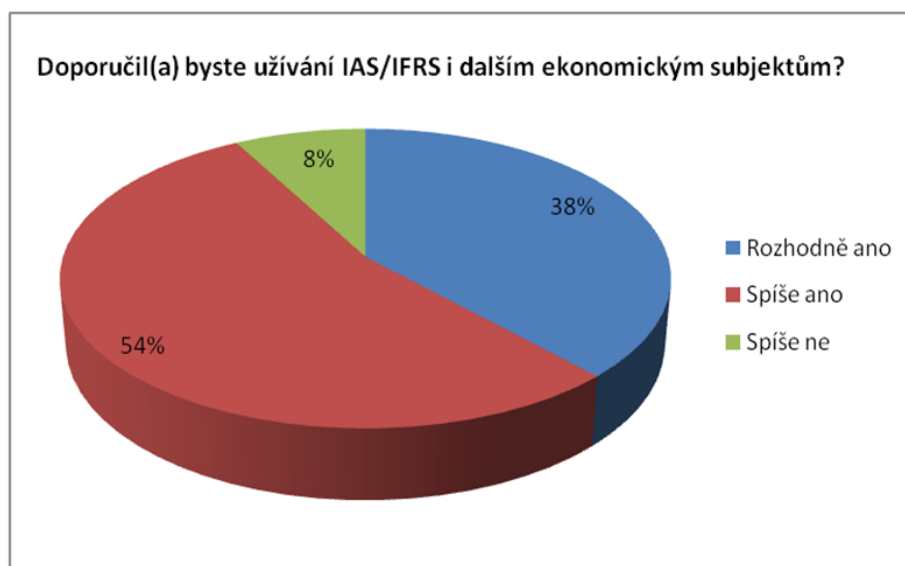
Obr. 27: Jaké přínosy pro Vaši firmu vykazování v souladu s IAS/IFRS přineslo?

Zdroj: Vlastní zpracování

### Otázka č. 7: Doporučil(a) byste užívání IAS/IFRS i dalším ekonomickým subjektům?

V poslední otázce jsou respondenti dotazováni, zda by účtování a vykazování v souladu s IAS/IFRS doporučili i dalším ekonomickým subjektům.

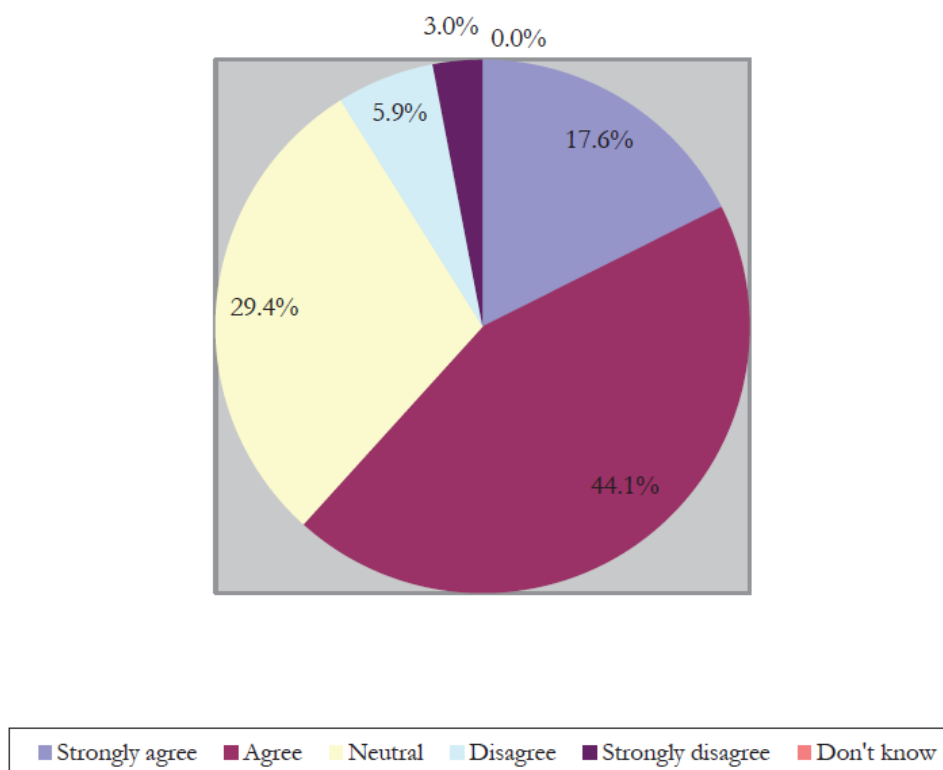
Výše uvedené přínosy vykazování v souladu s IAS/IFRS jsou patrné i z odpovědí podniků v této otázce, kdy by přechod na systém IAS/IFRS ostatním podnikům doporučilo 92 % z nich. Pouhých 8 % se vyjádřilo, že spíše ne a jako důvod uváděly zejména skutečnost, že IAS/IFRS nejsou vhodné pro malé podniky, což se v kontextu existence IFRS for SME stává irelevantní.



Obr. 28: Doporučil(a) byste užívání IAS/IFRS i dalším ekonomickým subjektům?

Zdroj: Vlastní zpracování

Podobně jako v České republice jsou na tom i ve Velké Británii, kde by přechod na IAS/IFRS ostatním ekonomickým subjektům doporučilo 72 % dotazovaných.



Obr. 29: Doporučili byste přechod na IAS/IFRS i ostatním ekonomickým subjektům?

Zdroj: Connolly, C., Wall, T., 2013

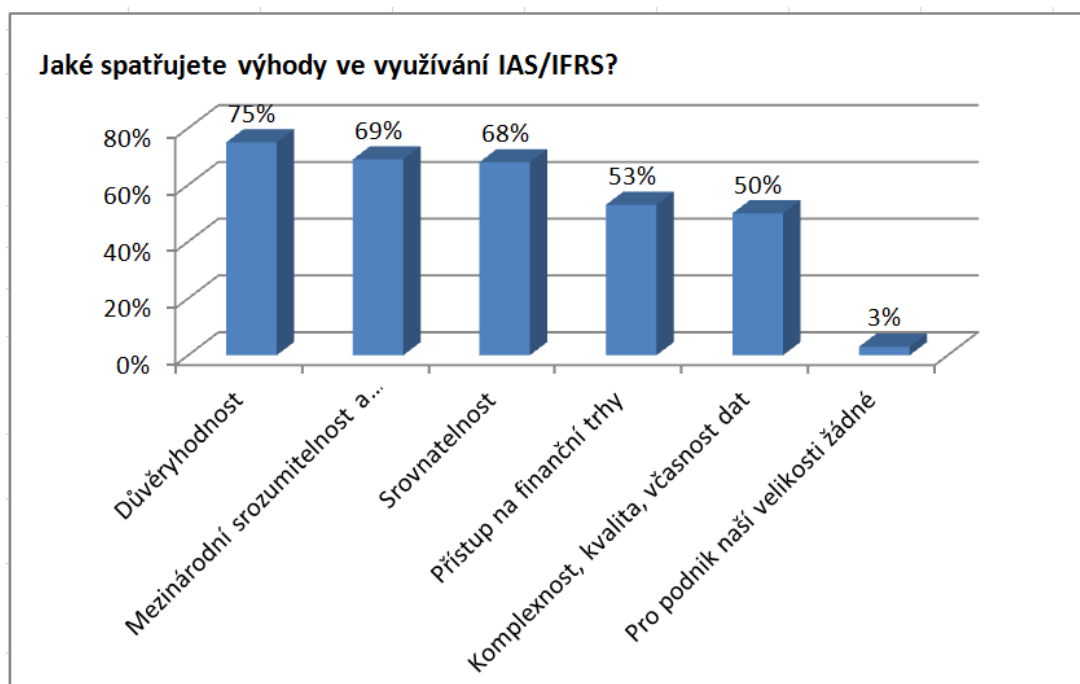
### 4.3 Váš názor na IAS/IFRS

#### Otázka č. 1: Jaké spatřujete výhody ve využívání IAS/IFRS?

První otázka třetí části hledala odpověď na otázku, s jakými výhodami je reportování dle IAS/IFRS spojeno. Největší procento, téměř tři čtvrtiny dotazovaných, za největší výhodu vykazování dle standardů IAS/IFRS považují zvýšení důvěryhodnosti účetní jednotky. V pořadí druhou výhodou je pro 69 % dotazovaných zvýšení transparentnosti a mezinárodní srozumitelnosti aktiv a pasiv, a to zejména s ohledem na leasing, PFI/PPP smlouvy a finanční nástroje. Větší konzistenci vykazování, zlepšení srovnatelnosti výkazů se soukromým a veřejným sektorem a soulad s mezinárodními osvědčenými postupy uvedlo 68 % respondentů. Dále 53 % dotazovaných podniků uvedlo zlepšení přístupu na finanční trhy, možnost obchodovat v zahraničí a s těmito

aktivitami související snížení nákladů na kapitál. Vykazování v souladu s IAS/IFRS pro polovinu podniků znamená komplexnost, vyšší kvalitu a také včasnost dat pro rozhodování managementu. Účetní závěrka dle IFRS obsahuje více informací manažerského charakteru a podporuje tak možnost kvalifikovanějšího rozhodování. 3 % respondentů neshledala pro podnik své velikosti (jednalo se o malé podniky) žádné výhody.

Pokud by došlo ke srovnání s otázkou zabývající se přínosy u podniků, jež IFRS aplikují, je patrné, že očekávané výhody se příliš neliší.



Obr. 30: Jaké spatřujete výhody ve využívání IAS/IFRS?

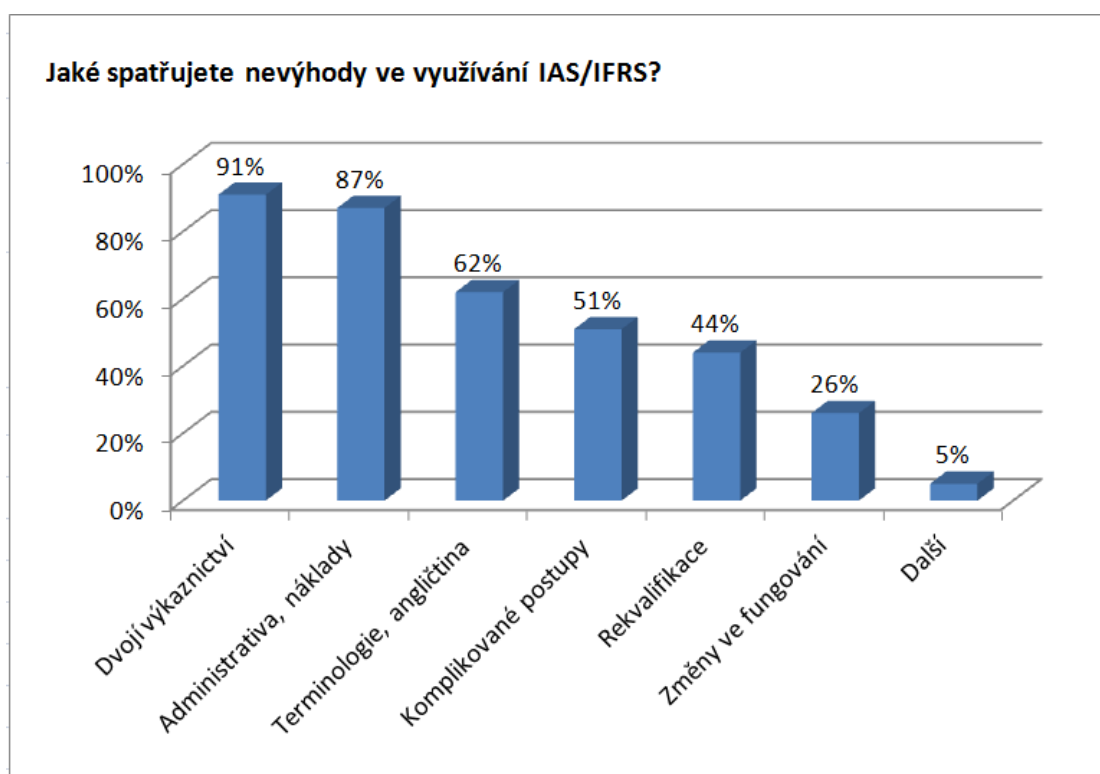
Zdroj: Vlastní zpracování

### Otázka č. 2: Jaké spatřujete nevýhody ve využívání IAS/IFRS?

Následující otázka naopak zkoumala nevýhody, které podniky s používáním IAS/IFRS spatřují. Za hlavní nevýhodu sestavování účetní závěrky v České republice dle IAS/IFRS 91 % respondentů považuje nesoulad mezi standardy a českou účetní legislativou a fakt, že účetní jednotky jsou v České republice de facto nuceny vést dvojí záznamy a sestavovat dvojí výkaznictví; dle standardů IAS/IFRS a poté pro bezproblémovou přípravu daňového přiznání dle českých účetních standardů.

87 % dotazovaných podniků se domnívá, že využívání IAS/IFRS by znamenalo další administrativu a také zvýšení finančních nákladů na vedení účetního výkaznictví, software, pravidelné školení zaměstnanců, anebo také audit účetních výkazů. Dále respondenti uváděli komplikované postupy a obtížně uchopitelnou terminologii (62 %), podklady pouze v anglickém jazyce (51 %) a fakt, že závěrka dle IAS/IFRS je mnohem obsáhlejší, má striktnější požadavky na zveřejnění informací v příloze a klade tudíž větší nároky na přípravu a nutnou pravidelnou rekvalifikaci zaměstnanců (44 %).

Čtvrtina podniků uvedla, že využívání IAS/IFRS by pro ně znamenalo nový způsob práce s daty, změny v každodenních postupech i celkové strategii podniku a tedy velký zásah do fungování podniku. Zbylé respondenty ojedinele uváděné nevýhody autorka shrnula do jedné položky nazvané *další*. Jednalo se například o rozsáhlé požadavky na zveřejňování v příloze, skutečnost, že některé standardy IAS/IFRS jsou relevantní pouze pro soukromý sektor či např. o finanční náročnost při outsourcingu. 3 % dotazovaných uvedla, že neví.



Obr. 31: Jaké spatřujete nevýhody ve využívání IAS/IFRS?

Zdroj: Vlastní zpracování



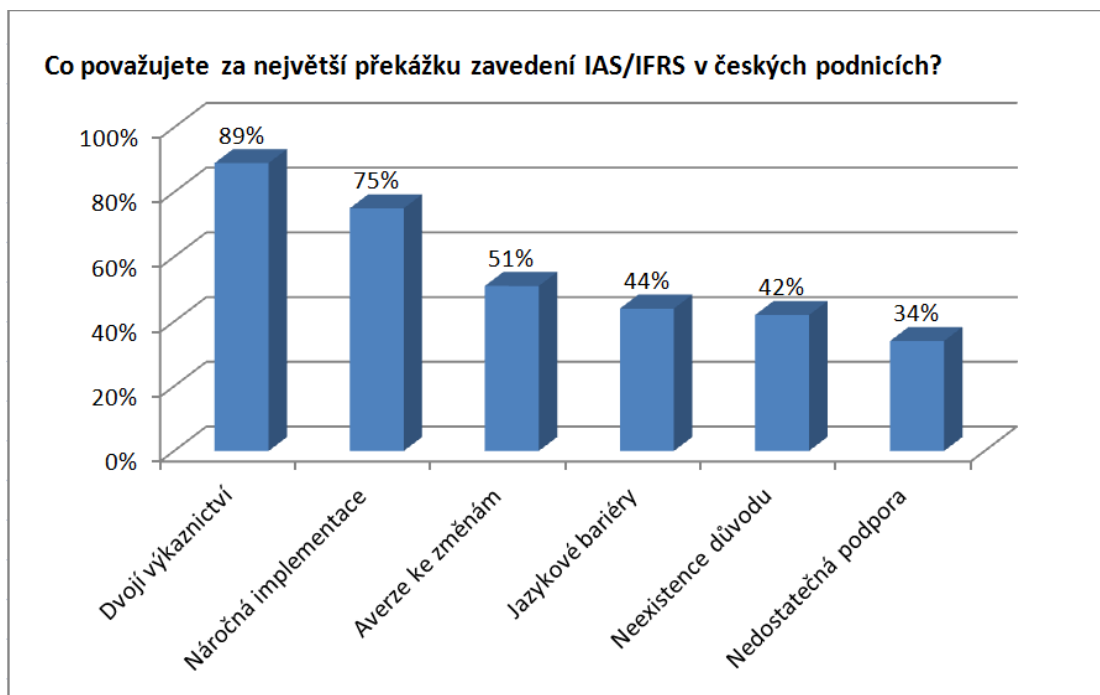
### **Otázka č. 3: Co považujete za největší překážku zavedení IAS/IFRS v českých podnicích?**

Otázka číslo tři se snaží vymezit hlavní překážky, před kterými české podniky stojí a kvůli nimž implementace IAS/IFRS pokulhává. Důvod pro to, že odpovědi do jisté míry kolidovaly s odpověďmi v předchozí otázce a respondenti směřovali nevýhody s překážkami a naopak, je zřejmý. Pokud ve vykazování IAS/IFRS podniky spatřují nevýhody, které se z jejich pohledu jeví jako významné a převyšující přínosy, nebude z jejich strany ani ochota k zavedení těchto standardů.

Jako druhou největší překážku po vedení dvojího účetnictví a výkaznictví, kterou zmínilo 89 % dotazovaných, uvedlo tři čtvrtě respondentů dlouhou a finančně nákladnou implementaci standardů a také nedostatečnou kvalifikovanost stávajících zaměstnanců.

Další významnou překážku v zavedení IAS/IFRS spatřují respondenti v celkové averzi českých podniků ke změnám a v neochotě měnit stávající systém a zavádět nové zvyklosti (51 %). Tento fakt souvisí i s další uváděnou bariérou, a to nízkou potřebou či neexistencí objektivních důvodů českých podniků dle IAS/IFRS vykazovat (42 %).

Dále respondenti postrádají dostatek profesionálních institucí a odborníků věnujících se problematice Mezinárodních účetních standardů a také podporu od české vlády. Uvádějí, že v České republice nejsou připraveny podmínky pro jejich plošné zavedení (34 %).

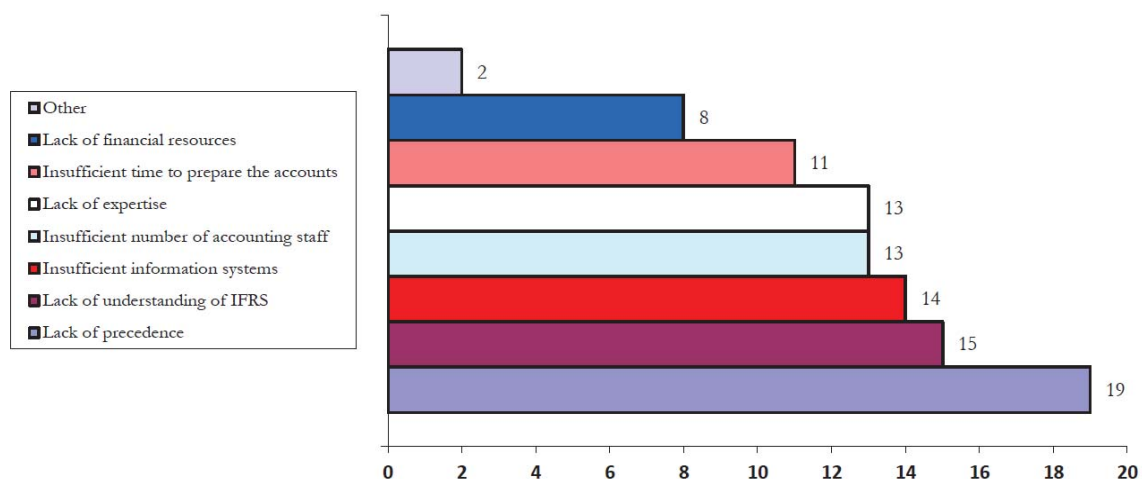


Obr. 32: Co považujete za největší překážku zavedení IAS/IFRS v českých podnicích?

Zdroj: Vlastní zpracování

Otázka jedna až tři této části nevykazovala signifikantní odlišnosti v odpovědích podniků v členění podle velikosti ani podle systému, který při účtování a vykazování používají.

K obdobným závěrům dospěli i Connolly a Wall (2013), kteří jako hlavní překážku implementace IAS/IFRS ve Velké Británii definovali nestatečnou prioritu. Podniky tedy nejsou k přechodu na IAS/IFRS dostatečně motivovány, anebo nuceni.

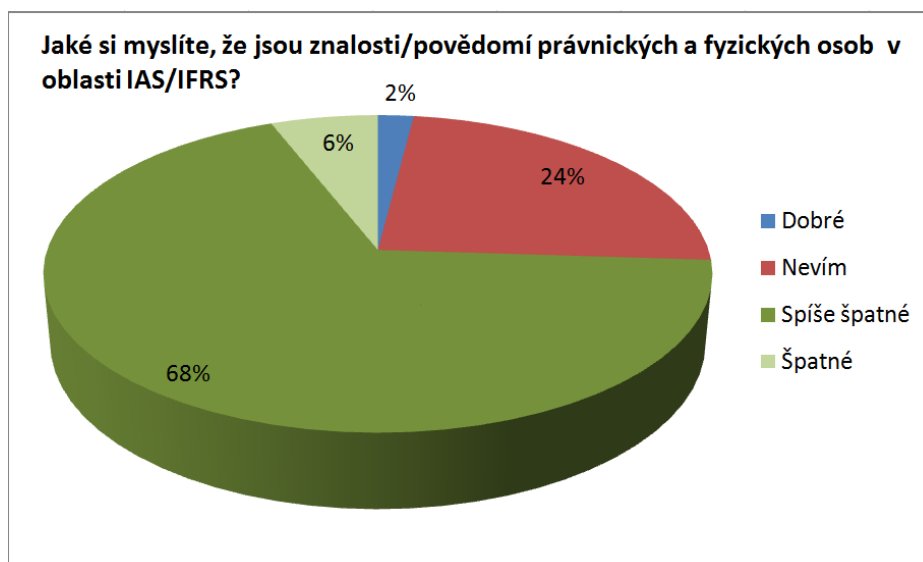


Obr. 33: Překážky implementace IFRS u podniků v UK

Zdroj: Connolly, C., Wall, T., 2013

**Otázka č. 4: Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS?**

Čtvrtá otázka této části se respondentů dotazuje, jaké je dle jejich názoru povědomí českých právnických a fyzických osob o systému IAS/IFRS. Z odpovědí jednoznačně vyplývá, že znalosti o tomto konceptu, pokud dotazovaný podnik znal odpověď, jsou spíše špatné (68 %), a v 6 % případů dokonce velmi špatné. Pouhá 2 % ohodnotila povědomí českých podniků jako dobré a odpověď velmi dobré nezaškrtl ani jeden respondent. Odpovědi celého spektra respondentů je možno vyčíst z následujícího obrázku.



Obr. 34: Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS?

Zdroj: Vlastní zpracování

V této otázce již lze rozdíly mezi odpověďmi respondentů nalézt. Velké podniky a podniky účtující dle IAS/IFRS se domnívaly, že je celkové povědomí českých podniků o konceptu IAS/IFRS vyšší a naopak. Obecně lze vyvodit závěr, že čím byl podnik menší, tím shledával nižší znalosti a povědomí, což je logické. Počty podniků s jejich odpověďmi v členění dle jejich velikosti jsou vyčísleny v následující tabulce.

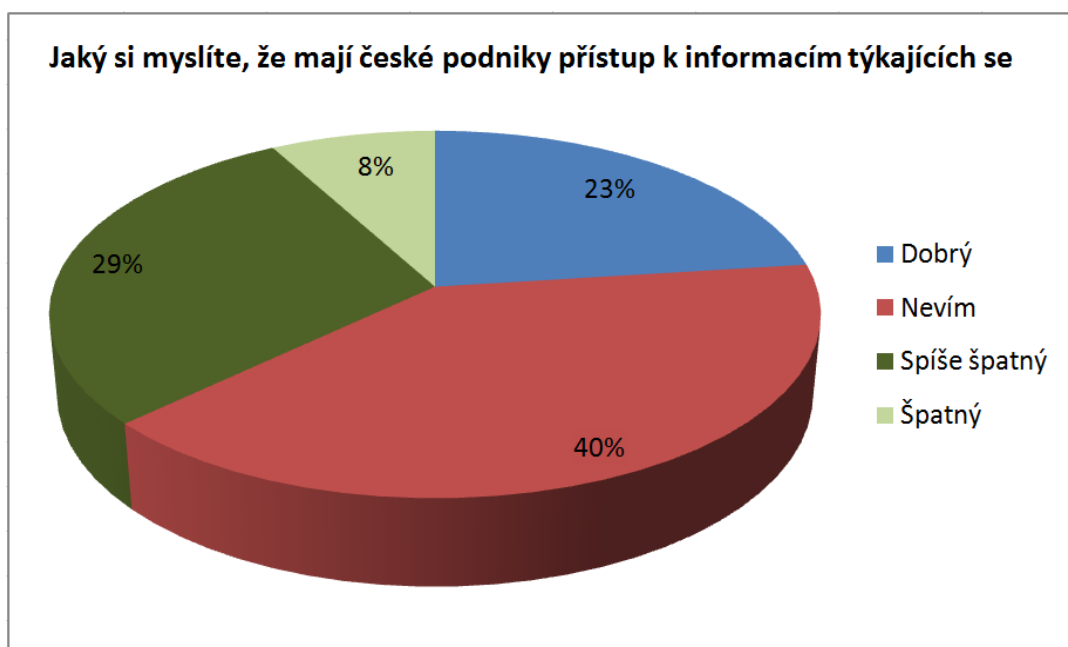
Velikost podniku	Dobré	Nevím	Spíše špatné	Špatné
Malé podniky	-	13	29	10
Střední podniky	0	31	80	3
Velké podniky	4	11	46	1

Tab. 8: Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS?

Zdroj: Vlastní zpracování

**Otázka č. 5: Jaký si myslíte, že mají české podniky přístup k informacím týkajících se IAS/IFRS?**

Následně měli respondenti odpovědět na otázku, jaký je podle nich v České republice přístup k informacím týkajících se standardů IAS/IFRS. Opět jako v předchozí otázce převažují záporné odpovědi, 29 % respondentů odpovědělo, že přístup k informacím je spíše špatný, 8 % se domnívá, že špatný. Tato skutečnost je dána zejména tím, že většina oficiálních podkladů je v angličtině. Téměř polovina dotazovaných nevěděla, což koliduje s odpověďmi z předchozí otázky a potvrzuje nízké povědomí českých právnických a fyzických osob o konceptu IAS/IFRS, které je znatelnější u menších podniků. Pouhých 23 % podniků – a to většinou velkých – odpovědělo, že dobrý. Jako velmi dobrý přístup českých podniků k těmto informacím neohodnotil nikdo.



Obr. 35: Jaký si myslíte, že mají české podniky přístup k informacím týkajícím se IAS/IFRS?

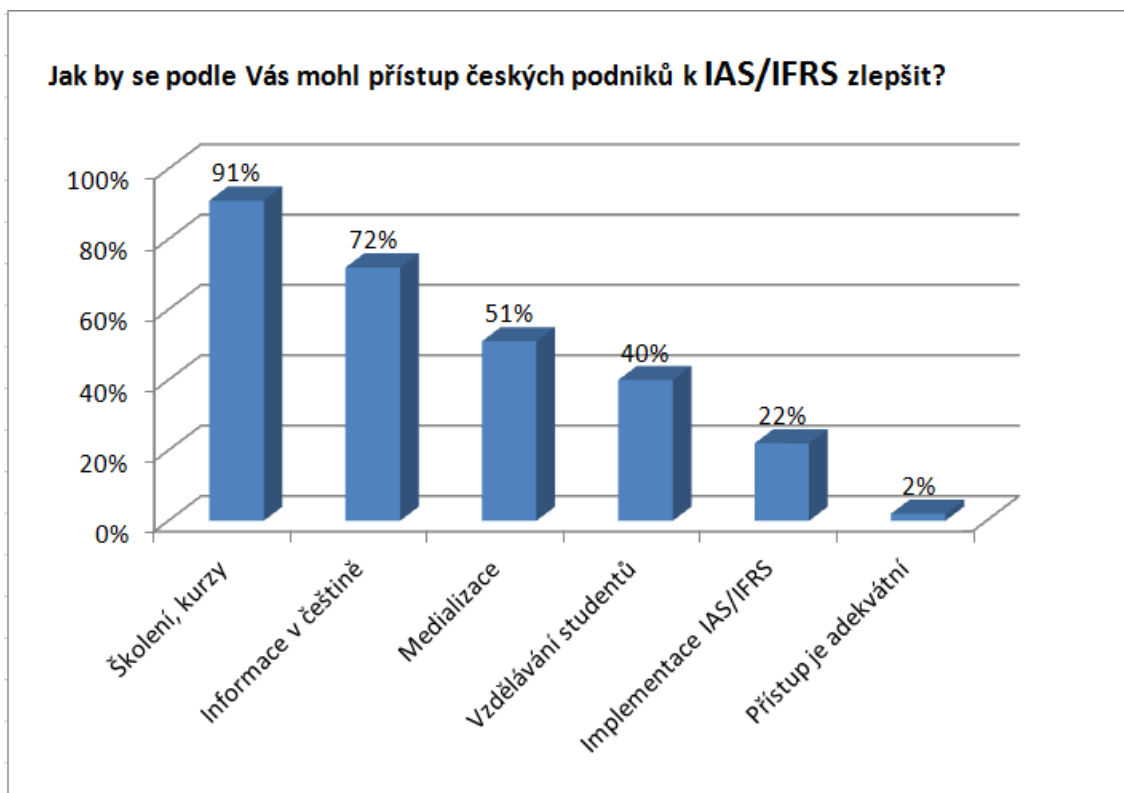
Zdroj: Vlastní zpracování

### **Otázka č. 6: Jak by se podle vás mohl přístup českých podniků k IAS/IFRS zlepšit?**

Otázka číslo šest reaguje na předchozí otázku a hledá způsob, který by dle respondentů mohl vést ke zlepšení přístupu českých podniků k informacím týkajících se IAS/IFRS. Za jednoznačně nejpřínosnější (78 %) označili dotazovaní větší počet školení, vzdělávacích seminářů, rekvalifikačních kurzů, anebo zvýšení dostupnosti služeb poradenských společností, jež by české podniky se standardy více seznamovaly.

Dále by českým podnikům mohly pomoci autorizované překlady a podpůrné materiály v českém jazyce či zřízení jednotného informačního portálu též v češtině (52 %). Respondenti se také domnívají, že jsou standardy nedostatečně medializovány a že je zapotřebí více ozřejmit a komunikovat výhody, které tento systém nabízí, a je nutné apelovat hlavně u malých a středních podniků (35 %). Přístup a celková informovanost společnosti by se dle dotazovaných mohla zlepšit díky přípravě a vzdělávání již samotných studentů na středních a vysokých školách, tedy budoucích zaměstnanců (31 %).

Jako další aspekt podniky uváděly adopci standardů IAS/IFRS českou vládou, jejich implementaci do českých účetních standardů, nutnost většího propojení, či dokonce zrušení českých účetních standardů a povinnost vykazovat dle IAS/IFRS (24 %). Zde se opět potvrzuje, že pokud podniky nebudou nuceny dle standardů IAS/IFRS vykazovat, nebude o ně z jejich strany zájem. Ve dvou případech dotazovaní uvedli, že se domnívají, že přístup je adekvátní a že ho není zapotřebí měnit.



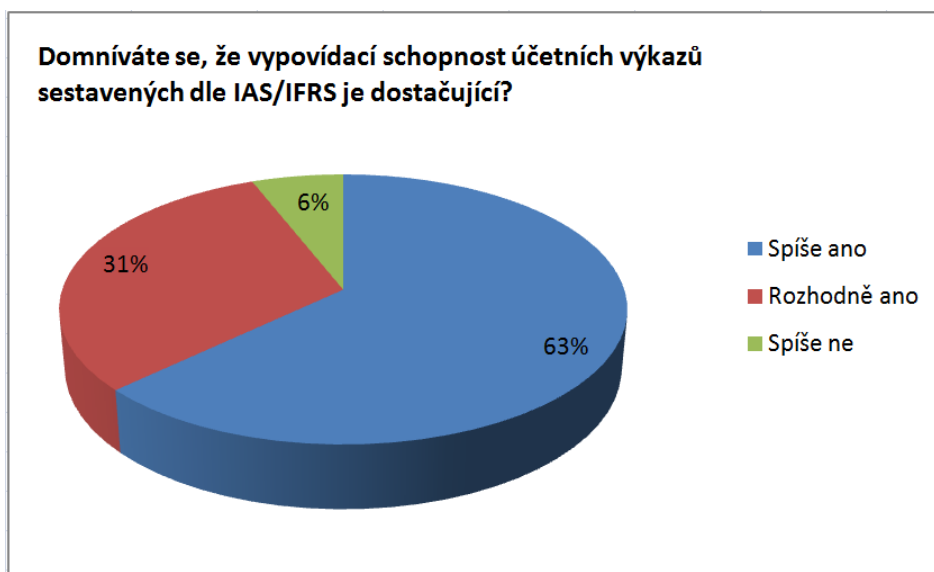
Obr. 36: Jak by se podle Vás mohl přístup českých podniků k IAS/IFRS zlepšit?

Zdroj: Vlastní zpracování

**Otázka č. 7: Domníváte se, že vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS je dostačující?**

Otázka číslo osm se dotazuje respondentů, jak jsou s vypovídací schopností účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS spokojeni.

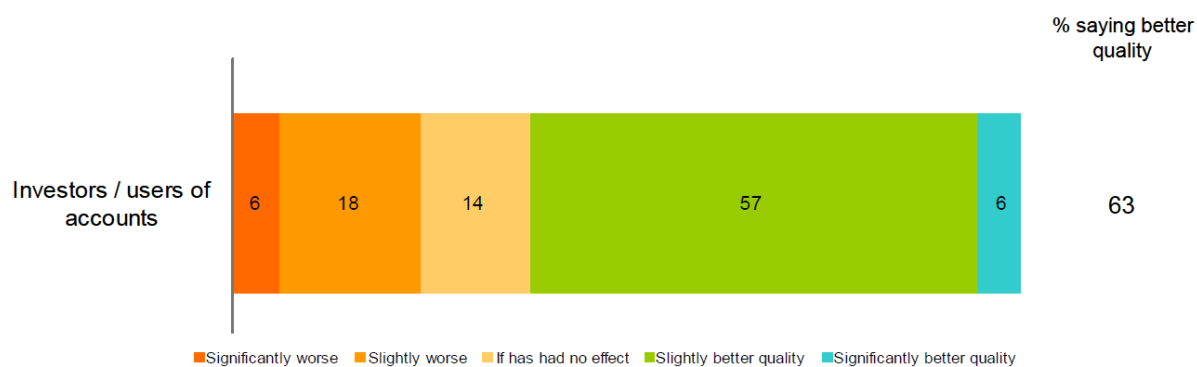
Z níže uvedeného grafu jednoznačně vyplývá, že podniky jsou s vypovídací schopností, kterou poskytují účetní výkazy sestavené dle IAS/IFRS, rozhodně (31 %) nebo spíše (63 %) spokojeni. Pouhých 6 % dotazovaných uvedlo, že vypovídací schopnost výkazů je spíše nedostačující. Těchto sedm podniků však standardy IAS/IFRS nevyužívá a po bližším prozkoumání jimi vyplněných dotazníků lze konstatovat, že toho o tomto systému příliš neví.



Obr. 37: Domníváte se, že vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS je dostačující?

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledky autorkou provedeného šetření potvrzuje i výše zmiňované dotazníkové šetření provedené organizací ICAEW v roce 2007. Jeho výsledky znázorňuje následující obrázek.



Obr. 38: Jaký má podle vás přechod na účtování a vykazování dle IFRS vliv na kvalitu konsolidované účetní závěrky?

Zdroj: ICAEW 2007



**Otázka č. 8: Pokud je Vaše odpověď na předchozí otázku záporná, prosím uveďte oblasti, ve kterých spatřujete sníženou vypovídací schopnost.**

Tato otázka rozvíjí a upřesňuje předchozí otázku a prosí respondenty, aby uvedli, ve kterých oblastech spatřují sníženou vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS.

Z výše uvedených 6 % respondentů dva uvedli, že účetní výkazy jsou hodně liberální, neexistuje přesná struktura a předepsané vzory, a v důsledku toho se hůře srovnávají. Zbylých dvanáct důvod neuvedlo.

**Otázka č. 9: Jaká oblast je dle Vás systémem IAS/IFRS řešena nedostatečně, popřípadě není řešena vůbec?**

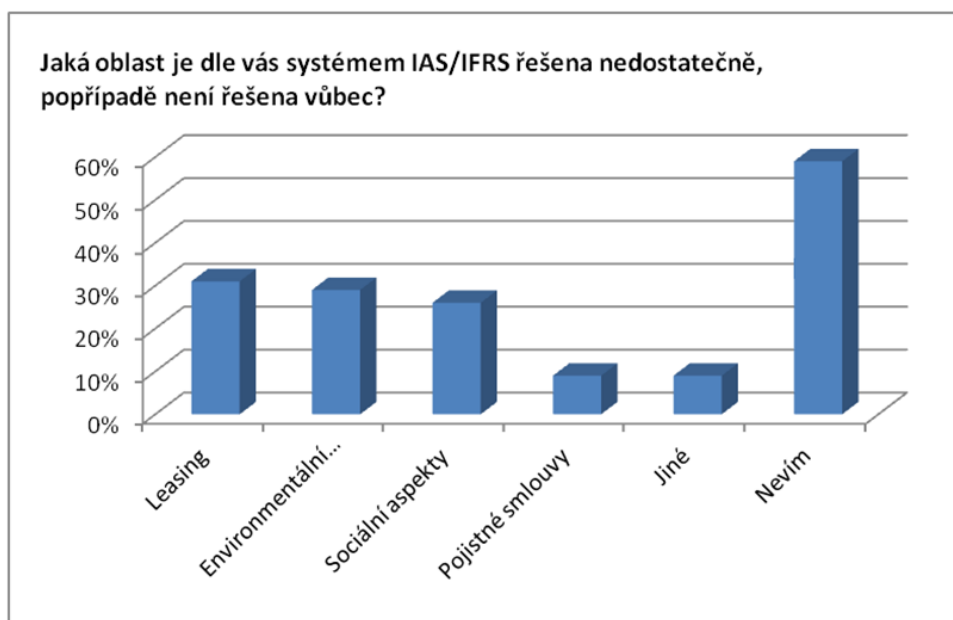
Následující otázka se na základě odpovědí respondentů snaží identifikovat oblasti, které jsou nedostatečně standardy IAS/IFRS ošetřeny, či se jim standardy nevěnují vůbec, a to včetně naléhavosti, s jakou je daná problematika v rámci standardů postrádána. Respondenti měli své odpovědi ohodnotit známkou od 1 do 3 (1 – „je to stěžejní oblast“, 2 – „velmi mi to chybí“, 3 – „chybí mi to“).

Největší kritiku zaznamenal leasing (31 %), a to zejména jeho stávající členění na finanční a operativní leasing v průměrné hodnotě 1,3. V případě operativního leasingu je velká část aktiv a pasiv evidována mimobilančně a projeví se pouze ve výsledku hospodaření. Tento stav je z hlediska ekonomických ukazatelů výnosnosti a zadluženosti výhodnější a mnohé společnosti tak záměrně tyto dva typy leasingu zaměňují a ukazatele zkreslují. Tento významný nedostatek se však již IASB snaží aktivně řešit a předpokládá se zavedení jednotného univerzálního modelu s vyloučením pronájmu nehmotného majetku, biologických aktiv, těžebních práv a koncesí a určitých koncesí k službám s platností v roce 2017.

Dále uváděným nedostatkem systému IAS/IFRS je nezohlednění environmentálních aspektů podnikání (29 % v hodnotě 2,1). Podniky, které chtějí environmentální zprávy sestavovat, musí postupovat podle jiných dodatečných norem. Poněkud lépe jsou na tom sociální aspekty, které postrádá pouze 26 % dotazovaných v hodnotě 2,9.

Oblast pojistných smluv uvedlo 9 % dotazovaných, a to v hodnotě 2,9. Jako nejasné se dle současné podoby standardu IFRS 4 a IFRS 7 jeví zejména to, jaké náklady do pojistných závazků zahrnout a také metoda jejich ocenění.

V kolonce *jiné* respondenti uváděli měnové kurzy, konsolidaci nebo také logicky oblast daní. 59 % dotazovaných podniků odpovědělo, že neví.

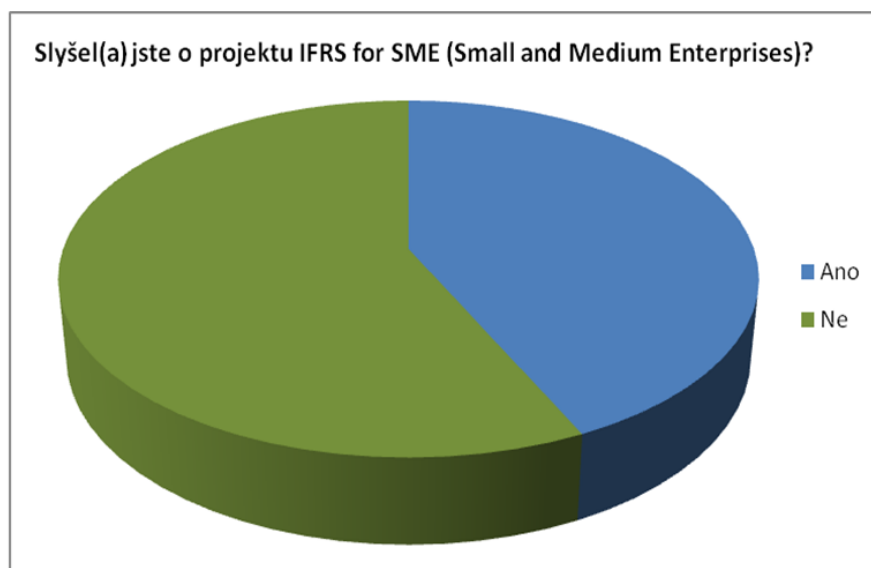


Obr. 39: Jaká oblast je dle Vás systémem IAS/IFRS řešena nedostatečně, popřípadě není řešena vůbec?

Zdroj: Vlastní zpracování

### Otázka č. 10: Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)?

Poslední otázka si kladla za cíl zjistit povědomí českých podniků o projektu IFRS for SME. Zjištěné výsledky poukazují na velmi nízkou informovanost, a to zejména u cílové skupiny malých a středních podniků. Celkově je s projektem obeznámeno pouhých 43 % dotazovaných, převážně velkých podniků. Pokud by byla otázka vyhodnocena samostatně ve skupině malých a středních podniků, pak o projektu ví pouze čtvrtina z nich, což je velmi smutné a jistě by stálo za úvahu tento projekt více medializovat. Tyto skutečnosti jsou uvedeny na následujícím grafu a tabulce.



Obr. 40: Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)?

Zdroj: Vlastní zpracování

<b>Velikost podniku</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne</b>
<b>Malé podniky</b>	7	45
<b>Střední podniky</b>	35	79
<b>Velké podniky</b>	56	6

Tab 9: Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)?

Zdroj: Vlastní zpracování

#### **4.4 Závěr dotazníkového šetření a navržená doporučení**

Z provedeného dotazníkového šetření vyplývá několik závěrů a doporučení:

1. Ačkoliv většina podniků spatřuje v systému IAS/IFRS výhody, velmi málo podniků jej využívá. A to zejména z důvodu, že daňové příznání v České republice vychází z výkazů sestavených dle českých účetních standardů, které se standardy IAS/IFRS stále nejsou dostatečně kompatibilní. Navíc je implementace systému IAS/IFRS, sestavování IAS/IFRS zpráv a jejich pravidelný audit poměrně nákladná záležitost a české podniky nejsou ze strany státu k jejich využívání, kromě kótovaných společností, nijak nuceny nebo motivovány. Podniky, jež tento systém užívají, tak ve valné většině případů nečiní na bázi ekonomického přesvědčení, nýbrž na základě nutnosti a institucionálních opatření.

⇒ V případě, že by v České republice bylo podnikům umožněno aplikovat pro daňové a regulační účely IFRS, byla by situace zcela jiná. Stálo by za zvážení, zda by i v České republice mohl hospodářský výsledek vykázaný dle IAS/IFRS sloužit pro stanovení daňového základu, jako je tomu v případě řady zemí v EU, a to i přes to, že by si tato skutečnost vyžadovala zásadní změny v zákonných ustanoveních fiskální politiky. V každém případě je však nadále potřeba alespoň pokračovat v konvergenci českých účetních standardů a právních norem směrem k systému IAS/IFRS.

2. V České republice jednoznačně nejsou připraveny podmínky pro plošnou implementaci systému IAS/IFRS: neexistuje dostatek jednotných výkladů IAS/IFRS v českém jazyce, dostatek profesionálních a pro podniky finančně dostupných institucí věnujících se problematice Mezinárodních účetních standardů.

⇒ Bylo by vhodné zvýšit povědomí českých podniků o standardech IAS/IFRS, více osvětlovat výhody, které tento systém nabízí, provádět pro podniky dostupná, případně i bezplatná školení a semináře a v neposlední řadě by českým podnikům také prospělo více materiálů a informací o této problematice v rodném jazyce.

3. Z dotazníkového šetření dále vyplývají oblasti, kterým se jednotlivé standardy nedostatečně věnují. Jedná se zejména o oblast leasingu, sociálních a environmentálních aspektů, pojistné smlouvy a všeobecně o finanční nástroje.

⇒ Rada IASB připomínky a náměty z řad odborné veřejnosti na zlepšení srozumitelnosti standardů a zvýšení věrohodnosti výkazů pravidelně hodnotí a postupně aplikuje v rámci dílčích novel. Na inovaci některých standardů již IASB pracuje a lze tak očekávat jejich brzkou úpravu. Co však komise a rada IFRS neustále opomíjejí, jsou aspekty sociální a environmentální, které uživatelé stále více požadují. Stálo by za úvahu, zda by jejich začlenění v rámci systému IAS/IFRS bylo možné, případně by bylo dobré navrhnout určitá řešení tohoto problému.

Závěrem lze konstatovat, že proces implementace IFRS ve světě neustále pokračuje a nezbývá než doufat, že i v České republice budou v budoucnu vytvořeny takové podmínky, které by podnikům konverzi na IFRS umožňovaly a ta pro ně byla zajímavá a účelná.

### **III. ODDÍL**

## **NÁVRH KONCEPTU INTEGRACE ASPEKTŮ UDRŽITENOSTI DO SYSTÉMU IAS/IFRS**

---

## **5 Vlastní návrh na integraci aspektů udržitelnosti do mezinárodních účetních standardů**

Proměny ve společnosti dvacátého století jako například globalizace, čerpání neobnovitelných zdrojů, poškozování životního prostředí či sociální problémy poukazují na to, že nelze řídit podnikové procesy stejným způsobem jako dříve. Do podnikového řízení je zapotřebí integrovat i další významné faktory, a to zejména aspekty sociální a environmentální.

Tato změna vnímání podnikového úspěchu vyžaduje adekvátní odezvu v rámci vedení podnikového účetnictví a výkaznictví. Zatímco v dobách minulých bylo účetnictví a účetní výkaznictví orientováno zejména na investory, což jednoznačně směřovalo k výročním zprávám hodnotícím finanční pozici a výkonnost podniku, začínají být tyto zprávy pod tlakem veřejnosti doplňovány o zatím neintegrované a ve většině případů dobrovolně zveřejňované informace týkající se sociální a environmentální oblasti. Do budoucna lze očekávat (a konání současných autorit tomu nasvědčuje), že tato myšlenka ještě dále pokročí a tyto informace budou plně integrovány a zákonně podloženy.

Bez ohledu na to, zda podnik sestavuje sociální a environmentální výkazy povinně či dobrovolně, stojí vždy před otázkou, jakým způsobem to provede. Zda sestaví jednotnou centralizovanou zprávu ve smyslu „Integrated reporting“, či zprávu rozštěpí na tři samostatné celky: finanční, environmentální a sociální výkaz. Existuje řada systémů, jež se sociálním a environmentálním účetnictvím a výkaznictvím zabývají, jedná se však vždy o nutnost vytváření nových dodatečných zpráv, resp. nové zprávy integrované (IR) podle nových systémů, se kterými řada podniků není obeznámena. Na tento nově vzniklý problém a nutnost začlenění sociálních a environmentálních faktorů do podnikové praxe se autorka snaží ve své práci reagovat a přichází s návrhem Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS. Autorka se domnívá, že by bylo vhodné tyto principy udržitelnosti zohlednit a umožnit tak podnikům vykazování sociálních a environmentálních témat, v rámci systému, jež používají a znají, tedy implementovat aspekty udržitelnosti do Mezinárodních účetních standardů, o což se pokusí v následující části. Mezinárodní účetní standardy jsou složeny z Koncepčního rámce, IAS 1 a dále z jednotlivých standardů, věnujících se vždy konkrétnímu tématu. Z tohoto důvodu autorka pro penetraci principů udržitelnosti v rámci Mezinárodních účetních standardů

navrhuje úpravu a doplnění Koncepčního rámce a IAS 1 a dále vytvoření dvou nových standardů věnujících se dvěma klíčovými oblastem udržitelnosti: environmentálnímu účetnímu výkaznictví a dále sociálnímu účetnímu výkaznictví. Tuto úpravu a doplnění IASB umožňuje, neboť sama provádí úpravy jednotlivých standardů a Koncepčního rámce pomocí pravidelných ročních revizí a skrze dílčí novely.

Dle metodiky uvedené v prvním oddílu disertační práce a na základě kvalitativního a kvantitativního výzkumu z druhého oddílu se autorka v této části pokusí dosáhnout stanoveného hlavního cíle návrhu Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS, jakožto doplnění rámce pro reporting v oblasti ekonomického, environmentálního a společenského působení organizace, a to pomocí deseti strukturálních částí:

1. sestavení katalogu sociálních a environmentálních faktorů, kvantitativních i kvalitativních,
2. vlastní návrh procesu klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace,
3. návrh na úpravu a doplnění Koncepčního rámce IAS/IFRS,
4. návrh na úpravu a doplnění IAS 1,
5. návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví,
6. návrh standardu Sociální účetní výkaznictví,
7. návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví,
8. ověření konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS v podnikové praxi s cílem získání zpětné vazby a případné korekce definovaného konceptu,
9. dosažení cílů a zhodnocení přínosů disertační práce
10. a formulace závěrů a doporučení ve vztahu ke stanovenému primárnímu cíli.



## **5.1 Sestavení katalogu základních sociálních a environmentálních faktorů**

Pojem výkonnost již byl v této disertační práci několikrát zmíněn. Co však znamená? Na poli podnikového řízení a tedy i v rámci této disertační práce ho lze chápat jako „*schopnost jednotky dosahovat určitých výsledků srovnatelných na základě určitých daných kritérií s výsledky jiných jednotek*“ (Kislingerová, 2009). Výkonnost je tedy významným nástrojem k posuzování úspěšnosti aktivit podniku.

Aby bylo možné výkonnost měřit a tudíž i srovnávat, je zapotřebí jasně vymežit, zaznamenávat a sledovat pro daný podnik specifické parametry, jež jsou souhrnně nazývány synonymy jako měřítka, metriky, indikátory či ukazatele, a jimiž je výkonnost podniku v jednotlivých sférách definována. Každá metrika (měřitelný údaj) by měla být definována a vymezena jasnými a definovatelnými atributy, mezi něž patří kromě názvu také např. vlastník, popis, měrná jednotka, způsob měření či cílová hodnota. Právě tyto odlišnosti způsobu vyjádření a zjišťování jednotlivých atributů umožňují metriky rozdělit na finanční a nefinanční, nebo ještě dále na tvrdé (hmatatelné) v kvantitativním vyjádření a měkké (nehmatatelné), vyjadřované převážně kvalitativně – pomocí slovního, nečíselného vyjádření (Synek, 2008).

Tradičních (myšleno finančních) systémů měření výkonnosti bylo doposud navrženo nespočetné množství, avšak v 21. století jsou na podnik kladeny mnohem větší nároky a do stávajících systémů jsou postupně integrována i nová měřítka, která podle současných vědeckých poznatků podnik také významně ovlivňují, a to měřítka sociální a environmentální.

Druhým způsobem sledování takovýchto informací je vytvoření zcela nových systémů, jež vzájemně kloubí všechny tři pilíře udržitelnosti: ekonomickou, sociální a environmentální oblast. Mezi tyto systémy lze zařadit např.:

- **Global Reporting Initiative (GRI):** Reportingový rámec pro ekonomiku, životní prostředí, společnost, lidská práva, pracovněprávní vztahy a důstojné pracovní podmínky, odpovědnost za produkty (GRI, 2014).
- **Integrated Reporting (IR):** Integrovaná zpráva organizace o vytváření hodnoty, zohledňující všechny aspekty podnikových činností (IR, 2014).

- **Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI):** Indexy sestavené pro sledování výkonnosti společensky odpovědných podniků zohledňující jednotlivá odvětví (DJSI, 2015).
- **CFA Institut:** Doporučení pro investory, aby při investování zohledňovali též sociální a environmentální aspekty (CFA, 2010).
- **IFAC:** Mezinárodní federace účetních navrhla pro investory obdobný seznam jako CFA institut (IFAC, 2012).
- **UNCTAD: Konference OSN na téma obchod a rozvoj** sestavila pokyny pro reporting ukazatelů společenské odpovědnosti (UNCTAD, 2008).

Na základě studia výše uvedených pramenů, jejich vzájemné komparace a analýzy autorka v následujících dvou kapitolách vytvoří vlastní návrh na katalog základních sociálních a environmentálních faktorů. Tento katalog je stěžejní pro pochopení daného tématu a tedy i významnou strukturální částí disertační práce.

Uvedené prameny jsou důkazem toho, že existuje nepřehledné množství sociálních a environmentálních hledisek, jež se významně odlišují vzhledem k charakteru odvětví, ve kterém daný subjekt podniká. V rámci disertační práce tedy není dostatek prostoru postihnout všechny metriky v členění dle jednotlivých oborů podnikání. Přesto je navržený katalog podrobný, podrobnější než většina výše zmíněných systémů, a může velmi dobře posloužit malým a středním podnikům, anebo podnikům, které sociální a environmentální management zavádějí či nevyžadují velmi vysokou aplikační úroveň. Podnikům s opravdu vysokými nároky na měření udržitelné výkonnosti autorka doporučuje držet se doposud zřejmě nejpropracovanějšího systému Dow Jones Sustainability Indexes.

Při návrhu jednotlivých hledisek bude autorka vycházet z obecně platných vlastností, jež musí metriky splňovat. Každé hledisko musí být jasně definovatelné a relevantní, musí být změřitelné nebo alespoň srovnatelné (nefinanční hlediska), zjišťované v pravidelných intervalech a srozumitelné.

## KATALOG ZÁKLADNÍCH ENVIRONMENTÁLNÍCH FAKTORŮ

Environmentální výkonnost podniku vypovídá o vlivu podniku a podnikových aktivit na životní prostředí, konkrétně na půdu, vodu a ovzduší. Ekologicky smýšlející podnik dbá o soulad s normami a standardy (např. ISO, EMAS a dalšími) a na ekologickou firemní politiku (šetrné využití vstupů, minimalizaci odpadů nebo např. recyklaci). Tyto principy podniku mohou přinést zefektivnění výroby, a tedy i úsporu nákladů.

V rámci environmentální oblasti autorka navrhuje rozdělení hledisek do čtyř základních kategorií:

- management a organizační zabezpečení,
- užití přírodních zdrojů, vody a energií,
- výstupy: emise, splašky, odpady a poskytované produkty a služby,
- a ostatní: logistika, dodavatelsko-odběratelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů a investice na ochranu životního prostředí.

<b>KATALOG ENVIRONMENTÁLNÍCH FAKTORŮ</b>			
Hledisko	Ozna- čení	Popis	Měrná jednotka
<b>Management a organizační zabezpečení</b>			
	EG1	Celkový počet/podíl zaměstnanců environmentálního managementu, pracovníků věnujících se environmentálním aspektům	počet, %
	EG2	Mzdové náklady zaměstnanců environmentálního managementu, pracovníků věnujících se environmentálním aspektům	Kč
<b>Užití a nakládání s přírodními zdroji</b>			
Materiál/ Těžba/	EM1	Spotřeba dílčích materiálů na měrnou jednotku	kg, m <sup>3</sup>
	EM2	Spotřeba/těžba ušlechtilých kovů (železo, hliník, bauxit, měď, olovo, nikl, zinek, zlato, stříbro,...)	m <sup>3</sup> /rok

Zemědělská a živočišná produkce	EM3	Spotřeba/těžba minerálů a nerostů (azbest, baryt, bor, diamanty, křemelina, živce, fluorspar, grafit, sádra, guano, magnesit, perlit, fosfor, draslík, síra, soli, mastek, vermikulit, zirkonium,...)	m <sup>3</sup> /rok
	EM4	Spotřeba/těžba kompozitního materiálu (písek, štěrk, kámen,...)	t/rok
	EM5	Spotřeba/těžba dřeva (tvrdé, měkké, palivové)	t/rok
	EM6	Spotřeba/výroba zemědělské a živočišné produkce	t/rok
	EM7	Podíl recyklovaného materiálu v rámci spotřeby	%
	EM8	Úspora materiálu/zvýšení ekologičnosti těžby v důsledku zefektivnění výroby/těžby v členění dle výše uvedených kategorií	t/rok
	EM9	Vynaložené investice s cílem snížení materiálové spotřeby při výrobě/zvýšení ekologičnosti těžby	Kč
Voda	EM10	Celková spotřeba vody podle zdrojů (slaná, podzemní, povrchová, recyklovaná)	m <sup>3</sup> /rok
	EM11	Úspora vody a její opětovné využití	m <sup>3</sup> /rok, Kč
	EM12	Vynaložené investice na zlepšení hospodaření s vodou	Kč
Energie	EM13	Spotřeba ropných produktů (zemní plyn, nafta, benzín)	m <sup>3</sup> /rok
	EM14	Spotřeba uhlí (černé, hnědé)	m <sup>3</sup> /rok
	EM15	Spotřeba elektrické energie	MWh/ rok
	EM16	Spotřeba dalších přímých energií (teplo, pára, zušlechtěná a syntetická paliva)	MWh/ rok

	EM17	Spotřeba obnovitelné energie (ze slunce, větru, oceánu, vodní síly, biomasy, z geotermálních zdrojů, biopaliv a z vodíku získaného z obnovitelných zdrojů)	MWh/rok
	EM18	Ušetřená energie díky zvýšené energetické efektivnosti v členění dle výše uvedených kategorií	MWh/rok, Kč
	EM19	Vynaložené investice s cílem snížení energetické náročnosti	Kč
<b>Výstupy: Emise, splašky, odpady a poskytované produkty a služby</b>			
Emise do vzduchu	EV1	Emise skleníkových plynů (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O, HFCs, PFCs, SF <sub>6</sub> , ...)	t/rok
	EV2	Emise látek poškozujících ozonovou vrstvu (CFCs, freony, HCFCs, halony, metylbromid, ...)	t/rok
	EV3	Emise látek způsobujících smog a kyselé deště (SO <sub>2</sub> , NO <sub>x</sub> , NH <sub>3</sub> , CO, ...)	t/rok
	EV4	Emise prachu a prachových částic	t/rok
	EV5	Emise těkavých organických sloučenin	t/rok
	EV6	Emise těžkých kovů	t/rok
	EV7	Poplatky a daně za znečištění ovzduší	Kč
	EV8	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vzduchu	Kč
	EV9	Úspory poplatků za znečištění ovzduší	Kč
Emise do vody	EV10	Vypouštění organických polutantů (polychlorované bifenyly, polycyklické aromatické uhlovodíky, benzen, dioxiny, fenoly, ...)	kg/rok
	EV11	Vypouštění těžkých kovů (arzen, chrom, kadmium, měď, rtuť, ...)	kg/rok

	EV12	Celkový objem odpadních vod podle znečištění a místa vypouštění	m <sup>3</sup> /rok
	EV13	Poplatky a daně za vypouštění odpadních vod	Kč
	EV14	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vody a snížení množství vypouštěných odpadních vod	Kč
	EV15	Úspory poplatků za vypouštění odpadních vod	Kč
Emise do půdy	EV16	Užití hnojiv a pesticidů na jednotku obdělávané plochy	kg/ha/rok
	EV17	Emise těžkých kovů do půdy	kg/rok
	EV18	Vypouštění/únik kyselin a organických látek do půdy	kg/rok
	EV19	Množství vyprodukovaného běžného (bezpečného) odpadu, podle druhu a způsobu jeho likvidace (recyklace, spalování, skládkování)	t/rok
	EV20	Množství vyprodukovaného nebezpečného odpadu, podle druhu a způsobu jeho likvidace	t/rok
	EV21	Množství vyprodukovaného radioaktivního odpadu a způsob jeho likvidace	t/rok
	EV22	Zpětné využití a recyklace odpadu podle druhu	t/rok
	EV23	Poplatky a daně za ukládání odpadů	Kč
	EV24	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do půdy a zvýšení ekologičnosti nakládání s odpady	Kč
	EV25	Výnosy z recyklace	Kč
	EV26	Úspory nákladů za skládkování	Kč

Výrobky a služby	EV27	Vliv poskytovaných výrobků a služeb na životní prostředí a biodiverzitu (energetická náročnost, hlučnost, následná recyklovatelnost,...)	Slovní vyjádření
	EV28	Vynaložené investice na zmírnění negativního vlivu poskytovaných služeb a produktů na životní prostředí	Kč
	EV29	Zpětný odběr obalů, vysloužilých výrobků k jejich recyklaci	%
<b>Ostatní: logistika, dodavatelsko-odběratelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, investice na ochranu životního prostředí</b>			
Logistika	EO1	Způsob a dopady přepravy materiálu, produktů a osob	Slovní vyjádření
	EO2	Vynaložené investice na zmírnění těchto dopadů na životní prostředí	Kč
Dodavatel-sko-odběratel-ský řetězec	EO3	Popis a charakter významných dodavatelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí	Slovní vyjádření
	EO4	Popis a charakter významných odběratelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí	Slovní vyjádření
Biodiverzita	EO5	Poloha a rozloha pozemků v majetku či nájmu organizace ležících uvnitř chráněné oblasti nebo s ní přímo sousedící	ha, způsob využití, stupeň ochrany dané lokality
	EO6	Popis a rozsah vlivu podnikových činností na chráněné živočišné a rostlinné druhy v oblasti působení organizace	název, vliv, stupeň ochrany

	EO7	Vynaložené investice na ochranu a obnovu přirozeného prostředí a zachování biodiverzity	Kč
Dodržování environmentálních zákonů	EO8	Pokuty, penále a sankce za nedodržení platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, včetně nákladů případného nápravného opatření	Kč
	EO9	Množství a charakter nepeněžních sankcí za nedodržení platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů	Slovní vyjádření
Investice	EO10	Investice na školení a vzdělávání zaměstnanců v oblasti životního prostředí	Kč/osobu

Tab. 10: Katalog environmentálních faktorů

Zdroj: Vlastní zpracování

## KATALOG ZÁKLADNÍCH SOCIÁLNÍCH FAKTORŮ

Sociální výkonnost je možné charakterizovat dvěma oblastmi: pracovním prostředím, jež firma vytváří a poskytuje svým zaměstnancům, a dále vlivem podniku a podnikových aktivit na místní komunitu a společnost jako celek. Společensky odpovědný podnik dodržuje Listinu základních práv a svobod, sestavuje etický kodex, dbá o zdraví a bezpečnost svých zaměstnanců a usiluje o jejich další rozvoj, odmítá korupci a usiluje o transparentnost, komunikuje a vytváří pozitivní vztahy s odběrateli, dodavateli, ale i místní komunitou. Za tuto snahu bývá odměněn pozitivním hodnocením a loajalitou zákazníků, zaměstnanců a také veřejnosti.

Autorkou vybraná hlediska byla v rámci sociální oblasti rozdělena do pěti kategorií:

- management a organizační zabezpečení,
- pracovněprávní vztahy,
- ochrana spotřebitelů,
- dodržování lidských práv
- a vliv na společnost a místní komunitu.



<b>KATALOG SOCIÁLNÍCH FAKTORŮ</b>			
Hledisko	Ozna- čení	Popis	Měrná jednotka
<b>Management a organizační zabezpečení</b>			
	SG1	Celkový počet/podíl zaměstnanců věnujících se sociálním aspektům	počet, %
	SG2	Osobní náklady zaměstnanců věnujících se sociálním aspektům	Kč
<b>Pracovněprávní vztahy</b>			
Pracovníci	SL1	Celkový počet/podíl zaměstnanců v členění dle typu pracovní smlouvy, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti	počet, %
	SL2	Poměr pracovních smluv na dobu určitou/neurčitou	%
	SL3	Poměr pracovních smluv na plný/částečný úvazek	%
	SL4	Segmentace zaměstnanců (pohlaví, věku, příslušnost k menšinám) dle oborů a regionů	počet, %
	SL5	Nabízené zaměstnanecké benefity celkem v peněžním vyjádření a jejich členění dle jednotlivých pracovišť a typu úvazku	Kč
	SL6	Celkový počet a podíl odcházejících zaměstnanců (fluktuace) dle věku, pohlaví, oboru či regionu	počet, %
	SL7	Úspory plynoucí z nízké fluktuace zaměstnanců	Kč
Podpora a vzdělávání zaměstnanců	SL8	Počet/čas interních výukových kurzů/školení na zaměstnance v členění dle zaměstnaneckých kategorií	Počet, hodina
	SL9	Finanční podpora pro externí výukové kurzy/školení na zaměstnance v členění dle zaměstnaneckých kategorií	Kč

	SL10	Poskytování pracovního volna pro externí sebevzdělávání	hodina
	SL11	Podpora propouštěných zaměstnanců (outplacement) a bývalých zaměstnanců v důchodu	Kč
	SL12	Procento zaměstnanců, u nichž je pravidelně sledována výkonnost a kariérní rozvoj	%
	SL13	Úspory vyplývající z vyšší produktivity práce v důsledku podpory a vzdělávání zaměstnanců	Kč
Bezpečnost a ochrana zdraví při práci	SL14	Počet/podíl zaměstnanců zapojených v komisích managementu a zástupců zaměstnanců BOZP	počet, %
	SL15	Počet/podíl zaměstnanců zapojených do sledování BOZP	počet, %
	SL16	Celkový počet pracovních úrazů dle délky pracovní neschopnosti / s následkem smrti	počet
	SL17	Celkový počet a charakter nemocí z povolání	počet
	SL18	Průměrná délka pracovní neschopnosti způsobená pracovním úrazem / nemocí z povolání	hodina/ den
	SL19	Počet a délka školení BOZP	počet, hodina
	SL20	Rozsah používání ochranných pracovních prostředků	Slovní vyjádření
	SL21	Pokuty za nedodržování zákonů v oblasti BOZP	Kč
	SL22	Investice na zvýšení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci	Kč
	SL23	Úspory vzhledem ke zlepšení BOZP (pojistné, nižší pracovní neschopnost,...)	Kč
Vztahy na pracovišti	SL24	Počet a procento zaměstnanců v kolektivním vyjednávání	počet, %

	SL25	Celkový počet a struktura stížností	počet
	SL26	Podíl vyřízených/nevyřízených stížností	%
	SL27	Způsob informování a celková informovanost zaměstnanců o významných provozních změnách	Slovní vyjádření
	SL28	Délka výpovědní lhůty	den
<b>Ochrana spotřebitelů</b>			
Bezpečnost a zdraví spotřebitelů	SC1	Hodnocení zdravotních a bezpečnostních rizik nabízených produktů a služeb v jednotlivých fázích životního cyklu	ano/ne
	SC2	Celkový počet případů nedodržování zákonů, norem a kodexů týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb (pokuta, napomenutí) a nerespektování dobrovolně přijatých opatření	počet
	SC3	Celková výše pokut a sankcí za nedodržování zákonů a norem týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb	Kč
Komunikace se spotřebiteli	SC4	Rozsah a výčet informací o poskytovaných výrobcích a službách	Slovní vyjádření
	SC5	Celkový počet případů neshod s předpisy týkajících se komunikace se zákazníky (reklama, propagace, spotřebitelská dokumentace, značení, konečná cena, dodací podmínky, ...) dle způsobu řešení (pokuta, výstraha) a na neshody s dobrovolně přijatými opatřeními	počet
	SC6	Celková výše pokut a sankcí za nedodržování zákonů a norem týkajících se komunikace se zákazníky	Kč

	SC7	Statisticky relevantní výsledky spokojenosti zákazníků (s organizací jako celkem, s kvalitou, cenou a rozsahem poskytovaných produktů a služeb, s poskytovanými informacemi, reklamacemi...) (pokud jsou k dispozici)	Slovní vyjádření
	SC8	Počet a charakter stížností a reklamací zákazníků	Slovní vyjádření
Soukromí zákazníků	SC9	Celkový počet stížností na narušení soukromí zákazníka a zneužití či ztráty jeho dat	počet
	SC10	Pokuty a sankce za nedodržování zákonných norem týkajících se ochrany soukromí zákazníků	Kč
<b>Dodržování lidských práv</b>			
Diskriminace	SR1	Celkový počet případů a způsobů diskriminace (pohlaví, rasa, národnost, náboženství, politické přesvědčení, ...) včetně způsobů nápravy	počet
	SR2	Počet vyřešených případů diskriminace	počet
Dodavatel- sko- odběratel- ské vztahy	SR3	Celkový počet/podíl smluv s obchodními partnery obsahující klauzuli o ochraně lidských práv a svobod	počet, %
	SR4	Procentuální podíl dodavatelů/odběratelů respektující ochranu lidských práv a svobod	%
Svoboda sdružování, kolektivního vyjednávání	SR5	Počet a charakter opatření přijatých za účelem svobody sdružování a kolektivního vyjednávání	počet

Dětská práce, práce mladistvých	SR6	Počet případů výskytu dětské práce a nebezpečné práce mladistvých uvnitř organizace, způsoby a opatření k jejímu zabránění	počet
Nucená práce	SR7	Počet případů výskytu nucené práce uvnitř organizace, způsoby a opatření k jejímu zabránění	počet
Investice, školení	SR8	Celkový počet hodin na zaměstnance věnovaných na vzdělávání zaměstnanců v oblasti lidských práv	hodina
	SR9	Náklady na vzdělávání zaměstnanců v oblasti lidských práv	Kč
	SR10	Podíl vyškolených zaměstnanců v oblasti ochrany lidských práv, seznámených s etickým kodexem	%
<b>Vliv na společnost a místní komunitu</b>			
Komunita	SS1	Způsob a postup hodnocení vlivu společnosti na místní komunitu, počet ovlivněných osob	Slovní vyjádření
	SS2	Výsledky hodnocení vlivu společnosti na místní komunitu (jsou-li k dispozici)	Slovní vyjádření
	SS3	Investice na podporu a rozvoj místní komunity, finanční a nefinanční příspěvky na veřejné aktivity (charita, sport, vzdělávání, ...)	Kč
Korupce	SS4	Celkový počet případů korupce v organizaci a způsoby její nápravy	počet
	SS5	Počet/podíl pracovníků proškolených o antikorupčních postupech	počet, %
Veřejná politika	SS6	Celková hodnota finančních a nefinančních příspěvků politickým uskupením	Kč

	SS7	Podíl finančních a nefinančních příspěvků politickým uskupením na celkovém objemu příspěvků	Kč
Dodržování právních předpisů	SS8	Celkový počet a charakter porušování zákona a předpisů protikorupčním a monopolním chováním organizace	počet
	SS9	Finanční a nefinanční sankce za porušování zákona a předpisů protikorupčním a monopolním chováním organizace	Kč

Tab. 11: Katalog sociálních faktorů

Zdroj: Vlastní zpracování

U každého navrženého environmentálního i sociálního hlediska by měl podnik individuálně zvážit náklady na jeho zjišťování a monitorování. V případě, že tyto náklady převáží z nich získaný užitek, je na zvážení, zda takovéto hledisko v rámci zkoumání udržitelné výkonnosti zahrnout.

Dále je pro začlenění či nezačlenění daného hlediska v rámci účetních výkazů stěžejní také to, zda je o takovouto informaci napříč zúčastněnými stranami zájem. Snahou o identifikaci tohoto zájmu se zabývá následující kapitola.

## **5.2 Identifikace zúčastněných stran: vlastní návrh na klasifikaci významnosti požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace**

V současných podmínkách 21. století jsou na podnik kladeny enormní požadavky nejen v oblasti zhodnocení kapitálu, ale také v otázkách vlivu na životní prostředí a společnost jako celek. Podnik začíná být viděn jako komplexní množina ne pouze hmotných statků, ale také vztahů se stakeholdery.

Touto myšlenkou se jako jeden z prvních začal zabývat Freeman (1984) ve své knize *Strategic management: A stakeholder approach* a začal tak postupně měnit nahlížení na podnik. Stanovil „principy, co a jak“ podnik ve skutečnosti ovlivňuje, „co se počítá“, (Freeman, 1994) a definoval organizaci jako určitou synergii stakeholderů (zainteresovaných stran). Tento silný heuristický nástroj daleko přesahuje primární roli managementu a jeho odpovědnost za maximalizaci zisku a snaží se do firemní strategie zahrnout také zájmy a nároky skupin, které nevstupují do běžných tržních vztahů, ale jež jsou schopné podnik svým „netržním“ působením významně ovlivnit. **Teorie zúčastněných stran** se systematicky pokouší vyjádřit, kdo je stakeholder daného podniku, komu je zapotřebí věnovat určitou pozornost, a naopak komu ne, a stanovit tak hranice odpovědnosti organizace. Tato teorie tedy úzce navazuje na vnímání společenské odpovědnosti podniku, či s ním přímo souvisí.

Za jednu z prvních definic lze považovat definici Freemana (1963), jež **definuje stakeholdery** jako „*ty skupiny, bez jejichž podpory by organizace přestala existovat*“ (Freeman, 1983). Následně Freeman doplnil ještě obsáhlejší, tzv. „širokou“ definici stakeholdera, a to jako „*toho, kdo může ovlivnit dosažení cílů organizace nebo toho, jenž je dosahováním cílů organizace ovlivňován*“ (Freeman, 1984). Aplikuje-li se tato rozšířená definice na stakeholderské pojetí podnikání, pak se jedná o teorii řízení organizace s důrazem na podnikatelskou etiku a morálku, která identifikuje a modeluje skupiny, které jsou stakeholdery organizace, a popisuje metody, jak zohlednit zájmy těchto skupin v podnikové strategii (Freeman, 1984). Tyto přístupy se postupně rozšířily i do dalších oblastí podnikání, jsou součástí podnikové etiky či například marketingu, ale jejich stěžejní role zůstává na poli podnikového řízení a tvoří jednu z jeho významných součástí.

Dalším významným mezníkem identifikace podnikových stakeholderů a jejich potřeb jsou divergentní a většinou diametrálně odlišné zájmy jednotlivých skupin stakeholderů (Bowman – Larsen a Wiggen, 2004; Brammer a Pavelin, 2004) a je na dané firmě, aby v rámci své firemní strategie usilovala o nalezení optimálního kompromisu (Weiss, 2008).

V této kapitole bude autorka usilovat o návrh **procesu klasifikace významnosti požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace**, který bude na výše zmíněném stakeholderském přístupu založen. Tato klasifikace může být uplatněna při stanovení souhrnu požadavků na zveřejnění v rámci plánovací fáze metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví dále uvedeného v kapitole 5.7.

Pro správné pochopení reportingu a sestavování výkazů a zpráv je zapotřebí otevřený a trvalý dialog společnosti se všemi jejími stakeholdery a následně určitý kompromis. Velmi důležitými hráči jsou pro společnost obce a města v blízkosti jejího působení a její zaměstnanci. Dále vstupují do hry regulační instituce, místní orgány, ministerstva, zákazníci, dodavatelé, místní školy a univerzity a samozřejmě akcionáři. Tato důkladná analýza uživatelů a jimi kladených požadavků je správným podkladem pro reporting, jež ve své podstatě může posloužit jako významný nástroj pro budování vztahů s veřejností (public relations).

Celkový proces klasifikace autorka rozdělila do čtyř kroků: zvolení organizační jednotky, stanovení významných stakeholderů, sestavení souhrnu jejich požadavků na zveřejňování a v poslední fázi dojde k ohodnocení a stanovení významnosti jednotlivých požadavků.

### **1. Zvolení organizační jednotky**

Nejprve je zapotřebí zvolit a jasně vymezit organizační jednotku, celek, fyzickou či právnickou osobu, pro kterou bude klasifikace prováděna.

### **2. Stanovení významných stakeholderů**

Tento druhý krok je pro správné sestavení klasifikace požadavků zúčastněných stran naprosto zásadní a spočívá v identifikaci dvou oblastí: komu je organizace odpovědná (kterým stakeholderům) a kam až tato zodpovědnost sahá.



Existuje řada definic stakeholdera, které si svými požadavky vzájemně odporují, a proto Freeman (1983) rozlišuje dva okruhy stakeholderů. V užším pojetí jsou za stakeholdery považováni ti, na kterých je organizace bezprostředně závislá. V širším kontextu se jedná o jednotlivce, skupinu jednotlivců, případně instituce, které jsou dosahováním podnikových cílů pozitivně či negativně ovlivňovány, či mají na jejich dosažení nějaký vliv. Ačkoliv s tímto širším pojetím stakeholdera nesouhlasí řada ekonomů (např. Miles, 2011; Blažek, 2005), bude autorka ve svém návrhu pracovat s širším pojetím definice stakeholdera, neboť se domnívá, že i myšlenka potenciálního nedobrovolného vztahu může být stejně významná jako vztah skutečný. Má-li být navržený model komplexní a pro dosažení udržitelnosti podniku užitečný, je zapotřebí pojmenovat a zahrnout i tyto skryté zúčastněné strany.

V rámci této disertační práce jsou tedy za stakeholdery považována **formální či neformální seskupení z vnitřku či vnějšku organizace, jež mohou více či méně ovlivňovat daný podnik, nebo jsou daným podnikem ovlivňované.**

Autorkou práce byla provedena analýza současných zúčastněných stran a byl sestaven **současný model zúčastněných stran** (current Stakeholder model). Zatímco v dostupné literatuře je množina stakeholderů formulována často neúplným výčtem, daný model tak činí taxativně a snaží se o zohlednění širšího spektra stakeholderů v rámci životního prostředí. Navržený model znázorňuje celkem dvě skupiny stakeholderů: normativně legitimní stakeholdery a odvozeně legitimní stakeholdery (Phillips, 2003).

**Normativně legitimní stakeholderi** jsou ti, ke kterým má podnik morální povinnost a s nimiž je podnik v přímém a smluvně uzavřeném vztahu s výsadními právy na uspokojení svých požadavků. Tato skupina stakeholderů bývá také někdy nazývána primárními či smluvními stakeholdery a lze ji dále rozdělit na interní zúčastněné strany (manažery, vlastníky a zaměstnance) a externí zúčastněné strany (dodavatele, odběratele, investory a stát).

Naproti tomu mezi **odvozeně legitimními stakeholdery** (konkurenty, nevládními organizacemi, veřejností a budoucími generacemi) a podnikem existuje volnější vztah. Jedná se o skupiny, jež podnik ovlivňují nepřímo, např. prostřednictvím svého vlivu na jiného stakeholdera daného podniku, anebo jsou podnikem samy ovlivňovány, a to aniž

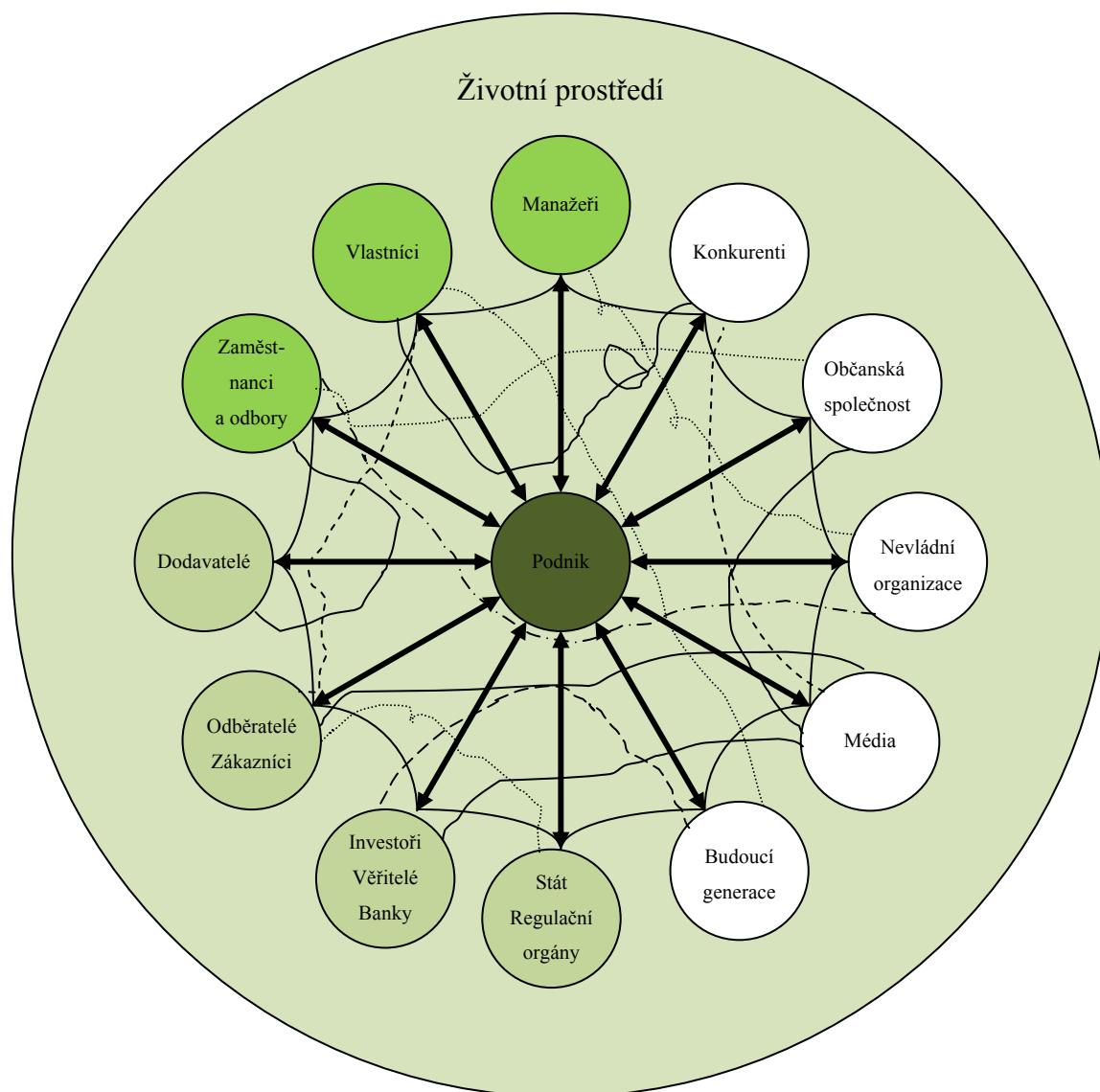
by měly s podnikem smluvně determinovaný vztah. Zejména díky nim v sobě tento model odráží i vztah podniku k životnímu prostředí a společnosti jako celku.

Jelikož má podnik vliv na všechny skupiny stakeholderů s legitimními i nelegitimními zájmy a stejně tak tyto skupiny očekávají od společnosti určité chování, šipky mezi podnikem a zúčastněnými stranami budou probíhat v obou směrech.

Dále je zapotřebí zmínit, že vztah existuje nejen mezi podnikem a uvedenými stakeholdery, ale i mezi stakeholdery navzájem, jež jsou více či méně ve svém jednání navzájem ovlivňováni. Tato skutečnost je v následujícím obrázku též znázorněna, pomocí různě silných a zakřivených čar mezi jednotlivými stakeholdery.

Jako poslední a všudypřítomný atribut vstupuje do modelu životní prostředí. Jeho dobrý stav je bezpodmínečně nutný pro uspokojivý život všech organismů, za něž lze považovat i stakeholdery, a vliv podniku na něj by tedy neměl zůstat upozaděm.

Současný model zúčastněných stran se autorka pokusila znázornit na následujícím obrázku.



Obr. 41: Současný model zúčastněných stran

Zdroj: Vallišová, 2012

### 3. Sestavení souhrnu jejich požadavků

V dalším kroku je nutné pro každého stakeholdera identifikovat jeho očekávání, požadavky a nároky na informace zveřejňované v účetní závěrce. Je zřejmé, že složení jednotlivých skupin stakeholderů stejně jako jejich očekávání budou pro daný podnik specifická, a proto nelze určit jeden obecně platný přístup. Nicméně lze shrnout určité charakteristické rysy.

Kompletní přehled a rozdělení jednotlivých skupin stakeholderů a jejich obecná informační očekávání v kontextu udržitelného rozvoje kladená na podnik autorka shrnula v následující tabulce.

Stakeholderi			Obecná očekávání	Požadavky na zveřejňované informace vzhledem k udržitelnosti	
Normativně legitimní stakeholderi	Interní	Vlastníci	Zisk, růst hodnoty podniku, zhodnocení vloženého kapitálu, transparentnost, udržitelnost	Informace umožňující kalkulaci zisku, sociálních a environmentálních nákladů, výnosů, daní	
		Manažeři			
		Zaměstnanci	Odpovídající mzda, ne finanční benefity, kariérní růst, další sebevzdělávání, bezpečnost práce, sladění osobního a profesního života, dovolená, flexibilita		Informace o zisku, o výdajích na mzdy školení a bezpečnost práce, o dodržování pracovních standardů a o tvorbě pracovních míst
		Odborová sdružení			
	Externí	Dodavatelé	Včasné plnění závazků, dodržování smluv, vstřícné jednání	Ekologičnost vyráběných produktů a poskytovaných služeb (udržitelný dodavatelský řetězec)	
		Odběratelé, zákazníci	Kvalita a cena produktů a služeb, atesty, poprodejní servis	Ekologičnost vyráběných produktů, poskytovaných služeb, recyklovatelnost a procento recyklovaných vstupů, vliv produktů na ŽP	

		Věřitelé, investoři, banky	Včasné plnění závazků, zhodnocení vloženého kapitálu	Vliv podniku na ŽP, etika, dodržování smluv
Odvozeně legitimní stakeholderi	Konkurence		Dodržování smluv a zákonů, korektní jednání	Ekologičnost podniku a jeho vliv na ŽP a společnost
	Občanská společnost		Dodržování zákonů, řádné placení daní, zvyšování zaměstnanosti, ohled na životní prostředí a společnost	Vliv podniku na ŽP, biodiverzitu, místní komunitu, tvorba pracovních míst, náklady na veřejně prospěšné aktivity, dodržování lidských práv
	Nevládní organizace		Dodržování smluv a zákonů, ohled na životní prostředí a společnost	
	Budoucí generace		Ohled na životní prostředí a snaha o rozvoj společnosti	

Tab. 12: Stakeholderi a jejich očekávání v kontextu udržitelného rozvoje

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4. Ohodnocení a stanovení významnosti jednotlivých požadavků

Posledním krokem autorkou navrhované klasifikace je proces ohodnocení významnosti jednotlivých požadavků stakeholderů. Autorka se bude opírat o již navržený Mitchellův model obecné klasifikace stakeholderů dle tří atributů (Mitchell, 1997), který dále rozvine tak, aby podle něj mohla být klasifikována významnost jednotlivých požadavků zúčastněných stran na informace zveřejňované v rámci účetní závěrky.

Významnost jednotlivých požadavků je dle Mitchella dána třemi atributy: silou (moc provést něco i přes odpor druhého využitím nátlaku nebo prostřednictvím utilitárních

nebo normativních prostředků), legitimitou (oprávněností nároku) a naléhavostí (Mitchell, 1997).

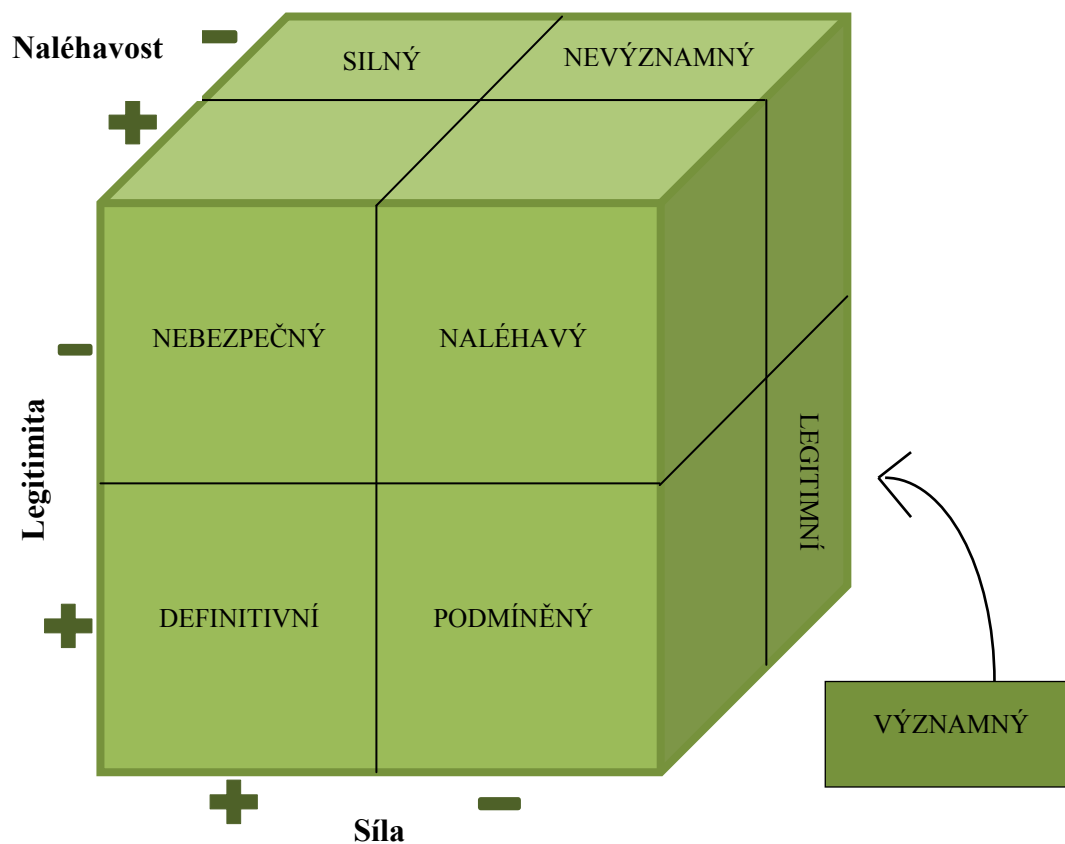
V tomto případě bude **síla** vypovídat o požadavku, jenž je velmi žádaný napříč jednotlivými stakeholdery, popř. je daný požadavek vznášen významným stakeholderem, jenž má nad daným podnikem moc v jakékoliv formě.

**Legitimita** bude určovat důvod, kvůli kterému je konkrétní požadavek vznášen: zda se jedná o zákonem požadovanou informaci, či jde o společensky uznávaný a očekávaný způsob jednání úzce související s morálkou a etikou.

**Naléhavost** bude synonymem časové citlivosti, do jaké míry je zpoždění zveřejnění dané informace nepřijatelné či pro podnik jiným způsobem ohrožující.

Legitimita a síla jsou odlišné atributy, jež mohou existovat nezávisle na sobě. Stakeholder může mít legitimní postavení ve společnosti, nebo může uplatňovat legitimní nárok, ale pokud nemá dostatek síly prosadit svou vůli, nemusí mu být vyhověno. Vzájemná kombinace legitimacy a síly určuje významnost konkrétního požadavku, jež však zůstává pouze v dvourozměrné statické rovině. Dynamiku – trojrozměrnost – do daného vztahu vnáší až třetí atribut a tím je naléhavost, časová citlivost daného požadavku.

Konečným výstupem určujícím významnost konkrétního požadavku na zveřejnění je autorkou navržená **matice významnosti**, přičemž každý z uvedených tří atributů může dosahovat dvou úrovní: vysoké a nízké. Ohodnocením tří atributů jednotlivých požadavků a jejich zanesením do matice významnosti je jim následně přisouzena pozice v jednom z osmi kvadrantů.



Obr. 42: Matice významnosti dle tří atributů

Zdroj: Vlastní zpracování

Zmíněných 8 kvadrantů dále autorka navrhuje rozdělit do čtyř, resp. pěti stupňů významnosti požadavku, z čehož pak pro podnik vyplývá doporučená strategie pro začlenění/nezačlenění dané informace do účetních výkazů.

**1) Vysoký stupeň významnosti:** Daná informace nabývá u všech tří hodnocených kritérií vysoké úrovně a pro podnik by tedy její zanesení v rámci účetních výkazů mělo být prioritou (definitivní požadavek):

## I. DEFINITIVNÍ POŽADAVEK

Definitivní požadavek se jeví jako významný ze všech tří hledisek. Pokud je daný požadavek vznášen významným stakeholderem, je legitimní a přitom časově naléhavý, jedná se o prioritu managementu a její zanesení je v rámci účetních výkazů nutné.

**2) Střední stupeň významnosti:** Informace dosahuje vysoké úrovně ve dvou ze tří atributů. Podnik by měl o její zveřejnění usilovat (významný, nebezpečný a podmíněný požadavek):

## II. VÝZNAMNÝ POŽADAVEK

Významný požadavek je silný a legitimní. Jedná se zejména o „klasické“ požadavky majitelů, akcionářů či významných věřitelů a je zřejmé, že na straně managementu bude jasná snaha o jejich splnění.

## III. NEBEZPEČNÝ POŽADAVEK

Tento požadavek splňuje atribut síly a naléhavosti. Toto je charakteristické zejména pro požadavky, jež jsou nějakým často i nezákonným způsobem vynucovány. Může se jednat například o stávky, sabotáže zaměstnanců, nebo např. akce ekologických extremistů.

## IV. PODMÍNĚNÝ POŽADAVEK

Podmíněný požadavek je takový, u něhož i přes jeho legitimitu a naléhavost chybí síla k prosazení, a tak může být prosazován zprostředkovaně prostřednictvím silnějšího stakeholdera, skrze kolektivní vyjednávání, anebo díky shovívavosti a ohleduplnosti vedení podniku.

**3) Nízký stupeň významnosti:** Tyto informace jsou významné pouze z pohledu jednoho atributu a je tedy zřejmé, že zájem podniku o jejich začlenění bude minimální nebo vůbec žádný:

## V. SILNÝ POŽADAVEK

Jediným atributem silného požadavku je jeho síla. Požadavek je vznášen významným stakeholderem, a tak, ačkoliv je jeho význam zatím malý, je



zapotřebí, aby ho management vedl v patrnosti a v případě, že by se stal naléhavým či legitimním, ho zahrnul v rámci podnikových účetních výkazů.

#### VI. NALÉHAVÝ POŽADAVEK

Pokud je jediným faktorem naléhavost, pak není management podniku dostatečně motivován, aby se daným námětem zabýval.

#### VII. LEGITIMNÍ POŽADAVEK

Legitimní požadavek nedisponuje dostatečnou silou ani naléhavostí k jeho prosazení. Přesto je však legitimita sama o sobě významným faktorem, a pokud chce být podnik společensky odpovědný, měl by se těmito požadavky zabírat a ve svých výkazech je zohlednit.

### 4) Nevýznamný

#### VIII. NEVÝZNAMNÝ POŽADAVEK

Tento požadavek se ve všech uvedených kritériích jeví jako nevýznamný, pro podnik není výhodné se jím zabývat.

### 5) Příležitost pro inovaci

Další typ informace stojí zcela mimo základní matici. Tento prvek nelze z výše uvedených tří hledisek ohodnotit, neboť se jedná o zcela novou oblast, doposud v účetních výkazech nepožadovanou. Zveřejnění informací navíc umožní organizaci odlišit se od konkurence, stát se důvěryhodnějším partnerem a lídrem v daném odvětví.

Po úspěšné klasifikaci požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace následuje začlenění těch, co byly označeny jako strategicky významné v rámci sestavovaných účetních výkazů. Postupovat může účetní jednotka podle řady již navržených rámců, mezi něž lze zařadit např. Global Reporting Initiative, Integrated Reporting či The Sigma Project anebo podle autorkou navrženého doplnění a rozšíření Mezinárodních účetních standardů, uvedeného v následujících čtyřech kapitolách.

### **5.3 Návrh na úpravu a doplnění Konceptního rámce IAS/IFRS**

Konceptní rámec byl sestavený již v roce 1989, tudíž postupem času zastarává. Proto IASB v současné době pracuje na jeho aktualizaci, a to prostřednictvím osmi dílčích projektů, které postupně upravují jednotlivé oblasti. Autorka se v následující části disertační práce pokusí o jeho další rozšíření a aktualizaci díky implementaci sociální a environmentální dimenze podnikání. Autorka se bude držet IASB navržené struktury a definic Konceptního rámce platných k roku 2014. Dojde k rozšíření vymezení uživatelů, úpravě cílů, předpokladů a zásad pro stanovení obsahu zprávy a pro zajištění kvality zveřejňovaných informací, definici nových pojmů, a to vše prostřednictvím doplnění dílčích částí do stávajících kapitol.

#### **KAPITOLA 1: CÍL ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO OBECNÉ ÚČELY**

Cílem účetní závěrky je poskytovat uživatelům informace o stavu a změnách finanční, **environmentální a sociální** pozice, výkonnosti a změnách ve vlastním kapitálu.

Účetní výkaznictví poskytuje informace o stavu a výkonu účetní jednotky **a také o jejím vlivu na životní prostředí, společnost a společenské systémy.**

Hlavními uživateli účetního výkaznictví jsou současní a potenciální investoři a věřitelé. Účetní jednotka v rámci zveřejňovaných informací zohledňuje požadavky i dalších uživatelů: manažerů, dodavatelů, odběratelů, zaměstnanců, **včetně odvozeně legitimních stakeholderů.**

Pro posouzení a hodnocení účetní jednotky včetně jejího účinného a efektivního řízení potřebují hlavní uživatelé informace jak o ekonomickém stavu, tak **o sociálním a environmentálním profilu** účetní jednotky.

Zdroji informací pro uživatele jsou: výkaz o změnách ve finanční pozici, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu, **environmentální účetní výkaz, sociální účetní výkaz,** výkazy jsou dále doplněny komentářem.

#### **KAPITOLA 2: KONCEPT VYKAZUJÍCÍ JEDNOTKY**

Kapitola dva v současné době není relevantní, je pouze ve fázi návrhu a bude přehodnocena v rámci jednoho z budoucích projektů IASB. Autorka s ní tedy v rámci disertační práce nebude pracovat.

### KAPITOLA 3: KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY UŽITEČNOSTI ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Základní zásady, jako jsou aktuální princip, nepřetržitost, srozumitelnost, srovnatelnost, relevantnost nebo spolehlivost, jsou doplněny **principem zapojení stakeholderů, principem komplexnosti, principem prevence a principem vyváženosti.**

#### **Aktuální princip**

Aktuální princip, tedy zveřejnění informací v čase, ke kterému věcně a časově náleží, v souvislosti s dlouhodobostí některých sociálních a environmentálních aspektů nabývá na významu. V rámci komplexnosti účetních výkazů a chápání účetní jednotky ve vztahu k udržitelnosti je **zapotřebí zahrnout i časově velice vzdálené vlivy.**

*(Pozn. autorky: Začlenění takovýchto informací (emise, znečišťování či čerpání neobnovitelných zdrojů) umožní podnikům propojení současné činnosti s perspektivami budoucnosti. Širší chápání důsledků podnikových činností také umožní efektivní tvorbu rezerv na pokrytí budoucích environmentálních a sociálních nákladů.)*

#### **Princip zapojení stakeholderů – stanovení rozsahu zprávy**

Účetní jednotka si **vymezí okruh a míru participace jednotlivých stakeholderů**, jejichž zájmy a očekávání promítne v rámci svých účetních výkazů. Šíře a míra zapojení stakeholderů určuje rozsah zprávy. Aby bylo možné kvalitu prezentovaných informací zhodnotit, je zapotřebí, aby účetní jednotka svůj postup a důvody pro něj vysvětlila v komentáři.

#### **Princip komplexnosti (kontext udržitelného rozvoje)**

Účetní výkazy zachycují a poskytují informace týkající se působení účetní jednotky ve všech třech dimenzích udržitelného rozvoje. Účetní jednotka vede vedle finančních záznamů také systematické a pravidelné záznamy o aspektech udržitelného rozvoje a o podnikové výkonnosti vzhledem k udržitelnému rozvoji.

#### **Princip prevence**

Princip prevence: předcházení škodám nejružnějšího charakteru.

Účetní jednotka v rámci účetních výkazů **informuje o svém preventivním jednání**, uvede, jaký princip prevence uplatňuje a jak je zahrnut v rámci environmentálních a sociálních rozhodovacích procesů a strategií.

## Princip vyváženosti

Účetní jednotka při svém rozhodování o zapojení očekávání a zájmů stakeholderů zvažuje jak přímé podněty od zainteresovaných skupin, tak i oprávněná společenská očekávání. Ve svých zprávách dbá na vyváženost ve všech třech pilířích udržitelného rozvoje. Zpráva obsahuje jak pozitivní, tak i negativní výsledky.

## KAPITOLA 4: KONCEPČNÍ RÁMEC

Kapitola obsahuje zbývající text původního Koncepčního rámce z roku 1989 a postupně jsou její jednotlivé kapitoly nahrazovány novými aktualizovanými částmi. Autorka bude opět uvažovat pouze ty části, jež jsou ke konci roku 2014 v platnosti.

- **Předpoklad účetní jednotky (The entity assumption)**

S ohledem na komplexnost vykazování účetní jednotka v příloze k účetní závěrce okomentuje a vysvětlí původ „citlivých“ komodit, stejně tak jako své významné dodavatele a odběratele a jejich vztah k udržitelnosti.

*(Pozn. autorky: Z finančního hlediska je vymezení povahy a hranic účetní jednotky velmi důležité. Nejinak je tomu i v případě hodnocení sociálního a environmentálního profilu účetní jednotky, avšak v rámci těchto účetních výkazů je zapotřebí zohlednit a v příloze řádně okomentovat i další náležitosti týkající se environmentálních a sociálních vlivů celého dodavatelско-odběratelského řetězce. Pokud podnik nakupuje např. dřevo získané kácením deštných pralesů, jedná se o aspekt, jež environmentální profil podniku významným způsobem ovlivňuje a neměl by zůstat skryt.)*

- **Základní předpoklad trvání podniku (The Going concern)**

Účetní jednotka neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucena likvidovat či snižovat rozsah své podnikatelské činnosti, **účetní jednotka chce dosahovat trvale udržitelného rozvoje.**

- **Prvky účetních výkazů a jejich uznání**

Definici základních prvků rozšiřuje definice nehmotného aktiva, nepřímého závazku, nepřímé rezervy a externího nákladu.

**Nehmotné aktivum** představuje kapitál, který navyšuje účetní hodnotu běžně vykazovaného kapitálu na tržní hodnotu.

*(Pozn. autorky: Je zřejmé, že s odkazem na princip opatrnosti podniky zveřejňování nehmotných aktiv vytvořených vlastním úsilím často omezují. K jejich věrohodnému ocenění a tedy i vykázání v rámci účetních výkazů je ve většině případů nutná nezávislá a dobrovolná obchodní transakce investorů. Tržní hodnota účetní jednotky je pak dána hodnotou, již jsou investoři ochotni za danou účetní jednotku jako celek (hmotná i nehmotná aktiva) zaplatit. Pravdivost odhadu tržní hodnoty podniku odráží správnost jeho ocenění akciovým trhem, správnost ocenění hmotných aktiv a také celkový objem vykázaných hmotných aktiv. Vykazováním nehmotných aktiv se v posledním desetiletí začíná zabývat i IASB a doposud byla vydána řada novel s cílem rozšířit jejich vykazování.)*

**Nepřímý závazek** je současnou povinností stakeholdera (externí zúčastněné strany) vzniklou na základě minulých událostí účetní jednotky, jedná se o externí negativní dopady podnikových aktivit. Tento závazek nevyústí v odtok ekonomického prospěchu účetní jednotky přímo, ale přesto je zapotřebí ho integrovat a v rámci účetních výkazů zohlednit.

**Externí náklad ve smyslu expenses** je náklad, jenž je vyvolán podnikovými aktivitami, za které ale podnik nenesé přímou odpovědnost. Jedná se o snížení ekonomického prospěchu stakeholdera vlivem dopadu aktivit účetní jednotky, a to formou zvýšení závazků nebo úbytkem hodnoty aktiv, které vedlo ke snížení hodnoty vlastního kapitálu jinak než jeho rozdělením vlastníkům.

**Externí náklad ve smyslu losses** je ztráta, jež je vyvolána nahodilými nepravidelnými podnikovými aktivitami, za které ale podnik nenesé přímou odpovědnost. Jedná se o snížení ekonomického prospěchu stakeholdera vlivem dopadu nahodilých aktivit účetní jednotky, a to formou zvýšení závazků nebo úbytkem hodnoty aktiv, které vedlo ke snížení hodnoty vlastního kapitálu jinak než jeho rozdělením vlastníkům.

*(Pozn. autorky: Oba dva typy výše zmíněných nákladů a nepřímého závazku jsou z hlediska komplexního vnímání podniku velmi důležité a organizace by se měla snažit o jejich začlenění v rámci účetních výkazů.)*

Dále je v souvislosti s očekávanými budoucími environmentálními a sociálními výdaji zapotřebí, aby účetní jednotka vytvářela **adekvátní rezervy** na jejich budoucí pokrytí.

- **Oceňování prvků účetních výkazů**

Koncepční rámec lze zejména v této oblasti – oceňování prvků účetních výkazů – spatřovat jako velmi zastaralý. Uvádí pouze základní oceňovací báze, historické náklady, běžnou reprodukční cenu, běžnou realizovatelnou (vypořadací) hodnotu a současnou hodnotu, což neodpovídá současnému, zejména tržnímu chápání účetní jednotky. Tuto nedostatečnost IASB v Koncepčním rámci dokonce samo přiznává, když uvádí, že „*lze vhodněji využít jiné modely a pojetí*“ (IASB, 2006), či hovoří o neschopnosti účetního modelu založeného na bázi historických cen. Dílčí ocenění jako např. tržní či reálnou hodnotu IASB uvádí v jednotlivých standardech a systém oceňování tak aktualizuje prostřednictvím dílčích projektů.

Z hlediska oceňování sociálních a environmentálních aspektů podnikových činností byla navržena řada detailně propracovaných oceňovacích modelů. Environmentální oblastí se zabývá Hedonic Pricing, Travel Cost Method, Contingent Valuation Method, Productivity Approach, Preventive Expenditure Method či např. Replacement Cost Method. Sociální aspekty jsou měřeny pomocí Millenium Development Goal Scan (MDG-scan), Social Impact Assessment (SIA), Social Return on Investment (SROI), Social Return Assessment (SRA), Ongoing Assessment of Social Impacts (OASIS), Social Compatibility Analysis (SCA), Social Costs-Benefit Analysis (SCBA) a řadou dalších. O postihnutí obou oblastí se snaží metoda Full Cost Accounting, Triple Bottom-Line Accounting (TBL), Integrated Reporting, Dow Jones Sustainability Index či např. Measuring Impact Framework (MIF). Dále stojí za zmínku, že i nehmotné statky disponují sofistikovanými a propracovanými způsoby oceňování, mezi něž lze zařadit např. metodu násobitelů, metody nákladů reprodukce a nahrazení, výnosovou metodu, metodu licenční analogie, metody premií a další.

Je tedy zřejmé, že oceňování sociálních a environmentálních dopadů podnikových aktivit a s nimi souvisejících aspektů je velmi obsáhlá oblast, které by mohla být věnována řada knih. V rámci disertační práce pro toto téma bohužel není dostatek prostoru a tímto směrem bude autorka směřovat svůj budoucí výzkum. Co je však při bližším zkoumání jednotlivých systémů zřejmé, je skutečnost, že většina z nich pracuje se snahou o jejich objektivizaci, tedy o vyjádření, která nevycházejí z interních podmínek účetní jednotky, ale snaží se o zohlednění podmínek trhu. Jejich obecný cíl lze tedy charakterizovat jako

jejich ocenění prostřednictvím **fair value**. Tomuto tématu se podrobně věnuje nový standard IFRS 13 – Oceňování ve fair value, který je v platnosti od r. 2013.

Dále je třeba připomenout již výše zmíněný princip Mezinárodních účetních standardů, tedy že Koncepční rámec nestanovuje konkrétní postupy a způsoby oceňování. Jedná se o systém stanovující obecné zásady a autorka se domnívá, že by ani návrh konkrétního způsobu oceňování nebyl žádoucí. **Proto navrhuje, aby i v této oblasti byla účetním jednotkám ponechávána značná míra volnosti, a to za předpokladu, že bude zajištěna dostatečná srovnatelnost, budou zohledněny požadavky zúčastněných stran a bude kladen důraz na to, aby ocenění jednotlivých položek co nejlépe zohledňovalo aktuální tržní podmínky.** Volbu a způsob oceňování sociálních a environmentálních aspektů je zapotřebí jednoznačně vymezit, držet se ho a řádně jej okomentovat v příloze účetní závěrky.

- **Koncept uchování kapitálu**

Koncept uchování kapitálu má dvě roviny, rovinu finanční a rovinu fyzickou, přičemž obě dvě roviny ve své podstatě odpovídají principu trvalé udržitelnosti podnikání. **Podniková podstata je považována za uchovanou, udržitelnou, pokud nedochází ke krácení vlastního kapitálu či snižování fyzické produkční kapacity.**

Na závěr autorka opět upozorňuje, že Koncepční rámec je uceleným teoretickým základem, který nedefinuje konkrétní řešení pro jednotlivé problémy, ty jsou detailně popsány v jednotlivých standardech. Pokud by řešení konkrétního problému uvedeného v příslušném standardu odporovalo znění Koncepčního rámce, je dáována přednost požadavkům standardu.

## 5.4 Návrh na úpravu a doplnění IAS 1

Jak udává název samotného standardu: Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 1 udává všeobecné požadavky na prezentaci účetních závěrek, jejich strukturu a stanovuje minimální požadavky na jejich obsah. Dílčí postupy pro uznání, měření a zveřejňování specifických transakcí jsou řešeny v jiných standardech a interpretacích.

Primární cíl standardu rozšířeného i pro účely udržitelnosti zůstává totožný: **zajistit srovnatelnost obecných účetních výkazů (general purpose financial statements), a to jak s účetní závěrkou dané účetní jednotky za předchozí období, tak s účetními závěrkami jiných účetních jednotek avšak v širším spektru informací.**

*(Pozn. autorky: Obecné účetní závěrky jsou ty, které mají sloužit uživatelům, jež nejsou v pozici, aby mohly požadovat zprávy „šité na míru“ jejich konkrétním informačním potřebám.)*

Cílem obecné účetní závěrky je poskytnout **informace o finanční, sociální a environmentální pozici, výkonnosti, peněžních tocích a změnách ve vlastním kapitálu účetní jednotky.**

Účetní závěrku tvoří:

- výkaz o změnách ve finanční pozici,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz o peněžních tocích,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- **environmentální účetní výkaz,**
- **sociální účetní výkaz**
- a komentář.

IAS 1 dále uvádí stejná pravidla a zásady účetních informací, jež autorka již uvedla a redefinovala v předchozí kapitole návrh na úpravu a doplnění Koncepčního rámce.

Popis obsahu a sestavování běžně sestavovaných výkazů zůstává beze změn, jen je v rámci nich zapotřebí jasně vymezit finanční dopady sociálních a environmentálních aktivit podniku a umožnit tak jejich agregaci v nově sestavovaných výkazech. Toto se



týká jak položek nákladů a výnosů, příjmů a výdajů, tak i majetku a závazků podniku. Environmentální a sociální účetní výkaz bude podrobně popsán v následujících dvou kapitolách.

## **5.5 Návrh standardu Environmentální účetní výkaznictví**

Environmentální účetnictví, jakožto podsystém účetnictví udržitelného rozvoje, shromažďuje, zaznamenává a poskytuje informace o dopadech aspektů podnikových činností na životní prostředí.

Schaltegger a Burritt (2000) definují **environmentální účetnictví** jako systém účetnictví, který „*shromažďuje a předkládá informace o environmentálně vyvolaných finančních dopadech a o environmentálních aspektech*“.

Konkrétně se jedná například o množství spotřebovaného materiálu a surovin, množství vzniklého odpadu při vlastní produkci výrobků a služeb a následné náklady na jeho likvidaci, nebo množství materiálu a surovin, které se během produkce ztratí; v neposlední řadě také náklady, které podniku vznikají v důsledku na podnik kladených environmentálních nařízení a norem.

Takovéto informace jsou tedy nejprve nashromážděny a poté v dalším kroku agregovány prostřednictvím environmentální zprávy, jež podává souhrnné informace o environmentální politice podniku, jeho dopadech na životní prostředí, popřípadě i plány na jeho budoucí zlepšení v dané oblasti.

Vytváření environmentální zprávy tvoří spolu s environmentální politikou první a poměrně účinný krok podniku k uvědomování si životního prostředí a k šetrnější péči o něj. V praxi to pro podnik znamená uvědomit si cílovou skupinu zainteresovaných stran, jež dále určí data, která budou shromažďována, a konečně pověřené pracovníky, kteří budou tyto zprávy sestavovat.

Ve většině případů bývají informace (absolutní čísla) obsažené v environmentálních zprávách ještě dále rozpracovávány, a to nejčastěji prostřednictvím environmentálních indexů a indikátorů. Environmentální indikátory jsou číselné informace vztahující jednu veličinu k druhé (např. množství odpadu v kg za rok na jednotku produkce / na jednoho zaměstnance / na 1 000 Kč obratu). Environmentální indikátory umožňují zdánlivě různorodé informace lépe uchopit, hledat mezi jednotlivými daty vzájemné vztahy a kvantifikovat je, což je klíčové pro správné řízení podniku, srovnávání a hodnocení environmentální výkonnosti.

## CÍL

1. Cílem navrhovaného standardu Environmentální účetní výkaznictví je zajistit předložení informací o environmentální pozici a výkonnosti účetní jednotky, a to prostřednictvím Environmentálního účetního výkazu.
2. Účelem tohoto standardu je požadovat, aby všechny subjekty, které připravují účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy, byly povinny tento výkaz předložit.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka použije tento standard při sestavování environmentálního účetního výkazu:
  - a) v rámci své účetní závěrky sestavené podle IAS/IFRS
  - b) a případně v každém mezitímním výkazu, který předkládá dle IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví.
4. Účetní jednotka k datu svého prvního sestavení Environmentálního účetního výkazu prezentuje počáteční výkaz, který bude představovat východisko pro environmentální účetní výkaznictví. Účetní jednotka bude dále používat stejná účetní pravidla pro všechna období. Tato pravidla musí být v souladu s IAS/IFRS.

## DEFINICE ZÁKLADNÍCH PRVKŮ

5. **Environmentální profil:** Environmentální profil charakterizuje podnik a jeho vztah k životnímu prostředí. *„Jde o měřitelné výsledky environmentálního managementu vztahované na řízení environmentálních aspektů samotným podnikem založené na environmentální politice, cílech a cílových hodnotách“* (Hyršlová, 2008).
5. **Environmentální aspekt:** Oficiální definice pojmu environmentální aspekt podnikání je uvedena v normě ČSN EN ISO 14001 jako: *„...prvek činností, výrobků nebo služeb organizace, který může ovlivňovat životní prostředí“* (ČSN, 2005).
6. **Environmentální dopad:** Konkrétní změna životního prostředí vyvolaná působností účetní jednotky.

7. **Environmentální náklad:** Náklady spojené s reálným nebo potenciálním čerpáním ekonomických aktiv popř. navyšováním závazků ve vztahu k životnímu prostředí. Na tyto náklady může být nahlíženo ze dvou rozdílných hledisek:

- a) V první řadě jde o náklady, které společnost přímo vynakládá a část z nich je již v běžně sestavovaných finančních reportech obsažena a může z nich být transformována do environmentálního výkazu. Jedná se o náklady vynakládané na ochranu životního prostředí, náklady spojené s podnikovými opatřeními přijatými za účelem omezení nebo kompenzace negativního vlivu podniku na životní prostředí, a dále náklady, pokuty a penále související s poškozováním životního prostředí.
- b) Za druhé se jedná o aspekty, jež přímo nedopadají na podnik jako takový, ale jsou pro jeho činnost doprovodným jevem omezujícím jiné ekonomické subjekty, obyvatelstvo či negativně ovlivňujícím životní prostředí, a to i vzhledem k budoucím generacím. Jedná se o negativní externality. Jejich vyjádření je poněkud složitější, přesto v současné době existuje řada modelů, jež jejich exaktní vyjádření umožňují.

8. **Environmentální výnos:** Environmentální výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu v důsledku přijetí environmentálních opatření podnikem. Jedná se např. o výnosy z recyklace materiálů a z prodeje odpadu (např. výnosy z prodeje látek zachycených filtračním zařízením, výnosy z prodeje kalů atd.), podpory a dotace související s ochranou životního prostředí či např. výnosy z využití odpadního tepla, výnosy čistírny odpadních vod, která upravuje odpadní vody i pro externí zákazníky, apod. (MŽP ČR, 2002).

9. **Environmentální úspora:** Environmentální úspora je snížení spotřebovaného materiálu, energie či vody na konkrétní proces / úkol / výrobek ve srovnání se spotřebou před přijetím nápravných opatření.

## **SOUČÁSTI, STRUKTURA A OBSAH ÚČETNÍHO VÝKAZU**

10. Environmentální výkazy sledují především:

- a) spotřebu materiálu, energií, vody a procento recyklovaných vstupů,
- b) emise, odpady, které během produkce vzniknou, a náklady na jejich likvidaci,

- c) vliv produktů a služeb na životní prostředí,
- d) množství zpětně odebraných produktů a vratných obalů,
- e) vliv podniku na biodiverzitu a chráněná území
- f) a náklady popřípadě sankce, které vznikají v důsledku nařízení a norem týkajících se životního prostředí.

11. V rámci Environmentálního účetního výkazu vykazuje účetní jednotka environmentální aspekty svých podnikových činnosti ve čtyřech segmentech: management a organizační zabezpečení; užití a nakládání s přírodními zdroji, vodou a energiemi; výstupy: emise, splašky, odpady a poskytované výrobky a služby a ostatní: logistika, dodavatelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, investice na ochranu životního prostředí.

#### **Management a organizační zabezpečení**

12. V této části Environmentálního účetního výkazu účetní jednotka uvede počet zaměstnanců environmentálního managementu (a jeho strukturu) nebo pracovníků věnujících se environmentálním aspektům, a to včetně mzdových nákladů na ně připadajících.

*(Pozn. autorky: Jelikož je zřízení environmentálního managementu dobrovolné, charakterizuje způsob a zejména rozsah zaujetí účetní jednotky o zlepšování podnikových činností, jež mají nebo mohou mít vliv na životní prostředí, a dále vypovídá o skutečnosti, že účetní jednotka ke snížení zatěžování životního prostředí svými aktivitami přistupuje aktivně a bere svůj zájem v této oblasti vážně.)*

#### **Užití a nakládání s přírodními zdroji, vodou a energiemi**

13. Tato oblast účetního výkazu popisuje, jak účetní jednotka nakládá a hospodaří s přírodními zdroji, jež jsou ve většině případů těžko obnovitelné, popř. obnovitelné v dlouhém časovém období: s vodou, energiemi, živočišnou a zemědělskou produkcí.

a) Hledisko materiálu, zemědělské a živočišné produkce vypovídá o náročnosti výroby na tyto statky, podílu recyklovaného materiálu a snahách účetní jednotky o snížení materiálové spotřeby a zvýšení ekologičnosti výroby.

- b) Účetní jednotky zabývající se těžbou a důlní činností dále uvedou množství vytěžených materiálů.
- c) Hledisko voda prostřednictvím ukazatelů, jako jsou spotřeba vody, úspora vody či investice vynaložené na zlepšení hospodaření s vodou, charakterizuje organizaci a její dopady spojené s užíváním slané, podzemní, povrchové a recyklované (opětovně využívané) vody.
- d) Hledisko energie uvádí spotřebu jednotlivých typů energie včetně energie z obnovitelných zdrojů. Účetní jednotka dále uvede způsoby a postupy, jakými aktivně přistupuje ke snižování energetické náročnosti podnikových aktivit, poskytovaných výrobků a služeb včetně vzniklých energetických úspor.

#### **Výstupy: emise, splašky, odpady a poskytované výrobky a služby**

14. V této části Environmentálního účetního výkazu účetní jednotka popíše vypouštění rizikových látek, sloučenin a ostatních částic do ovzduší, vody a půdy a dále určí charakter vlivu poskytovaných výrobků a služeb na životní prostředí.
- a) Z hlediska emise do ovzduší je stěžejní charakter a množství vypouštěných látek, dále poplatky a daně za znečišťování ovzduší a iniciativy podniku mající za následek snížení množství těchto emisí, včetně z těchto iniciativ vyplývajících úspor.
  - b) V rámci hlediska emise do vody účetní jednotka spolu s celkovým množstvím odpadních vod v členění dle míry znečištění a místa vypouštění uvede i množství vypouštěných organických polutantů a těžkých kovů, poplatky a daně za vypouštění odpadních vod, investice a záměry ke snížení emisí znečišťujících látek a celkového objemu vypouštěné odpadní vody, a to včetně úspor, jež všemi těmito iniciativami vznikly.
  - c) Kromě skutečně vypouštěných látek do půdy ve formě hnojiv, pesticidů a těžkých kovů hrají roli při emisích účetní jednotky do půdy také odpady a odpadové hospodářství. Organizace vykáže množství vyprodukovaného běžného a nebezpečného odpadu podle druhu a způsobu likvidace a množství radioaktivního odpadu, množství zpětně recyklovaného odpadu včetně výnosů, jež recyklace přinese, poplatky a daně za nakládání s odpady a iniciativy účetní

jednotky mající za následek snížení emise částic do půdy a zlepšení nakládání s odpady.

- d) Ekologičnost hlediska výroby a služby udávají ukazatele jako energetická náročnost, hlučnost, recyklovatelnost, množství zpětně odebraných obalů apod.

**Ostatní: logistika, dodavatelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů, vyhlášek a předpisů, investice na ochranu životního prostředí.**

15. Dalšími významnými hledisky podnikových činností s ekologickými dopady jsou způsob dopravy a přepravy materiálu, výrobků, ale i osob, vliv podniku na biodiverzitu, charakter dodavatelů a odběratelů, dodržování zákonných norem a vyhlášek v oblasti ochrany životního prostředí či investice na vzdělávání svých zaměstnanců v oblasti životního prostředí.

#### **OBEČNÁ USTANOVENÍ**

16. Zveřejnění informací dle jednotlivých segmentů a hledisek umožňuje uživatelům lépe pochopit vztahy mezi nimi.
17. Účetní jednotka zveřejní v komentáři další okolnosti, které v rámci svého výkazu nezahrnula, a to včetně příslušného odůvodnění.
18. Dodatečné informace mohou být pro uživatele z hlediska pochopení pozice a výkonnosti účetní jednotky v dané oblasti významné.

## **5.6 Návrh standardu Sociální účetní výkaznictví**

Oproti environmentálnímu účetnictví klade **sociální účetnictví** důraz na pojem podnikové odpovědnosti firem (CSR – Corporate Social Responsibility), informuje o sociálních dopadech hospodářských organizací směrem k jednotlivým zájmovým skupinám i k celé společnosti jako celku.

D. Crowther (2000) definuje sociální účetnictví jako „*přístup k výkaznictví podniku zdůrazňující potřebu společensky odpovědného chování a porozumění těm, jimž je společnost odpovědná za svou sociální výkonnost*“. Sociální účetnictví je jedním z hlavních aspektů odpovědnosti společnosti ke svému okolí.

Účetnictví podniků s pozitivním vlivem na společenskou odpovědnost nad rámec běžně vykazovaných informací zahrnuje také:

- počet a strukturu zaměstnanců, jejich pracovní smlouvy, výpovědní lhůty, míru jejich fluktuace, bezpečnost a ochranu zdraví při práci, možnost jejich dalšího vzdělávání a rekvalifikace, programy na pomoc zaměstnancům a jejich rodinám,
- dodržování lidských práv (kolektivní vyjednávání, diskriminace, dětská práce, nucená práce), včetně procenta dodavatelů a odběratelů, jež tato práva dodržují,
- vztah účetní jednotky ke společnosti jako celku (vztah ke korupci, veřejné politice, dodržování zákonů)
- a v neposlední řadě také odpovědnost za své produkty a služby, jejich označování, marketingovou propagaci (Vallišová, 2012).

### **CÍL**

1. Cílem navrhovaného standardu Sociální účetní výkaznictví je zajistit předložení informací o sociální pozici a výkonnosti účetní jednotky, a to prostřednictvím Sociálního účetního výkazu.
2. Účelem tohoto standardu je požadovat, aby všechny subjekty, které připravují účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy, byly povinny tento výkaz předložit.

### **ROZSAH PŮSOBNOSTI**

3. Účetní jednotka použije tento standard při sestavování Sociálního účetního výkazu:



- a) v rámci své účetní závěrky sestavené podle IAS/IFRS
  - b) a případně v každém mezitímním výkazu, který předkládá dle IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví.
4. Účetní jednotka k datu svého prvního sestavení Sociálního účetního výkazu prezentuje počáteční výkaz, který bude představovat východisko pro sociální účetní výkaznictví. Účetní jednotka bude dále používat stejná účetní pravidla pro všechna období. Tato pravidla musí být v souladu s IAS/IFRS.

#### **DEFINICE ZÁKLADNÍCH PRVKŮ**

5. **Sociální profil:** Sociální profil charakterizuje podnik a jeho vztah ke společnosti jako celku. Jde o měřitelné výsledky managementu, jež vyjadřují dopady aktivit účetní jednotky na společenské systémy.
6. **Sociální aspekt:** Sociální aspekt je takový prvek činností, výrobků nebo služeb účetní jednotky, který může ovlivňovat společenské systémy.
7. **Sociální dopad:** Konkrétní změna společenských systémů vyvolaná působností účetní jednotky.
8. **Sociální náklad:** Náklady spojené s reálným nebo potenciálním čerpáním ekonomických aktiv, popř. navyšováním závazků ve vztahu ke společnosti a společenským systémům. Na tyto náklady může být nahlíženo ze dvou rozdílných hledisek:
- a) V první řadě jde o náklady, které společnost přímo vynakládá a část z nich je již v běžně sestavovaných finančních reportech obsažena a může z nich být vyčleněna.
  - b) Za druhé se jedná o aspekty, jež přímo nedopadají na podnik jako takový, ale jsou doprovodným jevem jeho aktivit omezujících jiné ekonomické subjekty, obyvatelstvo či negativně ovlivňujících společnost, a to i vzhledem k budoucím generacím. Jedná se o negativní externality.
9. **Sociální výnos:** Sociální výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu v důsledku přijetí opatření, jež mají pozitivní vliv na společnost a společenské systémy.

10. **Sociální úspora:** Úspory v sociální oblasti je dosaženo prostřednictvím zvýšení produktivity práce proškolením zaměstnanců či např. snížením nákladů v důsledku lepší ochrany zdraví při práci, a to ve srovnání s adekvátní položkou před přijetím nápravných opatření.

## **SOUČÁSTI, STRUKTURA A OBSAH ÚČETNÍHO VÝKAZU**

11. Sociální účetní výkaz se zaměřuje na zaznamenání informací z oblastí:

- a) vynaložených nákladů na veřejně prospěšné aktivity
- b) množství peněžních prostředků použitých na školení zaměstnanců
- c) dodržování pracovních standardů a péče o zaměstnance
- d) kvality a ekologické šetrnosti poskytovaných produktů
- e) tvorby pracovních míst a vlivu společnosti na místní komunitu
- f) dodržování lidských práv

12. V rámci sociálního účetního výkazu vykazuje účetní jednotka sociální aspekty svých podnikových činností v pěti oblastech: management a organizační zabezpečení, pracovněprávní vztahy, ochrana spotřebitelů, dodržování lidských práv a vliv na společnost a místní komunitu.

### **Management a organizační zabezpečení**

13. V první části Sociálního účetního výkazu zveřejní účetní jednotka počet a strukturu zaměstnanců věnujících se sociálním aspektům, včetně mzdových nákladů na ně připadajících.

### **Pracovněprávní vztahy**

14. Tato oblast účetního výkazu popisuje, jaké pracovní podmínky účetní jednotka poskytuje svým zaměstnancům.
- a) Hledisko pracovníci charakterizuje druh a poměr pracovních smluv, úvazků, segmentaci zaměstnanců, nabízené zaměstnanecké výhody a fluktuaci v členění podle jednotlivých pracovišť.
  - b) Hledisko podpora a vzdělávání zaměstnanců vypovídá prostřednictvím ukazatelů jako např. počet výukových kurzů na zaměstnance, finanční podpora na

vzdělávání na zaměstnance či poskytování pracovního volna pro vzdělávání o způsobu, jak účetní jednotka podporuje své zaměstnance v dalším sebevzdělávání a jaký má tato skutečnost vliv na produktivitu práce.

- c) Hledisko bezpečnost a ochrana zdraví při práci zahrnuje konečné ukazatele jako počet pracovních neschopností v důsledku vykonávání povolání, pracovních úrazů či trvalých následků, stejně tak jako to, jak se účetní jednotka snaží těmto důsledkům zabránit prostřednictvím používání ochranných prostředků nebo např. edukací svých zaměstnanců. Účetní jednotka dále uvede, jaké jí byly uloženy pokuty a penále za nedodržování zákonů v oblasti BOZP, jaké investice na zvýšení bezpečnosti a ochranu zdraví při práci vynaložila a jaké jí tyto postupy přinesly úspory.
- d) Hledisko vztahy na pracovišti udává způsob, jak vedení účetní jednotky zohledňuje názory, připomínky a stížnosti svých zaměstnanců.

### **Ochrana spotřebitelů**

15. Oblast ochrany spotřebitelů je charakterizována hledisky bezpečnost a zdraví spotřebitele, komunikace se spotřebiteli a soukromí zákazníků.
- a) Bezpečnost a zdraví spotřebitele hodnotí zdravotní a bezpečnostní rizika nabízených produktů a služeb, udává počet případů, kdy byly porušeny normy a kodexy týkající se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb včetně uvalených sankcí.
  - b) Komunikace se spotřebiteli zahrnuje kvalitu a rozsah informací obsažených na obalech výrobků a informací o poskytovaných službách, počty případů a udělené sankce za porušování zákonů v oblasti reklamy, nedostatečného označení výrobků či špatné spotřebitelské dokumentace. Pokud účetní jednotka disponuje statisticky relevantními výsledky spokojenosti zákazníků, uvede je zde.
  - c) Soukromí zákazníků udává počty případů a sankce za narušení soukromí zákazníků či zneužití a ztrátu jejich dat.

### **Dodržování lidských práv**

16. Čtvrtá oblast sociálního výkazu popisuje, jak jsou účetní jednotkou vnímána a dodržována lidská práva.

- a) Hledisko diskriminace udává počet případů negativní diskriminace na základě rasy, náboženského a politického přesvědčení, pohlaví či věku.
- b) Dodavatelsko-odběratelské vztahy hodnotí dodržování lidských práv u významných dodavatelů a odběratelů účetní jednotky.
- c) Svoboda sdružování a kolektivního vyjednávání zahrnuje počet a charakter opatření přijatých za účelem svobody sdružování a kolektivního vyjednávání a počty případů, u nichž by toto právo mohlo být porušováno.
- d) Hledisko dětské práce a práce mladistvých uvádí počty výskytu takovýchto případů v rámci účetní jednotky a opatření přijatá k jejímu zamezení.
- e) V hledisku nucené práce vykáže účetní jednotka počty výskytu nucené a povinné práce a opatření přijatá k její eliminaci.
- f) V rámci hlediska investice a školení účetní jednotka zaznamená počet hodin na zaměstnance, jež byly věnovány jeho vzdělávání v oblasti lidských práv.

### **Vliv na společnost a místní komunitu**

17. Další významnou oblastí sociálního výkazu je část popisující vliv účetní jednotky na společnost a místní komunitu.
- a) Účetní jednotka ovlivňuje místní komunitu prostřednictvím finančních a nefinančních prostředků na veřejné aktivity (charita, sport či vzdělávání). V rámci hlediska komunita účetní jednotka také uvede počet takto ovlivněných osob, či skupin. Zda se hodnocením vlivu na ně zabývá a pokud disponuje relevantními výsledky tohoto hodnocení, uvede je zde.
  - b) Hledisko korupce udává počet případů korupce a způsoby jejího předcházení (přijatá opatření, školení zaměstnanců).
  - c) Hledisko veřejná politika hodnotí účetní jednotku a její podílení se na politickém dění např. pomocí objemu finančních a nefinančních příspěvků politickým uskupením.
  - d) Hledisko dodržování právních předpisů uvádí indikátory o porušování zákonů a předpisů, jež se týkají protikorupčního a antimonopolního jednání účetní jednotkou (celkový počet a charakter jednotlivých případů, finanční a nefinanční sankce).

## **OBECNÁ USTANOVENÍ**

18. Zveřejnění informací dle jednotlivých segmentů a hledisek umožňuje uživatelům lépe pochopit vztahy mezi nimi.
19. Účetní jednotka zveřejní v komentáři další okolnosti, které v rámci svého výkazu nezahrnula včetně příslušného odůvodnění.
20. Dodatečné informace mohou být pro uživatele z hlediska pochopení pozice a výkonnosti účetní jednotky v dané oblasti významné.

## **5.7 Návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví**

Cílem této kapitoly bylo vytvoření návrhu metodického postupu pro zavádění vykazování environmentálních a sociálních hledisek v rámci účetních výkazů: environmentální účetní výkaz a sociální účetní výkaz. Představený návrh implementace ale může být použit i při zavádění vykazování podobných zpráv sestavovaných např. dle systému GRI nebo Integrated Reporting, jež doposud podrobnou implementační příručku postrádají.

Přechod na sestavování sociálních a environmentálních zpráv je náročný proces a vyžaduje zapojení nejen koncových pracovníků environmentálního, sociálního a účetního oddělení, ale i vrcholového managementu. Sociální a environmentální účetní výkaz souvisí s novým způsobem měření výkonnosti společnosti, vyžaduje zcela nová východiska účetnictví. Zmíněná implementace tak zasáhne celou účetní jednotku a zřejmě povede i ke změnám ve strategickém řízení.

Aplikací této metodiky v praxi by mělo dojít k urychlení implementace celého procesu, minimalizaci vzniku chyb a nedostatků, a v konečném důsledku také k optimalizaci výsledných nákladů na sestavování environmentálních a sociálních zpráv.

Vlastní návrh implementace autorka rozdělila do pěti fází: fáze plánovací, fáze analyzační, poté fáze designu, následně fáze školicí a simulační a jako poslední následuje samotná realizace. Přičemž každá z fází je dále členěna na několik etap. Tuto skutečnost znázorňuje následující tabulka a jednotlivé etapy jsou podrobněji popsány dále v textu.

<b>NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU IMPLEMENTACE SOCIÁLNÍHO A ENVIRONMENTÁLNÍHO ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ</b>			
<i>Etapa</i>	<i>Název</i>	<i>Vstupní dokument</i>	<i>Výstupní dokument</i>
<b>A. Plánovací fáze</b>			
1.	Zahajovací schůzka	Standardy: Environmentální účetní výkaznictví  Sociální účetní výkaznictví	Závazek sestavovat environmentální a sociální účetní výkaz
2.	Určení vize a aplikační úrovně	Standardy: Environmentální účetní výkaznictví  Sociální účetní výkaznictví	Vize implementace
3.	Tvorba plánu implementace	Vize implementace	Plán implementace
4.	Sestavení implementačního týmu	Vize implementace  Plán implementace	Schéma implementačního týmu
5.	Stanovení souhrnu požadavků na zveřejnění	Vize implementace	Informační požadavky
<b>B. Analyzační fáze</b>			
1.	Analýza současného stavu účetnictví a reportingu	Vize implementace  Informační požadavky	Analýza současného stavu účetnictví a reportingu  Návrh změn

<b>C. Design</b>			
1.	Návrh struktury environmentálního a sociálního účetního výkazu	Informační požadavky Návrh změn	Návrh environmentálního a sociálního účetního výkazu
2.	Změna stávajících nebo vytvoření nových účetních pravidel	Informační požadavky Návrh změn Návrh environmentálního a sociálního účetního výkazu	Účetní pravidla pro sestavování environmentálního a sociálního účetního výkazu
3.	Organizační změny	Návrh změn	Organizační schéma
<b>D. Školící a simulační fáze</b>			
1.	Školení zaměstnanců	Organizační schéma Účetní pravidla pro sestavování environmentálního a sociálního účetního výkazu	Schéma školení Prezenční listina školení
2.	Sestavení testovací environmentální a sociální zprávy	Návrh environmentálního a sociálního účetního výkazu Účetní pravidla pro sestavování environmentálního a sociálního účetního výkazu	Testovací environmentální účetní zpráva Testovací sociální účetní zpráva Zpráva o požadovaných změnách



3.	Revize návrhu sestavování environmentálního a sociálního účetního výkazu	Účetní pravidla a Návrh environmentálního a sociálního účetního výkazu Zpráva o požadovaných změnách	Šablona environmentálního účetního výkazu Šablona sociálního účetního výkazu Konečný návrh řešení
4.	Doškolení zaměstnanců	Konečný návrh řešení	Schéma doškolení Prezenční listina doškolení
<b>E. Realizační fáze</b>			
1.	Provedení změn a přechod na sestavování environmentálních a sociálních zpráv	Konečný návrh řešení	Akceptační protokol
2.	Pravidelné sestavování environmentálních a sociálních zpráv	Šablona environmentálního účetního výkazu Šablona sociálního účetního výkazu	Environmentální účetní výkaz Sociální účetní výkaz
3.	Hodnocení vlivu vykazování sociálních a environmentálních aspektů na účetní jednotku	Environmentální účetní výkaz Sociální účetní výkaz Rozvaha Výkaz zisku a ztráty Výkaz peněžních toků	Hodnocení vlivu vykazování sociálních a environmentálních aspektů na účetní jednotku

4.	Pravidelný audit a kontrola	Environmentální a sociální účetní výkaz  Konečný návrh řešení	Hodnocení auditu a návrh opravných opatření
----	--------------------------------	--	--

Tab. 13: Návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví

Zdroj: Vlastní zpracování

## A. PLÁNOVACÍ FÁZE

Pokud se podnik rozhodne pro uskutečnění určitého projektu, je pro jeho úspěch stěžejní funkční metodický postup.

### 1. Zahajovací schůzka

Nejprve je zapotřebí přijmout závazné rozhodnutí o tom, že účetní jednotka chce a má vůli pravidelně sbírat, zaznamenávat a vykazovat informace z environmentální a sociální oblasti. Jedná se o poměrně náročný a dlouhodobý záměr, a tudíž vyžaduje souhlas a ztotožnění se s tímto návrhem napříč celým podnikem, držiteli rozhodovacích práv a managementem. Toto rozhodnutí může být přijato např. na zahajovací schůzce a mělo by být podloženo nějakým závazným dokumentem.

### 2. Určení vize a aplikační úrovně

Dalším krokem je dospět prostřednictvím komunikace a dílčího sbírání informací ke stanovení směru vývoje, vize implementace. Součástí tohoto kroku by mělo být i vytyčení aplikační úrovně, tedy úrovně, do jaké hloubky se chce účetní jednotka daným tématem zabírat, jaké množství a jakou povahu indikátorů udržitelného rozvoje ve svých výkazech zveřejní.

### 3. Tvorba plánu implementace

Nasbírané informace a dokument *Vize implementace* tvoří podklad pro sestavení plánu implementace. Plán implementace zahrnuje stanovení cílů, časovou a věcnou posloupnost jednotlivých procesů včetně rozpočtu.

#### **4. Sestavení implementačního týmu**

V rámci fáze plánování dochází také k sestavení implementačního týmu, který odpovídá za úspěch celého projektu. Schéma implementačního týmu by mělo obsahovat nejen konkrétní jména, ale i jejich kompetence a povinnosti.

#### **5. Stanovení souhrnu požadavků na zveřejnění**

Poslední etapou plánu je konkretizace požadavků na zveřejnění v rámci environmentálního a sociálního účetního výkazu. Autorka doporučuje postupovat dle jí navrženého procesu klasifikace významnosti požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace, díky němuž lze jasně identifikovat jednotlivé stakeholdery, jejich konkrétní požadavky a jejich významnost. Následně konkrétní člen/skupina implementačního týmu provede opětovnou analýzu výše zmíněných dokumentů, seznámí se se standardy Environmentální účetní výkaznictví a Sociální účetní výkaznictví a sestaví možnou budoucí koncepci informačních požadavků.

### **B. ANALYZAČNÍ FÁZE**

Po přípravných pracích v rámci první fáze účetní jednotka podrobuje současný účetní a reportingový systém detailní analýze. Tato fáze prověří současný stav a připravenost účetní jednotky k aplikaci daného konceptu a mapuje, do jaké míry je možná jeho využitelnost z pohledu vykazování sociálních a environmentálních aspektů. Výstupy a závěry této detailní analýzy shrne v rámci dokumentů *Analýza současného stavu účetnictví a reportingu* a *Návrh změn*.

### **C. FÁZE DESIGNU**

Třetí fáze implementace navrženého konceptu v organizaci vyžaduje plné nasazení a aktivní účast celého implementačního týmu. Implementační tým na základě provedené analýzy vytvoří návrh struktury environmentálního a sociálního účetního výkazu, návrh na změnu stávajících nebo vytvoření nových účetních pravidel, a pokud budou zapotřebí, tak také sestaví návrh organizačních změn.

### **1. Návrh struktury environmentálního a sociálního účetního výkazu**

V první části je zapotřebí na základě dokumentů *Informační požadavky* a *Návrh změn* vytyčit všechny náležitosti environmentálního a sociálního účetního výkazu (např. struktura, formát, způsob vykazování, časová perioda apod.).

### **2. Změna stávajících nebo vytvoření nových účetních pravidel**

Následně je zapotřebí navrhnout změnu nebo úpravu stávajících účetních metod a postupů a následně upravit informační systémy tak, aby dokázaly zajistit požadované údaje. V případě holdingových společností navrhnout také soubory skupinového výkaznictví, které umožní shromažďovat informace od dceřiných společností.

### **3. Organizační změny**

Je-li to zapotřebí, v této fázi dojde k návrhu organizačních změn a implementační tým navrhne organizační strukturu odpovídající novým požadavkům.

## **D. ŠKOLICÍ A SIMULAČNÍ FÁZE**

### **1. Školení zaměstnanců**

V důsledku specifik implementovaného konceptu je zapotřebí důkladně proškolení řadu pracovníků v různých kvalifikacích, seznámit je s principy udržitelného rozvoje, pravidly pro vykazování sociálních a environmentálních aspektů či s novými pracovními postupy a připravit je na praktické důsledky aplikace tohoto konceptu při jejich každodenní práci.

### **2. Sestavení testovací environmentální a sociální zprávy**

Velkým přínosem pro zaměstnance může být cvičné sestavení environmentální a sociální zprávy, které může odhalit případné nedostatky a ty tak mohou být včas odstraněny.

### **3. Revize návrhu sestavování environmentálního a sociálního účetního výkazu**

V případě výskytu závažných a neodstranitelných skutečností může být navržený systém zrevidován tak, aby byl v rámci účetní jednotky aplikovatelný. Tyto skutečnosti odklonění se od navrženého modelu je však nutné uvést, prodiskutovat a řádně odůvodnit.

### **4. Doškolení zaměstnanců**

Pracovníci jsou v případě potřeby dále doškoleni.

## **E. REALIZAČNÍ FÁZE**

### **1. Provedení změn a přechod na sestavování environmentálních a sociálních zpráv**

Po úspěšném dokončení všech předchozích fází je možné přistoupit k samotné implementaci a uvedení systému v reálném provozu. Všechny náležitosti, sestavované výkazy a účetní postupy budou popsány a písemně stvrzeny v akceptačním protokolu.

### **2. Pravidelné sestavování environmentálních a sociálních zpráv**

Výsledkem celého procesu jsou pravidelně sestavované environmentální a sociální zprávy, jež podávají kýžené informace zainteresovaným stakeholderům o environmentálním a sociálním profilu účetní jednotky, tedy o vlivu, jímž působí na životní prostředí, místní komunitu a společnost jako celek, a o aktivitách, jež v této oblasti vykonala, popřípadě zamýšlí vykonat.

### **3. Hodnocení vlivu vykazování sociálních a environmentálních aspektů na účetní jednotku**

Organizace by následně měla přehodnotit životaschopnost nejen svých produktů a nabízených služeb, ale také celkovou výkonnost společnosti a vyvodit z této skutečnosti odpovídající závěry.

### **4. Pravidelný audit a kontrola**

Pravidelným sestavováním environmentálních a sociálních zpráv ale vše nekončí, možná spíše naopak začíná. Organizaci se sledováním socio-environmentálních aspektů nabízí nový a komplexnější pohled na sebe samu a následné „informované rozhodování“ vede ke zvyšování výkonnosti a konkurenceschopnosti podniku. Ovšem pouze pravdivé a relevantní informace umožňují managementu efektivnější řízení. Je tedy zapotřebí věrnost a pravdivost vykazovaných informací obsažených v sociálních a environmentálních účetních zprávách pravidelně ověřovat, kontrolovat a případně podle potřeb aktualizovat.

## **5.8 Ověření navrženého Konceptu integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS v podnikové praxi**

Ověření funkcionality navrženého konceptu a metodiky jeho implementace je provedeno formou **případové studie ve společnosti New World Resources Plc (NWR)**. Jednotlivé kroky jsou zpracovány na základě informací od Mgr. Marka Sírta, mluvčího společnosti, jenž je zároveň pověřen i otázkami udržitelného rozvoje, a dále prostřednictvím informací zveřejňovaných na webových stránkách společnosti.

### **5.8.1 Zvolení organizační jednotky**

Společnost NWR představuje jednoho z významných středoevropských producentů černého uhlí a koksu. Přestože společnost sídlí ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku, své dva největší závody OKD, a. s. a OKK Koksovny, a. s. provozuje v České republice. Vzhledem k faktu, že je kótována na třech burzách – v Londýně, Praze a Varšavě –, je nucena sestavovat své účetní závěrky dle systému IAS/IFRS a je tak vhodnou účetní jednotkou pro verifikaci navrženého konceptu.

### **5.8.2 Plánovací fáze**

Pro společnost NWR představuje udržitelný rozvoj vedle „růstu“ a „vysoké úrovně jednotlivých provozů“ jeden ze strategických pilířů.

Vizí společnosti je „být odpovědným partnerem“ a zajistit tak dlouhodobou udržitelnost podnikání. Skupina NWR se při svých rozhodnutích řídí deseti klíčovými principy udržitelného rozvoje. V oblasti sociální se jedná o zvyšování bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, získávání a udržení schopných zaměstnanců a dialog a posilování partnerství se stakeholdery, v oblasti životního prostředí pak o sledování vlivu aktivit skupiny na životní prostředí, soulad s předpisy, rozvíjení stávajících zásob uhlí anebo o investice do moderních technologií. Třetí, ekonomický pilíř je zajišťován prostřednictvím řízení nákladů, udržením silné finanční pozice a sledováním a rozvíjením nových příležitostí růstu skupiny. Následné uplatňování těchto principů udržitelného rozvoje v rozhodovacím procesu umožňuje zajišťovat udržitelný rozvoj na úrovni každodenního provozu. Jelikož těžební aktivity skupiny NWR významně ovlivňují místní komunitu a obce, životní prostředí i ekonomiku regionů je zapotřebí, aby si skupina udržela určitý společenský souhlas s dalším rozvojem a případným rozšiřováním

jednotlivých provozů. Tato akceptace podnikových cílů společností vyžaduje dosažení širokého konsensu se všemi stakeholdery tak, aby společnosti rozuměli a podporovali ji, čehož je možno dosáhnout právě vysvětlením vztahu účetní jednotky ke společnosti, místní komunitě a životnímu prostředí, a to například ve formě sociálního a environmentálního výkazu.

Skupina NWR se tak zavazuje k následujícím skutečnostem:

- v měřitelných indikátorech definovat dlouhodobé cíle udržitelného rozvoje NWR,
- důkladně informovat o prioritních oblastech
- a zajišťovat maximální transparentnost a dostupnost informací o její činnosti (NWR, 2013).

### **1. Stanovení významných stakeholderů**

Udržitelný rozvoj leží ve středu pozornosti skupiny NWR a je klíčem k jejímu dlouhodobému úspěchu. Skupina NWR si je plně vědoma významu interních i externích stakeholderů a při stanovování středně a dlouhodobých priorit udržitelného rozvoje s nimi společnost formou komunikace svých aktivit a budoucích plánů úzce spolupracuje. Za strategicky významné stakeholdery skupina NWR považuje nejen ty primární, ale i odvozeně legitimní, čímž potvrzuje svůj záměr být opravdu odpovědným a spolehlivým partnerem, a je zřejmé, že její zájem o udržitelnost má komplexní charakter.

Struktura skupinou uvažovaných stakeholderů je znázorněna na následujícím obrázku.



Obr. 43: Struktura uvažovaných stakeholderů skupinou NWR

Zdroj: Vlastní zpracování dle NWR, 2013

## 2. Sestavení souhrnu jejich požadavků

Pro skupinu NWR je důležité, aby vytvářela dlouhodobé přínosy pro akcionáře i zaměstnance a zároveň brala v úvahu ekonomické, environmentální a společenské dopady svých činností, a proto prostřednictvím pravidelných setkání a jednání s veřejností, odbory a obchodními partnery, vydáváním novin, magazínů a týdeníků, prováděním a vyhodnocováním pravidelných průzkumů, etickým kodexem anebo např. informacemi na svých internetových stránkách se svými stakeholdery aktivně a pravidelně komunikuje a zjišťuje tak jejich požadavky a priority. Na základě konsenzu



mezi požadavky stakeholderů a skupinou NWR vyplynuly jednotlivé prioritní oblasti, cíle a indikátory udržitelného rozvoje. Za přirozeně nejdůležitější a z podstaty podnikání vyplývající prioritu je považována dlouhodobá přítomnost společnosti NWR na trhu a její ekonomické výsledky, na něž je úzce navázána zaměstnanost v Moravskoslezském kraji, kde má skupina své dva největší provozy. Dalšími klíčovými faktory zohledňujícími trvale udržitelný rozvoj jsou bezpečnost a ochrana zdraví zaměstnanců, vztahy mezi zaměstnanci a vedením společnosti, školení a vzdělávání zaměstnanců, biodiverzita, emise a odpady, energetická účinnost a samozřejmě také vztahy s místní komunitou a obcemi (NWR, 2013), přičemž hodnota jednotlivých priorit má pro různé stakeholdery různý význam. Nejvýznamnější strategické priority skupiny NWR a jejich stakeholderů jsou uvedeny v následující tabulce.

<b>Strategická priorita udržitelného rozvoje skupiny NWR</b>	<b>Dotčený stakeholder</b>
<b>Ekonomické výsledky</b> (obava ze špatných finančních výsledků skupiny)	Zaměstnanci, komunita, investoři, stát a místní samospráva, školy
<b>Přítomnost na trhu</b> (ukončení aktivit skupiny v regionu)	Komunita, zaměstnanci, investoři, školy
<b>BOZP</b> (nedostatečné zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci)	Zaměstnanci, stát a místní samospráva, komunita, investoři
<b>Zaměstnávání</b> (obava ze ztráty zaměstnání)	Zaměstnanci, stát a místní samospráva, komunita, školy
<b>Vztahy mezi zaměstnanci a managementem</b> (nerespektování práv zaměstnanců)	Zaměstnanci, stát a místní samospráva
<b>Energie</b> (energetická náročnost)	Stát a místní samospráva, investoři, zaměstnanci
<b>Emise, odpadní vody, odpady</b> (znečištění ovzduší, vod a krajiny)	Stát a místní samospráva, komunita, investoři, zaměstnanci

<b>Komunita</b> (nerespektování práv komunity při těžebních a výrobních operacích, utlumení aktivit podnikaných na podporu komunity, např. aktivity Nadace OKD)	Komunita, zaměstnanci, stát a místní samospráva, investoři
<b>Korupce</b>	Investoři, zaměstnanci, školy
<b>Biodiverzita</b> (obava z nevratného narušení životního prostředí)	Komunita, stát a místní samospráva, školy

Tab. 14: Vybrané strategické priority skupiny NWR

Zdroj: Vlastní zpracování dle NWR, 2013

### 3. Ohodnocení a stanovení významnosti jednotlivých informačních požadavků

V následující fázi je zapotřebí ohodnotit významnost, kterou stakeholderi i sama skupina NWR jednotlivým oblastem v rovině ekonomické, environmentální a sociální přisuzují. Skupina NWR usiluje o vzájemné sdílení znalosti rizik a příležitostí spolu se svými stakeholdery. Při stanovování strategických priorit udržitelného rozvoje bere v úvahu nejen aspekty finanční, ale i přínosy a dopady na stakeholdery v rovině environmentální a sociální. Významnost jednotlivých požadavků je hodnocena z hlediska tří atributů: silou, legitimitou a naléhavostí a je detailně vyobrazena v níže uvedené matici významnosti.

<b>Matrice významnosti požadavků dle tří atributů skupiny NWR</b>				
Požadavek	Síla	Legitimita	Naléhavost	Významnost
<b>Ekonomické aspekty</b>				
Ekonomické výsledky	+	+	+	Definitivní
Přítomnost na trhu	+	+	+	Definitivní
Ekonomický dopad na stakeholdery	+	-	+	Nebezpečný

<b>Sociální aspekty</b>				
BOZP	+	+	+	Definitivní
Zaměstnávání	+	+	+	Definitivní
Školení a vzdělávání	+	+	-	Významný
Komunita	-	+	+	Podmíněný
Porušování hospodářské soutěže	+	+	-	Významný
Dodržování zákonných norem	+	+	-	Významný
Korupce	+	+	-	Významný
Veřejná politika	-	+	+	Podmíněný
Přesídlení	-	+	-	Legitimní
Dětská / nucená a povinná práce	+	-	-	Silný
Plánování uzavření dolu	-	+	-	Legitimní
Vztahy mezi zaměstnanci a managementem	+	-	+	Nebezpečný
Manuální a maloplošné dolování, Správa materiálu	-	+	-	Legitimní
Investiční postupy a postupy nákupu	-	+	-	Legitimní
Svoboda sdružování a kolektivního vyjednávání	-	+	-	Legitimní
Diverzita a rovné příležitosti	-	+	-	Legitimní
<b>Environmentální aspekty</b>				
Biodiverzita	+	-	+	Nebezpečný
Energie	+	+	-	Významný
Emise, odpadní vody a odpady	+	+	-	Významný

Doprava	+	-	+	Nebezpečný
Voda	-	+	+	Podmíněný
Výrobky a služby	+	-	+	Nebezpečný
Dodržování předpisů na ochranu ŽP	+	+	-	Významný

Tab. 15: Matice významnosti vybraných požadavků dle tří atributů skupiny NWR

Zdroj: Vlastní zpracování dle NWR, 2013

Uvedená matice významnosti ukazuje strategické priority, které stojí v popředí zájmu společnosti a jejích stakeholderů, v rámci sociálního a environmentálního výkazu dojde k jejich začlenění, neboť společnost dbá o co možná nejširší znázornění podnikových dopadů na společnost a životní prostředí.

### 5.8.3 Analyzační fáze

Společnost NWR pravidelně sestavuje auditované zprávy odpovídající požadavkům veřejně obchodovaných společností a výroční zprávu, jejíž součástí je i zpráva o udržitelném rozvoji. Při její tvorbě NWR zohledňuje jak aspekty a indikátory z ekonomické, tak i z environmentální a sociální oblasti, které jsou klíčovými stakeholdery NWR považovány za významné nebo které vycházejí z integrované strategie společnosti či je skupina považuje za potřebné pro zachování širšího kontextu zprávy. Zpráva o udržitelném rozvoji společnosti NWR je publikována s roční periodicitou a je koncipována tak, aby poskytla ucelený a vyvážený pohled na aktivity NWR, a to jak ty pozitivní, tak i negativní dopady. Zpráva je podávána ve shodě s metodikou GRI a zahrnuje provozy v České republice, jimiž jsou společnosti OKD, HBZS, a. s. („HBZS“) a OKK, a provozy společnosti NWR KARBONIA v Polsku (NWR, 2013).

Přestože je zpráva NWR oproti zprávám ostatních společností poměrně podrobná a dalo by se říct, že oproti valné většině ostatních má určitou vypovídací hodnotu a neslouží jako pouhý marketingový prvek, je jako většina takovýchto reportů zaměřena především na slovní popis aktivit společnosti ve sledovaných letech a ve většině případů chybí

konkrétně naměřené hodnoty. Dle autorky by zpráva mohla obsahovat více kvantitativních informací, a to nejen z oblasti sociální, ale zejména z oblasti environmentální, která je mnohem méně zastoupena. Toto navýšení obsahové pestrosti připouští i samotné vedení společnosti, když uvádí, že chce stanovené priority v oblasti udržitelného rozvoje do budoucna nadále rozšiřovat, tak aby byla uspokojena poptávka ze strany stakeholderů po konkrétnějších informacích. Naopak ekonomickou stránku společnosti, jež v dostatečné míře vyobrazují výkazy sestavované dle IAS/IFRS, by vynechala, neboť je k dispozici k nahlédnutí v rámci nich. Autorka se dále domnívá, že pro potřeby manažerů by mnohem lépe vyhovovala jiná exaktnější forma zprávy a její členění na sociální a environmentální oblast, většinu popisných informací z dosavadních zpráv by autorka uvedla v příloze k této zprávě a zprávu by tak co nejvíce připodobnila výkazům, jež společnost povinně zveřejňuje.

#### **5.8.4 Fáze designu**

V další fázi dojde na základě definice klíčových priorit, významných požadavků a výhrad k doposud vykazovaným zprávám o udržitelném rozvoji k návrhu struktury environmentálního a sociálního účetního výkazu.

Periodicita sestavování zpráv o udržitelném rozvoji dvanácti měsíců je vyhovující, zpráva však bude rozčleněna na dvě části na oblast environmentální a sociální, pro snazší orientaci v ní bude mít formu výkazu a bude v rámci ní vyžadováno více exaktních informací.

**Environmentální účetní výkaz** společnosti NWR navrhuje autorka rozdělit na čtyři části: na oblast *management a organizační zabezpečení, užití a nakládání s přírodními zdroji, výstupy a ostatní*. Pro společnost by bylo vhodné doplnění a zpřístupnění informací o charakteru environmentálního managementu. NWR uvádí poměrně detailní členění svých zaměstnanců podle jednotlivých provozů či způsobu činnosti, ale oblast zaměstnanců věnujících se environmentálním aspektům chybí. V případě těžební společnosti je také nutností zveřejnit položky jako množství vytěžené suroviny, rozloha území zasaženého těžbou anebo způsob, rozloha a náklady na rekultivaci postižených oblastí. Autorka by také navrhovala rozčlenění společností avizovaných investic na jednotlivé klíčové oblasti a doplnění popisu a charakteru významných dodavatelů a odběratelů spolu s jejich vztahem k ochraně životního prostředí. Naopak řada položek

jako například podíl recyklovaného materiálu nebo třeba způsob balení není pro společnost významná. Společnost je výrobcem a dodavatelem primárních surovin a při jejich výrobě nepoužívá významné množství jiných částečně zpracovaných surovin a její produkty jsou přepravovány volně bez jakýchkoliv obalů po železnici.

Struktura výkazu a jednotlivé položky, které by bylo vhodné, aby společnost vykazovala, jsou uvedeny v následující tabulce.

<b>ENVIRONMENTÁLNÍ ÚČETNÍ VÝKAZ SPOLEČNOSTI NEW WORLD RESOURCES PLC. V PLNÉM ROZSAHU KE DNI ...</b>			
<b>Management a organizační zabezpečení</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
EG1	Celkový počet zaměstnanců environmentálního managementu, pracovníků věnujících se environmentálním aspektům		
<b>Užití a nakládání s přírodními zdroji</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
<b>Materiál/ Těžba</b>			
EM1	Spotřeba dílčích materiálů (kovy, dřevo, plastické a pryžové hmoty, oleje a maziva, chemické látky, vápenec, flotační a flokulační činidla, stavební materiály) (t)		
EM3	Počet dolů na uhlí		
	Objem těžby uhlí (koksovatelné / PCI / energetické) (tis. t)		
	Odvedené úhrady z vytěženého nerostu (mil. Kč)		

EM9	Vynaložené investice s cílem snížení materiálové spotřeby při výrobě / zvýšení ekologičnosti těžby (Kč)		
Voda			
EM10	Celková spotřeba vody (povrchová/pitná) (tis. m <sup>3</sup> )		
EM11	Podíl recyklované a znovu použité vody (%)		
EM12	Vynaložené investice na zlepšení hospodaření s vodou (mil. Kč)		
Energie			
EM13	Spotřeba ropných produktů (benzín, nafta, plyn) (tis. GJ)		
EM15	Spotřeba elektrické energie (tis. GJ)		
EM16	Spotřeba dalších přímých energií (stlačený vzduch, pára, teplo) (tis. GJ)		
EM17	Spotřeba obnovitelné energie (ze slunce, větru, oceánu, vodní síly, biomasy, z geotermálních zdrojů, biopaliv a z vodíku získaného z obnovitelných zdrojů) (tis. GJ)		
EM19	Vynaložené investice s cílem snížení energetické náročnosti (Kč)		
<b>Výstupy: Emise, splašky, odpady a poskytované produkty a služby</b>		Běžné účetní období	Mínulé účetní období
Emise do vzduchu			
EV1	Emise polyaromatických uhlovodíků (t)		
EV3	Emise CO <sub>2</sub> ekviv., CO, SO <sub>2</sub> , NO <sub>x</sub> (t)		
EV4	Emise prachu a prachových částic (t)		
EV7	Poplatky a daně za znečištění ovzduší (Kč)		

EV8	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vzduchu (mil. Kč)		
Emise do vody			
EV12	Celkový objem odpadních vod (veřejné vodoteče, odpadní vody vč. důlní, dočištění) (tis. m <sup>3</sup> )		
EV13	Poplatky a daně za vypouštění odpadních vod (Kč)		
EV14	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vody a snížení množství vypouštěných odpadních vod (Kč)		
Emise do půdy			
EV19	Množství vyprodukovaného běžného (bezpečného) odpadu, podle druhu a způsobu jeho likvidace (recyklace, spalování, skládkování) (tis. t)		
EV20	Množství vyprodukovaného nebezpečného odpadu (t)		
EV22	Zpětné využití a recyklace odpadu (t)		
	Celkové množství odpadů předaných jiným společností k likvidaci (skládkování/spalovny) (t)		
EV23	Poplatky a daně za ukládání odpadů (Kč)		
EV24	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do půdy a zvýšení ekologičnosti nakládání s odpady (Kč)		
Výrobky a služby			
EV27	Vliv poskytovaných výrobků a služeb na životní prostředí a biodiverzitu (slovní vyjádření)		
EV28	Vynaložené investice na zmírnění negativního vlivu poskytovaných služeb a produktů na životní prostředí (Kč)		



<b>Ostatní: logistika, dodavatelsko-odběratelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, investice na ochranu životního prostředí</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Logistika			
EO1	Způsob a dopady přepravy materiálu, produktů a osob (slovní vyjádření)		
EO2	Vynaložené investice na zmírnění dopadů přepravy na životní prostředí (Kč)		
Dodavatelsko-odběratelský řetězec			
EO3	Popis a charakter významných dodavatelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí (slovní vyjádření)		
EO4	Popis a charakter významných odběratelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí (slovní vyjádření)		
Biodiverzita			
EO5	Poloha a rozloha pozemků v majetku či nájmu organizace, které jsou ovlivněny těžbou (ha)		
	Celková rekultivovaná plocha (ha)		
EO6	Popis a rozsah vlivu podnikových činností na chráněné živočišné a rostlinné druhy v oblasti působení organizace (název, vliv, stupeň ochrany)		
EO7	Investice na likvidaci a zahlazení následků hornické činnosti (mil. Kč)		
Dodržování environmentálních zákonů			
EO8	Pokuty, penále a sankce za nedodržení platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, včetně nákladů případného nápravného opatření (mil. Kč)		

EO9	Počet podaných/vyřízených žádostí o přiznání důlní škody		
Investice			
EO10	Investice na školení a vzdělávání zaměstnanců v oblasti životního prostředí (Kč na kmenového zaměstnance)		

Tab. 16: Struktura environmentálního účetního výkazu společnosti NWR

Zdroj: Vlastní zpracování

**Sociální účetní výkaz společnosti NWR** navrhuje autorka rozdělit na pět částí: management a organizační zabezpečení, pracovněprávní vztahy, ochrana spotřebitelů, dodržování lidských práv a vliv na společnost a místní komunitu. Autorka by opět navrhovala doplnění a zpřístupnění informací o charakteru managementu zabývajících se sociálními otázkami. U společností podnikajících v oblasti těžebního průmyslu je v rámci sociální zprávy nutnost náležitě okomentovat způsob, jakým pečuje o své zaměstnance, jak jsou školeni, jak dbá o jejich bezpečí a zdraví při vykonávání pracovní náplně, jaká je úrazová četnost či jak společnost podporuje své bývalé zaměstnance. Opět by autorka navrhovala rozčlenění investic na jednotlivé klíčové oblasti. Naopak řada položek jako například soukromí zákazníků, otázky dětské a nucené práce či otázky původních etnik nehrají pro společnost významnou roli. NWR výrobky neprodává přímo koncovým spotřebitelům, ale jsou obchodovány na komoditních trzích nebo dodávány průmyslovým zákazníkům. Společnost NWR působí výhradně v rámci Evropské unie, kde má také své dodavatele a odběratele, a ti se řídí legislativou Evropské unie a zákony České republiky zakázány.

Struktura výkazu a jednotlivé položky, které by bylo vhodné, aby společnost vykazovala, jsou znázorněny v následující tabulce.

<b>SOCIÁLNÍ ÚČETNÍ VÝKAZ SPOLEČNOSTI NEW WORLD RESOURCES PLC. V PLNÉM ROZSAHU KE DNI ...</b>			
<b>Management a organizační zabezpečení</b>		Běžné účetní období	Mínulé účetní období
SG1	Celkový počet/podíl zaměstnanců věnujících se sociálním aspektům (počet, %)		
<b>Pracovněprávní vztahy</b>		Běžné účetní období	Mínulé účetní období
<b>Pracovníci</b>			
SL0	Celkový počet kmenových zaměstnanců		
	Celkový počet zaměstnanců dodavatelských firem		
	Průměrná měsíční mzda (Kč)		
SL2	Počet pracovních smluv na dobu určitou/neurčitou		
SL3	Počet pracovních smluv na plný/částečný úvazek		
SL4	Segmentace zaměstnanců podle pohlaví (muži/ženy)		
	Segmentace zaměstnanců podle věku (do 30 / 30–50 / nad 50)		
SL5	Nabízené zaměstnanecké benefity celkem v peněžním vyjádření a jejich členění dle jednotlivých pracovišť a typu úvazku		
SL6	Celkový podíl dobrovolné fluktuace (%)		
	Počty propouštěných zaměstnanců (neomluvené absence / jiný důvod)		

Podpora a vzdělávání zaměstnanců			
SL8	Průměrný počet hodin školení na kmenového zaměstnance		
SL11	Podpora propouštěných zaměstnanců a bývalých zaměstnanců v důchodu (ano/ne, název)		
Bezpečnost a ochrana zdraví při práci			
SL15	Počet/podíl zaměstnanců zapojených do sledování BOZP (počet, %)		
SL16	Celkový počet pracovních úrazů nad 3 dny pracovní neschopnosti		
	Celkový počet pracovních úrazů s následkem smrti		
	Koeficient úrazové četnosti nad 3 dny pracovní neschopnosti		
	Četnost absencí (počet zameškaných dní na 200 000 hodin)		
SL17	Četnost onemocnění z povolání		
SL19	Počet a délka školení BOZP (počet, hodina)		
SL20	Výdaje na ochranné pracovní prostředky (mil. Kč)		
SL21	Pokuty za nedodržování zákonů v oblasti BOZP (tis. Kč)		
SL22	Investice na zvýšení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (tis. Kč)		
Vztahy na pracovišti			
SL28	Pokrytí zaměstnanců kolektivními smlouvami (%)		
	Počet odborových organizací		
	Délka výpovědní lhůty (den)		

<b>Ochrana spotřebitelů</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Bezpečnost a zdraví spotřebitelů			
SC1	Hodnocení zdravotních a bezpečnostních rizik nabízených produktů a služeb v jednotlivých fázích životního cyklu (ano/ne)		
SC2	Celkový počet případů nedodržování zákonů, norem a kodexů týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb (pokuta, napomenutí) a nerespektování dobrovolně přijatých opatření		
SC3	Celková výše pokut a sankcí za nedodržování zákonů a norem týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb (Kč)		
Komunikace se spotřebiteli			
SC4	Rozsah a výčet informací o poskytovaných výrobcích a službách (slovní vyjádření)		
SC8	Počet a charakter stížností a reklamací zákazníků (slovní vyjádření)		
<b>Dodržování lidských práv</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Diskriminace			
SR1	Celkový počet případů a způsobů diskriminace (pohlaví, rasa, národnost, náboženství, politické přesvědčení, ...) včetně způsobů nápravy		
SR2	Počet vyřešených případů diskriminace		

<b>Vliv na společnost a místní komunitu</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Komunita			
SS1	Způsob a postup hodnocení vlivu společnosti na místní komunitu, počet ovlivněných osob (slovní vyjádření)		
SS3	Investice na podporu a rozvoj místní komunity, finanční a nefinanční příspěvky na veřejné aktivity (mil. Kč)		
Veřejná politika			
SS6	Celková hodnota příspěvků politickým uskupením (Kč)		
Dodržování právních předpisů v sociální oblasti			
SS8	Počet a charakter případů porušování zákona a předpisů		
SS9	Finanční a nefinanční sankce za porušování zákona a předpisů		

Tab. 17: Struktura sociálního účetního výkazu společnosti NWR

Zdroj: Vlastní zpracování

Žádná významná změna účetních pravidel či organizační struktury by nebyla v důsledku sestavování těchto účetních výkazů nutná, neboť společnost již pravidelně zprávu o udržitelném rozvoji sestavuje a existuje oddělení a odpovědné osoby, jež se těmito činnostmi zabývají. Tento přechod by si vyžádal pouze proškolení již existujícího personálu, jenž by sledoval širší spektrum informací, které by byly následně zaznamenány v nově strukturovaných výkazech.

### 5.8.5 Školící a simulační fáze

Školící a simulační fáze je nedílnou součástí každé implementace nového systému v účetní jednotce, avšak není předmětem této disertační práce, a tudíž se jí autorka nebude zabývat.

Nicméně v rámci skupiny NWR jsou zaměstnanci na nové situace v podniku pravidelně proškolení. Například jelikož společnost působí na několika trzích a je tak nucena dodržovat různá pravidla a předpisy, jež si často dokonce protirečí, najímá mezinárodní právní a školicí firmy se zkušenostmi z jednotlivých prostředí, aby připravily a zajistily speciální, na míru šitá školení pro zvolené zaměstnance.

### **5.8.6 Realizace**

Poslední fází implementace je fáze realizace a v rámci ní pravidelné sestavování sociálních a environmentálních zpráv. Názorná ukázka možné podoby těchto zpráv za rok 2013 je uvedena v příloze této disertační práce.

### **5.8.7 Zhodnocení a doporučené závěry pro společnost New World Resources Plc.**

Společnost New World Resources si plně uvědomuje důležitost a význam nepřetržitého a otevřeného dialogu s jednotlivými externími i interními stakeholdery a komunikuje s nimi jak minulé úspěchy, tak i budoucí cíle v oblasti trvale udržitelného rozvoje. Vedoucí zaměstnanci jednotlivých dceřiných společností ale i řadoví pracovníci jsou pravidelně informováni o dosažených výsledcích a stanovených cílech a ke zvyšování jejich motivace a porozumění konkrétním oblastem přispívá i řada vydávaných oběžníků. Pro externí účely vydává skupina NWR spoustu tištěných materiálů, on-line dokumentů a newsletterů, či spolupracuje s místní komunitou a médii. Závěrem lze konstatovat, že pro společnost NWR představují zprávy o udržitelném rozvoji významný milník pro revizi, zpřesnění a také doplnění cílů, a to tak, aby reagovaly na obavy a potřeby stakeholderů, aby minimalizovaly identifikovaná rizika a aby bylo využíváno všech příležitostí, navíc jsou sestavované zprávy pravidelně auditovány.

Autorka společnosti doporučuje v sestavování výkazů pokračovat, neustále je prohlubovat a vhodně upravovat dle vývoje této problematiky a požadavků stakeholderů. Jedná se o neustálý a náročný proces, který je ovšem korunován nejen zvyšováním firemního sebeuvědomění, ale je naprosto nezbytný pro udržení si společenského souhlasu s činností společnosti. K dosahování podnikového úspěchu je nutné, aby stakeholderi dané společnosti rozuměli, a tohoto porozumění a podpory z jejich strany lze dosáhnout pouze otevřeností a komunikací s nimi.

## 6 Dosažení cílů a zhodnocení přínosů disertační práce

Oblast řešená v rámci disertační práce je poměrně obsáhlá a zasahuje do problematiky Mezinárodních účetních standardů, společenské odpovědnosti firem a také environmentálního profilu podniku. Cílem bylo navrhnout koncept a metodiku implementace integrace aspektů udržitelnosti do Mezinárodních účetních standardů. Použitelnost navrženého modelu a metodiky jeho implementace byla verifikována na vybraném podniku.

Z ověření funkcionality navrženého konceptu a metodiky jeho implementace plyne, že koncept splňuje požadované náležitosti a nebylo zapotřebí jeho doplnění, neboť:

1. Navržený koncept díky všem svým strukturálním částem (katalog sociálních a environmentálních faktorů, proces klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace, doplnění Konceptního rámce a IAS 1, dva nové standardy: Environmentální účetní výkaznictví a Sociální účetní výkaznictví) poskytuje uživatelům komplexní systém umožňující sestavování environmentálních a sociálních zpráv.
2. Navržený koncept a metodiku je možno považovat za dostatečně obecné a univerzální tak, aby jejich aplikace byla možná napříč různými podnikatelskými subjekty.
3. Účetní výkazy dle konceptu sestavené poskytují dostatečně komplexní pohled na účetní jednotku a zajišťují tak kompletní odkrytí všech aspektů účetní jednotky týkajících se sociální a environmentální oblasti podnikových činností.
4. Navržená metodika pomůže usnadnit implementaci konceptu v praxi.

Závěrem lze konstatovat, že reporting udržitelného rozvoje podle navrženého postupu je možný, i když je při komplexním postupu, který vyžaduje, náročný na čas i získání potřebných dat, a autorka považuje stanovené cíle za splněné.



## **6.1 Přínos práce pro rozvoj vědy a výzkumu**

Předkládaná disertační práce přispívá k rozvoji vědy a výzkumu zejména třemi skutečnostmi.

Zaprvé nabízí ucelený přehled dané problematiky a uvádí detailní charakteristiku:

- účetních systému v EU,
- harmonizace a standardizace účetnictví,
- současného účetního systému IAS/IFRS,
- konceptu udržitelného rozvoje
- a účetnictví a reportingu udržitelného rozvoje,

což je žádoucí zejména u posledních dvou oblastí. Problematika udržitelného rozvoje a způsoby jeho účetního vykazání jsou na poli podniků relativně novou záležitostí a doposud postrádají jednotnou koncepci. Podrobně provedená rešerše především zahraničních zdrojů umožňuje v rámci disertační práce identifikovat a objasnit pojmy, jako jsou např. udržitelný rozvoj, udržitelné podnikání, udržitelná podniková výkonnost anebo účetnictví a výkaznictví udržitelného rozvoje.

Dalším přínosem rozvíjejícím a rozšiřujícím stávající teoretický rámec problematiky udržitelnosti je druhá část disertační práce a v ní uvedený vlastní návrh Konceptu integrace sociálních a environmentálních aspektů v rámci systému IAS/IFRS včetně metodiky jeho nasazení.

Za třetí přínos z hlediska rozvoje vědy a výzkumu autorka považuje výsledky dotazníkového šetření na téma „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“, které poukazují na hlavní důvody vykazování dle IFRS, implementační a provozní náklady a problémy, výhody a nevýhody aplikace IFRS a dále upozorňují na oblasti, kterým se jednotlivé standardy nedostatečně věnují, a tak nabízejí inspiraci k dalšímu rozvoji a inovaci systému IAS/IFRS.

Tato práce a její dílčí části publikované na mezinárodních vědeckých konferencích a v odborných recenzovaných časopisech mohou být inspirací pro další vědecké pracovníky a mohou jim pomoci při plnění jejich výzkumných úkolů.

## **6.2 Přínos práce pro praxi**

Primárním a v praxi využitelným výstupem této disertační práce je navržený Koncept integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS a jeho následná metodika implementace. Koncept se skládá z několika strukturálních částí, konkrétně z:

- katalogu sociálních a environmentálních faktorů,
- procesu klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace,
- návrhu na úpravu a doplnění stávajících IAS/IFRS
- a z návrhu metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví,

z nichž každá je v praxi použitelná i samostatně.

Navržené katalogy sociálních a environmentálních faktorů jsou poměrně obsáhlé a s identifikací klíčových hledisek v sociální a environmentální oblasti mohou velmi dobře posloužit jak malým a středním podnikům, tak podnikům s vysokými nároky na měření udržitelné výkonnosti. Další v praxi využitelnou součástí navrženého konceptu je proces klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace. Podnikům tato klasifikace umožní odlišit strategicky významné požadavky, přičemž se nemusí jednat pouze o informace z oblasti udržitelného rozvoje, a jejich následné začlenění v rámci účetních výkazů. Třetí strukturální část návrh na úpravu a doplnění stávajících IAS/IFRS poskytuje podnikům ucelený reportingový rámec pro oblast udržitelného rozvoje. Za velký přínos pro praxi autorka považuje metodický postup implementace vykazování sociálních a environmentálních hledisek v rámci účetní závěrky, neboť doposud existující systémy podrobnou implementační příručku postrádají. Jeho aplikace podnikům usnadní nejen vlastní proces zavádění, ale v konečném důsledku přispěje i ke zvýšení kvality sestavovaných zpráv.

## **Formulace závěrů a doporučení ve vztahu ke stanovenému primárnímu cíli disertační práce**

První zmínky o problematice udržitelnosti, pokud ji budeme chápat v nejširším slova smyslu jako jistou obavu o budoucí existenci určitých druhů, lze nalézt již na konci 19. století. Avšak na počátku 21. století toto téma v souvislosti s obrovským rozvojem trhu nabývá na významu. Společnost si začíná uvědomovat, že dosavadní způsob života, struktura a rozsah výroby a spotřeby je z dlouhodobého hlediska neudržitelný, začíná vyvíjet snahy o zachování současných podmínek i pro budoucí generace a jelikož se společnost udržitelnou nerodí, ale stává, musí si nejprve tyto principy osvojit, a to nejen na úrovni jednotlivce, ale zejména na úrovni podniků, jež k neudržitelnému rozvoji společnosti přispívají významnou měrou.

Podnikovou výkonnost je nově potřeba posuzovat nejen z hlediska kvality poskytovaných služeb, vyráběných výrobků a vykazovaných zisků, ale také z hlediska dopadů podnikových činností na životní prostředí, společnost a místní komunitu, neboť i tyto faktory, jak připomíná řada autorů (Kovanicová, 2010; Hyršlová, 2009; Bennet, Burrit, Schaltegger, 2006), mají významný vliv na dosahování podnikového úspěchu. Implementace těchto aspektů do systému podnikového řízení je poměrně náročný proces a tato změna vnímání podnikového úspěchu vyžaduje adekvátní odezvu také v rámci vedení podnikového účetnictví a výkaznictví. Zatímco v dobách minulých bylo účetnictví a účetní výkaznictví orientováno zejména na investory, což jednoznačně směřovalo k výročním zprávám hodnotícím finanční pozici a výkonnost podniku, začínají být tyto zprávy v současné době pod tlakem veřejnosti doplňovány o neintegrované a ve většině případů dobrovolně zveřejňované informace týkající se sociální a environmentální oblasti a do budoucna lze očekávat, že tato myšlenka ještě dále pokročí a tyto informace budou plně začleněny a zákonně podloženy.

Bez ohledu na to, zda podnik sestavuje sociální a environmentální výkazy povinně či dobrovolně, stojí před otázkou, jakým způsobem tak učiní. Zda sestaví jednotnou centralizovanou zprávu ve smyslu „Integrated Reporting“, či zprávu rozštěpí na tři samostatné celky: finanční, environmentální a sociální výkaz. V podnikové praxi dosud nepanuje jednotný přístup a existuje řada samostatných systémů, jež se sociálním a environmentálním účetnictvím a výkaznictvím zabývají. Jedná se však o nutnost tvorby

nových dodatečných zpráv, resp. nové zprávy integrované (IR), podle nových systémů. Autorka se domnívá, že by bylo vhodné tyto principy udržitelnosti zohlednit a umožnit tak podnikům vykazování sociálních a environmentálních témat, v rámci systému, který většina podniků používá a který zná, tedy implementovat aspekty udržitelnosti do Mezinárodních účetních standardů.

Za tímto účelem autorka navrhla Koncept integrace aspektů udržitelnosti do systému IAS/IFRS a metodiku jeho implementace v podnikové praxi. Koncept se skládá z několika strukturálních částí. Navržené katalogy sociálních a environmentálních faktorů jsou poměrně obsáhlé a slouží k pojmenování klíčových hledisek v sociální a environmentální oblasti. Tato hlediska by měl podnik v následující fázi podrobit procesu klasifikace požadavků zúčastněných stran na zveřejňované informace, z čehož pro něj vyplyne doporučená strategie pro začlenění či nezačlenění dané informace v rámci účetních výkazů. Po úspěšné klasifikaci následuje začlenění těch strategicky významných v rámci sestavovaných účetních výkazů. Postupovat může účetní jednotka podle řady již navržených rámců nebo podle autorkou navrženého doplnění Konceptního rámce a IAS 1 a dále dvou nových standardů: Environmentálního účetního výkaznictví a Sociálního účetního výkaznictví.

Za pro praxi velmi přínosný autorka považuje metodický postup implementace vykazování sociálních a environmentálních hledisek v rámci účetní závěrky, který doposud existující systémy postrádají. Přechod na sestavování sociálních a environmentálních zpráv je náročný proces, jež se týká celé účetní jednotky a v konečném důsledku bude zřejmě vyžadovat i změny ve strategickém řízení. Aplikací této metodiky v praxi a důsledným dodržením pěti po sobě jdoucích fází a jejich jednotlivých etap by mělo dojít k urychlení implementace celého procesu, minimalizaci vzniku chyb a nedostatků, a v konečném důsledku také k optimalizaci výsledných nákladů na sestavování environmentálních a sociálních zpráv a zvýšení jejich kvality.

Dále předkládaná disertační práce ve své druhé části nabízí ucelený přehled dané problematiky, uvádí detailní charakteristiku účetních systémů v EU, harmonizace a standardizace účetnictví, současného účetního systému IAS/IFRS, konceptu udržitelného rozvoje a účetnictví a reportingu udržitelného rozvoje, a přispívá tak k rozvoji teoretického rámce dané oblasti.

Na základě dotazníkového šetření s názvem „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“, který autorka uskutečnila v průběhu let 2013–2015, bylo zjištěno, že ačkoliv většina podniků spatřuje ve vykazování v souladu se systémem IAS/IFRS výhody, velmi málo podniků tak činí. Hlavním důvodem je fakt, že daňové příznání v České republice vychází z výkazů sestavených dle českých účetních standardů, a ty se standardy IAS/IFRS stále nejsou dostatečně kompatibilní. Další významnou bariérou, která podniky limituje, je pak skutečnost, že implementace systému IAS/IFRS, sestavování IAS/IFRS zpráv a jejich pravidelný audit je poměrně nákladná záležitost. Dotazníkové šetření jednoznačně potvrdilo, že podniky, jež tento systém užívají, tak nečiní na bázi ekonomického přesvědčení, ale na základě nutnosti a institucionálních opatření. V případě, že by i v České republice bylo podnikům umožněno aplikovat pro daňové a regulační účely IFRS, jako je tomu v případě řady zemí v EU, byla by situace zcela jiná. Stálo by za zvážení, zda by i v České republice mohl hospodářský výsledek vykázaný dle IAS/IFRS sloužit pro stanovení daňového základu. V každém případě je však nadále potřeba alespoň pokračovat v konvergenci českých účetních standardů a právních norem směrem k systému IAS/IFRS, jelikož informace, které o podniku tento systém poskytuje, věrněji a pravdivěji odpovídají skutečnosti a tržním podmínkám.

Další tvrzení vyplývající z průzkumu je, že Česká republika v současné době nedisponuje vhodnými podmínkami pro plošnou implementaci systému IAS/IFRS. Dotazovaní postrádají dostatek jednotných výkladů IAS/IFRS v českém jazyce, dostatek profesionálních a pro ně finančně dostupných institucí věnujících se problematice Mezinárodních účetních standardů. Bylo by vhodné zvýšit povědomí českých podniků o standardech IAS/IFRS, více komunikovat výhody, které tento systém nabízí, provádět pro podniky dostupná, případně i bezplatná školení a semináře a v neposlední řadě by českým podnikům usnadnilo orientaci více materiálů a informací o této problematice v rodném jazyce.

Dotazníkové šetření dále určuje oblasti, které jsou standardy dle respondentů nedostatečně ošetřeny. Jedná se zejména o oblast leasingu, sociálních a environmentálních aspektů, o pojistné smlouvy a všeobecně o finanční nástroje. Rada IASB připomínky a náměty z řad odborné veřejnosti na zlepšení srozumitelnosti standardů a zvýšení věrohodnosti výkazů pravidelně hodnotí a postupně aplikuje v rámci

dílčích novel. Na inovaci některých standardů již IASB pracuje a lze tak očekávat jejich brzkou úpravu. Co však komise a rada IFRS neustále opomíjejí, jsou aspekty sociální a environmentální, které uživatelé stále více požadují. Stálo by za úvahu, zda by jejich začlenění v rámci systému IAS/IFRS bylo možné, a případně navrhnout určitá řešení tohoto problému.

Závěrem lze konstatovat, že problematika společenské odpovědnosti, dobrovolných environmentálních nástrojů, a tedy podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje jsou aktuální oblasti, které podniky ve svých činnostech stále více zohledňují a nezbývá než doufat, že tento trend bude i nadále pokračovat a jednou budou vytvořeny takové podmínky, které umožní jejich plošnou aplikaci.

## Seznam tabulek

Tab. 1: Aplikace IFRS ve vybraných zemích .....	37
Tab. 2: Příklad sestavení horizontální rozvahy dle IAS 1 .....	53
Tab. 3: Příklad sestavení vertikální rozvahy dle IAS 1 .....	54
Tab. 4: Příklad výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IAS 1 .....	57
Tab. 5: Členění respondentů dotazníkového šetření podle velikosti.....	83
Tab. 6: Členění respondentů dotazníkového šetření podle struktury odvětví .....	83
Tab. 7: Odhady dodatečných nákladů vzniklých při přípravě první sady IFRS konsolidované účetní závěrky v závislosti na velikosti obratu .....	89
Tab. 8: Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS? .....	100
Tab. 9: Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)? .....	107
Tab. 10: Katalog environmentálních faktorů .....	120
Tab. 11: Katalog sociálních faktorů .....	126
Tab. 12: Stakeholdeři a jejich očekávání v kontextu udržitelného rozvoje .....	133
Tab. 13: Návrh metodického postupu implementace sociálního a environmentálního účetního výkaznictví .....	162
Tab. 14: Vybrané strategické priority skupiny NWR .....	170
Tab. 15: Matice významnosti vybraných požadavků dle tří atributů skupiny NWR.....	172
Tab. 16: Struktura environmentálního účetního výkazu společnosti NWR.....	178
Tab. 17: Struktura sociálního účetního výkazu společnosti NWR .....	182

## Seznam obrázků

Obr. 1: Grafické znázornění postupu stanovení cíle disertační práce .....	17
Obr. 2: Postup zpracování disertační práce .....	18
Obr. 3: Grafické znázornění postupu zpracování teoretické části disertační práce .....	20
Obr. 4: Grafické znázornění postupu zpracování praktické části disertační práce .....	25
Obr. 5: Vztah mezi regulací, harmonizací a standardizací.....	29
Obr. 6: Deduktivní klasifikace účetních systémů .....	31
Obr. 7: Geografická klasifikace účetních systémů.....	32
Obr. 8: Struktura IASCF .....	42
Obr. 9: Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času.....	49
Obr. 10: Faktory ovlivňující životní úroveň člověka .....	60
Obr. 11: Schéma trvale udržitelného rozvoje.....	62
Obr. 12: Tři základní pilíře pro udržitelný rozvoj podniku v rámci trojúhelníku udržitelnosti.....	66
Obr. 13: Ekonomický úspěch podniku v rámci sociální a environmentální dimenze.....	67
Obr. 14: Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji .....	68
Obr. 15: SBSC v publikacích .....	71
Obr. 16: Příklad integrace udržitelnosti do stávajících čtyř perspektiv .....	72
Obr. 17: Balanced Scorecard s pátou netržní perspektivou .....	73
Obr. 18: Struktura generické Sustainability Balanced Scorecard .....	74
Obr. 19: Vzájemný vztah finančního, sociálního a environmentálního účetnictví s účetnictvím udržitelného rozvoje .....	76
Obr. 20: Členění respondentů dotazníkového šetření podle systému, který při účtování a reportingu používají.....	84
Obr. 21: Jaký byl důvod zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě? .....	85



Obr. 22: Odhady vlivu konverze účetní jednotky k systému IAS/IFRS na výsledek hospodaření .....	86
Obr. 23: S jakými jednorázovými náklady bylo zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě spojeno?.....	87
Obr. 24: Odhady dodatečných nákladů vzniklých při přípravě první sady IFRS konsolidované účetní závěrky v závislosti na velikosti účetní jednotky.....	88
Obr. 25: S jakými problémy se Vaše firma při implementaci IAS/IFRS potýkala? .....	90
Obr. 26: S jakými pravidelnými náklady je spojeno vykazování v souladu s IAS/IFRS ve Vaší firmě?.....	91
Obr. 27: Jaké přínosy pro Vaši firmu vykazování v souladu s IAS/IFRS přineslo?.....	92
Obr. 28: Doporučil(a) byste užívání IAS/IFRS i dalším ekonomickým subjektům? .....	93
Obr. 29: Doporučili byste přechod na IAS/IFRS i ostatním ekonomickým subjektům? ..	94
Obr. 30: Jaké spatřujete výhody ve využívání IAS/IFRS? .....	95
Obr. 31: Jaké spatřujete nevýhody ve využívání IAS/IFRS?.....	96
Obr. 32: Co považujete za největší překážku zavedení IAS/IFRS v českých podnicích? .....	98
Obr. 33: Překážky implementace IFRS u podniků v UK.....	99
Obr. 34: Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS? .....	100
Obr. 35: Jaký si myslíte, že mají české podniky přístup k informacím týkajícím se IAS/IFRS?.....	101
Obr. 36: Jak by se podle Vás mohl přístup českých podniků k IAS/IFRS zlepšit? .....	103
Obr. 37: Domníváte se, že vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS je dostačující?.....	104
Obr. 38: Jaký má podle vás přechod na účtování a vykazování dle IFRS vliv na kvalitu konsolidované účetní závěrky? .....	104
Obr. 39: Jaká oblast je dle Vás systémem IAS/IFRS řešena nedostatečně, popřípadě není řešena vůbec? .....	106

Obr. 40: Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)?.....	107
Obr. 41: Současný model zúčastněných stran.....	131
Obr. 42: Matice významnosti dle tří atributů.....	135
Obr. 43: Struktura uvažovaných stakeholderů skupinou NWR.....	168

## **Seznam použitých zkratek**

BOZP – bezpečnost a ochrana zdraví při práci

CFA - The Chartered Financial Analyst

CSR – Corporate social responsibility

ČSN – Česká státní norma

DJSI – Dow Jones Sustainability Indices

EFRAG – European financial reporting advisory group

EHS – Evropské hospodářské společenství

EMAS – Eco-Management and Audit Scheme

EU – Evropská unie

FASB – Financial accounting standard board

GRI – Global reporting initiatives

IAS – International accounting standard

IASB – International accounting standard board

IASC – International accounting standard committee

IASCF – International accounting standard committee foundation

ICAEW – Institut autorizovaných účetních zalců Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)

IFAC – International Federation of Accountants

IFRIC – International financial reporting interpretation committee

IFRS – International financial reporting standard

IR – Integrated reporting

ISO – International Organization for Standardization

NWR – New World Resources Plc.

SAC – Standards Advisory Council

SEC – Securities and Exchange Commission

SME – Small and Medium Enterprise

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Nations

US GAAP – United states' Generally Accepted Accounting Principles

USA – United states of America

WBCSD - Světová podnikatelská rada pro trvale udržitelný rozvoj (World Business Council for Sustainable Development)

ŽP – Životní prostředí

## Seznam použité literatury

### *Vlastní publikace*

VALLIŠOVÁ, L. Geneze a vývojové trendy procesu harmonizace evropského účetnictví. *The CD of participants' reviewed papers from 13rd International Conference MEKON 2011*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2011. ISBN 948-80-48-2372-0.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Approaches to the Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Conditions of the 21<sup>st</sup> century. *Proceedings of the Annual International Conference on Accounting and Finance (AF 2011) and Annual International Conference on Qualitative and Quantitative Economics Research (QQE 2011)*. Singapore: Global Science and Technology Forum (GSTF), 2011. ISBN 978-981-08-8957-9.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Development and Evaluation of Accounting Harmonization Processes in the Czech Republic with International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards. *Annals and Proceedings of 22nd DAAAM World Symposium*. Vienna: DAAAM International Vienna, 2011. ISSN 1726-9679.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the context of European Harmonization and Standardization. *International Journal on GSTF Business Review*, 2011, č. 1. ISSN 2010-4804.

VALLIŠOVÁ, L. Leasing dle českých právních norem ve srovnání se standardy IAS/IFRS. *Trendy v podnikání 2011: Recenzovaný sborník příspěvků mezinárodní vědecké konference*. Plzeň: ZČU v Plzni, 2011. ISBN 978-80-261-005-5.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Processes of Accounting Harmonization and Standardization in the European Union versus the Sustainability Development Concept. *Proceedings of the 8th European Conference on Management, Leadership and Governance*. Reading: Academic Publishing International Limited, 2012. ISBN 978-1-908272-75-1.

VALLIŠOVÁ, L. Mezinárodní účetní standardy versus koncept udržitelného rozvoje. *Trendy v podnikání 2012: Recenzovaný sborník příspěvků*. Plzeň: ZČU v Plzni, 2012. ISBN 978-80-261-0100-0.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Business Strategy versus the Sustainability Development Concept. *The ECMLG Proceedings*. Záhřeb: Academic conferences and publishing international limited, 2014. ISBN 978-1-910309-77-3.

VALLIŠOVÁ, L. DVOŘÁKOVÁ, L. Implementation of sustainability principles into systems of business management – linking sustainability to business strategy. *Scientific Bulletin of National Mining University*. ISSN 2071-2227. Přijato k publikování (leden 2016).

### **Cizí zdroje**

BENNETT, M. BURRITT, R. SCHALTEGGER, S. *Sustainability accounting and reporting*. Dordrecht: Springer, 2006. ISBN 978-1-4020-4079-5.

BLAŽEK, L. *Koncept modelu stakeholder a konkurent podniku*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislavě, 2005. ISBN 80-225-2107-8.

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

BOWMAN – LARSEN, L. WIGGEN, O. *Responsibility in World Business: Managing Harmful Side-Effects of Corporate Activity*. Washington: United Nations University Press, 2004. ISBN 978-9280811032.

BRAMMER, S. PAVELIN, S. Building a Good Reputation. *European Management Journal*. London: Brunel University, 2004, č. 6, str. 704–713. ISSN 0263-2373.

BRUNDTLAND, G. H. a kol. *Naše společná budoucnost*. Praha: Academia, 1991. ISBN 80-85368-07-2.

BURRITT, R. SCHALTEGGER, S. *Contemporary environmental accounting*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 2000. ISBN 1-874719-35-7.

BUSINESS LEADERS FORUM. *Zveřejňování nefinančních informací*. [on-line]. Business Leaders Forum, 2013. [cit. 20.10.2014]. Dostupné z: <http://www.csr-online.cz/2013/05/05/zverejnovani-nefinancnich-informaci>

CONNOLLY, C. WALL, T. *The implementation of IFRS in the UK devoluted administrations*. Edinburg: ICAS, 2013. ISBN 978-1-904574-94-1.

CONSTRUCTING EXCELLENCE. *Sustainability accounting*. [on-line]. London: Constructing excellence, 2004. [cit. 21.2.2012]. Dostupné z: [http://www.constructingexcellence.org.uk/pdf/fact\\_sheet/sus\\_accounting.pdf](http://www.constructingexcellence.org.uk/pdf/fact_sheet/sus_accounting.pdf)

CROWTHER, D. *Social and Environmental Accounting*. London: Financial Times Prentice Hall, 2000. ISBN 978-0273-6509-28.

DYLLICK, T. HOCKERT, K. Beyond the business case for corporate sustainability. *Business strategy and the environment*. Sydney: John Willey and sons, 2002, č. 11, str. 130–141. ISSN 1099-0836.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, L. LÍBAL, T. *Účetnictví*. Praha: CÍGLER SOFTWARE, a.s., Institut svazu účetních, a. s., LANGMaster GROUP, a. s., 2009. ISBN 978-80-904358-0-3.

EVROPSKÁ KOMISE. *Sustainable development*. [on-line]. Evropská komise, 2009. [cit. 29.10.2014]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/environment/eussd/>

FELDMAN, S. SOYKA, P. AMEER, P. *Does Improving a Firm's Environmental Management system and Environmental Performance Result in a Higher stock Price?* [on-line]. USA: ICF Kaiser International, Inc., 1996. [cit. 13.5.2014]. Dostupné z: [www.icfi.com/publications/doc\\_files/resp\\_pays.pdf](http://www.icfi.com/publications/doc_files/resp_pays.pdf)

FIGGE, F. HAHN, T. SCHALTEGGER, S. WAGNER, M. *The sustainability balanced scorecard-theory and application of a tool for value-based sustainability management*. [on-line]. Lunenburg: Centre for sustainability management, 2002. [cit. 2012-12-05]. Dostupné z: [http://www.pebls.org/files/Publications/Banks/Banks\\_TheSustainably\\_Balanced\\_Scorecard.pdf](http://www.pebls.org/files/Publications/Banks/Banks_TheSustainably_Balanced_Scorecard.pdf)

FREEMAN, R. E. *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman, 1984. ISBN 978-0273019138.

FREEMAN, R. E. The politics of stakeholder theory: Some future directions. *Business Ethics*. 1994 č. 4, str. 409–421. ISSN 2326-7526.

FREEMAN, R. Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. *California Management Review*. Berkeley: University of California, 1983, str. 93–94. ISSN 0008-1256.

GAVUROVÁ, B. Systém Balanced Scorecard v podnikovom riadení. *Ekonomický časopis*. Bratislava: Ekonomický ústav SAV a Prognostický ústav SAV, 2011, č. 59, str. 163. ISSN 0013-3035.

GAVUROVÁ, B. Source Identification of Potential Malfunction of Balanced Scorecard System and Its Influence on System Function. *E+M Ekonomie a Management*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2012, č. 3, str. 73–90. ISSN 1212-3609.

GLUCKAUFOVÁ, D. TOMS, M. Sociálně ekonomická efektivnost a problémy vyhodnocování variant. *Politická ekonomie: teorie, modelování, aplikace*. Praha, 1975, str. 525-534. ISSN 0032-3233

GRAY, R. *Accounting and accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall, 1996. ISBN 9780131758605.

HANSEN, E. SCHALTEGGER, S. *Pursuing Sustainability with the Balanced Scorecard: Between Shareholder Value and Multiple Goal Optimisation*. [on-line]. Lunenburg: Centre for sustainability management, 2012. [cit. 05.01.2013]. Dostupné z: [http://www2.leuphana.de/umanagement/csm/content/nama/downloads/download\\_publicationen/Hansen\\_Schaltegger\\_2012\\_Pursuing\\_Sustainability\\_BSC.pdf](http://www2.leuphana.de/umanagement/csm/content/nama/downloads/download_publicationen/Hansen_Schaltegger_2012_Pursuing_Sustainability_BSC.pdf)

HART, S. Beyond greening: Strategies for sustainable world. *Harvard business review*, 1997, č. 1, str. 66–76. ISSN 0017-8012.

HRDÝ, M. PLACHÁ, D. Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006. *E+M Ekonomie a management*, 2007, č. 2, str. 65–73. ISSN 1212-3609.

HOROVÁ, M. Performance Audit Considering the Sustainability: Approach of the Czech Enterprises. *Proceedings of the 8th European Conference on Management, Leadership and Governance*. Reading: Academic Publishing International Limited, 2012, str. 231–236. ISBN 978-1-908272-75-1.

HYRŠLOVÁ, J. *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku*. [on-line]. Praha: Vysoká škola ekonomie a management, 2009. [cit. 4.3.2012]. Dostupné z: [http://www.enviweb.cz/download/ea/ucetnictvi\\_udrzitelneho\\_rozvoje.pdf](http://www.enviweb.cz/download/ea/ucetnictvi_udrzitelneho_rozvoje.pdf).



HYRŠLOVÁ, J. KUBÁŇOVÁ, M. Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE, 2009, č. 4. ISSN 1802-2200.

IASB. *International financial reporting standards*. [on-line]. London: IASB, 2006. ISBN 978-1-905590-26-1.

ICAEW. *EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive. A report for the European Commission*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2007. [cit. 20.01.2015]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/studies/2007-eu\\_implementation\\_of\\_ifrs.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/2007-eu_implementation_of_ifrs.pdf)

JUDGE, W. LI, S. PINSKER, R. National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance – An International Review*. Praveen Kumar and Alessandro Zattoni, 2010, č. 3, str. 161–174. ISSN: 1467-8683

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 1992. č. 70, str. 71–79. ISSN 0017-8012.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. The Balanced scorecard: translating strategies into action. Boston: *Harvard Business School Press*, 1996. ISSN 978-0875843384.

KISLINGEROVÁ, E. *Podnik v časech krize*. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3136-0.

KOMISE AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Aktuality z IFRS*. [on-line]. Komise auditorů ČR, 2010. [cit. 1.11.2010]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/article.asp?nDepartmentID=181&nArticleID=1024&nLanguageID=1>

KOMISE AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Čtvrtá směrnice Rady*. [on-line]. Komise auditorů ČR, 2007. [cit. 05.11.2010]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/01978L0660-20070101-cs.pdf>

KOMISE AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Sedmá směrnice Rady*. [on-line]. Komise auditorů ČR, 2007. [cit. 09.11.2010]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/01983L0349-20070101-cs.pdf>

KOMISE AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Narižení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002*. [online]. Komise auditorů ČR, 2002. [cit. 19.11.2010]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/narizeniEU/Narizeni\\_1606\\_cesky2.doc](http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/narizeniEU/Narizeni_1606_cesky2.doc)

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*. Praha: Polygon, 1999. ISBN 80-85967-98-7.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-062-2.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept IAS/IFRS*. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D. Důvody pro přijetí IFRS: ekonomické nebo institucionální? *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE, 2010, č. 4, str. 90–95. ISSN: 1802-2200.

KRECHOVSKÁ, M. TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, P. Sustainability and its Integration into Corporate Governance Focusing on Corporate Performance Management and Reporting. *Procedia Engineering*. Amsterdam: Elsevier, 2014, str. 1144–1151. ISSN: 1877-7058.

MILES, S. Stakeholder Definitions: Profusion and Confusion. *EIASM 1st interdisciplinary conference on stakeholder, resources and value creation*. Barcelona: University of Navarra, 2011. ISSN 2295-1660.

MITCHELL, R. K. AGLE, B. R. WOOD, D. J. Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, 1997, str. 853–886. ISSN 0363-7425.

MLÁDEK, R. *IFRS policies and procedures*. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

MOLLER, A. SCHALTEGGER, S. The sustainability balanced scorecard as a framework for eco-efficiency analysis. *The Journal of Industrial Ecology*. Yale University, 2005, č. 4. ISSN 1530-9290.

MŽP ČR, *Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví*. [online]. MŽP ČR, 2002. [cit. 20.12.2014]. Dostupné z: [http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika\\_metodicky\\_pokyn\\_cz.pdf](http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika_metodicky_pokyn_cz.pdf)

MŽP ČR. *Místní Agenda 21*. [on-line]. MŽP ČR. [cit. 5.1.2013]. Dostupné z: [http://www.mzp.cz/cz/mistni\\_agenda\\_21](http://www.mzp.cz/cz/mistni_agenda_21).

NEW WORLD RESOURCES. *Otázky a odpovědi pracovníků udržitelného rozvoje*. [online]. New world resources, 2010. [cit. 05.01.2013]. Dostupné z: <http://www.newworldresources.eu/cs/udrzitelnost/prehled/otazky-a-odpovedi-pracovniku-udrzitelneho-rozvoje>

NEW WORLD RESOURCES. *NWR Plc Sustainability Report 2013*. [on-line]. New world resources, 2013. [cit. 05.03.2015]. Dostupné z: <http://www.newworldresources.eu/en/sustainability/sustainability-report-2013>

PHILIPS, R. *Stakeholder Theory and Organizational Ethics*. Berrett-Koehler Publishers, 2003. ISBN 1-57675-268-2.

RAPPAPORT, A. *Creating Shareholder Value: A Guide for Managers and Investors*. New York: Free Press, 1997. ISBN 978-0684844107.

ROHM, H. *Link sustainability to corporate strategy using the balanced scorecard*. [on-line]. Balanced Scorecard, 2010. [cit. 05.01.2013]. Dostupné z: <http://www.balancedscorecard.org/Portals/0/PDF/LinkingSustainabilitytoCorporateStrategyUsingtheBalancedScorecard.pdf>

ROOME, N. *Sustainability strategies for industry: the future of corporate practice*. Washington: Island Press, 1998. ISBN 1-55963-599-1.

RYNDA, I. Co je a co není trvale udržitelný rozvoj. *EKO (Ekologie a společnost)*. Praha: ČNTL, 1997, č. 2/97. ISSN 1210-4728.

SCHALTEGGER, S. STURM, A. Okologische Rationalität: Ansatzpunkte zur Ausgestaltung von ökologieorientierten Managementinstrumenten. *Die Unternehmung*, 1990, č. 4, str. 273–290. ISSN 0042-0590.

SCHALTEGGER, S. WAGNER, M. *Managing sustainability performance measurement and reporting in an integrated manner in sustainability accounting and reporting*. Dordrecht: Springer, 2006. ISBN 978-1-4020-4974-3.

SOYKA, P. *Creating a Sustainable Organization*. New Jersey: FT Press, 2011. ISBN 9780132874434.

- SRDIĆ, A. ŠELIH, J. Integrated quality and sustainability assessment in construction: a conceptual model. *Technological and Economic Development of Economy*. Vilnius: Technical university, 2011, 17(4), str. 611–626. ISSN 2029-4913
- SVENDSEN, A. *The Stakeholder Strategy: Profiting from Collaborative Business Relationships*. Oakland: Berrett-Koehler Publishers, 1998. ISBN 978-1576750476.
- SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada. 2009. ISBN 978-80-247-3494-1.
- THE SIGMA PROJECT. *The Sigma Guideline – toolkit*. [on-line]. The Sigma project, 2003. [cit. 05.01.2013]. Dostupné z: <http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/SIGMASustainabilityAccounting.pdf>.
- UNITED NATIONS. *Report of the United Nations Conference on Environment and Development*. [on-line]. Rio de Janeiro, 1992. [cit. 20.10.2014]. Dostupné z: <http://www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm>
- VACÍK, E. Zvyšování výkonnosti ve veřejné správě nástroji strategického řízení. *E+M Ekonomie a Management*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2007, č. 4. ISSN 1212-3609.
- WAGNER, M. *A review of empirical studies concerning the relationship between environmental and economic performance*. Lunenburg: Centre for sustainability management, 2001. ISBN 978-3935-6300-16.
- WEISS, J. W. *Business Ethics: A Stakeholder and Issues Management Approach*. UK: Cengage Learning. 2008. ISBN 978-0324589733.
- WILHELM, K. *Making Sustainability Stick: The Blueprint for Successful Implementation*. Pearson: FT Press, 2013. ISBN 978-0133445572.
- ZINGALES, F. HOCKERTS, K. *Balanced scorecard and sustainability: examples from literature and practice*. [on-line]. Mpower, 2003. [cit. 20.01.2013]. Dostupné z: <http://www.mpowerasia.com/pdf/BSC%20and%20Sustainability.pdf>.
- ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4.

## ***Ostatní zdroje***

§ 6 zákona č. 17/1992 Sb., o ochraně životního prostředí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Agenda 21. Příloha II dokumentu “Report of the UN Conference on Environment and Development”, 1992. Česky vydalo MŽP, 1998.

ČSN EN ISO 14001:2005 – Systémy environmentálního managementu – Požadavky s návodem pro použití

CFA Institute, 2012. Dostupné z: <https://www.cfainstitute.org>

DJSI, 2015. Dostupné z: <http://www.sustainability-indices.com/>

GRI, 2014. Dostupné z: <https://www.globalreporting.org>

IFAC, 2012. Dostupné z: <http://www.ifac.org>

Integrated reporting, 2014. Dostupné z: <http://www.theiirc.org/>

UNCTAD, 2008. Dostupné z: <http://unctad.org>

## **Seznam příloh**

Příloha A: Výzkumné záměry autora

Příloha B: Dotazník na téma „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“

Příloha C: Environmentální účetní výkaz společnosti New World Resources Plc.

Příloha D: Sociální účetní výkaz společnosti New World Resources Plc.

## Příloha A: Výzkumné záměry autora

- Řešitel projektu Interního grantu fakulty ekonomické, Katedry financí a účetnictví s názvem Rozvoj teorie účetního systému z interdisciplinárního hlediska, rok řešení 2011.
- Řešitel projektu SVK2-2011-004 Současné výzvy v řízení a ekonomice podniku, rok řešení 2011.
- Řešitel projektu SGS-2012-022 Rozvoj teorie a praxe finančního řízení, rok řešení 2012.
- Řešitel projektu SGS-2013-040 Paradigma vývoje v 21. století a jeho vliv na chování ekonomických subjektů, rok řešení 2013.
- Řešitel projektu SGS-2013-040 Paradigma vývoje v 21. století a jeho vliv na chování ekonomických subjektů, rok řešení 2014.
- Řešitel projektu SGS-2015-021 Rozvoj přístupů finančního řízení jako nástroje růstu hodnoty firmy, rok řešení 2015.
- Řešitel projektu SGS-2015-019 Dopady aktuálních právních, daňových, účetních a sociálních změn na soukromé podniky a veřejný sektor v kontextu rekonstrukce soukromého práva, rok řešení 2015.

Příloha B: Dotazník na téma „Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice“

# **Dotazník**

**na téma**

## **Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví u právnických a fyzických osob v České republice**

Tento dotazník si klade za cíl zjistit současný stav zkoumané problematiky Mezinárodních účetních standardů / standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS v prostředí právnických a fyzických osob v České republice.

Odpovědět na následující otázky můžete jednou nebo více možnostmi, přičemž u některých je požadována bližší specifikace. V případě jakýchkoli dotazů nás prosím kontaktujte prostřednictvím e-mailu na adrese [lbuzkova@kfu.zcu.cz](mailto:lbuzkova@kfu.zcu.cz), popř. na tel čísle: +420 724 525 230.

Tento dotazník lze odeslat poštou nebo elektronicky na výše uvedený e-mail.

Děkujeme za váš čas!



# 1. část - Obecná vstupní data

## • 1.1 Jaká je právní forma podnikání Vaší společnosti?

Vyberte jednu odpověď z následujících možností:

- Fyzická osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění
- Veřejná obchodní společnost
- Komanditní společnost
- Společnost s ručením omezeným
- Akciová společnost
- Družstvo
- Příspěvková organizace
- Jiná

## • 1.2 Jaká je hlavní oblast podnikání Vaší společnosti dle klasifikace OKEČ?

Vyberte jednu z následujících možností v seznamu oblastí dle OKEČ:

písmeno a číslo OKEČ:  [Seznam oblastí dle OKEČ](#)

## • 1.3 Kolik měla Vaše společnost v předešlém roce zaměstnanců?

Vyberte jednu odpověď z následujících možností:

- 1–10
- 11–50
- 51–250
- 250 a více

## • 1.4 Jaký byl roční obrat Vaší společnosti v předešlém roce?

Vyberte jednu odpověď z následujících možností:

- do 2 mil. EUR (cca 50 mil. Kč)
- 2–10 mil. EUR (cca 50–250 mil. Kč)
- 10–50 mil. EUR (cca 250–1 250 mil. Kč)
- nad 50 mil EUR (nad cca 1 250 mil. Kč)

• **1.5 Jaké jsou mezinárodní aktivity Vaší společnosti?**

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností:*

- Snažíme se zakládat obchodní zastoupení v zahraničí / máme v zahraničí pobočku.
- Jsme z části / 100 % vlastněni zahraniční společností.
- Máme významné dodavatele/odběratele v zahraničí.
- Nemáme žádné významné vztahy se zahraničím.
- Jiné

• **1.6 Jaká je Vaše postavení/funkce ve Vaší společnosti?**

*Vyberte jednu odpověď z následujících možností:*

- Majitel/jednatel
- Finanční ředitel
- Controller/Účetní
- Jiná funkce

• **1.7 Jak velké je účetní/controllingové oddělení ve Vaší společnosti?**

*Vyberte jednu odpověď z následujících možností:*

- do 5 osob
- 5–10
- 10–20
- Více

## 2. část – IAS/IFRS ve vaší firmě

*Pokud nevedete účetnictví a výkaznictví dle IAS/IFRS, přejděte rovnou na 3. část.*

### • 2.1 Jaký byl důvod zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě?

*Vyberte alespoň jednu odpověď z následujících možností:*

- Požadováno Zákonem o účetnictví
- Podřízení se požadavkům mateřské společnosti
- Požadováno odběrateli/dodavateli
- Dobrovolně
- Z jiného důvodu

### • 2.2 S jakými jednorázovými náklady bylo zavedení IAS/IFRS ve Vaší firmě spojeno? V jaké výši?

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností, uveďte jejich přibližnou výši:*

- Rekvalifikace zaměstnanců (externí i interní) ve výši
- Odměna externí společnosti za zavedení IAS/IFRS ve firmě (poradenství, mzdové náklady) ve výši
- Změna, nákup nových informačních technologií, software ve výši
- Materiálové náklady (publikace, přístup na internetové stránky iasb.org a další) ve výši
- Organizační náklady spojené s náborem, propuštěním zaměstnanců a další ve výši
- Jiné náklady  ve výši
- Jiné náklady  ve výši
- Jiné náklady  ve výši

### • 2.3 Jak dlouho proces implementace IAS/IFRS ve Vaší společnosti trval?

*Uvádějte v měsících:*

• **2.4 S jakými problémy se Vaše firma při implementaci IAS/IFRS potýkala?**

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností:*

- Nedostatečné znalosti zaměstnanců
- Nedostatek vzdělávacích materiálů v češtině
- s jinými problémy
- s jinými problémy
- s jinými problémy
- s jinými problémy

• **2.5 S jakými pravidelnými náklady je spojeno vykazování v souladu s IAS/IFRS ve Vaší firmě? Jaká je jejich roční výše?**

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností, uveďte jejich přibližnou výši:*

- Pravidelné doškolení zaměstnanců (externí i interní) ve výši
- Pravidelné odměna externí společnosti za poradenství IAS/IFRS ve výši
- Náklady na informační technologie, software ve výši
- Materiálové náklady (publikace, přístup na internetové stránky iasb.org atd.) ve výši
- Mzdové náklady ve výši
- Náklady na audit  ve výši
- Jiné náklady  ve výši
- Jiné náklady  ve výši
- Jiné náklady  ve výši
- Jiné náklady  ve výši

- **2.6 Jaké přínosy pro Vaši firmu vykazování v souladu s IAS/IFRS přineslo?**

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností, ohodnotte známkou 1 – rozhodně ano, 2 – spíše ano.*

- Snazší přístup ke kapitálu ve výši
- Snazší přístup k úvěrům ve výši
- Možnost obchodování na burze cenných papírů ve výši
- Lepší rozhodování managementu ve výši
- Lepší důvěryhodnost u obchodních partnerů ve výši
- Přístup na zahraniční trhy ve výši
- Zlepšení dobrého jména podniku u široké veřejnosti ve výši
- Jiné  ve výši
- Jiné  ve výši

- **2.7 Doporučil(a) byste užívání IAS/IFRS i dalším ekonomickým subjektům?**

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

### **3. část – Váš názor na IAS/IFRS**

- **3.1 Jaké spatřujete výhody ve využívání IAS/IFRS?**

- **3.2 Jaké spatřujete nevýhody ve využívání IAS/IFRS?**

- **3.3 Co považujete za největší překážku zavedení IAS/IFRS v českých podnicích?**

- **3.4 Jaké si myslíte, že jsou znalosti/povědomí právnických a fyzických osob v oblasti IAS/IFRS?**

*Vyberte jednu odpověď z následujících možností:*

Velmi dobré

Dobré

Nevím

Spíše špatné

Špatné

- **3.5 Jaký si myslíte, že mají české podniky přístup k informacím týkajících se IAS/IFRS?**

*Vyberte jednu odpověď z následujících možností:*

Velmi dobré

Dobré

Nevím

Spíše špatné

Špatné

- **3.6 Jak by se podle Vás mohl tento přístup českých podniků k IAS/IFRS zlepšit?**

- **3.7 Domníváte se, že vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených dle IAS/IFRS je dostačující?**

*Vyberte jednu odpověď z následujících možností:*

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

- **3.8 Pokud je vaše odpověď na předchozí otázku záporná, prosím uveďte oblasti, ve kterých spatřujete sníženou vypovídací schopnost.**

- **3.9 Jaká oblast je dle Vás systémem IAS/IFRS řešena nedostatečně, popřípadě není řešena vůbec?**

*Vaše odpovědi ohodnoťte známkou 1 – 3 (1 – je to stěžejní oblast, 2 – velmi mi to chybí, 3 – chybí mi to):*

- Oblast leasingu v hodnotě
- Oblast pojistných smluv v hodnotě
- Oblast sociálních aspektů v hodnotě
- Oblast environmentálních aspektů v hodnotě
- Jiná  v hodnotě
- Nevím

- **3.10 Slyšel(a) jste o projektu IFRS for SME (Small and Medium Enterprises)?**

## **4. část – Shrnutí**

- **4.1 Na tento výzkum mám názory:**

*Vyberte jednu nebo více odpovědí z následujících možností:*

- Chci být seznámen s výsledky výzkumu
- Mám zájem spolupracovat s akademickou půdou a vzájemně řešit problémy z praxe
- Mám jiný názor či připomínku

Pro případ, že chcete být dále informován, uveďte své jméno, jméno společnosti, popřípadě kontakt na vás. (nebude v dotazníku uvedeno, poslouží pouze za účelem, abyste mohli být dále informováni).

**Ještě jednou děkujeme**

**za váš čas**

**strávený u dotazníku!**



Příloha C: Environmentální účetní výkaz společnosti New World Resources Plc.

<b>ENVIRONMENTÁLNÍ ÚČETNÍ VÝKAZ SPOLEČNOSTI NEW WORLD RESOURCES PLC. V PLNÉM ROZSAHU KE DNI 31.12.2013</b>			
<b>Management a organizační zabezpečení</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
EG1	Celkový počet/podíl zaměstnanců environmentálního managementu, pracovníků věnujících se environmentálním aspektům (počet/%)	Údaj není k dispozici	
<b>Užití a nakládání s přírodními zdroji</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
<b>Materiál/ Těžba</b>			
EM1	Spotřeba dílčích materiálů (kovy) (t)	59 319	65 149
	Spotřeba dílčích materiálů (dřevo) (t)	71 981	45 741
	Spotřeba dílčích materiálů (plastické hmoty) (t)	896	1 151
	Spotřeba dílčích materiálů (pryžové hmoty) (t)	665	576
	Spotřeba dílčích materiálů (oleje a maziva) (t)	1 132	1 429
	Spotřeba dílčích materiálů (chemické látky) (t)	14 836	18 139
	Spotřeba dílčích materiálů (vápenec) (t)	4 564	10 083
	Spotřeba dílčích materiálů (flotační činidla) (t)	882	694
	Spotřeba dílčích materiálů (flokulanty) (t)	9 152	10 861
	Spotřeba dílčích materiálů (stavební materiály) (t)	18	17
EM3	Počet dolů na uhlí	4	4
	Objem těžby uhlí (koksovatelné / PCI / Energetické) (tis. t)	4 277 / 342 / 419	4 994 / 350 / 5 865

	Odvedené úhrady z vytěženého nerostu (mil. Kč)	Údaj není k dispozici	114,5
EM9	Vynaložené investice s cílem snížení materiálové spotřeby při výrobě / zvýšení ekologičnosti těžby (Kč)	Údaj není k dispozici	
Voda			
EM10	Celková spotřeba vody (povrchová/pitná) (tis. m <sup>3</sup> )	12 359 / 833	14 910 / 906
EM11	Podíl recyklované a znovu použité vody (%)	62	56
EM12	Vynaložené investice na zlepšení hospodaření s vodou (mil. Kč)	Údaj není k dispozici	18,5
Energie			
EM13	Spotřeba ropných produktů (benzín, nafta, plyn) (tis. GJ)	3,4 / 137 / 10,7	3,8 / 141 / 10,2
EM15	Spotřeba elektrické energie (tis. GJ)	2306	2562
EM16	Spotřeba dalších přímých energií (stlačený vzduch, pára, teplo) (tis. GJ)	420 / 261 / 915	487 / 303 / 989
EM17	Spotřeba obnovitelné energie (ze slunce, větru, oceánu, vodní síly, biomasy, z geotermálních zdrojů, biopaliv a z vodíku získaného z obnovitelných zdrojů) (tis. GJ)	Údaj není k dispozici	
EM19	Vynaložené investice s cílem snížení energetické náročnosti (Kč)	Údaj není k dispozici	
<b>Výstupy: Emise, splašky, odpady a poskytované produkty a služby</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Emise do vzduchu			
EV1	Emise polyaromatických uhlovodíky (t)	0,053	0,059
EV3	Emise CO <sub>2</sub> ekviv. (t)	1,159	1,189
	Emise CO (t)	106	95

	Emise SO <sub>2</sub> (t)	55	83
	Emise NO <sub>x</sub> v(t)	129	216
EV4	Emise prachu a prachových částic (t)	154	180
EV7	Poplatky a daně za znečišťování ovzduší (Kč)	Údaj není k dispozici	
EV8	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vzduchu (mil. Kč)	15	2
Emise do vody			
EV12	Celkový objem odpadních vod (veřejné vodoteče, odpadní vody vč. důlní, dočištění) (tis. m <sup>3</sup> )	139/ 9022/ 722	149/ 9074/ 648
EV13	Poplatky a daně za vypouštění odpadních vod (Kč)	Údaj není k dispozici	
EV14	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do vody a snížení množství vypouštěných odpadních vod (Kč)	Údaj není k dispozici	
Emise do půdy			
EV19	Množství vyprodukovaného běžného (bezpečného) odpadu, podle druhu a způsobu jeho likvidace (recyklace, spalování, skládkování) (tis. t)	34,8	48,8
EV20	Množství vyprodukovaného nebezpečného odpadu (t)	642	776
EV22	Zpětné využití a recyklace odpadu (t)	22,2	33,9
	Celkové množství odpadů předaných jiným společností k likvidaci (skládkování/spalovny) (t)	14,5	15,7
EV23	Poplatky a daně za ukládání odpadů (Kč)	Údaj není k dispozici	
EV24	Vynaložené investice s cílem snížení emise výše uvedených částic do půdy a zvýšení ekologičnosti nakládání s odpady (Kč)	Údaj není k dispozici	
Výrobky a služby			
EV27	Vliv poskytovaných výrobků a služeb na životní prostředí	Katalog	Katalog

	a biodiverzitu	uhlí a koksu	uhlí a koksu
EV28	Vynaložené investice na zmírnění negativního vlivu poskytovaných služeb a produktů na životní prostředí (Kč)	Údaj není k dispozici	
<b>Ostatní: logistika, dodavatelsko-odběratelský řetězec, biodiverzita, dodržování platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, investice na ochranu životního prostředí</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Logistika			
EO1	Způsob a dopady přepravy materiálu a produktů	Železnice	Železnice
EO2	Vynaložené investice na zmírnění dopadů přepravy na životní prostředí (Kč)	Údaj není k dispozici	
Dodavatelsko-odběratelský řetězec			
EO3	Popis a charakter významných dodavatelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí (slovní vyjádření)	Údaj není k dispozici	
EO4	Popis a charakter významných odběratelů a jejich vztah k ochraně životního prostředí (slovní vyjádření)	Údaj není k dispozici	
Biodiverzita			
EO5	Poloha a rozloha pozemků v majetku či nájmu organizace, které jsou ovlivněny těžbou (ha)	8 400	8 400
	Celková rekultivovaná plocha (ha)	126	64
EO6	Popis a rozsah vlivu podnikových činností na chráněné živočišné a rostlinné druhy v oblasti působení organizace (název, vliv, stupeň ochrany)	Dokumen- tace EIA	Dokumen- tace EIA
EO7	Investice na likvidaci a zahlazení následků hornické činnosti (mil. Kč)	6,961	141
Dodržování environmentálních zákonů			
EO8	Pokuty, penále a sankce za nedodržení platných environmentálních norem, zákonů vyhlášek a předpisů, včetně nákladů případného nápravného opatření (mil. Kč)	Údaj není k dispozici	332

EO9	Počet podaných/vyřízených žádostí o přiznání důlní škody	Údaj není k dispozici	689 / 610
Investice			
EO10	Investice na školení a vzdělávání zaměstnanců v oblasti životního prostředí (Kč/na kmenového zaměstnance)	Údaj není k dispozici	

## Příloha D: Sociální účetní výkaz společnosti New World Resources Plc.

<b>SOCIÁLNÍ ÚČETNÍ VÝKAZ SPOLEČNOSTI NEW WORLD RESOURCES PLC.</b>			
<b>V PLNÉM ROZSAHU</b>			
<b>KE DNI 31.12.2013</b>			
<b>Management a organizační zabezpečení</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
SG1	Celkový počet/podíl zaměstnanců věnujících se sociálním aspektům (počet, %)	Údaj není k dispozici	
<b>Pracovně právní vztahy</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Pracovníci			
SL0	Celkový počet kmenových zaměstnanců	12 369	13 844
	Celkový počet zaměstnanců dodavatelských firem	3 704	4 539
	Průměrná měsíční mzda (Kč)	35 735	37 149
SL2	Počet pracovních smluv na dobu určitou/neurčitou	131 / 15 795	313 / 18 070
SL3	Počet pracovních smluv na plný/částečný úvazek	15 905 / 11	18 369 /14
SL4	Segmentace zaměstnanců podle pohlaví (muži/ženy)	14 983 / 942	17 322 / 1 085
	Segmentace zaměstnanců podle věku (do 30 / 30–50 / nad 50)	1 483 / 10 359 / 4 083	2 122 / 12 003 / 4 397
SL5	Nabízené zaměstnanecké benefity celkem v peněžním vyjádření a jejich členění dle jednotlivých pracovišť a typu úvazku	Ano	Ano
SL6	Celkový podíl dobrovolné fluktuace (%)	1,24	0,85
	Počty propouštěných zaměstnanců (neomluvené absence / jiný	49 / 3	76 / 1

	důvod)		
Podpora a vzdělávání zaměstnanců			
SL8	Průměrný počet hodin školení na kmenového zaměstnance	11,4	17
SL11	Podpora propouštěných zaměstnanců (outplacement) a bývalých zaměstnanců v důchodu (ano/ne, název)	Ano (Nová šichta)	Ano (Nová šichta)
Bezpečnost a ochrana zdraví při práci			
SL15	Počet/podíl zaměstnanců zapojených do sledování BOZP (počet, %)	Údaj není k dispozici	
SL16	Celkový počet pracovních úrazů nad 3 dny pracovní neschopnosti	212	245
	Celkový počet pracovních úrazů s následkem smrti	2	5
	Koeficient úrazové četnosti nad 3dny pracovní neschopnosti (Lost Time Injury Frequency Rate, LTIFR)	7,2	7,45
	Četnost absencí (počet zameškaných dní na 200 000 hodin)	1 851	1 661
SL17	Četnost onemocnění z povolání (Occupational Disease Rate, ODR)	0,56	0,56
SL19	Počet a délka školení BOZP (počet, hodina)	Údaj není k dispozici	
SL20	Výdaje na ochranné pracovní prostředky (mil. Kč)	83	Údaj není k dispozici
SL21	Pokuty za nedodržování zákonů v oblasti BOZP (tis. Kč)	Údaj není k dispozici	1050
SL22	Investice na zvýšení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (tis. Kč)	250	921
Vztahy na pracovišti			
SL28	Pokrytí zaměstnanců kolektivními smlouvami (%)	99,8	99,6
	Počet odborových organizací	5	5
	Délka výpovědní lhůty (den)	60	60
<b>Ochrana spotřebitelů</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období

Bezpečnost a zdraví spotřebitelů			
SC1	Hodnocení zdravotních a bezpečnostních rizik nabízených produktů a služeb v jednotlivých fázích životního cyklu (ano/ne)	ano ve všech	ano ve všech
SC2	Celkový počet případů nedodržování zákonů, norem a kodexů týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb (pokuta, napomenutí) a nerespektování dobrovolně přijatých opatření	0	0
SC3	Celková výše pokut a sankcí za nedodržování zákonů a norem týkajících se zdravotní bezpečnosti nabízených produktů a služeb (Kč)	0	0
Komunikace se spotřebiteli			
SC4	Rozsah a výčet informací o poskytovaných výrobcích a službách (slovní vyjádření)	Katalog uhlí a koksu	Katalog uhlí a koksu
SC8	Počet a charakter stížností a reklamací zákazníků (slovní vyjádření)	Údaj není k dispozici	
<b>Dodržování lidských práv</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Diskriminace			
SR1	Celkový počet případů a způsobů diskriminace (pohlaví, rasa, národnost, náboženství, politické přesvědčení, ...) včetně způsobů nápravy	Údaj není k dispozici	
SR2	Počet vyřešených případů diskriminace	Údaj není k dispozici	
<b>Vliv na společnost a místní komunitu</b>		Běžné účetní období	Minulé účetní období
Komunita			
SS1	Způsob a postup hodnocení vlivu společnosti na místní komunitu, počet ovlivněných osob (slovní vyjádření)	-	CSR research, 2012



SS3	Investice na podporu a rozvoj místní komunity, finanční a nefinanční příspěvky na veřejné aktivity (mil. Kč)	169	204
Veřejná politika			
SS6	Celková hodnota příspěvků politickým uskupením (Kč)	Údaj není k dispozici	
Dodržování právních předpisů v sociální oblasti			
SS8	Počet a charakter případů porušování zákona a předpisů	Údaj není k dispozici	
SS9	Finanční a nefinanční sankce za porušování zákona a předpisů	Údaj není k dispozici	