

# INFORMACE O ENVIRONMENTÁLNÍCH NÁKLADECH A ZÁVAZCÍCH VE FINANČNÍCH VÝKAZECH PODNIKU

Jaroslava Hyršlová

Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu,  
Fakulta chemicko-technologická, Univerzita Pardubice

Liběna Tetřevová

Ústav ekonomie, Fakulta ekonomicko-správní, Univerzita Pardubice

*Accounting for environmental costs and liabilities has become increasingly relevant to enterprises because how an enterprise's environmental performance affects its financial health is of increasing concern to investors, creditors, governments and the public at large. Since the late 1980s, ISAR has given extensive attention to issues relating to environmental accounting. The purpose of the recommendations is to provide assistance to enterprises, regulators and standard - setting bodies on what is considered best practice in accounting for environmental transactions and events in the financial statements.*

Naléhavým ekonomickým, sociálním i politickým problémem se na celém světě stalo znečišťování životního prostředí. Tento problém se dotýká celé společnosti i jejich jednotlivých subjektů. Klíčovými ekonomickými subjekty, které významně ovlivňují kvalitu životního prostředí, jsou podniky. Pro podniky je proto stále významnější sledovat, vyhodnocovat a řídit dopady svých činností, ale i svých výrobků a služeb na životní prostředí. Věnuje-li podnik pozornost environmentálním dopadům, musí se zaměřit také na sběr, zaznamenávání, hodnocení a vykazování informací o finančních dopadech, které jsou vyvolány jeho působením na životní prostředí. Uvedené dopady však nejsou předmětem zájmu pouze podnikového managementu, ale informace vyžadují i další zainteresované skupiny.

V příspěvku je nejprve vymezen pojem environmentální účetnictví, přičemž pozornost je dále zaměřena pouze na environmentální finanční účetnictví a v jeho rámci pak na informace o environmentálních nákladech a závazcích ve finančních výkazech podniku.

## 1. Vymezení pojmu "environmentální účetnictví"

V souvislosti s potřebou sbírat, zaznamenávat, vyhodnocovat a předávat informace související s působením podniku na životní prostředí se mluví o environmentálním účetnictví.

V zahraniční literatuře [1] je termín **environmentální účetnictví** používán v následujícím kontextu (viz Tab.1).

Tab. 1: Typy environmentálního účetnictví

Typ environmentálního účetnictví	Zaměření	Uživatelé
1. národní účetnictví	národ, stát	Externí
2. finanční účetnictví	podnik	Externí
3. manažerské účetnictví	podnik, divize, zařízení, výrobní řady, systém	Interní

**Národní účetnictví** je bohatým, vzájemně provázaným systémem informací o národním hospodářství. Poskytuje informace např. o výši hrubého domácího produktu, který je vyjádřením toků zboží a služeb hospodářstvím a je velmi často považován za klíčový ukazatel společenského blahobytu. Environmentální účetnictví, používané v tomto kontextu, se týká národní ekonomiky.

**Environmentální národní účetnictví** je např. zdrojem informací (ve fyzikálním i peněžním vyjádření) o spotřebě národních přírodních zdrojů, a to obnovitelných i neobnovitelných. V tomto kontextu by mohlo být označováno i jako "účetnictví přírodních zdrojů".

**Finanční účetnictví** představuje systém informací o majetku podniku, zdrojích jeho financování a o úrovni jeho hospodaření (o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku), přičemž se zaměřuje na daný subjekt jako celek. Finanční účetnictví má svým uživatelům poskytovat informace o finanční situaci podniku - hospodářském výsledku, rentabilitě, aktivitě, stabilitě, solventnosti i likviditě.

Finanční účetnictví plní celou řadu funkcí, např.:

- zachycuje uskutečněné hospodářské jevy;
- umožňuje využívat informace o hospodářských jevech, které se uskutečnily v minulosti, k ovlivňování budoucnosti (jako východisko pro rozhodovací procesy);
- je důkazním prostředkem při vedení sporů, zejména mezi věřiteli a dlužníky;
- slouží jako základ pro výpočet daňových povinností;
- slouží jako podklad pro hodnocení úspěšnosti managerů podniku.

Podstatnou funkcí, kterou plní finanční účetnictví, je funkce informační, neboť finanční účetnictví sděluje různým uživatelům (především externím) informace potřebné pro jejich rozhodování. Je třeba, aby se jednalo o informace relevantní, srozumitelné, spolehlivé a srovnatelné. Uživatelů informací z finančního účetnictví je celá řada. Jedním z významných uživatelů jsou vlastníci, kteří mají zájem zhodnotit své investice, a tak se snaží získat informace o jejich výnosnosti i případných rizicích s nimi spojených. Dalšími uživateli jsou finanční věřitelé, předmětem jejich zájmu je schopnost podniku zajistit návratnost zapůjčených finančních prostředků. Dodavatelé soustředí pozornost na schopnost podniku splácet své závazky; zákazníci se zajímají o dlouhodobou prosperitu podniku. Předmětem zájmu zaměstnanců je zejména jistota jejich zaměstnání a výše mezd. Informacím o současné i předpokládané finanční situaci podniku, o jeho cílech a záměrech věnuje pozornost i široká veřejnost, a to zejména v místě působení podniku, neboť ekonomická úroveň regionu je závislá na ekonomické síle jeho podniků. Významnou skupinu uživatelů informací z finančního účetnictví tvoří vláda a její orgány (finanční úřady, Český statistický úřad, Komise pro cenné papíry atd.). Také konkurenční podniky využívají informace z finančního účetnictví svých konkurentů např. ke stanovení své podnikatelské strategie.

**Environmentální finanční účetnictví** poskytuje informace o environmentálních závazcích a finančně podstatných (rozhodujících) nákladech souvisejících s dopady podnikových výrobků, činností a služeb na životní prostředí.

**Manažerské účetnictví** pak podle české odborné literatury [4] představuje systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu - eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, které mají napomoci řídicím pracovníkům při jejich

rozhodování a řízení. Manažerské účetnictví je vymezeno velice široce, a to nejenom ve smyslu předmětu zobrazení (mělo by systematicky postihnout ekonomickou realitu v celé její složitosti), ale i z hlediska použitých metodicko - technických prostředků (téměř se stírají rozdíly mezi zobrazením reality pomocí tradičních metodických prvků účetnictví, její analýzou, uskutečněnou na základě integrace účetních informací s kalkulacemi a rozpočtováním, a variantami na budoucí řešení, ve kterých jsou tyto informace zpracovány i pomocí matematicko - statistických metod, metod operačního výzkumu apod.). Informace plynoucí z manažerského účetního systému jsou využívány různými způsoby:

- pro plánování a přikazování;
- jako informační zdroj pro řešení různých rozhodovacích úloh (např. úlohy typu "nakoupit nebo vyrobit"), pro investiční rozhodování, pro výrokové a cenové kalkulace, pro navrhování (projektování) výrobků a procesů, pro tvorbu strategií apod.;
- pro controlling a motivování chování s cílem zlepšit podnikatelské výsledky.

**Environmentální manažerské účetnictví** by tedy mělo poskytovat především informace o nákladech souvisejících s působením podnikových výrobků, činností a služeb na životní prostředí a o environmentálním profilu podniku, které by měly být východiskem pro podnikatelská rozhodnutí a činnosti na všech úrovních řízení.

## 2. Environmentální finanční účetnictví

Environmentální finanční účetnictví (jako součást finančního účetnictví) poskytuje informace o environmentálně vyvolaných finančních dopadech především externím uživatelům (zajímavým skupinám).

**Environmentálně vyvolané finanční dopady** jsou v peněžních jednotkách vyjádřené dopady

- do nákladů a výnosů (tedy do hospodářského výsledku) nebo příjmů a výdajů podniku;
- do majetku a závazků podniku, které mají souvislost s jeho působením na životní prostředí.

**Zajímavé skupiny** je možné definovat jako individuality nebo skupiny, jež mají zájem o podnik, protože ho chtějí ovlivňovat (nebo ho už ovlivňují) anebo podnik na ně svými aktivitami působí či se jich jinak dotýká [2, 6]. Externími uživateli environmentálních informací jsou např. investoři a jejich poradci, v popředí jejichž zájmu stojí jednak dopady environmentálního profilu podniku na jeho finanční zdraví a také to, jak uvedené finanční informace mohou být využity při ohodnocování environmentálních rizik a při jejich řízení. O stejné informace projevují zájem i věřitelé, ti však soustředí svoji pozornost především na to, zda budou muset převzít odpovědnost za nápravu poškozeného životního prostředí. Na environmentálním profilu podniku jsou zainteresováni samozřejmě i vlastníci. Předmětem jejich zájmu jsou potenciální dopady environmentálních nákladů na návratnost investic, které do podniku vložili. Mezi další zajímavé skupiny pak patří zákazníci, dodavatelé, konkurenční podniky, státní orgány, veřejnost, media, hnutí a iniciativy na ochranu životního prostředí apod.

**Předmětem zájmu** v rámci **environmentálního finančního účetnictví** jsou především informace o environmentálních nákladech a závazcích, které vycházejí z případů a událostí, které ovlivňují nebo pravděpodobně budou ovlivňovat finanční pozici a výsledky podniku a jako takové by měly být uváděny i ve finančních výkazech podniku. Vzhledem k tomu, že informace slouží především externím uživatelům, je třeba zabezpečit srovnatelnost

a určitou jednotnost vykazovaných finančních informací. Účtování a vykazování environmentálních nákladů a závazků je však spojeno s celou řadou problémů:

- Je třeba definovat (vymezit) pojem environmentální náklady a environmentální závazky.
- Dalším problémem je otázka období, kdy by měly být environmentální náklady a závazky uznány a tedy vykázány ve finančních výkazech.
- Vzhledem k tomu, že v řadě případů je velmi problematické ocenit environmentální závazky, je třeba diskutovat i možné metody pro stanovení výše závazků, které budou zahrnuty do finančních výkazů.
- Pozornost je třeba věnovat i dodatečným a doplňujícím informacím, které by měly být zveřejněny pro vysvětlení položek uvedených ve finančních výkazech.

Od osmdesátých let 20. století The United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR - věnuje velkou pozornost problémům spojeným s uznáním, účtováním a vykazováním environmentálních nákladů a závazků. Za finanční podpory Světové Banky a technické asistence expertů pracujících pro Association of Chartered Certified Accountants a Canadian Institute of Chartered Accountants skupina ISAR rozpracovala základní doporučení pro danou oblast v materiálu, který byl vydán pod názvem **Position Paper on Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities** [3] (dále doporučení). Východiskem se staly nejlepší zkušenosti (postupy) na národních úrovních.

**Cílem doporučení** je poskytnout pomoc podnikům, státním orgánům a tvůrcům standardů, která spočívá ve výkladu nejlepších účetních postupů pro zachycení environmentálních skutečností (případů) a událostí ve finančních výkazech a v jejich přílohách. Doporučení se pokouší o shrnutí většiny otázek a problémů, které vyvstaly v podnikovém účetnictví a výkaznictví environmentálních dopadů. ISAR zjistil, že mnohými zmiňovanými otázkami se zabývá International Accounting Standards Committee (IASC). Podle názorů expertů [3] je však velice nepravděpodobné, že by byl v blízké budoucnosti vytvořen samostatný standard, který by upravoval uvedené problémy. Spíše dojde k zapracování environmentálních problémů do jednotlivých standardů, jak bude považováno za účelné.

**Předmětem zájmu doporučení** je odpovědnost podnikového managementu za finanční důsledky nakládání s environmentálními zdroji, které jsou managementu svěřeny a jsou spojeny s podnikovými aktivitami. Jak bylo uvedeno výše, pozornost je zaměřena především na účtování a vykazování environmentálních nákladů a závazků.

**Environmentální náklady** (environmental costs) [3] jsou náklady na přijatá nebo požadovaná opatření, která slouží k řízení dopadů podnikových činností na životní prostředí v souladu s environmentální odpovědností. Patří sem i ostatní náklady vynakládané podnikem v souvislosti s environmentálními cíli a požadavky. Součástí environmentálních nákladů jsou například: náklady na odstranění nebo zabránění vzniku odpadu, na zachování nebo zlepšování kvality ovzduší, na odstraňování ropných skvrn, na odstraňování azbestu z budov, dále náklady na výzkum environmentálně šetrných produktů, na provádění environmentálních auditů a inspekci atd. Specifickým problémem jsou pokuty, penále a kompenzace související s působením podniku na životní prostředí. Na tyto náklady se nahlíží jako na environmentálně-vyvolané náklady (environmentally-related costs) a definice je nezahrnuje. Ovšem i tyto náklady jsou předmětem zájmu zainteresovaných skupin. Měly by však být sledovány a vykazovány samostatně.

Environmentální náklady, které jsou kapitalizovány, protože splňují kritéria pro uznání aktiv, se považují za **environmentální aktiva** [3]. **Aktiva** (assets) [5] se definují jako pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, obdržené nebo kontrolované účetní jednotkou, které jsou výsledkem transakce nebo události již odehrané v minulosti. Aktiva tedy poskytují budoucí ekonomické výhody, které musí být účetní jednotka schopna využít na obdržení budoucích peněžních toků a také musí být schopna zabránit jiným osobám (právnickým nebo fyzickým) v přístupu k těmto výhodám. Výhoda musí vyplývat z historické události. **Kapitalizovat** (to capitalize) znamená zaznamenat environmentální náklady jako nedílnou součást odpovídajících (příslušných, spřízněných) aktiv nebo jako samostatná aktiva.

**Environmentální dluhy** (environmental liabilities) [3] jsou závazky (povinnosti) spojené s environmentálními náklady podnikatelské jednotky. Musí splňovat kritéria pro uznání dluhů. **Dluhy** (liabilities) [5] se definují jako pravděpodobné budoucí ekonomické nevýhody, které vyplývají ze současného závazku účetní jednotky vzdát se ekonomických výhod nebo poskytnout služby jiným osobám v budoucnosti jako výsledek transakcí nebo událostí, které se odehrály v minulosti. Tomuto závazku se účetní jednotka nemůže vyhnout nebo ho přesunout na jinou osobu (právníkou nebo fyzickou) bez vzniku nového závazku. Závazek musí vyplývat z historické události. **Závazek** (obligation) je povinnost nebo odpovědnost k druhým (je důsledkem dohod), která vyžaduje vyrovnání budoucím transferem, užitím aktiv, poskytnutím služby nebo jiným ekonomickým přínosem. Je splatná v daném čase při výskytu specifických událostí nebo požadavků (nároků). Závazky vyplývající ze zákona (legal obligation) jsou zákonné, regulérně a smluvně podložené závazky. V některých případech je lepší, když závazek může vyplynout nebo být odvozen z dané situace (z určitých faktů), než aby byl uzákoněn (např. dejme tomu, že neexistuje legální závazek pro podnik vyčistit ropnou skvrnu v určité oblasti, ale pověst podniku a jeho budoucí schopnost operovat v této oblasti je vystavena velkému riziku, pokud skvrnu neodstraní) nebo vyplynul z etických či morálních důvodů – v takovém případě se jedná o nepřímý odvozený závazek (constructive obligation). I v těchto případech má podnik malou nebo vůbec žádnou možnost se takovému závazku vyhnout.

### 3. Environmentální informace ve finančních výkazech

Environmentální náklady a závazky se projeví ve finančních výkazech podniku. **Finanční výkazy** (rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha) představují ohromný informační potenciál o struktuře majetku a kapitálu. Tvoří účetní závěrku, která je vyvrcholením a současně ukončením účetního období. Účelem účetní závěrky je podat vlastníkům, managementu a dalším uživatelům věrný obraz o stavu majetku a zdrojů a poskytnout jim informace o dosaženém hospodářském výsledku. Účetní závěrka je zdrojem údajů pro další statistické zpracování, má nezastupitelnou roli i v daňovém řízení. Účetní závěrka je komplexním souborem informací o ekonomickém a finančním stavu účetní jednotky.

Ve finančních výkazech by na základě doporučení měly být obsaženy následující informace související s působením podniku na životní prostředí:

- |                            |   |
|----------------------------|---|
| <b>Rozvaha</b>             | <input type="checkbox"/> Kapitalizované environmentální náklady                         |
|                            | <input type="checkbox"/> Environmentální dluhy  |
|                            | <input type="checkbox"/> Environmentální rezervy  |
|                            | <input type="checkbox"/> Rezervy na vyřazení (likvidaci)                                |
|                            | <input type="checkbox"/> Očekávané náhrady  |
| <b>Výkaz zisků a ztrát</b> | <input type="checkbox"/> Provozní, finanční a mimořádné environmentální náklady         |
|                            | <input type="checkbox"/> Environmentálně-vyvolané náklady (pokuty, penále a kompenzace) |

## Příloha

- ❑ Nákladové položky, které jsou považovány za provozní, finanční a mimořádné environmentální náklady
- ❑ Charakter a výše environmentálních nákladů, které byly během účetního období kapitalizovány
- ❑ Pokuty a penále za nedodržení environmentálních předpisů – jejich popis a výše
- ❑ Kompenzace třetím stranám za ztráty nebo poškození způsobené znečištěním životního prostředí
- ❑ Charakteristika a stručný popis významných environmentálních závazků, lhůty splatnosti a termíny úhrad
- ❑ Popis metod použitých při oceňování environmentálních závazků
- ❑ Popis nejistot souvisejících s environmentálními závazky; pokud byla pro odhad výše závazku zvolena metoda současné hodnoty, měl by být vysvětlen důvod použití této metody a měly by být vymezeny všechny nejdůležitější předpoklady, ze kterých se vycházelo při odhadu výše závazku
- ❑ Povaha a charakter environmentálních problémů
- ❑ Základní účetní postupy v rámci účtování environmentálních nákladů a závazků, pravidla oceňování, odpisování, tvorba opravných položek a rezerv apod.

Cílem finančních výkazů je poskytovat informace o finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro zainteresované skupiny při rozhodování, a jsou nezbytné pro posouzení odpovědnosti managementu za svěřené zdroje. Životní prostředí je zdroj, který je významný pro mnoho podniků a musí být řízen jak pro užitek podniku, tak pro užitek společnosti. Vzhledem k tomu, že doporučení skupiny ISAR pro oblast účtování a vykazování environmentálních nákladů a závazků jsou v souladu se základními účetními principy a všeobecně uznávanými účetními zásadami, ze kterých české účetnictví vychází, a že zájem zainteresovaných skupin o environmentálně vyvolané finanční dopady růste, domníváme se, že je třeba těmto doporučením věnovat pozornost a že je lze využít v rámci účetní závěrky, ve výročních zprávách i ve zprávách o vlivu podniku na životní prostředí.

## Literatura:

- [1] EPA: An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms. (EPA 742-R-95-001) United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409), Washington D.C. 1995
- [2] Freeman, E.: Strategic Management. Marshfield, Pitman Publishing, 1984
- [3] ISAR's Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities, <http://www.unctad.org/>
- [4] Král, B. aj.: Vnitropodnikové účetnictví. Praha, Trizonia, 1994, 326 s.
- [5] Mládek, R.: Světové účetnictví. Praha, Linde, 2000, 687 s.
- [6] Susskind, L., McKernan, S.: Enlightened Conflict Resolution. In: *Technology Review*, 1995, No. 3, p. 98

## Kontaktní adresa:

Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D., KEMCH, FCHT, Univerzita Pardubice, Studentská 84, 532 10 Pardubice, [Jaroslava.Hyrslava@upce.cz](mailto:Jaroslava.Hyrslava@upce.cz), tel. 040/6036299

Ing. Liběna Tetřevová, Ph.D., ÚE, FES, Univerzita Pardubice, Studentská 84, 532 10 Pardubice, [Libena.Tetrevova@upce.cz](mailto:Libena.Tetrevova@upce.cz), tel. 040/6036611

**Recenzovala:** Ing. Ivana Kraftová, CSc., proděkanka pro vědu a rozvoj, FES, UPa

