

Pracovní příručka EMA è. 2

Environmentální manažerského účetnictví

Logické vztahy

Vláda, management a účastníci

Stefan Schaltegger a Tobias Hahn

Předsednictvo Managementu udržitelnosti společností
Univerzita v Lueneburgu
Scharnhorststr. 1
D-21335 Lueneburg
Německo
Fax: +49-4131-78-2186
Email: schaltegger@uni-lueneburg.de
Email: tobias.hahn@uni-lueneburg.de

Roger Burritt

Ministerstvo obchodu a Mezinárodní koordinátor Asijsko-pacifického centra pro environmentální
zodpovědnost (APCEA)
Australská národní univerzita
Canberra, ACT 0200, Austrálie
Fax: +61 2 6249 5005
Email: roger.burritt@anu.edu.au

Lueneburg a Canberra; 29. listopadu 2000

**Sekce OSN pro udržitelný rozvoj
Pracovní skupina expertů pro
„Zlepšení úlohy vlády v prosazování
environmentálního manažerského účetnictví“**

Podìkování

Autoøi chtìjí podìkovat následujícím lidem za jejich cenné pøispìní a už iteènè poznámky: Alex Grablowitz (Nìmecké ministerstvo školství a výzkumu, BMBF), Monika Rudeloff (DLR), Tarcisio Alvarez-Rivero (UNSD), Ralph Chipman (UNSD), Christine Jasch (IÖW Vídeò), Deborah Savage (Tellus Institute), Richard Osborn (ICLEI), Howard Pearce (Environment UK), Martin Bennett (EMAN), Katsuhiko Kokubu (Univerzita v Kobe), Marinus Stulp (FO-Industry), David Pinch (Environment Australia) a všem èlenùm pracovní skupiny UNSD pro podporu EMA za jejich pøíspěvky ve Vídni a Bonnu.

OBSAH:

1	ÚVOD	9
2	KONCEPČNÍ RÁMEC STOJÍCÍ ZA ROZHODOVACÍM NÁSTROJEM	12
2.1	VŠEOBECNÝ RÁMEC: PŮJÍMÉ A NEPŮJÍMÉ LOGICKÉ VZTAHY	12
2.1.1	<i>EMA jakož to cílový systém u jednoho hlavního bodu logických vztahů</i>	13
2.1.2	<i>Vláda jako iniciátor u dalšího hlavního bodu logických vztahů</i>	15
2.2	ANALYTICKÝ PŮJSTUP: DVOUCESTNÁ ANALÝZA	15
2.2.1	<i>Charakteristika různých zkoumaných systémů</i>	15
2.2.2	<i>Dvoucestná analýza: identifikace společných charakteristik, rozdílů a neshod mezi různými elementy a EMA</i>	16
2.2.3	<i>Kritéria analytického posouzení</i>	18
2.3	PROCES A KROKY ANALÝZY VZEB: JAK ANALYZOVAT VZBY	20
2.3.1	<i>Analýza hlavních bodů</i>	21
2.3.1.1	Identifikace účastníků hlavního bodu	21
2.3.1.2	Charakteristika účastníků hlavního bodu	22
2.3.2	<i>Analýza pŮjímých vztahů</i>	23
2.3.2.1	Posouzení vhodnosti obecných pŮjímých vztahů	24
2.3.2.2	Posouzení vhodnosti specifických pŮjímých vztahů	24
2.3.3	<i>Analýza nepŮjímých vztahů</i>	24
2.3.3.1	Identifikace prostředních elementů	25
2.3.3.2	Charakterizace prostředních elementů	26
2.3.3.3	Identifikace prostředních účastníků	26
2.3.3.4	Charakteristika prostředních účastníků	27
2.3.3.5	PŮjazení prostředních účastníků	27
2.3.3.6	Posouzení vhodnosti nepŮjímých vztahů	28
3	ANALÝZA HLAVNÍCH BODŮ	30
3.1	IDENTIFIKACE ÚČASTNÍKŮ HLAVNÍHO BODU	30
3.1.1	<i>Vládní úřady</i>	30
3.1.2	<i>Uživatelé firemního EMA</i>	30
3.2	CHARAKTERISTIKA DVOU HLAVNÍCH BODŮ	31
3.2.1	<i>Vládní úřady</i>	31
3.2.2	<i>Firemní uživatelé EMA</i>	33
4	ANALÝZA PŮJÍMÝCH VZTAHŮ	36
4.1	POSOUZENÍ VHDNOSTI OBCENÝCH PŮJÍMÝCH VZTAHŮ	36
4.2	POSOUZENÍ VHDNOSTI SPECIFICKÝCH PŮJÍMÝCH VZTAHŮ	38
4.2.1	<i>Specifické pŮjímé vztahy s úřetováním nákladů na životní prostředí</i>	39
4.2.2	<i>Specifické pŮjímé vztahy s úřetováním environmentálních pŮjnosů</i>	40
4.2.3	<i>Specifický pŮjímý vztah s peněžním environmentálním rozpočtnictvím</i>	41
4.2.4	<i>Specifický pŮjímý vztah s peněžní rozvahou environmentální investice</i>	42
4.2.5	<i>Specifický pŮjímý vztah s úřetováním materiálových a energetických toků</i>	45
4.2.6	<i>Specifický pŮjímý vztah s materiálním environmentálním rozpočtnictvím</i>	46
4.2.7	<i>Specifický pŮjímý vztah s materiální rozvahou environmentální investice</i>	48
4.3	PŮEHLED ANALÝZY PŮJÍMÝCH VZTAHŮ	50
5	ANALÝZA NEPŮJÍMÝCH VZTAHŮ	52
5.1	IDENTIFIKACE PROSTĚDNÍCH ELEMENTŮ	52
5.2	CHARAKTERIZACE PROSTĚDNÍCH ELEMENTŮ	52
5.2.1	<i>Firemní úřetní a výkaznické systémy odlišné od EMA</i>	53
5.2.1.1	<i>Bižné úřetnictví v peněžních jednotkách</i>	54
5.2.1.2	<i>Environmentální úřetnictví ve fyzikálních jednotkách</i>	54
5.2.2	<i>Systémůřzení</i>	55

5.2.2.1	Systemy øízení financí	55
5.2.2.2	Systemy øízení životního prostředí	56
5.2.2.3	Systemy øízení zdraví a bezpečnosti	56
5.2.2.4	Systemy øízení jakosti	57
5.2.2.5	Øízení lidských zdrojù	57
5.2.3	<i>Národní úèetní systémy</i>	57
5.2.3.1	Národní environmentální úèetnictví	58
5.2.3.2	Národní ekonomické úèetnictví	58
5.3	IDENTIFIKACE VÝZNAMNÝCH PROSTØEDNÍCH ÚÈASTNÍKÙ	59
5.4	CHARAKTERIZACE PROSTØEDNÍCH ÚÈASTNÍKÙ	59
5.5	PØIØAZENÍ PROSTØEDNÍCH ÚÈASTNÍKÙ	61
5.6	PØIØAZENÍ VHODNOSTI NEPØÍMÝCH VZTAHÙ	62
5.6.1	<i>Nepøímé vztahy prostøednictvím bižného manažerského úèetnictví</i>	62
5.6.1.1	Vìitelé/pojišovny	63
5.6.1.2	Profesní úèetní asociace	64
5.6.1.3	Dodavatelé a zákazníci	65
5.6.1.4	Mezinárodní organizace	67
5.6.1.5	Další výsledky a závìr	68
5.6.2	<i>Nepøímý vztah prostøednictvím bižného finanèního úèetnictví a výkaznictví</i> ...	69
5.6.2.1	Akcionáři a finanèní analytici	70
5.6.2.2	Profesní úèetní asociace	72
5.6.2.3	Dodavatelé a zákazníci	73
5.6.2.4	Prùmyslové asociace	75
5.6.2.5	Mezinárodní organizace	76
5.6.2.6	Zamìstnanci	77
5.6.2.7	Další výsledky a závìr	78
5.6.3	<i>Nepøímý vztah prostøednictvím externího materiálního environmentálního úèetnictví a výkaznictví</i>	80
5.6.3.1	Vìitelé/pojišovny	81
5.6.3.2	Profesní úèetní asociace	83
5.6.3.3	Prùmyslové asociace	84
5.6.3.4	Skupiny sousedù	85
5.6.3.5	Nevládní organizace zabývající se životním prostředím	86
5.6.3.6	Další výsledky a závìr	87
5.6.4	<i>Nepøímý vztah prostøednictvím systémù øízení financí</i>	89
5.6.4.1	Akcionáři a finanèní analytici	90
5.6.4.2	Vìitelé/pojišovny	91
5.6.4.3	Profesní úèetní a finanèní asociace	93
5.6.4.4	Zamìstnanci	93
5.6.4.5	Další výsledky a závìr	94
5.6.5	<i>Nepøímý vztah prostøednictvím systému øízení životního prostředí</i>	95
5.6.5.1	(Mezinárodní) standardizace organizace	96
5.6.5.2	Prùmyslové asociace	97
5.6.5.3	Zamìstnanci	98
5.6.5.4	Vìitelé/pojišovny	99
5.6.5.5	Nevládní organizace zabývající se životním prostředím	100
5.6.5.6	Další výsledky a závìr	101
5.6.6	<i>Nepøímé vztahy prostøednictvím systémù øízení jakosti</i>	102
5.6.6.1	Akcionáři a finanèní analytici	103
5.6.6.2	Vìitelé a pojišovny	104
5.6.6.3	Dodavatelé a zákazníci	105
5.6.6.4	Zamìstnanci	106
5.6.6.5	Standardizace organizace	107
5.6.6.6	Další výsledky a závìr	107

5.6.7	<i>Nepřímý vztah prostřednictvím národního environmentálního účetnictví a výkaznictví</i>	108
5.6.7.1	Nevládní organizace (zabývající se životním prostředím).....	110
5.6.7.2	Sousedé	110
5.6.7.3	Průmyslové asociace.....	111
5.6.7.4	Mezinárodní organizace.....	112
5.6.7.5	Další výsledky a závěry	112
5.6.8	<i>Nepřímý vztah prostřednictvím národních ekonomických účetních systémů</i> ..	113
5.6.8.1	Průmyslové asociace.....	114
5.6.8.2	Nevládní organizace zabývající se životním prostředím.....	115
5.6.8.3	Mezinárodní organizace.....	116
5.6.8.4	Další výsledky a závěr.....	117
5.7	PŘEHLED ANALÝZ NEPŘÍMÝCH VZTAHŮ	118

Seznam obrázků a tabulek:

Obr. 1: Pracovní příručka 2 se zabývá vazbami	10
Obr. 2: Přímé a nepřímé logické vztahy, zobrazení integrace mezi účastníky	12
Obr. 3: Nástroje EMA	13
Tab. 4: Kategorie použité pro popis a charakteristiku každého vztaženého elementu.....	16
Obr. 5: Dvoucestná analýza logických vztahů mezi vládami a EMA	17
Obr. 5: Schématický přístup k výběru adekvátních vztahů EMA.	20
Obr. 7: Příklad vizualizovaného výsledku specifických přímých vztahů	24
Obr. 8: Formát vizualizace výsledků nepřímých vztahů	28
Obr. 9: Hodnotový šetřec a vnitřní uživatelé EMA (podle Portera 1985, strana 37).....	31
Tab. 10: Charakteristika vládních úřadů	32
Tab. 11: Interní účastníci, cíle a informační potřeby související se systémy EMA.....	33
Tab. 12: Příklad operativních obecných přímých vztahů	38
Obr. 13: Výsledky specifického přímého vztahu s úětováním nákladů na životní prostředí ...	39
Tab. 14: Příklad směrnice ustanovující přímé vztahy k úětování nákladů na životní prostředí	40
Obr. 15: Výsledky specifického přímého vztahu s úětováním environmentálních přínosů.....	41
Obr. 16: Výsledky specifického přímého vztahu s peněžním environmentálním rozpočtenictvím.....	41
Obr. 17: Výsledky specifického přímého vztahu s peněžní rozvahou environmentální investice.....	43
Tab. 18: Příklad specifických přímých vztahů s peněžní rozvahou environmentální investice	44
Obr. 19: Výsledky specifického přímého vztahu s úětováním materiálových a energetických toků	45
Tab. 20: Příklad operativních specifických přímých vztahů s úětováním materiálových a energetických toků.....	46
Obr. 21: Výsledky specifického přímého vztahu s materiálním environmentálním rozpočtenictvím.....	47
Tab. 22: Příklad vládních iniciativ, které nepřímě vytváří operativní specifické přímé vztahy s materiálním environmentálním rozpočtenictvím	48
Obr. 23: Výsledky specifického přímého vztahu s materiální rozvahou environmentální investice.....	48
Tab. 24: Přehled výsledků strukturální analýzy specifických přímých vztahů.	50
Tab. 25: Skupiny účastníků zahrnutých do vhodných specifických přímých vztahů	51
Tab. 26: Prostřední elementy mezi vládním a firemním EMA.....	52
Tab. 27: Běžné typy systémů řízení.....	55
Tab. 28: Charakteristika účastníků odlišných od vlády a firemního managementu.....	59
Tab. 29: Přístup prostředních účastníků.....	61
Obr. 30: Vhodnost nepřímých vztahů prostřednictvím běžného manažerského účetnictví	63
Obr. 31: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím běžného finančního účetnictví a výkaznictví	70
Tab. 32: Příklad existujících norem týkajících se systémů běžného finančního účetnictví a výkaznictví	79
Obr. 33: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví	81
Obr. 34: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systému řízení financí	90
Obr. 35: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systému řízení životního prostředí....	96
Obr. 36: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systému řízení jakosti.....	103
Obr. 37: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím národního environmentálního účetnictví.	109
Obr. 38: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím národního ekonomického účetnictví	114
Tab. 39: Přehled výsledků strukturální analýzy nepřímých vztahů	119

Použitá zkratky:

AARF	Australská nadace pro výzkum účetnictví
ACCA	Asociace zmocněných certifikovaných účetních
AICPA	Americký institut certifikovaných veřejných účetních
ASRB	Australská rada pro dohled nad účetními standardy
BIC	Bankovní informační centrum
BMU	Německé ministerstvo životního prostředí
BMUJF	Rakouské ministerstvo životního prostředí, mládeže a rodiny
BS	British Standard
CEFIC	Evropská rada pro chemický průmysl
CERES	Koalice environmentálně zodpovědných ekonomik
CICA	Kanadský institut zmocněných účetních
CPA Australia	Certifikovaný praktický účetní v Austrálii
CRI	Seznam chemických vypouštěcí (UK)
DETR	Ministerstvo životního prostředí, dopravy a regionů (UK)
DOE	Ministerstvo ekologie státu Washington
ECOMAC	Ekologicko- manažerské účetnictví (výzkumný projekt EU)
EITF	Nově vznikající pracovní skupina FASB
EMA	environmentální manažerské účetnictví
EMS	systém environmentálního managementu
EPER	Evropský registr znečišťujících emisí
FAS	Norma finančního účetnictví (FASB)
FASB	Rada pro finanční účetní normy (USA)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FEEM	Evropský registr znečišťujících emisí
FIN	Rada pro interpretaci normy finančního účetnictví
GASB	Vládní rada pro účetní normy
GDP	hrubý domácí produkt
GEMI	Iniciativa řízení globálního životního prostředí
GNP	hrubý národní produkt
HRM	řízení lidských zdrojů
HSM	řízení zdraví a bezpečnosti
IASC	Komise pro mezinárodní účetní normy
ICAA	Institut certifikovaných australských účetních
ICAEW	Institut certifikovaných účetních Anglie/Walesu
IOSCO	Mezinárodní organizace komisí cenných papírů
IPPC	Integrovaná prevence a řízení znečištění (EU)
ISAR	Mezivládní pracovní skupina odborníků pro Mezinárodní normy účetnictví a výkaznictví Mezinárodní standardizace komise OSN
ISO	Mezinárodní standardizace organizace
IUCN	Světová unie pro zachování životního prostředí
JEA	Japonský úřad pro životní prostředí
MEMA	Peněžní management environmentálního účetnictví
NGO	nevládní organizace
NIMBY	ělovík, který odmítá veřejně prospěšnou stavbu, jež nějakým způsobem zasahuje do místa jeho bydlení („not in my backyard“)
NPI	Národní seznam znečišťujících látek (Austrálie)
NWF	Národní federace pro divokou zvěř
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

PCSD	Prezidentská rada pro udržitelný rozvoj (USA)
PEMA	materiální management environmentálního účetnictví
PER	Registr znečišťujících látek (UK)
PI	Seznam znečišťujících látek (UK)
PR	veřejné vztahy
PRTR	Registry vypouštění znečišťujících látek a jejich přenosu
QMS	systém řízení jakosti
R&D	výzkum a vývoj
SEEA	Systém environmentálního a ekonomického účetnictví
SNA	Systém národních účtů
SOER	Stav environmentální zprávy
SRU	Der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen (Německá rada pro životní prostředí)
TQEM	komplexní management kvality životního prostředí
TQM	komplexní management jakosti
TRI	Seznam toxických vypouštěnin (USA)
TURA	Zákon o redukci používání toxických látek (Massachusetts)
UBA	Umweltbundesamt (Německý federální úřad pro životní prostředí)
OSN	Organizace spojených národů
UNCED	Konference OSN o životním prostředí a rozvoji
UNSD	Divize OSN pro udržitelný rozvoj
US EPA	Agentura pro ochranu životního prostředí (USA)
US SEC	Komise pro burzu a cenné papíry (USA)
VROM	Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (Nizozemské ministerstvo bydlení, plánování a řízení životního prostředí)
WWF	Celosvětový fond pro přírodu

1 ÚVOD

Ve většině společností je běžné manažerské účetnictví centrálním informačním nástrojem pro řízení společnosti. Účetnictví slouží jako prostředek k rozdělení, sběru, analýze a komunikaci informací mezi těmi, kdož rozhodují – „spojuje“ ty, kteří rozhodují. Kvalita rozhodnutí, jež padne v tomto procesu, závisí na kvalitě informací, které účetní systém poskytne. Běžné účetní systémy ne zcela odrážejí environmentální náklady a přínosy firem. Tato skutečnost pláčí také pro externí náklady a přínosy firem (Bennett & James 1998, Schaltegger & Burritt 2000, UNDSO 2000). Další věcí je skutečnost, že externí firemní náklady jsou internalizovány částečně, nikdy i několik let po událostech, na jejichž základě tyto náklady vznikly (například US Superfund Activities).

Proto zde existuje potřeba všeobecného zavedení environmentálního manažerského účetnictví (EMA), aby mohla rutinně probíhnout integrace environmentálních nákladů a přínosů do procesu obchodního rozhodování (UNDSO 2000, s. 11f).

Ačkoliv je management účetnictví ve většině zemí vnitřní záležitostí firemního managementu, potenciální ekonomické a environmentální přínosy veřejnosti z obecného používání EMA firmami motivovaly mezinárodní organizace a vlády přemýšlet o způsobech podpory aplikace EMA v podnikatelském prostředí ze širšího pohledu (UNDSO 2000, s. 28 a 33). Podle UNDSO (2000, s. 15) jsou hlavními důvody vládních iniciativ pro podporu EMA:

- dosažení snížení znečištění za co nejnižší náklady vlády a s minimálním politickým odporem;
- zvýšení účinnosti nových environmentálních předpisů; a
- podporovat management, aby bral v úvahu případně nové předpisy určené k internalizaci environmentálních nákladů, které jsou nyní externí.

Pracovní skupina expertů Divize OSN pro udržitelný rozvoj (UNDSO) pro zlepšení úlohy vlády v podporování environmentálního manažerského účetnictví (EMA) tedy zahájila práci na těchto pracovních příručkách o EMA.

Tři pracovní příručky iniciativy UNDSO EMA

Za účelem pomoci dosáhnout účelu iniciativy OSN, budou vypracovány tři pracovní příručky, které se budou zabývat:

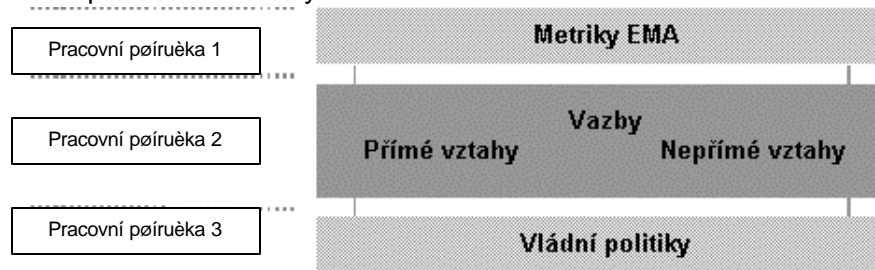
- a) charakterizací a popisem EMA jako nástroje pro management (Pracovní příručka 1: „Způsob určení hodnot pro environmentální manažerské účetnictví – Postupy a principy“);
- b) analýza a identifikace různých možných logických vztahů mezi vládními činnostmi a EMA (Pracovní příručka 2: „Environmentální manažerské účetnictví – Logické vztahy: Vláda, management a účastníci“); a
- c) vyhodnocení různých možností politiky, prostřednictvím kterých mohou vlády podporovat používání EMA ve firmách (Pracovní příručka 3: „Průvodce pro vlády, jak podporovat EMA“).

Pracovní příručka zdůrazňuje charakteristiky EMA tím, že objasňuje základní myšlenku, která za ním stojí, a hlavní elementy EMA. Pracovní příručka 3 zaujímá stanovisko vládních

úřadů tím, že pojmenovává různé nástroje politiky, které by mohly být použity a jak by měly být navrženy tak, aby se dosáhlo obecnějšího použití EMA ve firmách.

V současné době neexistuje příliš vládních podnětů, průvodců, programů a předpisů, které přímo pojmenovávají EMA. Je tedy třeba si položit otázku, zda by neměla být zintenzivněna informační výměna mezi vládami, podniky, poradci a zástupci akademické sféry, aby bylo možné identifikovat a projednat nejslibnější způsoby zlepšení firemního environmentálního a ekonomického potenciálu. *Proto se pracovní příručka 2 zabývá přímými a nepřímými vazbami mezi vládami a společnostmi pro účely podpory EMA (UNSD, 2000, 15).* Zatímco zbývající dvě pracovní příručky se zabývají zkoumáním obsahu EMA a souvisejících nástrojů, účelem pracovní příručky 2 je identifikovat a analyzovat strukturální rámec, prostřednictvím kterého je možné co nejlépe spojit vládní aktivity a firemní EMA (viz obr. 1).

Obr. 1: Pracovní příručka 2 se zabývá vazbami



Rozpočtová omezení, kterým musí vládní environmentální programy a iniciativy elit, významně závisí na cestě, na které jsou tyto programy zahajovány. Proto je účelem tohoto pracovního sešitu „EMA – Logické vztahy: Vláda, management a účastníci“ *analyzovat cesty*, kterými mohou vlády na místní, národní nebo mezinárodní úrovni nejlépe podporovat aplikaci EMA ve firmách. Tento pracovní sešit se spíše zabývá vazbami než politikami nebo systémy měření.

Pro vládní úředníky, v jejichž pravomoci je rozhodování, je velmi důležité, aby *viděli, jak určit nejvhodnější logické vztahy pro účely budování jejich politik*. Proto je analýza logických vztahů EMA v tomto pracovním sešitu organizována tak, aby ji mohli vládní úředníci s pravomocí rozhodování použít jako rozhodovací nástroj. Nabídne vládním úředníkům návod, jak posoudit vhodnost a atraktivnost různých logických vztahů a jak určit nejdůležitější skupiny účastníků, se kterými mají spolupracovat.

Jak je zobrazeno na obrázku 1, strukturální analýza, jež byla pro tyto účely přijata, se bude zabývat přímými logickými vztahy mezi různými úrovněmi vládního a firemního EMA, a také nepřímými logickými vztahy prostřednictvím účastníků a elementů (jako jsou například účetní a manažerské systémy). Tyto dvě cesty, přímé a nepřímé logické vztahy, tvoří základ analýzy. Aby bylo možné identifikovat tyto cesty, bude EMA posuzována v kontextu odlišných účetních systémů na národních a firemních úrovních a na kontextu různých firemních manažerských systémech, jako jsou například finanční, environmentální systémy nebo systémy řízení jakosti. Prostřednictvím analýzy zájmů, cílů a informačních potřeb příslušných účastníků upozorňuje tento přístup na základní strukturální logické vztahy. Přitom mají úředníci s rozhodovacími pravomocemi možnost odhalit nejslibnější cesty, prostřednictvím kterých mohou vlády podporovat použití EMA ve firmách.

Stručně řečeno, hlavní příspěvek této pracovní příručky spočívá ve dvou aspektech:

- 1) vypracuje rozhodovací nástroj, který umožní vládním úředníkům s pravomocemi definovat politiky identifikovat nejvhodnější logické vztahy a nejdůležitější účastníky za účelem účinné a efektivní podpory používání firemního EMA;

- 2) tato pracovní příručka odhalí ty cesty, místa vlivů a účastníky, kteří se obecně zdají jako cesty, místa a účastníci s největším potenciálem pro vládní podporu používání EMA, a to aplikací strukturální analýzy vypracované pro tento rozhodovací nástroj. Tyto výsledky mohou sloužit jako reference pro vlastní aplikace rozhodovacích nástrojů vládními úředníky s rozhodovacími pravomocemi. Obecně řečeno, tato příručka uvádí způsoby spojení obsahově orientovaných problémů uvedených ve zbývajících dvou pracovních příručkách vypracovaných pracovní skupinou UNDS.

Tento pracovní příručka je členěna následovně: kapitola 2 pojednává o tom, jak mohou být analyzovány vazby mezi vládou a uživateli EMA. Nejdříve je sledován obecný rámec zkoumání a dva hlavní body vazeb (část 2.1), především EMA se svými uživateli na straně jedné a vládními úřady na straně druhé. Poté je ukázáno jádro přístupu ke zkoumání vazeb – *dvoucestná analýza* – část 2.2. Nakonec jsou podrobněji popsány procesní a analytické kroky vazeb (část 2.3).

Následující kapitoly poté ilustrují aplikaci tohoto analytického přístupu. Výsledky analýzy mohou sloužit jako orientační místo nebo měřítko pro vládní úřady k nalezení nejvhodnějších vazeb pro vlastní podpůrné činnosti.

V kapitole 3 jsou jako první analytický krok analyzovány dva hlavní body pro všechny EMA a vládní logické vztahy. Kapitola 4 obsahuje detailní prozkoumání přímých logických vazeb, zatímco nepřímé logické vztahy jsou společně se závěrem uvedeny v kapitole 5.

2 KONCEPČNÍ RÁMEC STOJÍCÍ ZA ROZHODOVACÍM NÁSTROJEM

Vládní programy a iniciativy mají za úkol ovlivnit chování tak, aby se chování cílové skupiny ubíralo směrem k EMA. Je až překvapivé, že se v literatuře věnuje velmi málo pozornosti otázce efektivity regulace takových programů. Jedna výjimka navrhuje přístup strategického regulačního plánování a tento přístup rozvádí na rozvoji schématického modelu analýzy jakož to pomůcke určené pro tvůrce politik, která se skládá ze sedmi kroků (Cohen & Kamieniecki 1991).¹ I když stále pracují s racionálním výběrem nástrojů politiky (viz pracovní sešit 3), vyzdvihují autoři této studie také skutečnost, že účinnost vládních programů a iniciativ závisí do značné míry na angažovaných hráčích a logických vztazích (viz Cohen & Kamieniecki 1991, 13 a 28; Burritt & Welch 1997, 537-537; a Burritt 2001). Proto doporučují širokou a hloubkovou analýzu každé strany, která je angažována nebo pojmenována jakýmkoliv vládním programem (Cohen & Kamieniecki 1991, 37). Identifikace a analýza všech důležitých stran a účastníků *před rozhodnutím o nástrojích politiky* se považuje za kriticky důležité pro účinné vládní programy.

Tato kapitola nastiňuje, jak je možné prozkoumat vazby mezi autoritami a uživateli EMA podle jejich vhodnosti pro účely podpory ze strany vlád. Analytický přístup uvedený v následující části je založen a dostupných důkazech významnosti analýzy účastníků během procesu vytváření politiky.

2.1 Všeobecný rámec: přímé a nepřímé logické vztahy

Vlády mohou ovlivnit firmy, aby aplikovaly EMA buď přímo nebo nepřímo. Tato skutečnost se odráží v rozdílu mezi přímými a nepřímými logickými vztahy jakož to různými cestami, prostřednictvím kterých je možné vládní programy odstartovat. Přímé a nepřímé logické vztahy jsou svázány dvěma hlavními body (viz elementy vystínované tmavě šedou barvou na obr. 2). Tyto hlavní body se skládají ze dvou druhů hráčů:

- vládní úřady a
- uživatelé firemních systémů EMA.

Obr. 2: Přímé a nepřímé logické vztahy, zobrazení integrace mezi účastníky



¹ Sedm hlavních kroků schématického modelu strategického regulačního plánování, které navrhuje Cohen & Kamieniecki (1991, 31), jsou: rozpoznání problému, identifikace stran, historická analýza, situační analýza, strategická regulační formulace, ex ante a ex post kontrola.

Jak je zobrazeno na obrázku 2, přímé logické vztahy jsou charakterizovány hlavními mezivztahy mezi vládními úřady a firemními uživateli EMA.

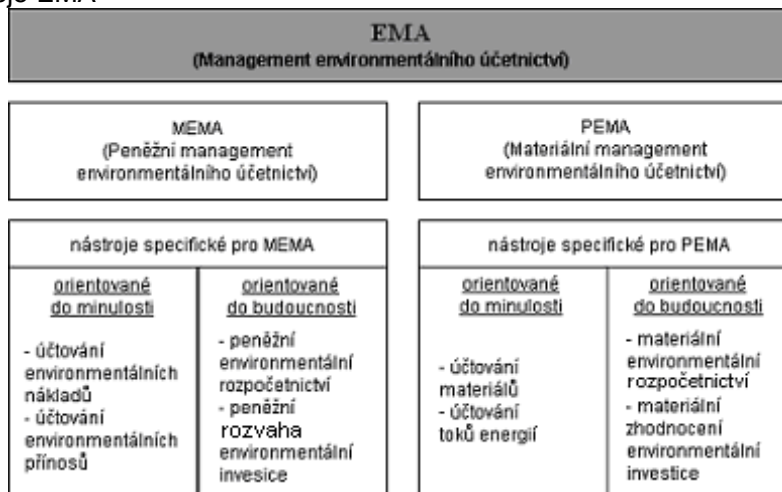
Nepřímé logické vztahy jsou charakterizovány dalšími prostředními účastníky, kteří se angažují v samostatných prostředních elementech, které zprostředkovávají vztah mezi dvěma hlavními body – firemní EMA a vládou (viz element vystínovaný světle šedou barvou v pravé části obrázku 2). Jak je znázorněno na obrázku 2, shoda mezi základními cíli a informačními potřebami specifických účastníků, jež jsou angažováni v rámci prostředních elementů, představuje klíčovou složku pro posouzení přímých a nepřímých logických vztahů.

Zvažování ostatních účastníků je s výjimkou managementu jakož to hlavním uživatelem EMA a vládními úřady jakož to podporovateli EMA nutné, protože odlišné účetní nebo manažerské systémy, které fungují jako střední elementy v nepřímých logických vztazích, jsou navrženy tak, aby poskytovaly specifické informace odlišným skupinám účastníků, aby sloužily jejich zájmům. Různí účastníci mají různé zájmy a informační potřeby týkající se stejných účetních nebo manažerských systémů. Jinými slovy, mezi různými účastníky a EMA existuje celá řada různých nepřímých logických vztahů. Navíc, nepřímé logické vztahy mezi vládním úřadem a EMA mohou být také inicializované nebo udržované prostředními účastníky (například průmyslovými asociacemi nebo nevládními organizacemi), proto je také nutné vzít v úvahu zájmy účastníků, které se liší od zájmů vlády a manažerů (Neely & Adams 2000; Schaltegger & Burritt 2000; Azzone & Bertele 1994).

2.1.1 EMA jakož to cílový systém u jednoho hlavního bodu logických vztahů

V této části, ještě před uvedením rámce pro rozhodovací nástroje, je pro účely tohoto pracovního sešitu zaveden a definován management environmentálního účetnictví (EMA) jakož to základní systém jednoho ze dvou hlavních bodů všech zkoumaných přímých a nepřímých logických vztahů. Aby bylo možné zcela pochopit logické vztahy EMA, jsou identifikovány a rozřídiny (viz obrázek 3) různé nástroje EMA, které se používají v různém kontextu a různými zaměstnanci firmy s právem rozhodování. Aby bylo možné lépe porozumět přímým a nepřímým logickým vztahům, je důležité poznamenat, že vztahy EMA jsou ve skutečnosti vztahy mezi lidmi, tedy mezi úředníky vládních úřadů a zaměstnanci firem, kteří mají právo rozhodovat, a kteří používají nástroje EMA.

Obr. 3: Nástroje EMA



Sledované vazby mohou proto souviset svládními úedníky s rozhodovací pravomocí na stranì jedné a firemními zaměstnanci s rozhodovací pravomocí na stranì druhé. Vazby smírem k EMA jsou, øeèeno jinými slovy, vztahy s různými firemními zaměstnanci s rozhodovací pravomocí, jež využívají různé nástroje EMA, jak je zobrazeno bílými sloupci v dolní èásti obrázku 3. Jakýkoliv logický vztah mezi vládou a EMA bude tedy muset pojmenovat jeden nebo více nástrojù EMA.

Oproti klasifikaci v níkeré úèetní literatuøe, kde EMA pouze zahrnuje vnitøní *peněž ní* environmentální manaž erské úèetnictví, se v tomto pracovním sešití termínem EMA myslí jak vnitøní peněž ní, tak i materiální úèetnictví podle návrhu skupiny odborníků UNDS. Aby bylo možné zdůraznit důležitou potøebu separovat identifikaci a integraci tìchto dvou aspektù – peněž ního a materiálního, považuje se termín EMA za všeobecní použitelný termín, který zahrnuje jak peněž ní management environmentálního manaž erského úèetnictví (MEMA), tak i materiální management environmentálního manaž erského úèetnictví (PEMA).

Peněž ní management environmentálního manaž erského úèetnictví (MEMA) jakož to souèást environmentální odlišeného konvenèního úèetnictví zahrnuje environmentální vyvolané peněž ní vlivy na firmu. Poskytuje centrální úèetní zdroj informací pro vltšinu vnitøních rozhodování managementu a pojmenovává sledování, zjišování a øidlování environmentální vyvolaných nákladù a øínosù (Schaltegger & Burritt 2000, 4.1.2).

MEMA podporuje strategické a operativní plánování, poskytuje základ pro rozhodování o tom, jak dosáhnout požadovaných cílù nebo zámírù a funguje jako øídící prostøedek (Schaltegger & Burritt 2000, 6.1).

Materiální management environmentálního manaž erského úèetnictví (PEMA) také slouží jako informaèní systém pro vnitøní manaž erská rozhodování. Nicménì na rozdíl od MEMA se zamìruje na materiální vlivy firem na øirozené životní prostøedí, které jsou vyjádøené v materiálních jednotkách, jako například v kilogramech. Nástroje PEMA jsou navrženy tak, aby klasifikovaly, sbíraly a zaznamenávaly informace o vlivu na životní prostøedí v materiálních jednotkách, které poté bude pro vlastní potøebu využívat management (Schaltegger & Burritt 2000, 4.1.3). PEMA jakož to vnitøní øístup k materiálnímu environmentálním manaž erskému úèetnictví slouží jako:

- analytický nástroj určený pro urøování ekologických slabých a silných míst;
- technika pro podporu rozhodování zabývající se zdůrazňováním øíbuzné environmentální jakosti;
- nástroj mìøení, který je nedílnou souèástí environmentálních opatøení, jako je například ekologická úèinnost;
- nástroj pro øímé a nepøímé øízení environmentálních následkù;
- nástroj zodpovídnosti, který poskytuje neutrální a transparentní základ pro vnitøní a nepøímou externí komunikaci; a
- nástroj s blízkou a doplòkovou souvztažností se sadou nástrojù, které se vyvíjejí za úèelem pomoci podpory ekologicky udržitelného rozvoje.

øi posuzování nástrojù MEMA a PEMA (viz obrázek 3) je možné provést už iteènè rozdílení mezi úèetnictvím orientovaným na minulost a na budoucnost. V následujících èástech budou posouzeny všeobecní nástroje EMA, které jsou uvedeny na obrázku 3, podle jejich finanèní nebo materiální povahy a jejich èasového horizontu, a to možných hlavních aspektù øímých a nepøímých logických vztahù k vládním aktivitám. Pracovní sešit 1 uvádí podrobnìjší charakteristiku tìchto nástrojù EMA.

2.1.2 Vláda jako iniciátor u dalšího hlavního bodu logických vztahů

Jak již bylo uvedeno výše, hlavním cílem tohoto pracovního sešitu je prozkoumat vazby mezi vládními úřady a firemními uživateli EMA. Systematické zkoumání těchto vazeb poskytne základ pro zvýšení účinné podpory EMA vládou. Stanoviska a úlohy vládních úřadů mají tedy v této souvislosti zvláštní význam. Různé vládní úřady na místních, národních/regionálních a nadnárodních úrovních představují druhý hlavní bod všech posuzovaných přímých a nepřímých logických vztahů.

Dále k posuzování různých nástrojů EMA a jejich uživatelů ve firemním managementu vyžaduje posouzení vazeb EMA prozkoumání zájmů a cílů a informačních potřeb vládních úřadů. Oba tyto aspekty jsou záležitosti v globální diskusi a analýze potenciálních cest, prostřednictvím kterých mohou vlády podporovat zavedení nebo ustanovení firemního EMA. K tomu může dojít buď přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiných skupin účastníků. Důraz na účastníky poskytuje základ pro ustanovení přímých a nepřímých vazeb pro mezivztahy vláda – EMA.

2.2 Analytický přístup: dvoucestná analýza

Podle obecného rámce uvedeného v části 2.1 (viz obrázky 1 a 2), mohou vlády podporovat aplikaci EMA přímo nebo nepřímo, a to ovlivňováním účastníků středních elementů (jako jsou například účetní nebo manažerské systémy). Bylo také prokázáno, že strukturální logické vztahy „schované“ za těmito cestami jsou silně charakterizované skupinami angažovaných účastníků. Proto tedy shoda nebo neshoda mezi základními cíli a informačními potřebami těchto účastníků představují hlavní analytický faktor

Za tímto účelem část 2.2 objasňuje analytický přístup použitý pro prozkoumání těchto vazeb. Na základě charakteristik analytických elementů (tj. firemní uživatelé EMA, vládní úřady a všechny střední elementy, jako například účetní a manažerské systémy) (identifikované níže v části 2.2.1) je provedena „*dvoucestná analýza*“, která zkoumá přímé a nepřímé vazby (viz část 2.2.2). Tato dvoucestná analýza podrobně odhaluje potenciál, jež mají různé přímé nebo nepřímé logické vztahy pro podporu firemního EMA. Nakonec, část 2.2.3 nastiňuje kritéria použitá pro posouzení vhodnosti přímých a nepřímých logických vztahů mezi vládou a EMA.

2.2.1 Charakteristika různých zkoumaných systémů

Aby bylo možné popsat vazbu, musí být nejdříve provedena charakteristika vztažených elementů. Proto se tedy první část strukturální analýzy skládá z identifikace a popisu všech jednotlivých různých elementů, včetně EMA a uživatelů EMA, a to na základě těchto charakteristik:

- *identifikace specifických účastníků* mající zájem o konkrétní zkoumaný element;
- popis základních *zájmů a cílů* zkoumaného elementu; a
- dedukce potřebného nebo požadovaného *typu informace*.

Tab. 4: Kategorie použité pro popis a charakteristiku každého vztaženého elementu

Zkoumaný element		
Důležití účastníci	Základní cíle	Typ požadované informace
...

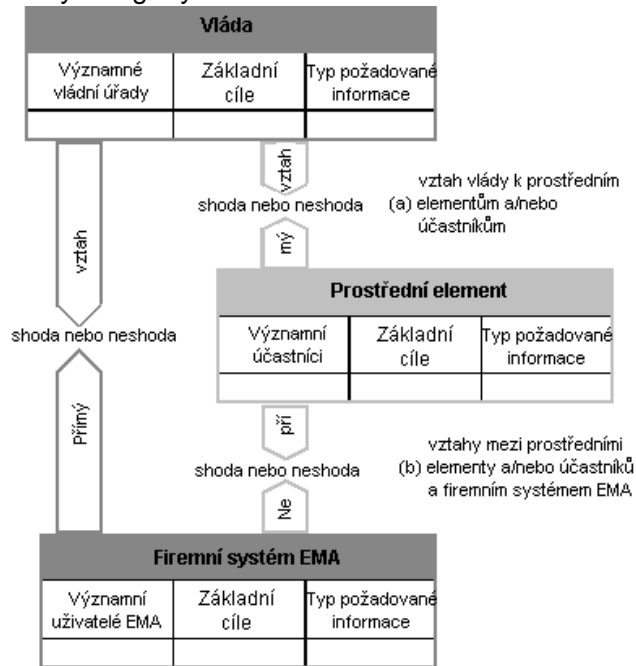
Tabulka 4 uvádí vzor, který je možné použít pro charakterizaci každého elementu analyzovaného vazbovým rozhodovacím nástrojem. Jeho použití v rámci jednotlivých kroků analytického nástroje bude objasněno v části 2.3.

2.2.2 Dvoucestná analýza: identifikace společných charakteristik, rozdílů a neshod mezi různými elementy a EMA

Druhá a hlavní část analýzy se skládá ze zkoumání možných přímých a nepřímých logických vazeb za účelem určení jejich vhodnosti jakožto cesty, kterou mohou vlády podporovat používání EMA. Na základě výsledků zkoumání předběžných charakteristik, jež byly identifikovány pro každý jednotlivý element, jak je uvedeno v části 2.2.1, jsou různé elementy porovnány prozkoumáním jejich vztahu s EMA. Potenciální vazby jsou posouzeny pomocí informací o charakteristikách společných elementů, rozdílech mezi těmito charakteristikami a neshodami (mezerami) zjištěnými mezi požadovanými cíli a informačními potřebami elementů. Pomocí této analýzy jsou identifikovány *kritické* logické vztahy a kritické cesty, pomocí kterých může vláda úspěšně podporovat EMA.

Základ pro srovnání je zejména závislost na tom, zda jsou prozkoumávány přímé nebo nepřímé logické vztahy (tj. závislosti na tom která z „dvoucestí“ je zkoumána). U přímých logických vztahů je možné mezivztahy mezi vládou a firmou analyzovat jedním krokem, zatímco u nepřímých logických vztahů je možné analýzu provést pouze posouzením interakce s prostředními elementy. Obrázek 4 zdůrazňuje rámec přijatý pro dvoucestnou analýzu. Popis jednotlivých hlavních bodů a nepřímých elementů slouží k identifikaci důležitých vlastností dvoucestné analýzy. Pořadí různých kroků potřebných pro provedení této analýzy je nastíněno v následující části (2.3) a v následujících kapitolách je zobrazeno toto pořadí pomocí všeobecně použitelné aplikace.

Obr. 5: Dvoucestná analýza logických vztahů mezi vládami a EMA



a) Cesta 1: Přímé logické vztahy

U přímých logických vztahů představují vládní úřady a uživatelé firemního systému EMA dva hlavní body. Tyto hlavní body je možné charakterizovat specifickou skupinou posuzovaných vládních a manažerských úrovní, podle jejich základních cílů a jejich informačních požadavků. Důraz je kladen na prozkoumání společných prvků a rozdílů mezi vládními úřady a uživateli firemního EMA (viz tmavě šedá šipka na obrázku 5, a také vlevo na obrázku 2). Podle klasifikace nástrojů EMA, které jsou uvedené na obrázku 3, mohou mít přímé logické vztahy souvislost s jakýmkoliv různým nástrojem MEMA a PEMA.

b) Cesta 2: Nepřímé logické vztahy

Nepřímé logické vztahy zahrnují prostřední elementy, které se nachází mezi vládou a EMA, a patří mezi ně například účetní nebo manažerské systémy. Část 5.1 a 5.2 zkoumá otázku volby potenciálně významných prostředních elementů pro analýzu jejich potenciálu pro nepřímou podporu EMA.

Zkoumání nepřímých logických vztahů vyžaduje dvoukrokový přístup (viz světle šedé oblasti na obrázku 5), a nikoliv jeden krok, jako je tomu u přímých vztahů:

V prvním kroku je analyzován vztah mezi různými vládními úřady a jednotlivými prostředními elementy (viz částečný vztah (a) na obrázku 5). Podobně jako analýza přímých vztahů je porovnán vztah mezi významnými vládními úřady a skupinou účastníků v prostředním elementu, aby byl objasněn první krok nepřímém logickém vztahu. Cílem tohoto prvního kroku je nalézt vztahy mezi vládou a prostředními elementy, které by mohly sloužit k podpoře firemního EMA.

V druhém kroku je prozkoumán vztah mezi jednotlivými prostředními elementy a EMA (viz částečný vztah (b) na obrázku 5). Opět je provedena analýza, zda jsou angažovaní účastníci (ti, kteří mají souvislost s jednotlivými prostředními elementy a managementem společnosti) vhodní jako slibná cesta podpory mezi firemním EMA a jednotlivými prostředními prvky. Společně s výsledky analýzy nepřímých logických vztahů v prvním kroku jsou identifikovány

nejslibnější nepřímé cesty pro vládní podporu EMA. Kelementům analyzovaných v těchto dvou krocích jsou přeznány různé nástroje EMA (viz obrázek 3).

Část zkoumání nepřímých a přímých logických vztahů zahrnuje zdůraznění různých charakteristik a povah prostředních elementů. To je především významné pro celkový proces identifikace nejdůležitějších účastníků, kteří tvarují nepřímé logické vztahy mezi vládou a EMA.

2.2.3 Kritéria analytického posouzení

Hlavním cílem metody navržené v tomto pracovním sešitu je odhalit vhodnost přímých a nepřímých logických vztahů pro podporu používání firemního EMA. Aby bylo možné *posoudit vhodnost* různých zkoumaných logických vztahů, používají se tři kritéria. Z pohledu účastníka odhalují vztahy vysokou vhodnost pro uplatnění vlivu, pokud existuje:

- vysoká shoda mezi zájmy a cíli angažovaných účastníků;
- vysoká shoda mezi informačními potřebami angažovaných účastníků, a
- široké spektrum různých skupin účastníků pro každý hlavní bod a prostřední element, které poskytuje *široké strukturální kotviště* vztahu.

Při analýze *nepřímých vztahů* byla vzata v úvahu *metodická blízkost* prostředního elementu k EMA, a to jako dodatečné kritérium při posuzování vhodnosti různých vztahů.

Tato analytická posuzovací kritéria neslouží pouze pro posouzení vhodnosti možných přímých a nepřímých vazeb mezi vládou a firemním EMA, ale také umožňují podrobnou identifikaci těchto kritických účastníků, u kterých je nalezena vhodnost identifikovaných vztahů. Tedy po podrobné analýze různých přímých a nepřímých logických vztahů a po určení nejvhodnějších vztahů pro podporu EMA s použitím tohoto nástroje bude provedeno celkové sloučení těchto vztahů a budou zaangažováni hlavní účastníci.

a) Shoda zájmů a cílů

Otázka, nakolik dobře se shodují identifikované zájmy a cíle identifikovaných účastníků, představuje první důležité kritérium pro posouzení možných vztahů mezi vládními úřady a uživateli firemního EMA. Tedy, v souladu s *dvoucestnou analýzou*, která byla představena výše, musí být u přímých vztahů prozkoumána shoda mezi zájmy a cíli vládních úředníků a manažerskými sekce. U nepřímých vztahů budou požadovány dvě shody, přičemž první shoda bude požadována mezi cíli a zájmy vládních úřadů a účastníků angažovaných v prostředním elementu a druhá shoda bude mezi firemními manažery a účastníky angažovanými v prostředním elementu. V této souvislosti se hlavní otázkou stává zjištění, zda v rámci prozkoumaného logického vztahu neexistují jiné vztahy účastníků, které by mohly prokázat těsnou shodu mezi hlavními zájmy a cíli účastníků nebo naopak, zda neexistuje téměř žádná shoda z důvodu odlišných zájmů.

b) Shoda informačních potřeb

Analogicky k analýze shody mezi zájmy a cíli bude provedena analýza informačních potřeb různých účastníků. Podle analytického přístupu, který byl zaveden v části 2.4.2 a obrázkem 4, bude toto zkoumání provedeno podle dvoucestného zkoumání. Při první cestě jsou přímo vzájemně porovnány informační potřeby vládních úřadů a firemních manažerů, zatímco diskuse o druhé cestě se zaměřuje na částečné vztahy mezi vládními úřady nebo manažerskými sekce a různými účastníky angažovanými v prostředním elementu. Hlavní otázkou je, zda se informační potřeby účastníků shodují nebo zda-li existují mezery a rozdíly.

c) Ukotvení logických vztahů

Kritérium ukotvení odkazuje na rozsah shody mezi zájmy a cíli nebo informačními potřebami, tj. odpovídá na otázku, kolik účastníků v rámci vládních úřadů, firem nebo – u nepřímých vztahů – spojených s prostředním elementem vykazuje vysoký stupeň shody. Druhým způsobem posouzení ukotvení vztahu je pozadí účastníků při budování vztahu, tj. zda se všichni zabývají jedním problémem nebo zda-li je pozornost vinována jinému rozsahu problému. V případě nepřímého vztahu bude ukotvení prozkoumáno podle dvou částech vztahů (a) a (b) zavedených výše. Tento doplňkový aspekt přímých a nepřímých vazeb poskytne cenný pohled do stability potenciálního vztahu mezi vládou a firemním EMA a rozsahu důležitých účastníků, kteří stojí za jednotlivými vztahy.

d) Metodická blízkost

Nepřímé vztahy jsou charakterizované celou řadou různých účetních a manažerských systémů, které slouží jako prostřední element mezi dvěma hlavními body: vládou a firemním EMA. Při této nepřímé konstelaci nemůže být vhodnost vztahu posouzena podle strukturálních vztahů mezi různými angažovanými skupinami účastníků. Z technického hlediska musí být před prozkoumáním shody zájmů a cílů a informačních potřeb různých účastníků, stejně tak i před ukotvením vazeb, musí být pojmenována *metodická blízkost* u každého prostředního elementu s EMA. Tento krok analýzy slouží k tomu, aby odhaloval, jak blízko jsou metody a nástroje související s jakýmkoliv prostředním elementem odlišné od nástrojů EMA a do jakého rozsahu se prostřední elementy zabývají informacemi generovanými systémy EMA. Výsledky tohoto prvního posouzení jednotlivých prostředních elementů poskytují první náznaky vhodnosti různých prostředních elementů, zda mohou sloužit jako slibné cesty pro vládní podporu firemního EMA. Podrobná analýza strukturální vhodnosti podle těchto kritérií stanovených výše bude poté založena na této technické vhodnosti.

e) Další kritéria

Strukturální analýze vztahů mezi vládními úřady a firemními uživateli EMA pomáhají další dvě kritéria. Ta jsou nastíněna níže.

Operativní a neoperativní logické vztahy: Jedním problémem je otázka, zda již vláda implementovala politiky vztahů nebo zda nebyly dosud vůbec následovány (operativní versus neoperativní vztahy). Aby bylo možné na tuto otázku odpovědět, musí být pozornost přesměrována na skutečné a potenciální cesty, kterými by mohla vláda podporovat implementaci a použití firemního EMA. V pracovní příručce 3 jsou identifikovány a podrobně analyzovány specifické vládní politiky, jež byly přijaty, a také potenciální nové politiky. V tomto pracovním sešitě naznačuje identifikace operativních vztahů mezi EMA a vládou implementační cesty, které byly dosud nejpobudivější. Na základě výsledků analýzy přispívá tento pohled operativních a neoperativních vztahů diskusi vedené v pracovní příručce 3, zda jsou operativní vztahy účinné a efektivní a zda by bylo možné formulovat politiky s použitím jiných, v tuto chvíli neoperativních, vztahů.

Používání informací EMA vládními orgány na různých úrovních: Dalším problémem je možné použití informací EMA pro vlády na různých administrativních úrovních. Otázka zní „jak užitečné jsou informace EMA pro úřady vlády na místní, národní/regionální a nadnárodní úrovni“. Tento dodatečný analytický aspekt vyzdvihuje vnitřní přínosy, které mohou vlády získat vytvořením výměn informací EMA. Zda je informace EMA vládě užitečná závisí především na tom, jak jsou informace EMA generovány než na tom, jakým způsobem (přímým nebo nepřímým) jsou přenášeny mezi firmou a vládním úřadem. Možné používání informací plynoucích z EMA na různých úrovních vlády bude projednáno jako součást analýzy přímých vztahů v kapitole 4.

2.3 Proces a kroky analýzy vazeb: jak analyzovat vazby

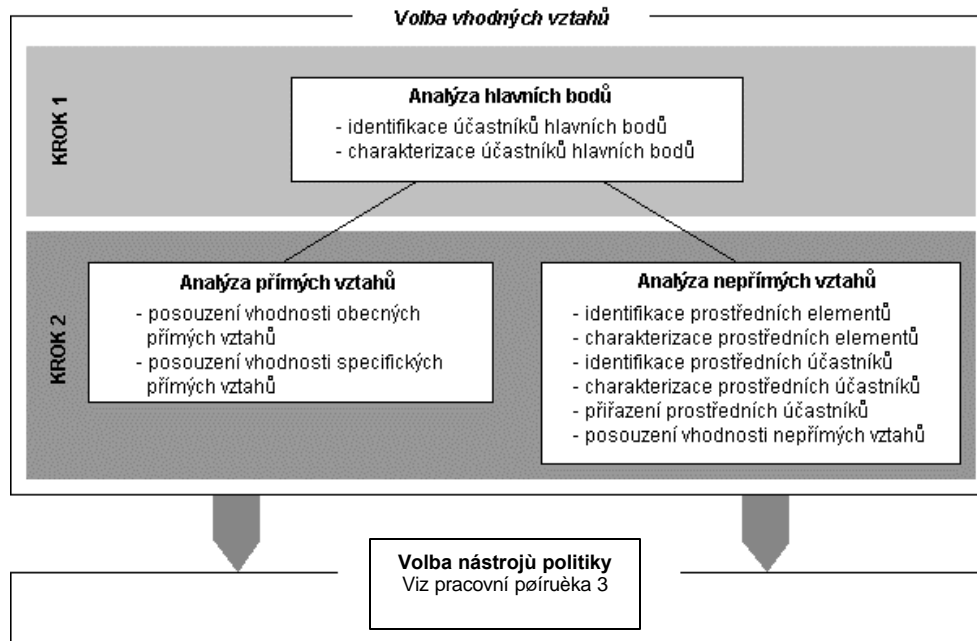
Tato část popisuje proces a kroky analýzy navrhované pro účely zkoumání toho, které vazby mezi vládními úřady a uživateli EMA mohou být nejzajímavější pro účely podpory EMA. Přístup umožňuje tvůrcům politik (vládě) logicky rozhodnout o nevhodnějších vztazích pro účely podpory používání firemního EMA. Na základě obecných úvodních poznámek, které byly uvedeny výše, budou nastíněny různé postupné kroky rozhodovacího nástroje. Dále budou vypracovány vzorové seznamy, aby ilustrovaly rozsah možných voleb rozhodnutí. Dále je zavedena a projednána sada kritérií pro posuzování vhodnosti možných přímých a nepřímých logických vztahů.

Jakmile bylo přijato politické rozhodnutí podporovat širší používání EMA ve firemním sektoru, je pro úředníky rozhodovací pravomocí důležité, aby přijali systematický a racionální plán, podle kterého mohou poté postupovat, aby navrhli a implementovali vysoce účinné programy.

Celkový regulační plán (který navrhuje například Cohen & Kamieniecki 1991) bude podporovat rozhodování nejen prostřednictvím racionální volby vztahů, ale také pokrytím celého procesu vytváření politiky, včetně dodatečných fází, jako například rozpoznávání problémů, historické analýzy, voleb prostředků politiky a procesů kontroly. Nicméně hlavní předmet tohoto pracovního sešitu tkví v identifikaci, posouzení a výběru vhodných vztahů. Otázka, jak zvolit nejlepší nástroje politiky, bude posouzena v pracovní příručce 3.

Obrázek 6 souhrnně uvádí postupné kroky rozhodování o vztazích EMA. Tyto jednotlivé kroky budou podrobněji vysvětleny v následujících dílčích částech. V kapitolách 3 až 5 je nástroj aplikován všeobecně a poskytuje tak úředníkům správnou moc rozhodovat a vytvářet politiku vyvíjející referenční bod, oproti kterým mohou porovnávat jejich vlastní specifické výsledky.

Obr. 5: Schématický přístup k výběru adekvátních vztahů EMA.



Tento schematický model umožní úředníkům spravomocí tvořit politiku a rozhodovat být v pozici informovaných článků, aby mohli provádět rozhodnutí o nevhodnějších vztazích, jež budou využity při spouštění programů a iniciativ k podpoře použití firemního EMA.

2.3.1 Analýza hlavních bodů

Jak již bylo uvedeno v části 2.1, jsou všechny vztahy popisovány (charakterizovány) dvěma hlavními body, vládními úřady a firemními uživateli EMA. Vzávislosti na tom, je-li mezi nimi vsunut prostřední element, hovoří se o přímých nebo nepřímých vztazích. Je nutné poznamenat, že charakteristiky těchto dvou hlavních bodů jsou společné jak pro nepřímé, tak i přímé vztahy. Jak již bylo projednáno výše, mají vztahy souvislost s různými angažovanými hráči. Proto se první krok rozhodovacího nástroje vztahů EMA skládá z identifikace účastníků hlavního bodu.

2.3.1.1 Identifikace účastníků hlavního bodu

a) Vládní úřady

Vlády tvoří jeden hlavní bod všech přímých a nepřímých vztahů. Prvním úkolem je identifikovat tyto vládní úřady, které jsou pravděpodobně angažovány při podpoře použití firemního EMA. Záleží na úřednících s rozhodovacími pravomocemi v rámci jejich specifických kontextech, aby rozhodli o tom, které vládní úřady chtějí posoudit (zvážit). Aby bylo možné zajistit co nejšířší základ, identifikuje následující vzorový seznam tyto vládní úřady, o kterých mohou úředníci s rozhodovací pravomocí uvažovat jakožto o úřadech, které náležejí k potenciálně významným a zajímavým úřadům, jež by mohly být angažovány v podpoře firemního EMA.²

- úřady životního prostředí (včetně všech druhů úřadů, které jsou především zodpovědné za otázky týkající se životního prostředí, jako například úřady pro přírodní zdroje, úřady pro regulaci odpadů, úřady zabývající se vodou, úřady na ochranu životního prostředí, úřady na ochranu pobřeží, námořní úřady a úřady rozvoje a plánování);
- obchodní úřady včetně všech úřadů, které se především zabývají ekonomickými aspekty, jako například komerčními, průmyslovými, obchodními apod.);
- daňové úřady (zahrnující všechny úřady, které mají vztah s veřejnými rozpočty);
- vzdělávací úřady (zabývající se výzkumnými a vzdělávacími otázkami)
- apod.

Tyto různé úřady mohou mít své postavení na různých úrovních administrativy, tj. mohou být na úrovni národní, regionální nebo nadnárodní. Je důležité upozornit, že účelem tohoto seznamu není být seznamem vyvíjejícím nebo úplným, takže jednotliví úředníci s rozhodovacími pravomocemi mohou přidávat nebo odstraňovat různé úřady podle specifických podmínek kontextu rozhodování. Nicméně obecně je výhodné posoudit angažovanost širokého spektra vládních úřadů a nevyklouzat některé bez bližšího prozkoumání nebo bez přiměřených důvodů.

b) Firemní uživatelé EMA

Skupiny účastníků, jež mají vztah k druhému hlavnímu bodu, firemnímu managementu, vykazují dokonce ještě větší různorodost. Skupiny firemního managementu, které mají

² V závislosti na posuzovaném politickém a administrativním systému regionu nebo úrovně, může mezi úřady patřit jak legislativní, tak i regulační nebo dohlížecí orgány.

pravděpodobně největší zájem získat informace EMA, a které jsou nejvíce „náchylné“ k vládnímu vlivu, jsou závislé na specifické organizační struktuře firmy a na kategorii průmyslu, do které firmy spadají. Z tohoto důvodu je zde uveden vzorový seznam potenciálně významných manažerských sekcí. Z tohoto seznamu mohou úředníci s rozhodovacími pravomocemi identifikovat významné manažerské skupiny, a to podle jejich vlastního specifického kontextu rozhodování. Dále už závisí na úřednicích s rozhodovacími pravomocemi, aby stanovili odůvodnění jejich výběru manažerských skupin, o kterých se rozhodnou, že je vyzdvihnou.³

- vrcholový management
- účetní a finanční oddělení
- oddělení pro životní prostředí
- oddělení pro zdraví a bezpečnost
- oddělení pro jakost
- oddělení lidských zdrojů
- právní oddělení
- oddělení výzkumu, rozvoje a návrhu
- firemní marketing a oddělení veřejných vztahů
- řízení/management informací
- řízení dat
- řízení výroby
- oddělení nákupu
- logistika
- marketing a prodejní oddělení
- likvidace a recyklace
- ...

Tento vzorový seznam může tedy být upraven podle specifického rozhodovacího kontextu, ve kterém je potřeba nalézt nejhodnější vztahy.

2.3.1.2 Charakteristika účastníků hlavního bodu

Další krok vyžaduje identifikaci charakteristik všech skupin účastníků, které byly identifikovány pro oba hlavní body (tj. vládní úřady a manažerské sekce). Jak již bylo uvedeno výše, jsou prozkoumány cíle a záměry a informační potřeby všech účastníků, které mají být analyzovány jako vztahy podporující EMA. Tato kritéria se používají pro všechny vládní úřady, stejně tak i na všechny manažerské sekce, které jsou považovány za významné vládními úředníky s rozhodovacími pravomocemi na základě vzorového seznamu. Doporučuje se, aby byly informace o účastnících vypracovány ve formě tabulek, jak je navrženo výše (viz tabulka 1). Při vyplňování těchto tabulek pro vládní úřady a management je nutné se zeptat na následující otázky: Jaké mají vládní úřady nebo manažerské sekce

³ Pro účely aplikace všeobecného rozhodování ve zbývající části této pracovní příručky budou účastníci v hodnotovém řetězci, který zavedl Porter (1985) použiti jako základ pro výběr významných manažerských sekcí. Nicméně úředníci s rozhodovacími pravomocemi mohou založit jejich vlastní výběr na jiných klasifikacích.

zájmy – všeobecní a ve vztahu k EMA? Jaké cíle sledují? Jaký druh informací vyžadují jednotlivé skupiny sledovaných účastníků? Dvě výsledné tabulky ukazují charakteristiky různých vládních úřadů a manažerských sekcí. Ty poté slouží jako základ pro posouzení vhodnosti přímých a nepřímých vztahů.

2.3.2 Analýza přímých vztahů

Jakmile byli identifikováni účastníci hlavního bodu a jejich charakteristiky, byly tím splněny předpoklady pro analýzu přímých vztahů. Nicméně je důležité upozornit, že postupné pořadí analýzy přímých a nepřímých vztahů nenaznačuje hierarchické pořadí (viz také obrázek 6, kde jsou dvě políčka analýzy přímých a nepřímých vztahů zobrazena paralelně na stejné úrovni). Nedoporučuje se vyloučit před podrobným prozkoumáním žádný druh možného přímého nebo nepřímého vztahu. Dále musí být přímé a nepřímé vztahy posuzovány kombinovaně, pokud se to jeví vhodné.

Aby bylo možné odhalit vhodnost přímých vztahů, je mezi vládním úřadem a manažerskými účastníky hlavního bodu provedeno přímé porovnání. Jak bylo navrženo výše v části 2.2.3, porovnání je provedeno s použitím následujících kritérií:

- shoda zájmů a cílů;
- shoda informačních potřeb; a
- ukotvení vztahů.

Pro vybudování **shody zájmů a cílů** neexistují žádná formální pravidla. Místo toho vyžaduje posouzení shody zájmů a cílů vypracování racionálního argumentu o doplnění zájmů a cílů významných vládních úřadů a manažerských sekcí. Porovnáním zájmů a cílů různých vládních úřadů se zájmy a cíli vybraných firemních manažerských sekcí je možné posoudit stupeň shody pomocí běžného mířítka typu: neshoda/nízká shoda – spíše nízká shoda – střední shoda – spíše vysoká shoda – vysoká shoda. To je možné snadno vizualizovat sloupcovým grafem upravením délky sloupců, které představují rozsah shody (například viz kapitola 4).

Posouzení relativní **shody informačních potřeb** je provedeno podobně, jako posouzení shody zájmů a cílů, které bylo popsáno výše. Prostřednictvím logické diskuse informačních potřeb skupin účastníků souvisejících sobě hlavními body je možné lokalizovat shodu v informačních potřebách mezi dvěma hlavními body, a to s využitím běžného mířítka, které se používá pro zájmy a cíle. Dokonce i když se očekává, že vysoká shoda informačních potřeb nastane zároveň s vysokou shodou zájmů a cílů, musí být toto kritérium metodicky aplikováno.

Cílem je dosáhnout při kombinovaném posouzení stupně shody mezi zájmy a cíli a informačními potřebami účastníků mezi dvěma hlavními body, tj. integrovat posudek o různých vládních úřadech a manažerskými sekcemi firem. Naopak kritérium **ukotvení** představuje celou řadu skupin účastníků, které odhaluje počet shod zájmů, cílů a informačních potřeb mezi oběma hlavními body. Ukotvení se měří pomocí pětibodové běžné stupnice, a to od úzkého až do širokého ukotvení. Aby bylo možné umístit ukotvení specifického vztahu na pětibodové stupnici mezi nízkým ukotvením a vysokým ukotvením, je nutné si položit dvě otázky: Kolik vládních úřadů a manažerských sekcí je angažovaných ve vztahu? A jak velká je různorodost mezi těmito skupinami účastníků pro každý hlavní bod?

Aby bylo možné provést odhad celkové vhodnosti, je nutné použít současně posudky pro všechny tři nastíněná kritéria. Opět, neexistuje formální pravidlo pro agregaci těchto tří posudků do jednoho celkového posouzení vhodnosti přímého vztahu. Místo toho celkové posouzení závisí na zdůvodnění, které se nachází „za“ touto agregací. Nicméně posouzení

celkové vhodnosti musí odrážet hlavní tendence zjištěné u těchto tří jednotlivých kritérií. Dále z důvodů zachování konzistence, je rozumné porovnávat celková posouzení vhodnosti získaná z různých prozkoumaných pářímých vztahů.

Obr. 7: Příklad vizualizovaného výsledku specifických pářímých vztahů

<i>Prozkoumané specifické nástroje EMA</i>			
Zájmy a cíle	nízký	stupeň shody	vysoký
Informační potřeby			
Ukotvení	úzké		
			široké

2.3.2.1 Posouzení vhodnosti obecných pářímých vztahů

V pářímých vztahů EMA je možné rozlišovat mezi obecnými pářímými vztahy a specifickými pářímými vztahy. Obecný pářímý vztah představuje vztah mezi vládními úřady a firemními uživateli EMA, pokud se jedná o EMA na všeobecné úrovni. Naproti tomu specifické pářímé vztahy EMA zkoumají vztah mezi stejnými hlavními body ve vztahu k různým specifickým nástrojům EMA, které jsou uvedené na obrázku 3 výše.

Aby bylo možné posoudit celkovou vhodnost obecného pářímého vztahu EMA, je nutné si položit následující otázky: Ve vztahu tímto dvěma hlavními bodům, jak hodně shodné jsou zájmy a cíle a informační potřeby s *ohledem na obecný EMA*? Jak dobře jsou základní zájmy a cíle různých skupin splněny EMA na všeobecné úrovni? Jaké zájmy a informační potřeby mají různé skupiny ve vztahu k EMA na všeobecné úrovni? Kritérium ukotvení, které představuje počet a různorodost účastníků, doplňuje posouzení vhodnosti obecného pářímého vztahu EMA.

2.3.2.2 Posouzení vhodnosti specifických pářímých vztahů

Pro posouzení vhodnosti specifických pářímých vztahů EMA se použije stejný pářístup. Jediným rozdílem, a tedy specifikem specifických pářímých vztahů, jsou shody zájmů a cílů a informačních potřeb, viz různé specifické nástroje MEMA a PEMA uvedené výše (viz obrázek 3). Z toho tedy vyplývá, že je nutné si položit následující otázky: Jak dobře jsou základní zájmy a cíle různých skupin splněny uvažovanými specifickými nástroji MEMA nebo PEMA? Které zájmy a informační potřeby mají různé skupiny ve vztahu k uvažovaným specifickým nástrojům MEMA nebo PEMA? Společně s *ukotvením* každého specifického pářímého vztahu mezi vládními úřady a manažerskými sekcemi firem každého specifického nástroje EMA je možné odvodit posouzení *celkové vhodnosti* každého specifického pářímého vztahu EMA. Pro vizualizaci výsledků a pro účely usnadnění křížové kontroly výsledků různých prozkoumaných vztahů, je užitečné prezentovat výsledky pomocí sloupcových grafů, přičemž délka jednotlivých sloupců bude založena na návrhu zobrazeném na obrázku 6. Délka dvou horních sloupců představuje stupeň shody mezi zájmy a cíli a informačními potřebami vládních úřadů a firemními uživateli EMA. Délka třetího sloupce představuje šířku ukotvení zjištěného pro každý zkoumaný specifický pářímý vztah.

2.3.3 Analýza nepářímých vztahů

Nepářímé vztahy tvoří druhou cestu dvoucestné analýzy aplikované na strukturální zkoumání vztahů EMA. Nepářímé vztahy jsou charakterizované prostředním elementem a souvisejícími

prostředními účastníky, kteří leží mezi dvěma hlavními body, a které zprostředkovávají vliv vlády k používání EMA ve firmách.

2.3.3.1 Identifikace prostředních elementů

Identifikace prostředních elementů, které by mohly být použity vládami pro účely zvýšení vlivu na firemní EMA prostřednictvím nepřímých vztahů, představuje první krok analýzy nepřímých vztahů. Prostřední elementy musí být odlišeny od aplikací EMA, jako jsou například environmentální design, ekologická účinnost, čistší produkce a ochrana před znečištěním ovzduší.⁴ Různé skupiny prostředních elementů je možné identifikovat a analyzovat. Tento nástroj nepředepisuje prostředním elementům, aby byly společné za všech okolností. Naopak, poskytuje vzorové seznamy s možnými zajímavými volbami, které mohou tvůrci politik zvážit. Následující skupiny mohou být posuzovány za pravděpodobně významné prostřední elementy:

Firemní účetní systémy odlišné od EMA, jako například:

- běžné manažerské účetnictví
- finanční účetnictví a výkaznictví
- externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví
- skladové účetnictví
- systémy plánování výroby
- regulační účetnictví
- daňové účetnictví
- ...

Firemní manažerské systémy, jako například

- systémy řízení financí
- systémy řízení managementu
- systémy řízení životního prostředí, zdraví a bezpečnosti
- systémy řízení jakosti
- systémy řízení lidských zdrojů
- systémy řízení informací
- ...

Národní účetní systémy

- národní hospodářské účetnictví
- národní environmentální účetnictví
- národní (hospodářské a environmentální) statistiky
- ...

Ostatní systémy

...

⁴ Tyto aplikace EMA jsou zkoumány v pracovní příručce 3.

Závisí na vládních tvůrčích politik, v rámci jejich specifických rozhodovacích kontextech, jak rozhodnou o prostředních elementech, které se zdají být nejvhodnější pro další posuzování. Z praktického hlediska má také smysl kombinovat nebo seskupovat některé prostřední elementy jakož to základ pro další analýzu.

2.3.3.2 Charakterizace prostředních elementů

Jakmile jsou prostřední elementy zvoleny pro další analýzu, zda jsou vhodné pro vytvoření slibných vztahů EMA, musí být identifikovány jejich vlastnosti. Aby se lépe pochopily jednotlivé prostřední elementy, musí být stručně nastíněn účel každého prostředního elementu, druh informace, které se týká a kontext aplikace každého prostředního elementu. Nejdůležitějším úkolem tohoto kroku je ustanovit metodickou blízkost každého prostředního elementu EMA z technického hlediska. Zde se musí úředníci s rozhodovacími pravomocemi zeptat: jak hodně blízko jsou metody a nástroje související s prostředním elementem k různým nástrojům EMA? Do jakého rozsahu zvažují prostřední elementy informace produkované systémy EMA? Kritérium metodické blízkosti představuje první indikaci vhodnosti každého zkoumaného prostředního elementu. Je vhodné umístit metodickou blízkosti pro každý jednotlivý prostřední element na běžné měřítko, které má rozsah možnosti od nízké, středně nízké, střední, středně vysoké až po vysokou?

2.3.3.3 Identifikace prostředních účastníků

Jak již bylo dříve uvedeno v tomto pracovním sešití, hráči a úředníci s pravomocí rozhodovat „schování“ za každým prostředním elementem hrají důležitou úlohu v posuzování vhodnosti jakéhokoliv vztahu. Proto je nutné pro každý nepřímý vztah identifikovat významné účastníky. Protože se mohou účastníci zajímat o odlišné prostřední elementy, tak aby se tento nástroj nestal příliš komplikovaným, má se za to, že identifikace prostředních účastníků je nezávislá na prostředních elementech.⁵ Stejně jako u ostatních kroků, které byly popsány dříve, nabízí tento nástroj rozsáhlý vzorový seznam, který obsahuje většinu potenciálně zajímavých prostředních elementů. Je jasné, že tento seznam může být upraven v závislosti na specifických okolnostech rozhodování. Skupiny účastníků, které budou pravděpodobně angažovány v nepřímých vztazích, jsou:

- akcionáři a finanční analytici
- věitelé (banky)/pojišťovny
- průmyslové asociace
- standardizační organizace
- profesní účetní asociace
- sousedé
- dodavatelé a zákazníci
- (environmentální) nevládní organizace
- mezinárodní organizace
- zaměstnanci (s výjimkou managementu)
- daňoví zástupci

⁵ Později budou tyto prostřední účastníci přičleněni k různým prostředním elementům (viz část 2.3.3.5).

- profesní účetní společnosti
- poradci
- výzkumníci a akademiétí pracovníci
- veřejnost
- domorodé komunity
- média
- ...

Pøedevším je nutné zvážit ty skupiny úèastníkù, kteøí mají zájem o aplikaci nebo podporu EMA všeobecnì nebo o specifické nástroje EMA. Dalším dùvodem proto, aby byly skupiny úèastníkù odlišných od vládních úøadù a firemních manažerských sekcí vzaty vùvahu, je to, že podnìt pro podporu nebo použití EMA firmami mùže pocházet z několika rùzných zdrojù. S výjimkou vládních úøadù mohou také ostatní skupiny úèastníkù uvedené ve vzorovém seznamu vydat vlastní pokyny a implementovat svoje požadavky týkající se firemního EMA.

2.3.3.4 Charakteristika prostøedních úèastníkù

Stejným zpùsobem, jakým byli døíve identifikováni úèastníci hlavního bodu, budou v následujícím kroku identifikováni prostøední úèastníci pro úèely posouzení nepøímých vztahù. Pro tento úèel se použijí stejná kritéria jako kritéria podrobnì uvedená výše. Je to nutné, protože při posuzování vhodnosti nepøímých vztahù musí být shody mezi úèastníky hlavního bodu a prostøedními úèastníky odvozena porovnáním dvou èásteèných vztahù (a) a (b), které jsou uvedeny na obrázku 4. Formát uvedený v tabulce 1 se používá pro zdùraznění charakteristik prostøedních úèastníkù. U každé skupiny prostøedních úèastníkù je nutné položit následující otázky: O které základní zájmy a cíle obecnì usilují a o které zájmy a cíle usilují s ohledem k EMA? Dále, jaké jsou odpovídající informaèní potøeby prostøedních úèastníkù? Výsledkem tohoto kroku je, že uživatel rozhodovacího nástroje vypracuje úplný seznam všech skupin úèastníkù, považované za důležité s ohledem na nepøímé vztahy, a to s použitím formátu tabulky 4. Je důležité vïnovat náležitou péèi při sestavování tohoto seznamu prostøedních úèastníkù a jejich charakteristik, protože slouží jako výchozí základ pro posouzení vhodnosti nepøímých vztahù.

2.3.3.5 Pøiøazení prostøedních úèastníkù

Pøedtím, než bude možné analyzovat vhodnost rùzných nepøímých vztahù, musí být døíve identifikováni úèastníci pøiøazení prostøedním elementùm vybraným pro posouzení vhodnosti. Jak je vidìt na obrázku 2, každý posouzený prostøední element vytváøí nepøímý vztah, který bude celkovì analyzován, zda je vhodný pro vládní ovlivování používání firemního EMA. Posouzení vhodnosti nepøímých vztahù se skládá z porovnání zájmù a cílù a informaèních potøeb vládních úøadù, prostøedních úèastníkù a manažerských sekcí firem u obou èásteèných vztahù. Nicménì takové porovnání vyžaduje pøedbìžné pøiøazení významných prostøedních úèastníkù jednotlivým zvažovaným prostøedním elementùm. Všechny skupiny, které mají vztah nebo mají zájem na prostøedních elementech knim musí být pøiøazené. Každá skupina úèastníkù mùže být pøiøazena rùzným prostøedním elementùm. Krok pøiøazující prostøední úèastníky prostøedním elementùm je důležitá, protože usnadňuje analýzu nepøímých vztahù. Jedinou možnou cestou pro další objasování tohoto procesu pøiøazování je extrahovat samostatné tabulky z úplné tabulky charakteristik prostøedních úèastníkù (viz pøedcházející èást), které preciznì stanovují významné úèastníky k prostøedním elementùm.

2.3.3.6 Posouzení vhodnosti nepřímých vztahů

V podstatě posouzení vhodnosti nepřímých vztahů následuje stejnou logiku jako analýza provedená pro přímé vztahy (viz část 2.3.2). Nicméně základním rozdílem je to, že analýza shody zájmů a cílů a informačních potřeb včetně ukotvení je provedena ve vztahu k *dvíma* *časťovým vztahům*. Je to z toho důvodu, že nepřímé vztahy se skládají z jednoho časťového vztahu mezi vládními úřady a prostředními elementy se svými účastníky (časťový vztah (a)) a druhého časťového vztahu mezi tímto prostředním elementem se svými účastníky a firemními uživateli EMA (časťový vztah (b)). Dále musí být posouzeno kritérium *metodické blízkosti* (část 2.2.3) mezi prostředním elementem a EMA. Metodická blízkost přispívá k celkovému posouzení vhodnosti každého nepřímého vztahu. Obecně, pro provádění posouzení vhodnosti přímých a nepřímých vztahů neexistují žádná formální pravidla k ustanovení rozsahu shody nebo šířky ukotvení nebo agregace pro celkovou vhodnost. Jak bylo uvedeno výše, posouzení různých kritérií a celkové vhodnosti je založeno především na pešlivém zdůvodnění každého posouzení a spoléhá na přemýšlivou křižovou kontrolu mezi různými posudky. Hlavním předpokladem pro příznivé posouzení celkové vhodnosti nepřímého vztahu je to, že oba časťové vztahy vykazují dost vysoké shody a široké ukotvení.

Obr. 8: Formát vizualizace výsledků nepřímých vztahů



Posouzení vhodnosti jednotlivých nepřímých vztahů seskládá z posouzení každého jednotlivého prostředního účastníka, především z projednání shody zájmů a cílů a informačních potřeb s vládními úřady a firemním managementem. Doporučuje se zapsat odůvodnění každé shody, aby bylo možné klasifikovat stupeň shody na běžném pítistupovém míštku od nízké shody až po shodu vysokou. Aby bylo možné objasnit analytické výsledky, doporučuje se, aby byly nálezy pro každé kritérium prezentovány ve formě sloupcového grafu, přičemž délky sloupců budou zobrazovat výsledky tak, jak je uvedeno na obrázku 8. První sloupec představuje metodickou blízkost mezi prostředním elementem a EMA. Sloupce indikující rozsah shod mezi zájmy a cíli a informačními potřebami, stejně tak i šířky ukotvení, jsou rozlišeny podle časťového vztahu (a) a (b). Prohlížení výsledků touto formou pro každý nepřímý vztah napomáhá zlepšování analýzy a usnadňuje potřebnou křižovou kontrolu mezi výsledky různých nepřímých vztahů.

K prozkoumání celkové vhodnosti nepřímého vztahu je nutné jako první provést posouzení metodické blízkosti. Poté je nutné identifikovat prostřední účastníky související se vztahem, kteří vykazovali vysokou shodu mezi zájmy a cíli a mezi jejich informačními potřebami.

Nakonec musí být posouzeno ukotvení nepřímého vztahu. Celková vhodnost vztahu se zvyšuje při větším počtu a větším rozsahu prostředních účastníků a účastníků hlavního bodu s vysokými shodami. Celkově vzato, posouzení shod, ukotvení a metodická blízkost poskytuje základ k posouzení celkové vhodnosti.

Je nutné zdůraznit, že na rozdíl od projednaných kritérií, neexistují žádná formální pravidla této procedury posuzování. Posouzení velmi závisí na vhodném zdůvodnění a křížové kontrole konzistence mezi různými zkoumanými nepřímými vztahy. Sledováním tohoto procesu budou rovněž identifikováni nejvhodnější prostřední účastníci každého nepřímého vztahu.

Poté následuje všeobecné použití analytického nástroje nastíněného v předcházejících částech. Proto je zbývající část tohoto pracovního sešitu organizována podle těchto tří hlavních analytických kroků, které byly uvedeny výše. Kap. 3 se zabývá analýzou hlavních bodů. Kap. 4 uvádí analýzu přímých vztahů a kap. 5 prezentuje analýzu nepřímých vztahů. Tato všeobecná analýza slouží dvěma hlavními účelům: za prvé, objasňuje a ilustruje předchozí popis vypracovaného analytického nástroje a za druhé, výsledky této obecné analýzy poskytují cennou referenci pro každou aplikaci nástroje v konkrétnějším kontextu rozhodování. Dále, aby bylo možné poskytnout praktickou podporu výsledkům, bude pojmenován *operativní stav* různých vztahů. Operativní stav uvádí, zda je prozkoumaný vztah momentálně použitelný. Poslední kritérium, *použití informací EMA pro vlády*, slouží další identifikaci přínosů, které mohou vlády využít z podpory použití EMA firmami.

3 ANALÝZA HLAVNÍCH BODŮ

3.1 Identifikace účastníků hlavního bodu

3.1.1 Vládní úřady

Vládní úřady usilují o široké spektrum různých zájmů a cílů, a to podle různých posuzovaných oddělení a úrovních administrativy. Pro obecnou analýzu provedenou v následujících kapitolách budou posouzeny tři hlavní typy vládních úřadů: úřady pro životní prostředí, obchodní úřady a daňové úřady.⁶ Tyto vládní úřady se považují za úřady, které představují nejvíce angažované ve firemním EMA. Dále, jedná se o úřady, které mohou nejvíce těžit z rozšířené aplikace EMA v rámci celého průmyslu. Termín „úřady pro životní prostředí“ se používá pro všechny vládní úřady, které se zabývají otázkami životního prostředí, jako například úřady na ochranu životního prostředí, úřady pro přírodní zdroje, úřady pro regulaci odpadů, úřady zabývající se vodou, úřady na ochranu životního prostředí, úřady na ochranu pobřeží a námořní úřady. Obchodní úřady jsou všechny úřady, které se zabývají podnikatelskými, obchodními a průmyslovými otázkami.

3.1.2 Uživatelé firemního EMA

Pro účely tohoto pracovního sešitu (viz část 2.1) je EMA identifikován jako informační nástroj pro vnitřní rozhodování. EMA je dále možné rozdělit na MEMA (finance, pro měření nákladů na životní prostředí) a PEMA (materiální jednotky, pro měření vlivu firmy na životní prostředí). Obecní, řízení vnitřních informací je základním předpokladem pro splnění informačních potřeb externích účastníků, a tedy interní a externí účastníci využívají stejný typ informací. Nicméně management využívá více a *podrobnější* informace (Schaltegger & Burritt 2000, kapitola 2.3). Účastníci, kteří používají EMA, jsou členové různých manažerských sekcí firem.⁷ Každý se vnitřně zaměřuje na informace, které jsou obecně považovány za důvěrné – pouze pro management. Konvenční manažerské účetní systémy jsou navrženy tak, aby byl management vnitřně zodpovědný za svoje činnosti a aby zároveň usnadňovaly externí zodpovědnost.

Hlavním obecným cílem EMA je informovat a podporovat rozhodování a zodpovědnost těch manažerů, kteří ovlivňují nebo kteří jsou ovlivňováni environmentálními faktory.

⁶ Z důvodu rozdílů ve specifických kompetencích vládních úřadů, které fungují na různých úrovních a v různých zemích, nebude podrobnější rozdělení mezi různými správními orgány státní správy prováděno.

⁷ Skupina expertů OSN se dohodla na svém setkání ve Vídni v květnu 2000 neprovádět otevřené rozlišení mezi soukromými a veřejnými podniky jakož to možnými uživateli EMA, pouze obecně odkazuje na firemní management. Teoreticky, místní správní orgány mohou být rovněž považovány za uživatele EMA, protože se zabývají managementem lokálních environmentálních záležitostí a lokálním vládním environmentálním výkonem s využitím informací EMA.

Obr. 9: Hodnotový řetězec a vnitřní uživatelé EMA (podle Portera 1985, strana 37)



Bennett & James (1998, 34) chápou tyto manažery jako osoby, které jsou hlavními součástmi účetního a finančního oddělení a výrobního managementu. Jejich struktura je cenná pro analýzu prováděnou v tomto pracovním sešití, protože odpovídá centru firemního rozhodování. Aby bylo možné provést rozšíření tohoto na obecnější teoretickou rovinu pro účely analýzy rozsahu vnitřních firemních účastníků, použije se osvědčený přístup hodnotového řetězce Portera (viz obrázek 9).

Tento přístup zajišťuje, že je vinován zřetel na všechna důležitá oddělení a související činnosti, prostřednictvím kterých firmy tvoří hodnotný produkt nebo službu pro své zákazníky. Následně budou jako vnitřní uživatelé informací EMA považováni vrcholový management, manažer marketingu a vztahů s veřejností (PR), oddělení právní služby, výzkumu, vývoje a návrhu, podpory zdraví a bezpečnosti, manažer nákupu a likvidace a recyklace.

3.2 Charakteristika dvou hlavních bodů

3.2.1 Vládní úřady

Základní cíle různých vládních úřadů a informace, které tyto úřady vyžadují, jsou popsány v tabulce 10. Aby měl uživatel tohoto pracovního sešitu k dispozici vyčerpávající charakteristiku vládních úřadů (jako hlavní bod pro přímé a nepřímé vztahy), obsahuje následující tabulka cíle vlády související s přímou podporou EMA, a také cíle a informační potřeby, které budou splněny pouze pomocí prostředních elementů, jako jsou například výkaznictví nebo specifické přístupy k managementu.⁸

⁸ Například, jakmile se bude mít za to, že informační potřeby vládních úřadů budou splněny díky použitím firemního EMA, je přítomnost určité formy výkaznického systému automaticky zahrnuta, aby bylo možné ustanovit výměnu informací mezi vládami a firmami. Analyticky a pro účely tohoto pracovního sešitu, je tato situace pojmenována prostřednictvím nepřímého elementu.

Tab. 10: Charakteristika vládních úřadů

Vládní úřady		
Významný vládní úřad	Základní cíle	Typ požadované informace
Úřady pro životní prostředí	Zlepšení situace životního prostředí Snížení znečištění za minimální náklady pro vládu a s minimálním politickým odporem (UNSD 2000, 15)	Reálná opatření environmentální situace a hlavní zdroje znečištění.
	Zlepšené vymáhání a shoda s předpisy Zvýšení účinnosti a efektivity (nových) environmentálních předpisů a ekonomických podniků (UNSD 2000, 15; SRU 1996)	Finanční a reálná opatření. Informace o shodě. Podrobné informace o: environmentální průmyslové výkonnosti environmentální vlivy platných politik ekonomická zátěž regulací průmyslové shody
	Spolehlivá databáze pro environmentální plánování a nastavení cílů environmentální jakosti (viz např. SRU 1998)	Reálná opatření související s environmentálními podmínkami v příslušné spravované oblasti
	Integrace ekonomických, sociálních a environmentálních rozměrů do návrhu politiky podle vládní úlohy při podpoře udržitelného rozvoje prostřednictvím Agendy 21 (UNCED 1992, kapitola 8.3).	Finanční informace týkající se vlivů na životní prostředí. Reálná opatření související s ekonomickými činnostmi. Integrované znalosti.
Obchodní úřady	Podporování integrované ochrany před znečištěním Integrace environmentálních aspektů do hlavních obchodních rozhodovacích procesů (Bennett & James 1998, 33) Zlepšení ekologické účinnosti průmyslu (Schaltegger & Sturm 1990, 274)	Finanční opatření pro ekonomickou proveditelnost zaměřených preventivních opatření. Fyzická opatření účinnosti opatření preventivní proti znečištění. Obchodní znalosti rozhodovacího procesu a struktury.
	Internalizace externích environmentálních efektů.	Finanční a reálná opatření externích vlivů.
	Vytvoření vhodné struktury zajištění transparentnosti a zodpovědnosti obchodu a k podpoře firem jednat ve veřejném zájmu. ...	Finanční a reálná opatření firemní (environmentální) výkonnosti.
	- Podpora ekonomického růstu a zaměstnanosti.	Finanční informace o ekonomické situaci. Reálná opatření například o dostupnosti přírodních zdrojů.
Daňové úřady	Transparence ekonomických transakcí Zodpovědnost společností	Finanční opatření firemní výkonnosti.
	Konkurenceschopnost místních a národních ekonomik prostřednictvím významných trhů (vyvarování se monopolům)	Finanční opatření tržních podmínek.
	Ekonomicky životaschopné přístupy ochrany životního prostředí ...	Finanční opatření ekonomické uskutečnitelnosti činností ochrany životního prostředí. Reálné informace o účinnosti opatření na ochranu životního prostředí.
	Zajištění příjmu veřejných rozpočtů. Spravedlivé a poctivé daňové systémy. Řízení nebo ovlivňování chování daňových poplatníků požadovaným směrem (například „zelené“ daně) ...	Finanční opatření. Finanční opatření. Finanční opatření. Reálná opatření před poplatky za emise mohou být vypočtena v případě ekologických daní.

Bez nároku na úplnost uvádí tabulka 10 přehled hlavních cílů a informačních potřeb těchto vládních úřadů, které jsou zodpovědné za environmentální a/nebo ekonomické záležitosti ve vztahu ke společnostem.⁹ Tabulka ukazuje, že obchodní a daňové úřady se především zabývají informacemi vyjádřenými ve finančních (nebo peněžních) pojmech, zatímco úřady zabývající se životním prostředím zdůrazňují informace vyjádřené ve fyzikálních jednotkách.

Podrobnější kontrola tabulky 10 ukazuje, že každý posuzovaný vládní úřad má zájem o EMA. Nicméně, EMA je spíše než součástí hlavních cílů těchto úřadů prostředkem jejich dosažení. Hlavním cílem úřadů zabývajících se životním prostředím, který může být podporován firemním EMA, je dosáhnout co největšího snížení znečištění firmami a ostatními. Toho je možné dosáhnout tím, že budou firmy dodržovat vládní politiky a předpisy při co nejnižších nákladech pro vládu a s minimálním politickým odporem, stejně tak i prostřednictvím realizace ekonomicky prospěšné ochrany životního prostředí a opatření pro ochranu před znečištěním. Hlavní cíl obchodních úřadů je podporován firemním EMA, pokud umožňuje průmyslu plnit požadavky na ochranu životního prostředí za co nejnižší náklady za účelem zajištění trvalého růstu a zaměstnanosti pro danou úroveň ochrany životního prostředí. EMA je také použitelný pro daňové úřady při dosahování jejich hlavního cíle – zajištění příjmu, který je dostupný veřejným rozpočtům.

Nakonec, vláda má obecní zájem o firemní EMA, protože základní představa je, že se snaží podporovat udržitelný rozvoj integrací hospodářských, environmentálních a sociálních úvah v rámci svých politik, programů a rozhodovacích činností (OSN 1992, kapitola 8.3).

3.2.2 Firemní uživatelé EMA

Tabulka 11 obsahuje hlavní charakteristiky základních cílů a informačních potřeb firemních uživatelů EMA jakožto vnitřních firemních účastníků angažovaných v celé řadě různých firemních manažerských oblastí. Bez nároku na úplnost, interní manažerské skupiny, jejich hlavní cíle a informační potřeby, které jsou uvedeny v tabulce 11, nabízí celou řadu bodů působení, které budou případně spojeny s různými vládními úřady a jejich zájmy a informačními potřebami.

Tab. 11: Interní účastníci, cíle a informační potřeby související se systémy EMA.

Firemní systém EMA		
Významní uživatelé EMA	Základní cíle	Typ požadované informace
Vrcholový management	Dlouhodobá ziskovost a přežití společnosti Zajištění právní shody s minimálními náklady na společnost Realizace všech ekonomicky přínosných opatření pro ochranu životního prostředí Zajištění poskytnutí zdrojů od kritických účastníků (Schaltegger 1999) ...	Vysoce souhrnné finanční a strategické (kvalitativní a kvantitativní) informace o obchodním prostředí a výkonnosti společnosti.

⁹ Aby nebyla tabulka 10 příliš komplikovaná, podrobnější dělení na lokální, národní a nadnárodní administrativní úrovně bude uvažováno pouze v případě analýzy specifických přímých vazeb v části 3.2.

Účetní a finanční oddělení	Identifikace a realizace potenciálu úspor nákladů Transparentnost o nákladech na (environmentální) firemní činnosti Transparentnost o vlivu (na životní prostředí) činností na finanční výkazy a/nebo výsledovky Snížení environmentálních rizik (Bennett & James 1998, 34ff.) Shoda s účetními předpisy Maximalizace hodnoty akcionářů ...	Finanční opatření o firemních činnostech, tj. problémy související s nákladovými, pojímovými a rozvahovými účty, posouzení rizika, investiční rozhodování, fúze a akvizice apod. Finanční informace o hodnotě a ekonomické výkonnosti podniku.
Oddělení životního prostředí	Identifikace příležitostí ke zlepšení životního prostředí Stanovení priorit environmentálních kroků a opatření Environmentální diferenciace při oceňování výrobku, smíšování a rozvojová rozhodnutí Transparentnost o environmentální relevantních firemních činnostech Splňování nároků a informačních požadavků významných environmentálních účastníků k zajištění procesů a zdrojů Zdůvodnění divize řízení životního prostředí a opatření na ochranu životního prostředí ... (Bennett & James 1998, 34f.; UNDSO 2000, 46)	Reálná opatření k materiálu a tokům energie a skladu a souvisejících procesů a produktu a jejich vlivu na životní prostředí. Finanční opatření k ekonomickému vlivu environmentálních iniciativ (jako například období splatnosti, návratnost kapitálu/investic, apod.). Kvalitativní opatření k nárokům účastníků.
Oddělení zdraví a bezpečnosti	Zajištění bezpečnosti, zdraví a sociálního zabezpečení zaměstnanců v práci před environmentálními nehodami a katastrofami	Reálná opatření pro zdraví a bezpečnost. Finanční opatření pro kompenzaci zaměstnanců.
Oddělení jakosti	Splňování (environmentálních) požadavků zákazníků na výrobky s minimálními náklady a při zachování určité jakosti výrobku	Informace o nákladech na jakost. Reálná opatření požadavků na technické výrobky.
Oddělení lidských zdrojů	Záležitosti (včetně environmentálních) týkající se pracovních míst a zaměstnanců Odměňování včetně prémie za dobrý environmentální výkon Rozdělené fyzické práce a monitorované pracovní podmínky	Informace o finančních odměnách. Reálné informace o fluktuaci, spokojenosti, morálce.
Právní oddělení	Zajištění (environmentální) právní shody ze strany činnosti firmy	Reálná opatření. Informace o kvalitativní shodě.
Oddělení výzkumu, vývoje a návrhu	Rozvoj a návrh na trhu prodejných výrobků a služeb Snížení (environmentálních) rizik investic Vývoj vylepšených výrobních procesů	Strategické informace o požadavcích trhu. Finanční informace o nákladech na nové výrobky a služby. Informace o technické proveditelnosti a vlivech na životní prostředí nových navržených výrobků a služeb.
Oddělení firemního marketingu a PR	Splňování externích informačních požadavků významných účastníků Splňování nároků a informačních požadavků akcionářů, ostatních ekonomických účastníků (včetně těch, kteří jsou uvedeni v environmentálních zprávách) Rozvoj „zeleného image“ firmy a jejich výrobků ...	Informace o nárocích účastníků. Reálné a finanční informace o vlivech společnosti na životní prostředí a o snaze snížení a prevence znečištění.

Øízení výroby	Øízení úkolù v operacích Optimalizace spotøeby energie a materiálu Snížení environmentální-vyvolaných rizik - ...	Informace o tocích materiálu a energie a záznamech procesu.
Nákupní oddìlení	Úèinné obstarávání vstupù pro operace společnosti Budování a zajištění pøíznivých vztahù s dodavateli ...	Informace o jakosti a environmentálních vlastnostech nakupovaných výrobků a zboží. Finanèní informace o cenách.
Logistika	Úèinná organizace, sbìr, skladování a fyzická distribuce zboží a výrobků ...	Reálná opatøení napøíklad ke způsobùm distribuce a skladování a k souvisejícím environmentálním vlivùm.
Oddìlení marketingu a prodeje	Zvyšování prodeje a pøilákávání a uspokojování kupujících. Zajiš• ování způsobù, kterými mohou kupující nakoupit výrobky Pùsobenì na zákazníky, aby si zakoupili výrobky firmy, a to pøedevším pomocí smìsí marketingových nástrojù (pøedevším cena, distribuce a komunikace) ...	Informace o provozních podmínkách trhu (tj. ceny, èinnosti konkurence apod.) Informace o pož adavcích zákazníků.
Likvidace a recyklace	Úèinná likvidace a recyklace odpadních nebo použitých materiálù Minimalizace odpadù, které mají být zpracovávány, pøedevším těch nebezpeèných ...	Reálná opatøení k vlastnostem likvidovatelného a recyklovatelného zboží. Technické informace o zpracování a možnostech recyklace.

Tabulka 11 neuvádí odlišné metody EMA, které mohou využít manažerøi v odlišných manažerských sekcích.¹⁰ Specifické pøímé vztahy, které byly uvedeny v èásti 3.2.2, nicménì odkazují na specifické nástroje EMA v kontextu pøíslušného rozhodování (viz obrázek 3 a èást 2.1). Podrobná analýza pøímých vztahù vláda – EMA v èásti 3.2 s sebou pøinese specifické nástroje EMA, které jsou k dispozici rùzným vládním úøadùm v kontextu základních dílù a informaèních potøeb managementu, jak je uvedeno v tabulce 11. EMA tedy pøedstavuje sadu specifických nástrojù EMA, které je možné dát do souvislosti s rùznými základními cíli a informaèními potøebami firemního managementu. Obecnì, každý vztah s EMA a se specifickými nástroji EMA bude charakterizován podle toho, jak dobře se shodují základní cíle a informaèní potøeby vládních úøadù a vnitøních firemních úèastníkù.

¹⁰ Tato pracovní pøíruèka se nebude zabývat specifickými metodami EMA podrobnji. Podrobné projednání a analýza rùzných nástrojù EMA je pøedmìtem pracovní pøíruèky è. 1.

4 ANALÝZA PŘÍMÝCH VZTAHŮ

Analýza přímých vztahů porovnává strukturální shodu mezi *hlavními body* „vládou“ a „EMA“. Následující prozkoumání přímých vztahů mezi dvěma hlavními body představuje *první cestu* dvoucestné analýzy uvedené výše (viz část 2.2.2).

Při analýze přímých vztahů je nutné uvést, že na rozdíl od regulovaných základů běžného finančního účetnictví, *management běžného účetnictví je dobrovolná činnost a není prováděna proto, aby uspokojovala požadavky externích účastníků*, včetně vládních orgánů (Schaltegger & Burritt 2000, kapitola 6.1). Následně nejsou manažeré pro interní účely nuceni specifickým způsobem účtovat o environmentálních dopadech.¹¹ Je to také případ vládních úřadů: přímý vládní vliv na EMA je omezen interní, dobrovolnou povahou EMA. To ilustruje skutečnost, že *možnost přímé oboustranné interakce mezi vládními orgány a interními účetními činnostmi managementu firem je obecně omezená*. Začlenění a poté projednání všech představitelných vztahů mezi velkým počtem cílů a informačních potřeb vlády a interních firemních účastníků určených výše, včetně diskuse o všech různých nástrojích EMA, by výrazně rozšířilo rozsah tohoto pracovního sešitu. Proto jsou vztahy analyzovány podle posuzovacích kritérií uvedených výše, tj. podle shody mezi zájmy a informačními potřebami *nejdůležitějších* manažerských sekcí a vládních úřadů.

Dále je analyzováno strukturální ukotvení vztahů v rámci těchto dvou hlavních bodů. Nakonec jsou pro každý operativní vztah uvedeny příklady vládních programů.

Přímé vztahy mezi vládou a EMA tvoří strukturální základ přímé podpory environmentálních faktorů při aplikaci konvenčního manažerského účetnictví a moderních metod EMA vládou. Tento přímý vliv se může vztahovat buď na EMA obecně nebo na specifické nástroje EMA uvedené na obrázku 3. Strukturální analýza uvedená v této kapitole tedy rozlišuje mezi obecnými přímými vztahy a specifickými přímými vztahy. Část 4.1 pojmenuje *obecné* přímé vztahy mezi vládou a EMA. Následně část 4.2 obšírně analyzuje přímé vztahy, které pojmenovávají strukturální shodu mezi vládou a managementem ve vztahu ke specifickým nástrojům MEMA a PEMA.

4.1 Posouzení vhodnosti obecných přímých vztahů

Tato část zkoumá ty přímé vztahy, které specificky nepojmenovávají nástroje EMA, ale ty, které se odkazují na používání EMA obecně. Tímto vztahům se proto říká obecné přímé vztahy.

Shoda zájmů a cílů: Použití obecných přímých vztahů je motivované předpokladem, že hlavní bariérou k širšímu používání a implementaci EMA v průmyslu je nedostatek informací a znalostí o nástrojích EMA a o přínosech, které s sebou přináší (UNSD 2000, 46). Znalosti a akceptace EMA je nutnou podmínkou k tomu, aby byl EMA užitečný vládním úřadům a firemním uživatelům EMA, jak je uvedeno v tabulkách 10 a 11. Tedy před prozkoumáním specifických shod mezi zájmy účastníků hlavního bodu a informačními potřebami budou projednány základní zájmy interních vládních a firemních účastníků v rámci EMA. Základní zájmy vlády v EMA jsou následující:

- snížení znečištění díky shodě s předpisy, a to při co nejnižších nákladech pro vládu a s minimálním politickým odporem a prostřednictvím realizace ekonomicky prospěšné ochrany životního prostředí a opatření prevence proti znečištění, stejně tak i integrací

¹¹ Nicméně toto nemusí vést k závěru, že nemají externí účastníci vliv na vnitřní záležitosti a především na používání EMA. Schaltegger & Burritt (2000, 4.2 a 6.2.6) popisuje různé způsoby, prostřednictvím kterých mohou účastníci uplatňovat svůj vliv a výsledek tohoto procesu. Bude rovněž pojmenován vliv nevládních účastníků, a to v kapitole 4 současně s pojmenováním nepřímých vztahů.

vládních faktorů do hlavních obchodních rozhodovacích procesů (úřady životního prostředí);

- shoda s požadavky na ochranu životního prostředí za co nejnižší náklady pro firmy, aby byl zajištěn udržitelný rozvoj a zaměstnání při dané úrovni ochrany životního prostředí (obchodní úřady); a
- příspěvek pro veřejné rozpočty (daňové úřady).

Základní zájmy firemních manažerů o obecný EMA (tj. nezávisle na specifických nástrojích EMA) se převážně nachází ve věcnostech a zodpovědnostech manažerů a úředníků, jejichž náplní práce je ochrana životního prostředí. Mezi tyto zájmy především patří:

- identifikace příležitostí ke zlepšení životního prostředí prostřednictvím zvýšené transparentnosti firemních činností souvisejících s životním prostředím. Divize pro řízení životního prostředí hledají ospravedlnění pro jejich vlastní přínos a pro opatření na ochranu životního prostředí, která vedou k realizaci těchto opatření na ochranu životního prostředí, která jsou ekonomicky přínosná pro firmu; a
- identifikace a realizace možných úspor nákladů, zlepšení transparentnosti environmentální vyvolaných nákladových dopadů způsobených činnostmi organizace a jejich důsledky pro výsledkovou a/nebo rozvahou, včetně snížení rizik vyvolaných životním prostředím.

Dosažení těchto cílů, stejně tak i ostatních cílů vládních úřadů a firemních manažerských sekcí souvisejících s EMA, je závislé především na jejich znalostech EMA. Jakmile se vládám podaří projednat možné přínosy implementace firemního EMA (viz tabulky 10 a 11, kde jsou uvedeny možné přínosy pro každou skupinu vnitřních účastníků), mohou se začít doobě informovaní manažerové navklí obecnému přínosu EMA zajímat o to, jak z EMA profitovat. Na této základní úrovni je možné nalézt výraznou shodu zájmů souvisejících s EMA – poskytující základy pro a ospravedlňující další úsilí v podpoře firemního používání EMA.

Shoda informačních potřeb: Stejná poznámka se vztahuje na informační potřeby různých vládních úřadů a firemních manažerských sekcí, které souvisí s EMA. Jak je uvedeno v tabulce 10 a 11, identifikované skupiny vnitřních účastníků mohou více či méně tižít z informací, které generují firemní systémy EMA. Základní potřeba informací EMA je motivována zvýšenou důležitostí environmentálních záležitostí v regulovaných režimech, na tržích prostřednictvím nároků účastníků, a jako nákladová hnací síla. Výsledky shody informačních potřeb se ořídí stejnou logikou, která se používá pro odvozování výsledků hlavních cílů a zájmů. Potřeby informací EMA je možné splnit pouze tehdy, pokud účastníci chápou základy EMA a jeho nástrojů.

Ukotvení: Diskuse shody zájmů a potřeb souvisejících s EMA ukázala, že obecné přímé vztahy mezi vládou a EMA jsou založeny na ekologických a ekonomických zájmech obou hlavních bodů: vládních úřadů a firemními manažerskými sekcemi. S ohledem na jejich významnost pro další, specifitější zájmy a informační potřeby související s EMA, zde existuje poměrně široké ukotvení obecných přímých vztahů.

Závěr: Na první pohled se obecné přímé vztahy zdají být dostatečně vhodné pro podporu firemního EMA. Mezi hlavní důvody patří:

- blízká shoda mezi obecným zájmem v ekonomicky přínosných opatřeních na ochranu životního prostředí, jak vlády, tak i managementu; a
- základní důležitost znalostí EMA pro splnění všech zájmů a informačních potřeb souvisejících s EMA.

Nicménì obecné pøímé vztahy nepojmenovávají specifické nástroje EMA nebo související zájmy a informaèní potøeby jinak. Úøedníci s oprávnìním rozhodovat obvykle pracují pod èasovým tlakem a nejvíce se zajímají o specifické informace, jež jsou významné pro jejich rozhodování, než aby se zajímali o obecné informace. Následní, i když obecný vztah poskytuje potøebný základ pro úspìšnou podporu EMA, neposkytuje základ dostateèný.

Operativní status: Díky hlavní roli, kterou hrají obecné informace o systémech EMA, není pøekvapující zjištní, že se obecné pøímé vztahy používaly jako základ pro celou řadu vládních a administrativních programů k podpoře používání EMA v průmyslu. Z toho tedy vyplývá, že obecné pøímé vztahy smírem k EMA jsou klasifikovány jako operativní.

Tab. 12: Pøíklady operativních obecných pøímých vztahů

Úroveň správy	Pøíklad vládní iniciativy	Literatura
Nadnárodní	Evropský projekt ECOMAC a síť EMAN, sponzorovaný Evropskou komisí Projekt UNDSO EMA	UNDSO 2000, 50; ECOMAC 1996; EMAN 1999; Bartolomeo a kolektiv. 2000 UNDSO 2000
Národní	Manuál k EMA, vydaný Nìmeckým federálním ministerstvem životního prostředí a Federálním úřadem pro životní prostředí Úvod k environmentálnímu účetnictví jakož to nástroji pro řízení podniku: Klíèové koncepty a pojmy. Průvodce úetováním nákladů na životní prostředí vydaný Japonským úřadem pro životní prostředí Rakouský manuál k nákladům na životní prostředí	BMU & UBA 1996; Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6 US EPA 1995 JEA 1999/2000; UNDSO 2000, 50ff. BMUJF 1997
Regionální/místní	Úvodní smìrnice k environmentálnímu účetnictví, vydaná Pobočkou na ochranu životního prostředí Kanady pro region Quebecu	UNDSO 2000, 56f.
...

Tabulka 12 uvádí několik pøíkladů vládních iniciativ nebo programů na různých správních úrovních, které používají obecné pøímé vztahy s firemním EMA.

Skuteènè a možné používání informací EMA pro vlády bude nyní projednáno ve vztahu ke specifickým nástrojům EMA, protože se informace EMA velmi různí podle posuzovaného nástroje EMA.

4.2 Posouzení vhodnosti specifických pøímých vztahů

Na rozdíl od obecných pøímých vztahů EMA, jež byly projednány v pøedcházející èásti, se tato èást zabývá pøímými vztahy, které pojmenovávají specifické nástroje EMA. Následující specifické nástroje MEMA a PEMA, které byly definovány v kapitole è. 2 (viz spodní bílá políèka na obrázku 3), jsou prozkoumány v kontextu hlavních cílů a informaèních potøeb vládních úřadů a uživatelů firemního EMA:

- úetování environmentálních nákladů (nákladů na životní prostředí);
- úetování environmentálních pøínosů;
- peněžní environmentální rozpočetnictví;
- peněžní rozvaha environmentální investice;
- úetování materiálových a energetických toků;

- materiální environmentální rozpočítectví, a
- materiální rozvaha environmentální investice.

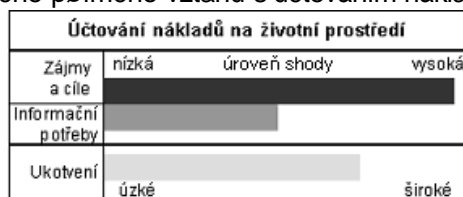
Jak je navrhováno v èásti 2.2.3, bude pro každ ý z těchto specifických pøímých vztahů provedena analýza shody mezi zájmy a informaèními potøebami rùzných skupin úèastníkù a ukotvením každ ého vztahu, která tak bude pøedstavovat zpùsob posouzení vhodnosti každ ého specifického pøímého vztahu. Dále bude v tomto duchu projednána už iteènost informací EMA pro rùzné vládní úøady, protože se tato už iteènost mùže lišit podle rùzných nástrojù EMA, která se používají pro tvorbu (generování) informací. Analýza bude dokonèena celkovým pøehledem, který zkoumá, zda jsou vztahy operativní. V pøípadì operativních vztahů jsou uvedeny níkeré pøíklady vládních program.

4.2.1 Specifické pøímé vztahy s úètováním nákladù na ž ivotní prostøedí

Úètování nákladù na ž ivotní prostøedí jakož to nástroj MEMA, který se orientuje na minulost (viz obrázek 3), slouží k rozšíøení transparentnosti všech nákladù, které jsou ovlivnìny a které se pøímò nebo nepøímò vztahují k environmentálním aspektùm firemních èinností (Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.4).

Aby bylo snadnìjší pochopit následující diskusi, shrnuje obrázek è. 13 hlavní výsledky analýzy tohoto specifického pøímého vztahu.

Obr. 13: Výsledky specifického pøímého vztahu s úètováním nákladù na ž ivotní prostøedí



Shoda zájmù a cílù: Na vládní stranì vztahu je důvod pro úètování nákladù na ž ivotní prostøedí v souladu se základním cílem podporování ekologické úèinnosti a udrž itelnosti průmyslu prostøednictvím integrované prevence proti zneèišťování ž ivotního prostøedí. Úètování nákladù na ž ivotní prostøedí také poskytuje podporu cíle úøadù ž ivotního prostøedí, kterým je integrace environmentálních aspektù do hlavních firemních procesù rozhodování (viz tabulka 10). Dále má souvislost s cíli obchodních úøadù dosáhnout ochrany ž ivotního prostøedí za co nejniž ší ekonomické náklady.

Na firemní stranì vztahu je úètování nákladù na ž ivotní prostøedí blízko k zájmùm úèetních a finanèních manaž erù identifikovat a realizovat možné úspory nákladù a rozšíøit transparentnost nákladù vyvolaných firemními èinnostmi souvisejícími se ž ivotním prostøedím a jejich dopady na firemní hospodáøskou výkonnost. V tomto kontextu se mohou výrobní manaž eøi, èlenové oddìlení vývoje, výzkumu a návrhu a management zabývající se logistikou zajímat o posouzení nákladù souvisejících se ž ivotním prostøedím. Navíc, úètování nákladù na ž ivotní prostøedí doplòuje základní cíl vrcholového managementu dosahovat dlouhodobé ziskovosti a pøežití firmy (viz tabulka 11).

Výsledkem je, že specifický vztah směrem k úètování nákladù na ž ivotní prostøedí pøedstavuje spíše blízkou shodu zájmù mezi významnými vládními úøady a manaž erskými sekce.

Shoda informaèních potøeb: Specifické informace MEMA o nákladech, které se týkají jednoho podniku, jsou podle definice vnitøní, důvěrné a poněkud podrobnìjší, a proto nejsou

ve většině případů pro vládní úřady zajímavé. Jediná shoda, která existuje mezi vládou a interními účastníky společnosti, se nachází na úrovni vrcholového managementu, protože stejně jako je tomu u obchodních úřadů, pouze vysoce celkové údaje o nákladové struktuře firmy jsou němu užitečné. Proto tedy shoda v informačních potřebách mezi významnými vládními úřady a firemními manažerskými sekce není natolik silná, jako je shoda jejich zájmů.

Ukotvení: Díky širokému spektru účastníků angažovaných v rámci jednotlivých hlavních bodů je pozoruhodný fakt, že mnoho ekonomických účastníků, kteří se obvykle příliš nezajímají o environmentální problémy, je tímto vztahem zahrnuto. Tento specifický přímý vztah se svým poměrně širokým ukotvením, vypadá, že je dobře připraven na podporu použití firemního EMA integrováním ekonomických a ekologických zájmů.

Použitelnost informací vládou: Vystává otázka, jak užitečné jsou informace generované účtováním nákladů na životní prostředí pro rozhodování různých vládních skupin. Jak bylo uvedeno výše, jsou informace o firemních nákladech generované pro podniky velmi podrobné a výrazně se mezi firmami liší. Vládní orgány, jako například úřady pro životní prostředí, mají tendenci vyhledávat souhrnné informace o nákladech vyvolaných životním prostředím nebo informace, které průměrně celý průmysl nebo region, aby mohly opodstatnit jejich argumenty pro aplikaci opatření na ochranu životního prostředí nebo na prevenci před znečištěním.

Operativní stav: Výše zjišťuje vysoká vhodnost je také odražená skutečnost, že je tento vztah použit celou řadou vládních programů na podporu EMA (tabulka 5). Vztah je proto operativní.

Tab. 14: Příklady směrnic ustanovující přímé vztahy k účtování nákladů na životní prostředí

Úroveň správy	Příklad vládní iniciativy	Literatura
Národní	Projekt environmentálního účetnictví US EPA Průvodce účtováním nákladů na životní prostředí vydaný Japonským úřadem pro životní prostředí	US EPA 1994, 1995a-c; UNDSO 2000, 47ff.; Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6; JEA 1999/2000; UNDSO 2000, 50ff. ¹²
Regionální/místní	Zákon o redukci použití toxických látek (Massachusetts) (TURA) Zákon o prevenci před znečištěním New Jersey	Becker, Geiser & Keenan 1997 Wise & Gray 1992
...

4.2.2 Specifické přímé vztahy s účtováním environmentálních přínosů

Specifické přímé vztahy s účtováním environmentálních přínosů je možné analyzovat podobně, jako účtování nákladů na životní prostředí. Účtování environmentálních přínosů, které jsou součástí MEMA, jsou pozitivním opakem účtování nákladů vyvolaných životním prostředím. Tyto dvě metody jsou velmi blízké. Tato blízkost se odráží ve velmi vysoké podobnosti skupin účastníků, které vyjádřily svůj zájem. Proto je možné shodu mezi zájmy a informačními potřebami významných skupin účastníků, ukotvení vztahu a možné použití informací vygenerovaných tímto nástrojem pro vládní rozhodování posuzovat stejným způsobem, jako účtování nákladů na životní prostředí (viz odstavec a) a viz také obrázek 15).

¹² Další informace o Projektu environmentálního účetnictví US EPA viz <http://www.epa.gov/optintr/acctg>. Další informace o směrnici JEA o účtování nákladů na životní prostředí viz <http://www.eic.or.jp/>.

Obr. 15: Výsledky specifického přímého vztahu s úětováním environmentálních přínosů

Úětování environmentálních přínosů			
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody	vysoká
Informační potřeby			
Ukotvení	úzké	široké	

Nicménì, což je ponìkud divné, s výjimkou Projektu US EPA o environmentálním úèetnictví, není možné vystopovat žádné vládní programy, které se konkrétnì zabývají nástrojem MEMA pro úětování environmentálních přínosů. Tedy navzdory operativnosti, je tento vztah velmi zøídkakdy vládními úøady používán. To je překvapující, protože existují stejné příznivé strukturální podmínky, jako pro úětování nákladů na životní prostředí. Dále, výsledek je pomìrnì zklamáním, protože myšlenka úětování ekonomických přínosů ochrany životního prostředí má pozitivní význam ve vztahu k ochranì životního prostředí a je plnì vsouladu s podporou cíle ekologické úèinnosti.

4.2.3 Specifický přímý vztah s peněžním environmentálním rozpoèetnictvím

Peněžní environmentální rozpoèetnictví jakož to nástroj MEMA představuje krátkodobé budoucí náklady na environmentální významné firemní èinnosti. Úèelem tohoto nástroje je rozpoèetování očekávaných nákladů na životní prostředí a přínosů v budoucnu (Schaltegger & Burritt 2000, 6.3.3 a 6.3.5). Na obrázku 16 je uveden souhrn výsledků strukturální analýzy vztahu s peněžním environmentálním rozpoèetnictvím.

Obr. 16: Výsledky specifického přímého vztahu s peněžním environmentálním rozpoèetnictvím

Peněžní environmentální rozpoèetnictví			
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody	vysoká
Informační potřeby			
Ukotvení	úzké	široké	

Shoda zájmů a cílů: Na vládní stranì vztahu mohou být zájmy úøadů životního prostředí o integraci environmentálních problémů do hlavních rozhodovacích procesů podniku nejdůležitější zároveň s obecnìji vyjádřeným zájmem o EMA (viz èást 3.2.1). Obchodní úøady uvítají tento ekonomický přístup k environmentálním problémům.

Management provozu je hlavní vnitřní firemní úèastník, který se zabývá rozpoèetováním, protože je zodpovìdný za krátkodobé pøidìlování peněžních zdrojů provozům. V závislosti na jejich aktuálním stavu v rámci podniku budou manažerøi nákupu, logistiky, výroby, prodeje a odpadu mít zájem o transparentní a otevøené rozpoèetování pøíjmů a nákladů na životní prostředí, které mají vliv na jejich projekty. Navíc, peněžní environmentální rozpoèetování je zajímavé i pro manažery pro ochranu životního prostředí jakož to způsob zvyšování transparentnosti firemních environmentálních èinností. To je analogické se zájmy úèetních a finančních manažerů, kteří by rádi byli k dispozici více informací o environmentální vyvolaných nákladových dopadů způsobených èinnostmi firmou.

Celkovì vzato, shoda zájmù mezi významnými vládními úøady na stranì jedné a významnými manažerskými sekce na stranì druhé není pøíliš významná, dokonce není možné zjistit žádné skuteènè neshody. To mûže být pøedevším zpùsobeno skuteèností, že øízení rozpoèetnictví je dùvìrný proces spoleènosti a je více omezen než nákladové úèetnictví, protože tato informace je orientována do budoucna, a tedy obchodní velmi citlivá. Management má tedy velký zájem zachovat dùvìrnost jejich interních plánù, což vládám ztíží ovlivòování penìžního environmentálního rozpoèetnictví.

Shoda informaèních potøeb: Pøísne interní a obchodní dùvìrné zamìzení penìžního environmentálního rozpoèetnictví je dominantním faktorem pøi posuzování stupnì shody mezi informaèními potøebami. Krátkodobé do budoucna orientované informace o penìžním environmentálním rozpoèetnictví nejsou pro vládní úøady pøíliš zajímavé (pokud mohly pøístupovat k tímto informacím), protože se tyto informace rychle miní a významnì se ve firmách liší. Hlavními interními firemními hráèi, kteøí mají velký zájem o penìžní environmentální rozpoèetnictví, jsou manažerøi v operativní èásti hodnotového øetízce (viz obrázek 5). Celkovì vzato, neshoda mezi vnitøním používaným rozpoèetnickými informacemi a informaèními potøebami vládních úøadù je pomìrnì velká. Závìrem je možné øíci, že zde neexistuje, nebo velmi malá, shoda v informaèních potøebách.

Ukotvení: Ukotvení tohoto specifického vztahu, pøedevším na stranì vlády, je velmi úzké. I když na stranì firmy je možné angažovat více úèastníkù (operativní èást hodnotového øetízce), bifokální ukotvení pro tento vztah je velmi úzké.

Použitelnost informací vládou: Díky obtíži nastupovat k a díky krátké životnosti informací o rozpoèetnictví firmy se možné použítí informací EMA, jež jsou generované penìžním environmentálním rozpoèetnictvím, jeví z pohledu vlády jako velmi omezené. Nicménì úøady pro životní prostøedí by rády získaly důkazy o tom, jak se v souèasné době provádí environmentální rozpoèetování v různých průmyslových odvitích, aby vypracovaly platný informaèní základ pro další aktivity, a rády by pochopily vztahy s firemním plánováním prevence zneèišòování.

Operativní stav: Omezený vliv vládních úøadù na firemní rozpoèetování znamená, že specifický pøímý vztah k penìžnímu environmentálnímu rozpoèetování zùstává ke dnešnímu dni nefunkèní: není totiž možné nalézt žádné vládní programy, které by zøetelnì odkazovaly na tento nástroj EMA.

4.2.4 Specifický pøímý vztah s penìžní rozvahou environmentální investice

Penìžní rozvaha environmentální investice je dlouhodobý do budoucna orientovaný nástroj EMA a používá se pro výpoèet èistých pøínosù a nákladù ménì zneèišòujících investicních alternativ za úèelem identifikace ekonomicky výhodných opatøení na ochranu životního prostøedí, které by jinak nebyly managementem realizovány (Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6 a 6.6.1). Penìžní rozvaha environmentální investice má konceptuální souvislost s úèetováním nákladù na životní prostøedí a úèetování environmentálních pøínosù, jedním rozdílem je to, že se pøedevším zamìøuje na hotovostní toky a nikoliv na pøírùstkové úèetování nákladù a pøínosù.

Shoda tohoto vztahu s penìžní rozvahou environmentální investice je zobrazena na obrázku 17.

Obr. 17: Výsledky specifického přímého vztahu s peněžní rozvahou environmentální investice

Peněžní rozvaha environmentální investice		
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody vysoká
Informační potřeby		
Ukotvení	úzké	široké

Shoda zájmů a cílů: Základní cíle uvedené u úřetování nákladů na životní prostředí jsou platné také pro peněžní rozvaha environmentální investice. Dále je velmi důležité, že úřelem peněžního zhodnocení environmentální investice se zdá být široké doplnění a shoda se základním cílem úřadů pro životní prostředí podporovat:

- opatření na ochranu životního prostředí při minimálních nákladech pro vládu a s minimálním politickým odporem;
- integrovaná opatření na prevenci před znečištěním;
- ekologická úřinnost průmyslu; a
- posun směrem k udržitelnému rozvoji průmyslu.
- Úřady životního prostředí mají dlouhodobé zaměření, které je podobné zaměření investiční rozvahy. Dále, obchodní úřady zde opit podporují ekonomický přístup k ochrání životního prostředí.

Skutečnost, že peněžní rozvaha environmentální investice vyřaduje vyěerpávající informace o nákladech na životní prostředí znamená, že základní cíle firemních manažerů, uvedené dříve u úřetování nákladů, jsou rovněž platné. Peněžní rozvaha environmentální investice napomáhá manažerům stanovit priority environmentálních akcí a opatření na všech úřvních rozhodování. Rozvaha investice také splňuje potřeby manažerů rozvoje a výzkumu, návrhu, výroby a financí a úřetnictví snižovat rizika nákladů vyvolaných životním prostředím, které souvisejí s investicemi a souvisejícími budoucími úřinnostmi. Dále, ztoho důvodu, že se jedná o dlouhodobý, do budoucna orientovaný nástroj MEMA, podporuje různé manažerské funkce díky posouzení environmentálních aspektů oceňování výrobků, výzkumu a vývoje, právní shody, marketingu, jakosti, zdraví a bezpečnosti a firemní komunikace. Výsledkem je to, že peněžní rozvaha environmentální investice integruje celou řadu zájmů interních firemních úřastníků. Tyto zájmy také velmi dobře ladí s některými velmi významnými cíli vládních úřadů a obchodních úřadů. Ztoho vyplývá, že specifický přímý vztah k peněžní rozvaze environmentální investice odhaluje vysokou shodu zájmů mezi různorodou skupinou vládních a manažerských úřastníků.

Shoda informačních potřeb: Podobně jako ostatní informace generované nástroji EMA, jsou informace o investicích přisně důvěrného charakteru, především pro firmu v rámci její orientace. Nicméně typ dlouhodobé informace generované peněžní rozvahou environmentální investice má velký význam pro vládní úřady. Například, úřady pro životní prostředí mohou vyhledávat informace indikující skutečnosti, jak dalece dosud integrovaly podniky environmentální aspekty do jejich dlouhodobých investičních rozhodování, aby napomohly vládě s rozhodováním souvisejícím s internalizací současných a budoucích externalit, stavebními povoleními a schváleními výrobku. Obchodní úřady mají rovněž zájem o částku investovanou ve vztahu k environmentálním příležitostem a k možné vlivy na konkurenceschopnost firmy na tomto rychle se rozvíjícím trhu.

Jak již bylo uvedeno výše, při posuzování zájmů managementu o peněžní rozvahu environmentální investice dochází k angažovanosti celé řady úrovní managementu a funkcí. Přesné informační potřeby firemních manažerů se mohou lišit, a to v závislosti na příslušném oddělení, které se zajímá o peněžní rozvahu environmentální investice. Informace o příznivých investičních příležitostech jsou zajímavé pro funkce podpory managementu a ostatní oddělení v rámci hodnotového řetězce. Typický druh informace, o které mají manažerů zájem, se obvykle týká doby splacení, návratnosti investice a posouzení rizika. Dokonce ani když druh informace vyžadovaný vládou a managementem není v přílišné shodě, existuje významné překrytí mezi potřebami funkcí podpory managementu v rámci firem a obchodními úřady, a méně také mezi podporou managementu a úřady pro životní prostředí. Díky shodě nalezené u útování nákladů na životní prostředí (viz odstavec a) výše), na jejímž základě je založena peněžní rozvaha environmentální investice, dlouhodobá budoucí orientace informace o investiční rozvaze rozšiřuje tuto shodu na více než střední úroveň.

Ukotvení: Jako je tomu u útování environmentálních nákladů, peněžní rozvaha environmentální investice je nejvíce charakterizována integrací ekonomických a environmentálních problémů. Toto dvojité zaměření je rovněž odraženo v poměrně širokém ukotvení, které má tento vztah jak v rámci vlády, tak i v rámci managementu.

Použitelnost informací vládou: Navzdory rozdílům v informačních potřebách vlády a managementu týkající se podrobnosti EMA, informace generované peněžní rozvahou environmentální investice mohou být pro vládní rozhodování užitečné. Jak již bylo uvedeno v předchozím odstavci, existuje zde možnost použít tento druh informací jak úřady obchodními, tak i úřady na ochranu životního prostředí, především pokud se jedná o rozhodování s dlouhodobějším vlivem, například pro plánování nebo při problémech se shodou a schvalováním. Nicméně důvěrná povaha této informace bude pravděpodobně překážkou jakékoliv výměny informací.

Operativní stav: Dobrá shoda mezi cíli vlády a firmami a možnost určitě informační výměny vedla různé vlády k implementaci programů podporující specifické přímé vztahy peněžní rozvahou environmentální investice. Vhodnost tohoto vztahu je však omezena z důvodu problémů souvisejících s různými informačními potřebami vlády a managementu. Tabulka 18 uvádí několik příkladů ilustrující funkčnost tohoto vztahu.

Tab. 18: Příklady specifických přímých vztahů s peněžní rozvahou environmentální investice

Úroveň správy	Příklad vládní iniciativy	Literatura
Národní	Program nejlepších postupů energetické účinnosti Úřadu pro životní prostředí ve Velké Británii	UK Úřad pro životní prostředí 2000a
Regionální/místní	Ministerstvo ekologie státu Washington (DOE) - legislativa prevence před znečištěním Zákon o redukci používání toxických látek (Massachusetts) (TURA) Zákon o prevenci před znečištěním New Jersey	DOE 1992a, 1993a; Stinson 1995; UNDS 2000, 58; Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6 Becker, Geiser & Keenan 1997 Wise & Gray 1992
...

4.2.5 Specifický přímý vztah sčítování materiálových a energetických toků¹³

Účetování toků materiálu a energií je nástroj PEMA, který se orientuje na minulost. Jeho účelem je odrážet firemní toky materiálových a energetických vstupů a výstup, které jsou ovlivněny činností firmy. Záznam materiálových a energetických toků pomáhá sledovat tyto toky až krúzným fázím výroby a až na místa a výrobky, které je způsobují (Schaltegger & Burritt 2000, 11.1 a 11.3.3). Jedná se také i o soupis. Na obrázku 19 je uveden rychlý přehled výsledků tohoto specifického přímého vztahu.

Obr. 19: Výsledky specifického přímého vztahu sčítování materiálových a energetických toků

Účetování materiálových a energetických toků		
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody vysoká
Informační potřeby		
Ukotvení	úzké	široké

Shoda zájmů a cílů: Základní cíle úřadů životního prostředí související s účetováním materiálových a energetických toků jsou: zlepšení environmentální situace ve spravované oblasti, podpora integrované prevence před znečištěním, integrace ekologických problémů do hlavních firemních procesů rozhodování. V tomto ohledu je možné firemní účetování materiálových a energetických toků chápat jako nástroj poskytující hlavní stimuly pro zlepšení shody s předpisy a jako zajištění lepší databáze pro environmentální plánování a stanovení cílů. Daňové úřady mají podobný zájem o získání lepšího základu pro výpočet zelených daní prostřednictvím účetování materiálových a energetických toků (viz tabulka 10).

Účetování materiálových a energetických toků přispívá k celé řadě důležitých cílů interních firemních účastníků. Mezi ně patří: identifikace příležitostí ke zlepšení životního prostředí (prostřednictvím oddělení pro životní prostředí), zlepšení základu pro splňování požadavků účastníků na informace o životním prostředí, vytvoření „zeleného“ uznání a image firmy (oddělení pro životní prostředí, marketing a public relations) a lepší základ pro posuzování současné shody firmy (prostřednictvím právního oddělení). Dále, tyto nástroje PEMA přispívají k zájmu výrobních manažerů o optimalizaci spotřeby energie a materiálu, k cíli oddělení logistiky zajistit bezpečné uskladnění a přepravu materiálů a cíl manažerů pro recyklaci a odpady snížit objem odpadů. Celkově vzato, shoda zájmů mezi vládou a firmami je relativně vysoká, protože obě strany mohou těžit z informací a do určitého rozsahu mají zájem o stejné informace generované nástrojem PEMA – účetování materiálových a energetických toků.

Shoda informačních potřeb: Podíváme-li se na informační potřeby oěima vlády, je jednoznačné, že úřady životního prostředí mají největší zájem o informace vytvořené účetováním energetických a materiálových toků. Ty se především budou zabývat informacemi o shodě, informace o vlivu ekonomických činností na životní prostředí a informacemi o situaci v řízené oblasti a informacemi o účinnosti opatření na ochranu životního prostředí. Manažeré firemních oddělení obvykle omezují svoje zaměření na ekologické vlivy způsobené jejich vlastními odděleními a související problémy shody.

Při celkovém posouzení je vidět překrývání informačních potřeb dvou hlavních bodů, které je ale omezeno problémy a rozdíly související s přístupem k informacím, důvěrností a stupněm podrobnosti takových informací.

¹³ Protože jsou si tyto dva nástroje PEMA velmi podobné (liší se pouze v účetované fyzikální podstatě – látka nebo energie), budou oba nástroje projednány současně.

Ukotvení: Ukotvení tohoto specifického přímého vztahu se zdá být poměrně široké, a to jak na straně vlády, tak i na straně managementu. Nicméně přímý ekonomický přínos tohoto nástroje není většinou firemních manažerů zabývajících se ziskovostí zřejmý, protože v účetování materiálových a energetických toků nejsou posuzovány finanční nebo ekonomické aspekty. To může snižovat šíři ukotvení na straně managementu, a tedy atraktivitu tohoto specifického přímého vztahu.

Použitelnost informací vládou: Ekologické informace generované účetním materiálových a energetických toků jsou pro vládní úřady velmi cenné. Informace PEMA o materiálových a energetických tocích na úrovni firmy mohou být použity v posuzování prováděných úřady životního prostředí, které se týkají emisí a využití energií na národní a místní úrovni. Tyto projekty zahrnují vymáhání, posuzování vlivu na životní prostředí, environmentální plánování a opatření k ochraně životního prostředí, prostřednictvím kterých je možné získat lepší návrh politiky.¹⁴ Ačkoli informace o firemních tocích materiálů a energie poskytují důležitý vstup pro práci vládních úřadů životního prostředí, neposkytují dostatečné informace k posouzení obecného ekologického stavu regionu. Dále, informace generované na úrovni firmy mají tendenci být dost podrobné a obvykle se vztahují ke specifickým a individuálním procesům a výrobkům. Takto podrobné informace mají vládní úřady menší použitelnost.

Operativní stav: Bez nějakého velkého překvapení možný rozsah použití informací, je-li kombinovaný s relativně tísňou shodou zjištěnou výše, odhaluje, že tento specifický přímý vztah je operativní. Příklady tohoto vztahu jsou uvedeny v tabulce 20.

Tab. 20: Příklady operativních specifických přímých vztahů s účetním materiálových a energetických toků.

Úroveň správy	Příklad vládní iniciativy	Literatura
Národní	Program nejlepších postupů energetické účinnosti Úřadu pro životní prostředí ve Velké Británii	UK Environment Agency 2000b
Regionální/místní	Ministerstvo ekologie státu Washington (DOE) - legislativa prevence před znečištěním Zákon o redukci použití toxických látek (Massachusetts) (TURA) Zákon o prevenci před znečištěním New Jersey	DOE 1992a, 1993a; Stinson 1995; UNDSO 2000, 58; Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6 Becker, Geiser & Keenan 1997 Wise & Gray 1992
...

4.2.6 Specifický přímý vztah s materiálním environmentálním rozpočtováním

Materiální environmentální rozpočtování je do budoucna orientovaný nástroj PEMA. Jeho účelem je stanovit rozpočty materiálů a/nebo energií pro budoucí činnosti, které mají vliv na životní prostředí. Je analogický s do budoucna orientovaným nástrojem MEMA uvedeným výše a materiální environmentální rozpočtování staví na základech účetování materiálových a energetických toků.

Pro účely snadnějšího porozumění následující diskuse zobrazuje obrázek 21 výsledky strukturální analýzy provedené pro tento vztah.

¹⁴ Znalost těchto informačních potřeb principiálně závisí na výkaznictví, které bude podrobněji diskutováno v kapitole 4.

Obr. 21: Výsledky specifického přímého vztahu s materiálním environmentálním rozpočtnictvím

Materiální environmentální rozpočtnictví			
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody	vysoká
Informační potřeby			
Ukotvení	úzké		široké

Shoda zájmů a cílů: Základní cíle vládních úřadů ve vztahu k materiálnímu environmentálnímu rozpočtnictví mají vztah k udržitelnému zlepšování stavu životního prostředí ve spravovaném regionu nebo oblasti, k podpoře integrované prevenci před znečištěním, k integraci ekologických aspektů do hlavních firemních rozhodovacích procesů a ke specifickému závazání se průmyslu přispívat k tímto cílům.

Na druhé straně tohoto specifického přímého vztahu se nachází cíle a zájmy firemního managementu, mezi které patří realizace příležitostí ke zlepšení životního prostředí (prostřednictvím oddělení pro životní prostředí), jednat s environmentálními účastníky a zabývat se jejich informacemi požadavky, budovat „zelenou“ image (jak prostřednictvím oddělení pro životní prostředí, tak i prostřednictvím oddělení marketingu a PR) a zlepšovat bezpečnost v plánování a bezpečnost operací (prostřednictvím oddělení pro výzkum, vývoj a návrh a řízení výroby).

V kontextu materiálního environmentálního rozpočtnictví je při nejlepší vůli shoda těchto záměrů obecná – jak je popsáno v části 3.2.1. I když neexistují žádné závažné neshody mezi zájmy významných vládních úřadů a manažerských sekcí, není možné identifikovat žádnou významnou shodu. To může být způsobeno relativně širokou neshodou mezi interní alokací fyzických zdrojů v rámci firmy a obecnějším přístupem k alokaci zdrojů, který musí přijmout vládní úřady.

Shoda informačních potřeb: V pojmovém pojetí by mohly informace vytvořené prostřednictvím materiálního environmentálního rozpočtnictví být trochu zajímavé pro vládní úřady a daňové úřady, pokud by firmy měly systematické plány na environmentálně škodlivé fyzické zdroje a pokud by byly přiděleny jednotlivým podnikatelským činnostem. Nicméně analýza vztahů s materiálním environmentálním rozpočtnictvím ukazuje, že informační potřeby vládních úřadů ve formě obecnějších, regionálních, porovnatelných (standardních) a spolehlivých údajů se mohou významně odlišovat od údajů poskytovaných firemním managementem, který se ve firemním rozpočtnictví více zajímá o jednotlivé alokace fyzických zdrojů, což jsou většinou informace důvěrného charakteru.

Ukotvení: Ukotvení vztahu, který by bylo možné vytvořit mezi vládou a firmami prostřednictvím materiálního environmentálního rozpočtnictví, je relativně slabé. Prvním problémem je, že chybí přímé finanční aspekty a druhým problémem je, že rozsah zájmů vládních orgánů, které by mohly být angažovány, je relativně malý.

Použitelnost informací vládou: Striktní interní zaměření a individuální firemní povaha materiálního environmentálního rozpočtnictví omezuje rozšířenější použití tohoto typu informace různými správními úřady. Nicméně je-li tento nástroj kombinován s výkaznictvím, pokud jde o útování toků energií a materiálů, mohou informace materiálního environmentálního rozpočtnictví přispívat k lepší informování základní používané pro environmentální plánování a formulování jakostních cílů životního prostředí.

Operativní stav: Současné vládní programy nepojmenovávají tento nástroj PEMA přímo, nicméně vztah prostřednictvím materiálního environmentálního rozpočtění by mohl být považován za operativní nepřímo, a to z důvodu skryté potřeby tohoto druhu informace. Tabulka 22 uvádí několik příkladů vládních iniciativ, které implicitně pojmenovávají vztah k materiálnímu environmentálnímu rozpočtění.

Tab. 22: Příklady vládních iniciativ, které nepřímo vytváří operativní specifické přímé vztahy s materiálním environmentálním rozpočtěním

Úroveň správy	Příklad vládní iniciativy	Literatura
...		
Regionální/místní	Ministerstvo ekologie státu Washington (DOE) - legislativa prevence před znečištěním Zákon o redukci používání toxických látek (Massachusetts) (TURA) Zákon o prevenci před znečištěním New Jersey	DOE 1992a, 1993a; Stinson 1995; UNDS 2000, 58; Schaltegger & Burritt 2000, 6.2.6 Becker, Geiser & Keenan 1997 Wise & Gray 1992
...

4.2.7 Specifický přímý vztah s materiální rozvahou environmentální investice

Materiální rozvaha environmentální investice je dlouhodobý, do budoucna orientovaný nástroj PEMA, který určuje, zda, a pokud ano, tak jak, by bylo možné snížit nebo zvýšit vlivy na životní prostředí specifickým projektem. Materiální rozvaha environmentální investice se používá pro výpočet čistého ekologického vlivu investic do prevence před znečištěním a rekultivace míst (Schaltegger & Burritt 2000, kapitola 11.8). I když stále pokračují akademické debaty o tomto nástroji (například Feist 1986; Spreng 1988; Fritsche a kolektiv 1989; Sutter & Hofstetter 1989; Schaltegger & Sturm 1994; Schaltegger a kolektiv 1996), používá jej velmi málo firem. Obrázek 23 uvádí souhrnné výsledky diskuse o shodě s tímto specifickým přímým vztahem.

Obr. 23: Výsledky specifického přímého vztahu s materiální rozvahou environmentální investice

Materiální rozvaha environmentální investice			
Zájmy a cíle	nízká	úroveň shody	vysoká
Informační potřeby			
Ukotvení			
	úzké		široké

Shoda zájmů a cílů: Stejně jako u všech nástrojů PEMA, největší zájem má vládní úřad ochrany životního prostředí. Materiální rozvaha environmentální investice koresponduje se základními zájmy úřadů o rozšiřování udržitelného zlepšování ekologické výkonnosti průmyslu. Dále, tento nástroj může sloužit k integraci ekologických problémů do základních rozhodovacích procesů firem a podporovat integrovanou a dlouhodobou prevenci před znečištěním. Navíc, materiální rozvaha environmentální investice přispívá k procesu zlepšování dodržování předpisů a shody s nimi. Daňové úřady mohou využít informace z těchto rozvah pro plánování zelených daní z příjmů a kapitálu.

Na firemní straně tohoto specifického přímého vztahu, materiální rozvaha environmentální investice splňuje cíle manažerů pro ochranu životního prostředí, kteří se snaží posoudit dlouhodobou efektivitu opatření prevence před znečištěním. Navíc, materiální rozvaha environmentální investice pomáhá splňovat cíle oddělení výzkumu, rozvoje a návrhu,

oddělení finančního a účetního ke snížení rizik investic ze strany životního prostředí při rozvoji nového výrobku a procesu. Může rovněž napomoci firemním manažerům oddělení marketingu a PR vytvořit „zelenější“ firemní image založené na environmentálních investicích. Materiální rozvaha environmentální investice napomáhá manažerům zodpovědným za firemní právní záležitosti zajistit shodu s legislativou platnou pro životní prostředí. Nakonec tento nástroj pomáhá snížit nejistotu dlouhodobých vlivů vyvolaných životním prostředím při plánování budoucích podnikatelských činností.

S výjimkou záležitostí uvedených ve vztahu k obecnému vztahu k EMA (část 3.2.1) se zdá, že existuje další velmi významný aspekt, a to dlouhodobé zaměření materiální rozvahy environmentální investice. Zdá se, že dlouhodobé zaměření je zvláště zajímavé pro vládní úřady (k posouzení budoucích vlivů na životní prostředí, plánování a vytváření politiky) a pro firemní manažery (především pro rozhodování v oblasti plánování a investic). Existuje zde relativně vysoký počet vzájemně se překrývajících zájmů mezi členy vládního úřadu a firemními manažery a relativně těsná shoda mezi identifikovanými zájmy.

Shoda informačních potřeb: Shoda mezi informačními potřebami významných vládních úřadů a manažerskými sekcemi je charakterizována striktně interní, individuální a důvěrnou povahou informací generovaných materiální rozvahou environmentální investice. Následně mohou vládní úřady vyhledávat informace, které se zaměřují na otázku, jak široce je materiální rozvaha environmentální investice implementována a použita v oblasti průmyslu. V porovnání s tím se firemní manažeré zaměřují na jejich vlastní investiční rozhodování a vyžadují specifické informace k projektu nebo výrobku. Nicméně navzdory problémům souvisejícím s důvěrností a podrobností existuje docela široká shoda mezi informačními potřebami účastníků u dvou hlavních bodů. Taková shoda je především založena na dlouhodobé orientaci informací, jež tento nástroj PEMA poskytuje. Úřady životního prostředí a podpůrná oddělení managementu totiž z používání těchto informací pro účely plánování a snížení rizika – dokonce i přes rozdílnost požadované úrovně podrobnosti. Dále, informace poskytované materiální rozvahou environmentální investice napomáhají úřadům životního prostředí a managementu právních záležitostí zajistit pracovní a výrokovou shodu s předpisy pro životní prostředí.

Ukotvení: Vztah je charakterizován relativně úzkým ukotvením na straně vlády a firemního managementu. Na straně vlády jsou si s materiální rozvahou environmentální investice blízko pouze úřady životního prostředí. V rámci firemního managementu je materiální rozvaha environmentální investice především zajímavá pro oddělení podpory managementu. Materiální rozvaha environmentální investice pojmenovává pouze cíle a informační potřeby účastníků ve fyzikálních jednotkách. Její úzký rozsah je odražena skutečností, že finanční nebo ekonomické aspekty, o které se zajímá většina účastníků, nejsou tímto nástrojem pojmenovány.

Použitelnost informací vládou: Problémy s informačními potřebami související s důvěrností a podrobností snižují potenciální použití informací materiální rozvahy environmentální investice při vládním rozhodování. Vlády se mohou spíše více zajímat o informace o rozsahu, do jakého je nástroj implementován ve firmách, než o výsledky jeho specifických aplikací v jednotlivých firmách. Nicméně úřady životního prostředí by jistojistě uvítaly podrobnější informace o budoucích environmentálních výkonech firem, které by jim pomohly při environmentálním plánování, navrhování politiky a při problémech s dodržováním.

Operativní stav: Jak bylo projednáno na začátku této části, není dosud v mnoha firmách materiální rozvaha environmentální investice dobře zavedena. Není proto překvapivím, že tento vztah není operativní a že nebyl ve vládních programech, jejichž úkolem je podpora firemního EMA, brán v potaz.

4.3 Pøehled analýzy pøímých vztahù

Podrobná analýza obecných pøímých vztahù a specifických pøímých vztahù provedená vtéto kapitole poskytuje pohled do strukturálního pøezadí rùzných zpùsobù, kterými mohou vlády podporovat použití firemního EMA. Analýza odhalila vztahy, které jsou buò dostateèné nebo velmi vhodné jako úèinné cesty pro vlády, které chtíjí podporovat firmy, aby implementovaly a používaly EMA.

Tab. 24: Pøehled výsledkù strukturální analýzy specifických pøímých vztahù.

Nástroj EMA	nástroje MEMA				nástroje PEMA		
	Úètování env. nákladù	Úètování env. pøínosù	Penížením env. rozpoèetnictví	Penížením rozvaha env. investice	Úètování tokù materiálù a energií	Materiální env. rozpoètování	Materiální rozvaha env. investice
Kritérium							
Sladění cílù a zájmù	■	■	■	■	■	■	■
Sladění informaèních potøeb	■	■	■	■	■	■	■
Kotvišti	■	■	■	■	■	■	■
Vhodnost	støední	støední	nížká	vysoká	støední	nížká	støední
Použití informací vládou	støední	støední	nížké	vysoké	vysoké	nížké	vysoké
Operativní status*	operativní	operativní	neoperativní	operativní	operativní	operativní	neoperativní

* "Operativní" znamená, že je možné nalézt alespoò jeden pøíklad. Vztah nemusí být operativní ve všech zemích.

Kromì obecných pøímých vztahù, které byly shledány vhodnými, avšak nedostateènými pro úspìšnou podporu EMA, bylo analyzováno prostøednictvím specifických nástrojù EMA sedm pøímých vztahù (specifické pøímé vztahy). Výsledky této analýzy jsou souhrnnì uvedeny v tabulce 24.

Strukturální analýza ukazuje, že jeden specifický pøímý vztah prokazuje vysokou vhodnost a ètyøi prokazuje střední vhodnost pro vládní podporu firemního EMA. Pouze specifické vztahy související s rozpoèetnictvím se ukázaly být pro tento úèel málo vhodné. Je to pøedevším z důvodu vnitøní, krátkodobé orientace rozpoèetnických nástrojù. I pøes jejich vysokou hodnotu pro interní firemní proces rozhodování vykazují tyto dva nástroje velmi malou vhodnost využití jako body pùsobení, prostøednictvím kterých mohou vlády podporovat používání EMA.

Naopak nevhodnìjším specifickým pøímým vztahem se ukázala být penížením rozvaha environmentální investice, za kterou následovalo úètování nákladù na životní prostøedí (úètování environmentálních nákladù), úètování environmentálních pøínosù, úètování tokù materiálù a energií a materiální rozvaha environmentální investice. Tabulka 25 uvádí ty vládní úøady a manažerské sekce firem, jež byly angažovány do jednotlivých vhodných prvkù.

Tab. 25: Skupiny účastníků zahrnutých do vhodných specifických přímých vztahů

Konkrétní přímé vztahy (setříděné podle vhodnosti)	Zahrnuté vládní úřady	Zahrnuté manažerské sekce
Peněžní rozvaha environmentální investice	Úřady na ochranu životního prostředí Obchodní úřady	Účetní a finanční oddělení Výrobní management Oddělení výzkumu, vývoje a návrhu Logistika Vrcholový management Oddělení ochrany ŽP Firemní marketing a PR Právní oddělení
Účtování environmentálních nákladů	Úřady na ochranu životního prostředí Obchodní úřady	Účetní a finanční oddělení Výrobní management Oddělení výzkumu, vývoje a návrhu Logistika Vrcholový management Oddělení ochrany ŽP
Účtování environmentálních přínosů	Úřady na ochranu životního prostředí Obchodní úřady	Účetní a finanční oddělení Výrobní management Oddělení výzkumu, vývoje a návrhu Logistika Vrcholový management Oddělení ochrany ŽP
Účtování toků materiálů a energií	Úřady na ochranu životního prostředí Daňové úřady	Oddělení ochrany ŽP Firemní marketing a PR Právní oddělení Logistika Řízení odpadového hospodářství
Materiální zhodnocení environmentální investice	Úřady na ochranu životního prostředí Daňové úřady	Oddělení ochrany ŽP Oddělení výzkumu a vývoje Účetní a finanční oddělení Firemní marketing a PR Právní oddělení

Tento přehled shrnuje výsledky analýzy, které vztahy jsou vhodné pro přímé vládní programy navržené pro podporu EMA. Na základě těchto výsledků musí vládní programy pojmenovat skupiny účastníků, kteří byli nejvíce zahrnuti jednotlivými vhodnými nástroji.

Další zajímavý výsledek se týká operativního stavu specifických přímých vztahů. Je zajímavé, že ne všechny vhodné vztahy byly zahrnuty do vládních programů k podpoře EMA. Navíc slabé představení programů zabývajících se vztahem s účtováním environmentálních přínosů je zklamáním: zde je možné nalézt spíše podnikový projekt. Kromě své významné vhodnosti nabízí tento vztah vysoký potenciál pro win-win situace (situace, které jsou prospěšné pro obě strany) a pozitivní komunikaci přínosů opatření na ochranu životního prostředí.

Ve vědecké literatuře se objevily návrhy na specifické nástroje materiální rozvahy environmentální investice (e.g. Schaltegger & Burritt 2000, 11.8), takže je k dispozici základní rámec. Slibný, avšak neoperativní vztah by měl být do budoucna zahrnut do vládních úsilí podpory použití EMA firmami.

Nakonec, možné použití informací EMA generovaných na firemní úrovni se ukázalo být i dostatečně zajímavé pro vládu. S výjimkou krátkodobých rozpočtových informací vyžádaných pomocí peněžních a materiálních opatření jsou informace vytvořené tímto nástrojem obyčejné nebo další cennosti pro vládní úřady. Nicméně odpověď na otázku „jak užitečné jsou informace EMA pro vládu“ závisí na konkrétním vládním pohledu a obecně přijaté veřejné politice. Z pohledu vládních úřadů na různých úrovních správy mohou být nástroje PEMA účtování toků materiálů a energií a materiální rozvaha environmentální investice nejužitečnější, zatímco z pohledu vládních úřadů s větší orientací na ekonomiku (obchodní a daňové úřady) mají nástroje MEMA větší tendenci generovat požadovanější druh informací.

5 ANALÝZA NEPŘÍMÝCH VZTAHŮ

Tato kapitola zkoumá nepřímé vztahy. Kromě dvou hlavních bodů – vlády a EMA – pojmenovává různé „prostřední elementy“, jako jsou například jiné účetní, výkaznické a manažerské systémy (systémy řízení). Jsou projednány hlavní zájmy, cíle a informování potřeby hlavních účastníků zahrnutých do jednotlivých prostředních elementů. Dále je prozkoumáno ukotvení a operativní stav nepřímých vztahů. Obecná analýza nepřímých vztahů EMA je organizována podle různých analytických kroků zavedených v části 2.3.3.

5.1 Identifikace prostředních elementů

Prostřední elementy jsou systémy nebo elementy, které je možné použít pro vytvoření nepřímých vztahů mezi vládou a firemním EMA. Pro účely obecné analýzy nepřímých vztahů EMA se rozlišují následující tři skupiny prostředních elementů (viz tabulka 26):

- Firemní účetní systémy odlišné od EMA,
- Systémy řízení, a
- Národní účetní systémy.

Tab. 26: Prostřední elementy mezi vládním a firemním EMA

Prostřední elementy		Hlavní měřítko	Blízkost s EMA
Firemní účetní systémy odlišné od EMA	Ostatní běžné firemní účetní systémy ve finančních jednotkách	M	h
	Běžné manažerské účetnictví	M	m-h
	Konvenční finanční účetnictví a výkaznictví	M	m-h
Systémy řízení	Ostatní environmentální účetnictví ve fyzikálních jednotkách	P	m-h
	Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví	P	m-h
	Systémy řízení financí	M	m
Národní účetní systémy	Systémy řízení životního prostředí a systémy řízení zdraví a bezpečnosti	P	m
	Systémy řízení jakosti a systémy řízení lidských zdrojů	M + P	l-m
	Národní environmentální účetnictví	P	m-h
	Národní hospodářské účetnictví	M + P	l

Hlavní měřítko: M = peněžní; P = materiální (fyzický)

Metodická blízkost k EMA: h = vysoká; m = střední; l = nízká

5.2 Charakterizace prostředních elementů

Každý prostřední element je charakterizován podle toho, zda účastníkům poskytuje peněžní, materiální nebo oba typy informací (viz tabulka 26). Rozsah prostředních elementů uvedených v tabulce 26 ukazuje, že některé prostřední elementy, jako například běžné (konvenční) externí finanční účetnictví a systémy řízení financí se zaměřují na poskytování peněžních informací, zatímco ostatní systémy se především zaměřují na materiální informace, například systémy řízení životního prostředí a národní environmentální účetnictví. Dále, ostatní systémy, jako například národní hospodářské účetnictví, poskytují jak peněžní, tak i materiální informace. Další důležitý aspekt uvedený v tabulce 26 a zavedený dříve v kritériích analýzy (viz část 2.2.3) je metodická blízkost různých prostředních systémů k EMA. Tabulka 26 odráží skutečnost, že firemní účetní systémy mají obecně vyšší stupeň metodické blízkosti k EMA. Metodická blízkost také poskytuje odůvodnění pořadí při posuzování různých prostředních elementů v rámci analýzy. Různé prostřední elementy jsou charakterizovány podrobněji v následujících částech.

5.2.1 Firemní účetní a výkaznické systémy odlišné od EMA

Prostřední elementy reprezentuje celá řada firemních účetních a výkaznických systémů, které mohou vlády použít k podpoře EMA.

Firemní účetní systémy je možné rozdělit podle tří druhů kritérií:

- **Interní versus externí zaměření:** Toto kritérium pomáhá identifikovat, zda firemní účetní systémy poskytují informace tím, kteří rozhodují, v rámci firem nebo zda slouží informačním potřebám externích firemních účastníků.
- **Peněžní versus materiální opatření:** Prostřednictvím tohoto kritéria se rozdělují firemní účetní systémy podle typu informací, které generují, a to na systémy, které používají peněžní jednotky nebo fyzikální jednotky.
- **Běžné (konvenční) versus environmentální aspekty:** Toto konvenční kritérium klasifikuje firemní účetní systémy na základě toho, zda konkrétně odkazují na environmentální problémy. Běžné účetnictví běžně nepojmenovává problémy související s environmentálními záležitostmi, zatímco environmentální účetnictví, už podle své definice, je soubor účetních systémů, které mají souvislost s poskytováním environmentálních informací.

Běžné interní účetní systémy vyjádřené ve fyzikálních jednotkách (jako například systémy plánování výroby nebo systémy útování zásob) poskytují informace jako vstup pro jiné firemní účetní systémy.

Účetní systém EMA je klasifikován jako interní environmentální účetnictví. Jak již bylo projednáno v kapitole 2 (viz obrázek 3), účetnictví EMA obsahuje dva díleč systémy: peněžní management environmentálního účetnictví (MEMA), což je interní environmentální účetnictví, jehož výstupy jsou uváděny v peněžních jednotkách, a materiální management environmentálního účetnictví (PEMA), což je interní environmentální účetnictví, jehož výstupy jsou uváděny v materiálních jednotkách.

Jako prostřední elementy bude analyzováno několik samostatně identifikovatelných firemních účetních systémů, které budou poté dány do souvislosti s MEMA a PEMA, protože mají těsnou metodickou blízkost k EMA. Mezi tyto prostřední elementy patří:

- Běžné manažerské účetnictví – zabývající se interními informacemi v peněžních jednotkách;
- Běžné finanční účetnictví a výkaznictví – což je externí účetní systém, který používá peněžní míry; a
- Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví – poskytuje externí environmentální informace ve fyzikálních jednotkách.

První dva účetní systémy z hlavní kategorie běžného účetnictví ve finančních jednotkách (viz část 4.1.1.1), kdežto externí environmentální účetnictví a výkaznictví (plus PEMA) je klasifikováno jako environmentální účetnictví ve fyzikálních jednotkách (viz část 4.1.1.2).

5.2.1.1 Bižné účetnictví v peněžních jednotkách

Bižné manažerské účetnictví je základní nástroj pro interní rozhodování managementu. Poskytuje informace, které nejsou obvykle dostupné externím účastníkům a měří a vykazuje finanční informace, které napomáhají manažerům činit rozhodnutí pro plnění firemních cílů. Manažerské účetnictví se zaměřuje na interní výkaznictví. Synonymem pro manažerské účetnictví je „řízení účetnictví“ a „nákladové účetnictví“.

Metody, techniky a typy informací z bižného manažerského účetnictví mají blízký vztah k EMA, především k MEMA. To je doloženo skutečností, že MEMA je možné také chápat jako environmentální-rozlišované manažerské účetnictví. Proto zde existuje vysoká metodická blízkost mezi bižným manažerským účetnictvím a EMA.

Bižné finanční účetnictví a výkaznictví je určeno k uspokojení požadavků třetích externích účastníků, kteří mají zájem o informace o firmě, ve které mají svoji účast (viz Maunders a Burritt 1991 a jejich poznámka o nemožnosti bižného účetnictví uspokojit environmentální zájmy účastníků). Může být definováno jako odvítké účetnictví, které poskytuje pravidelné informace lidem stojícím mimo firmu (Horngrén a kolektiv 1997, 816).¹⁵

Z technického hlediska je také finanční účetnictví a výkaznictví velmi blízko k EMA, protože údaje interního manažerského účetnictví a související nástroje poskytuje základ pro jakékoliv odhalené informace. To je pravda pro environmentální-orientované, tak i bižné peněžní odhalení. Zde tedy vzniká střední – vysoká metodická blízkost.

Není pojednáváno o účetních systémech, které poskytují environmentální informace externím firemním účastníkům vyjádřené ve finančních jednotkách (tj. environmentální rozlišené systémy finančního účetnictví), jako o samostatných prostředních elementech. To není nutné, protože pokud systémy bižného účetnictví a regulačního účetnictví a výkaznictví odkazují na informace EMA, je environmentální odlišení v rámci strukturální analýzy automaticky zohledněno.

5.2.1.2 Environmentální účetnictví ve fyzikálních jednotkách

PEMA, který je interním ekologickým účetnictvím ve fyzikálních jednotkách, je podmožinou materiálního environmentálního účetnictví, ale zároveň také nedílnou součástí EMA (viz část 2.1 a obrázek 3). Z toho tedy vyplývá, že není možné PEMA považovat za prostřední element.

Nicméně nejméně jeden další materiální environmentální účetní systém odlišný od PEMA může být považován za prostřední element: externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví.¹⁶

¹⁵ Bižné regulační účetní systémy jsou navrženy tak, aby uspokojovaly specifické potřeby finančních a materiálních informací různých vládních úřadů. Tedy, bižné regulační účetní systémy představují specifickou podmožinou bižného finančního účetnictví a výkaznictví, které ale není pojmenováno samostatně jako prostřední element.

¹⁶ Stejně jako externí finanční účetnictví, externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví může být dále rozděleno do několika různých podmožin podle cílového obecnství. Regulační materiální environmentální účetní systémy představují takovou podmožinu, protože pojmenovávají specifické informační požadavky regulačních úřadů a orgánů. Nejsou ale pojmenovány jako samostatný prostřední element.

Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví je určeno k uspokojení požadavků externích nebo třetích účastníků týkající se materiálních informací o firmě a její environmentální výkonnosti.

Jako homolog finančního účetnictví a výkaznictví, avšak vyjádřeno ve fyzikálních jednotkách, vykazuje externí ekologické účetnictví a výkaznictví také střední – vysokou metodickou blízkost k EMA, především k PEMA, protože všechna odhalení musí být nejdříve vygenerována interními informačními nástroji.

5.2.2 Systémy řízení

Systémy řízení jsou druhou skupinou prostředních elementů mezi vládou a EMA. Jejich účelem je organizovat různé procesy a zodpovědnosti v rámci firem účinným a efektivním způsobem a poskytovat informace managementu v peněžních a/nebo fyzikálních jednotkách.

Tedy, na rozdíl od účetních systémů, které jsou více zaměřeny na způsob, jakým jsou informace generovány, systémy řízení více odkazují na organizaci a procedurální aspekty. Řízení managementu¹⁷ je hlavní pojem v kontextu systémů řízení. Všechny systémy řízení jsou více či méně založeny na pravidelných procesech stanovení, plánování, implementace a řízení cílů. Tato definice je platná jak pro strategický, tak i pro provozní (operativní) management.

Z vnějšího pohledu jsou firmy tvořeny jedním komplexním systémem řízení, který je navržen tak, aby zajišťoval efektivní a účinný provoz a dlouhodobou existenci firmy. Nicméně z vnitřního pohledu je možné dále nalézt celou řadu manažerských funkcí, které jsou dále pojmenovávány dalšími systémy řízení. Míra, do jaké jsou tyto funkční systémy řízení integrovány do komplexního firemního systému řízení, se liší firma od firmy. V praxi tedy dochází k významnému překrytí mezi těmito různými funkčními systémy. Manažeré firem v různých odděleních (viz část 3.1.2 a obrázek 6) jednají v rámci svých dílčích systémů komplexního systému řízení.

Pro účely identifikace potenciálně vhodných prostředních elementů za účelem ustanovení nepřímých logických vztahů pro podporu používání firemního EMA je nejvhodnějším řešením provést prozkoumání těchto různých funkčních systémů řízení nebo dílčích systémů, v rámci kterých jednají manažeré firem. Ve zbývajících částech kapitoly 4 byly posouzeny čtyři obecné typy systémů řízení, viz tabulka 27. Každý systém je stručně posouzen dále.

Tab. 27: Běžné typy systémů řízení

Systémy řízení	Systémy řízení financí	Systémy řízení životního prostředí	Systémy řízení zdraví a bezpečnosti	Systémy řízení jakosti	Systémy řízení lidských zdrojů
Zaměření řízení	Finanční opatření	Fyzická (materiální) opatření	Fyzická (materiální) opatření	Finanční a fyzická (materiální) opatření	Finanční a fyzická (materiální) opatření

5.2.2.1 Systémy řízení financí

Obecně, systémy řízení financí se zabývají účinnou organizací a koordinací firemních finančních záležitostí. Mezi to patří návrh, organizace a systematizace firemních kompetencí

¹⁷ V německy hovořících zemích nazýváno „controlling“.

a procesů, stejně tak i výběr a koordinace různých účetních a finančních nástrojů a integrace finanční výkonnosti se strategickými cíli firmy. Řízení financí obvykle zahrnuje jednu klíčovou dimenzi, která se především zabývá finančním rozhodováním a finanční strukturou organizace (například kapitálovou strukturou, řízením finančního rizika, alternativními finančními nástroji, dividendovou politikou, fúzí a akvizicemi). V praxi dochází k významnému překrytí mezi řízením financí a běžným manažerským účetnictvím.

Systémy řízení financí, jakož to prostřední prvek, vykazují střední metodickou blízkost k EMA. Tyto systémy řízení se zabývají informacemi generovanými systémy EMA, ale také organizací a koordinací procesů a kompetencemi, čímž, co nemá přímou souvislost s obsahem informací EMA.

5.2.2.2 Systémy řízení životního prostředí

Systémy řízení životního prostředí (EMS) se zabývají vytvořením systematického plánování, implementace a ošídícími činnostmi za účelem dosažení trvalého zlepšování environmentální výkonnosti firmy. Systémy řízení životního prostředí poskytují základ pro chápání životního prostředí lidmi ve firmě a s tím související změny v přístupech, chování a úrovních výkonnosti (http://www.whitehouse.gov/PCSD/Publications/final_report/em_fp.html, ze dne 7.8.00).

V devadesátých letech 20. století byl vypracován soubor mezinárodních a nadnárodních norem EMS. Hlavní mezinárodní normy byly vydány Mezinárodní standardizací organizací (série norem ISO 14000). Tyto normy firmy dobrovolně přijímají. Od roku 1995 existuje v zemích Evropské unie další dobrovolná norma pro řízení životního prostředí, která se nazývá Ekologické řízení a plány auditu (EMAS). V současné době je úkolem plánu podporovat trvalé zlepšování environmentální výkonnosti průmyslových činností tím, že se výrobní závody zaváží vyhodnocovat a zlepšovat vlastní environmentální výkonnost. EMS zahrnuje informační systémy, které organizují sběr a výměnu informací. Environmentální informace jsou potřebné k obohacení rozhodování realizovaného ve spolupráci, měření pokroku směrem k environmentálním cílům. Musí být dostatečně kvalitní, aby nedocházelo ke klamání těch, kteří rozhodují. Jedním z hlavních aspektů norem EMS je nezávislý audit a ověření organizace a procesu firemního řízení životního prostředí.

Jakýkoliv systém řízení životního prostředí, představující interní organizační přístup k environmentálním aspektům firemních činností, používá informace EMA a kombinuje se různými nástroji EMA. Nicméně EMS normy konkrétně nepojmenovávají aspekty účetnictví. Z toho tedy vyplývá, že EMS má k EMA pouze střední metodickou blízkost.

5.2.2.3 Systémy řízení zdraví a bezpečnosti

Účelem systémů řízení zdraví a bezpečnosti (HSM) je ochránit bezpečnost, zdraví a blaho zaměstnanců a ošídřit jejich činnost tak, aby bylo minimalizováno riziko pracovních úrazů a nemocí z povolání. Mezi HSM a EMS typicky existuje velmi blízký vztah. Například, mottem velmi dobře známé US Global Environmental Management Initiative (US Globální iniciativy řízení životního prostředí) (GEMI) je „Pomáhat podnikům dosahovat znamenitost v oblastech životního prostředí, zdraví a bezpečnosti“. Ve svém posudku obchodní-environmentálním účetnictví a účetnictví nákladů na zdraví a bezpečnost (GEMI 1997) poskytuje integrovaný soubor výsledků. Takové problémy, jako například řízení toxických odpadů, shoda s legislativou a potřeba trvalého zlepšování, jsou společné s EMS. Z důvodu tohoto těsného vztahu není problematika HSM v tomto pracovním sešitu posuzována samostatně, ale je zahrnuta do EMS.

Dalším důvodem pro integraci analýzy HSM v rámci EMS je to, že samotné HSM vykazují velmi malou a omezenou metodickou blízkost k EMA a souvisejícím nástrojům, protože účetní informace jsou pouze okrajovým aspektem systémů HSM.

5.2.2.4 Systémy řízení jakosti

Jakost se vztahuje k rozhodnutí, zda výrobek splňuje stanovené požadavky zákazníků a specifikace techniků (Horngren a kolektiv, 2000, 676). Zákazníci nejsou tolerantní k nekvalitním výrobkům. Systém řízení jakosti se zabývá problematikou, jak podporovat trvalé zlepšování výrobků firmy a zahrnuje environmentální aspekty jakosti výrobku. Běžné účetnictví poskytuje prostředky pro představení ekonomických efektů nejakostní výroby, především prostřednictvím správného poměru mezi náklady na prevenci před nejakostní výrobou a náklady související s nedodržováním požadované jakosti výrobku.

Během několika let se vynořila sada mezinárodních norem pro řízení jakosti, označované normy ISO řady 9000. Mezinárodní normy umožňují firmám dokumentovat a ověřovat elementy jejich systémů řízení jakosti. V této souvislosti management posuzuje nákladově účinné způsoby pro zlepšování environmentální jakosti výrobků.

Metodická blízkost systémů řízení jakosti k EMA je nízká – střední. Ačkoliv mohou být informace EMA užitečné pro zlepšení environmentální jakosti výrobků, nástroje a techniky používané v rámci řízení jakosti se poměrně odlišují od nástrojů a technik používaných v rámci EMA.

5.2.2.5 Řízení lidských zdrojů

Další systém řízení, který se především zaměřuje na zaměstnance, je systém řízení lidských zdrojů. HRM se zabývá potřebami zaměstnanců, outsourcingem práce, kvalitou zaměstnanců a problematikou systému výkonnosti, systémy odměňování, osobními záznamy a politikami zaměstnanosti. HRM je velmi podobné řízení jakosti, a proto je zde možné nalézt velmi malou metodickou blízkost k EMA. Analýza HRM je tedy zahrnuta do diskuse o systémech řízení jakosti v rámci tohoto pracovního sešitu. Pro účely této zprávy bude problematika HRM zahrnuta do systémů řízení jakosti (QMS). Blízkost k EMA pramení ze spojení s měřením výkonnosti a systémy odměňování. Dále existují jednoznačné asociace s vyrovnanými systémy měření výkonnosti, nákladovými a investičními systémy. Celkově se zdá, že pro účely tohoto pracovního sešitu budou posouzeny jako zástupci všech systémů řízení zvoleny tři systémy řízení – systém řízení financí, životního prostředí a jakosti.

5.2.3 Národní účetní systémy

Národní účetní systémy poskytují souhrnné informace o materiálních a peněžních aspektech vlivu na životní prostředí. Nejsou konkrétně určeny k tomu, aby se zabývaly rozhodovacími potřebami nějaké firmy. Místo toho poskytují informace, které by mohly být užitečné při stanovování národních nebo průmyslových trendů. Tyto informace by mohly být užitečné pro měření za předpokladu, že sběr, třídění a reporting informací je v souladu s podobnými informacemi sebranými jednotlivými firmami. Tento požadavek je základem pro to, aby byly informace srovnatelné. Bohužel, kvalita informací poskytovaných pro národní účetní systémy je nižší než (a účetní pravidla použitá pro jejich sestavení se od nich liší) kvalita a pravidla související s interní vygenerovanými informacemi o dopadech na životní prostředí. Národní

účetní systémy mají tendenci být zajímavé pro vládní tvůrce politik, regulátory a dohlížecí komise a výbory. Nicméně je prozkoumána jedna výjimka, která se týká experimentálního přístupu „top down“ (odshora dolů), který byl navržen pro podporu používání národních účetních systémů na úrovních regionálních, státních a místních vlád/samospráv. Dva typy národních účetních systémů jsou prozkoumány níže.

5.2.3.1 Národní environmentální účetnictví

Makroekonomické environmentální účetní systémy, bez ohledu na to, zda jsou nadnárodní nebo regionální, jsou zde pojmenovány termínem „národní environmentální účetnictví“. Tyto environmentální účetní systémy mají široké geografické zaměření a klasifikují a zaznamenávají materiální informace o národu, nadnárodní organizaci (jako například EU) nebo regionu. V této části nejsou posuzovány národní environmentální statistiky, protože byly ze zkoumání vyloučeny skupinou odborníků OSN na svém videostředním zasedání v květnu 2000. Pro účely statistických zpráv (jako jsou například Zpráva o stavu životního prostředí: Spere; například Norské účetnictví přírodních zdrojů (viz například Alfsen a kolektiv 1993)) jsou údaje sbírány statistickým úřadem na základě statistických vzorků, aby tak vznikl reprezentativní vzorek s využitím indukčního přístupu. Makroekonomické environmentální účetní systémy zde posouzené sbírají informace od jednotlivých firem, které zasílají své zprávy vládnímu úřadu. Jsou tedy založeny na celé řadě firemních údajů, které jsou odvozeny z jejich účetních systémů. Zprávy, kterým se souhrnně říká Registry vypuštění znečišťujících látek a jejich přenosu (PRTR), poskytují informace pro projednávání vlivů na životní prostředí. PRTR je definován jako národní environmentální databáze vypuštění škodlivých látek do vzduchu, vody, půdy a databáze škodlivých odpadů. Databáze obsahuje informace o vypuštěných (údaje o emisích) znečišťujících látek, které zveřejňují každoročně jednotlivá zařízení.

Z technického a informačního hlediska mají národní environmentální účetní systémy dost blízko k EMA. To platí především u těch přístupů, kde dochází k agregaci firemních údajů na národní úrovni, ale které jsou odvozeny a sledovány až k jednotlivým firmám (jako například soupisy vypuštění toxických látek). V tomto případě je možné nalézt střední až vysokou metodickou blízkost k EMA, protože nástroje a techniky EMA zůstávají i nadále velmi důležité.

5.2.3.2 Národní ekonomické účetnictví

Systém národních účtů OSN (SNA) je pro forma pro národní příjmové a produktové účty, vstupní -výstupní účty a rozvahy na národní úrovni (OSN 1993). První SNA byl zveřejněn v roce 1968 a revidován v roce 1993. Revize zahrnují zavedení ustanovení satelitních účtů určených k doplnění hlavních národních hospodářských účtů. Jedním z hlavních satelitních účtů, který doplňuje běžné národní ekonomické účty, je integrovaný Systém environmentálního a ekonomického účetnictví (SEEA), který je uváděn v revidovaném SNA. Národní míry ekonomické výkonnosti, jako hrubý národní produkt (HNP), byly kritizovány za vynechání, která se vztahovala k přírodním kapitálovým zdrojům a jejich vyčerpáním. I když došlo k návrhu na úpravy, aby bylo možné vypracovat hodnotu „zeleného HNP“ (viz například van Dieren 1995), došlo také k posunu směrem k rozvoji SEEA (který používá peněžní a materiální míry) a materiálních ekologických zpráv na národní úrovni.

Národní ekonomické účetní systémy vykazují pouze nízkou metodickou blízkost k technikám EMA. To je způsobeno především z důvodu vysoce agregované formy generovaných dat, která činí specifické firemní údaje méně rozzeatelné a firemní nástroje EMA tak ztrácí svou důležitost.

5.3 Identifikace významných prostředních účastníků

Zájem o prostřední elementy identifikované a zavedené výše má celá řada účastníků. Správci ve vládních úřadech a firemním managementu představují nejdůležitější účastníky, kteří jsou spojeni s vládou a hlavními body EMA. Ty byly projednány v kapitole 3. Tato část identifikuje další hlavní účastníky, kteří mají zájem o prostřední elementy.

Skupiny účastníků, kteří jsou považováni za prostřední účastníky pro účely této obecné analýzy, se skládají z:

- akcionářů a finančních analytiků
- věřitelů (bank)/pojišťoven
- průmyslových asociací
- standardizačních organizací
- profesních účetních asociací
- sousedů
- dodavatelů a zákazníků
- nevládních organizací zaměřených na životní prostředí
- mezinárodních organizací
- zaměstnanců (odlišných od managementu)

Tato skupina představuje nejhlavnější typy účastníků. Zahrnuje strany s blízkým smluvním vztahem s firmami a zájmové skupiny, politicky aktivní účastníky a významné profesní skupiny.

5.4 Charakterizace prostředních účastníků

Tato část definuje hlavní cíle a požadované typy informací skupinami prostředních účastníků, kteří jsou uvedeni výše. Výsledky této charakterizace jsou uvedeny v tabulce 28. Ačkoliv je kladen důraz na zájmy příslušných skupin účastníků v rámci jednoho prostředního elementu, pozornost bude také věnována situacím, kdy jsou účastníci angažováni ve více prostředních elementech.

Tab. 28: Charakteristika účastníků odlišných od vlády a firemního managementu

Významný účastník	Základní cíle	Typ požadované informace
Akcionáři a finanční analytici	Dobrá finanční výkonnost investic Spolehlivá ziskovost/posouzení rizika pro různé investiční možnosti Pro menšinu etických investorů: sociální a environmentální správnost investice ...	Peněžní informace o obchodních výsledcích, především o toku dividend a kapitálových zisků z pohybů cen akcií Informace o finanční síle a obchodním riziku souvisejícím s environmentálním vlivy související s činností firmy
Věřitelé (banky)/pojišťovny	Výpočet vhodného poplatku, včetně poplatku za riziko. Snížení (environmentálních) úvňových/pojistných ztrát nebo rizik Spolehlivé posouzení úvňových a pojišťovacích rizik Podpora firem ke snížení environmentálních a jiných rizik. ...	Peněžní informace o likviditě, spolehlivosti, ekonomické síle apod. firmy včetně možných environmentálních finančních vlivů Materiální informace o minulých, současných a budoucích ekologických vlivech firemních operací

Průmyslové asociace	Zastupování zájmů členů asociací (=firmy vytvářející průmysl) Poskytnutí informací a pomoci členským firmám za účelem zvýšení příznivých obchodních příležitostí Lobování proti ohrožení trendů politiky. ...	Agregátní peněžní informace o ekonomické výkonnosti členských firem Agregátní materiální informace o environmentální výkonnosti členských firem
Standardizační organizace	Zvýšení porovnatelnosti firemních manažerských postupů Snížení nákladů na transakce a informace Podpora poctivých manažerských postupů ...	Metodické informace.
Profesní účetní asociace	Zastupování zájmů jejich členů (= účetních a auditorských firem a interních firemních účetních a auditorů) Podpora implementace spolehlivých a poctivých manažerských systémů, které prokazují, že efektivnosti firmy jsou v zájmu veřejnosti Podpora a rozvoj účetnictví včetně rozvoje účetních systémů ...	Informace o účetních systémech.
Sousedé	Zajistit bezpečné a nerušené životní podmínky Minimalizovat zdravotní rizika způsobená expozicí emisí firmy ...	Materiální informace o firemní environmentální výkonnosti (místní), o okolních podmínkách, zdrojích a podmínkách životního prostředí
Dodavatelé a zákazníci	Vytvořit stabilní a ziskové dodavatelsko-odberatelské vztahy Vytvořit strategické aliance s firmami Dodávat nebo přijímat vysoce kvalitní výrobky Dosažovat dobrých cen za dodané nebo zakoupené výrobky a zboží Zajistit dobrou environmentální výkonnost dodavatelů za účelem splnění environmentálních cílů ...	Peněžní informace o ekonomické situaci firmy, ve které jsou poskytovány služby a zboží Materiální informace o výrobních a dodacích rozpisech nebo o vlastnostech a zástupcích (například funkcích) nakupovaných výrobků Peněžní informace o cenách výrobků
Nevládní organizace zabývající se životním prostředím	Zastupování zájmů jejich členů (= zachování životního prostředí pro současné a budoucí generace). Podporovat environmentální, sociální nebo jiné, především veřejné, zájmy Spolupráce nebo konfrontace a zpochybňování firem Přilákání a udržení podporujících a platících členů ...	Materiální informace o environmentální výkonnosti firmy
Mezinárodní organizace	Podporování ekonomického růstu a blahobytu na významných nadnárodních úrovních Monitorování a zlepšování situace životního prostředí na daných nadnárodních úrovních Rozšíření transparentnosti a zodpovědnosti na místní, národní a nadnárodní úrovni ...	Peněžní informace k přijetí celkového pohledu na ekonomickou situaci na dané nadnárodní úrovni Materiální informace k přijetí celkového obrázku environmentální situace na dané nadnárodní úrovni.
Zaměstnanci (odlišní od managementu)	Bezpečnost a odměna za jejich práci Informace o tom, co je od nich v zaměstnání očekáváno Bezpečné pracovní podmínky Identifikace s pracovním místem (pracovní motivace) ...	Peněžní informace o finanční síle jejich zaměstnavatele a o vztazích k peněžním odměnám Materiální informace o skutečných odměnách souvisejících s jejich prací

Jak je možné zjistit z tabulky 28, hlavní obecné a na životní prostředí orientované zájmy a informační potřeby se u jednotlivých skupin účastníků liší. Následkem toho je, že hlavní vliv těchto dalších skupin účastníků závisí na cílech a zájmech a typech informací, které chtějí získat. Některými účastníky, jako například akcionáři a finanční analytici, se nejvíce zajímají o

peněžní informace; ostatní, jako například nevládní organizace zabývající se životním prostředím a sousedé se nejvíce zajímají o materiální informace pojednávající o fyzických environmentálních vlivech místních firem. Třetí skupina účastníků se zajímá jak o peněžní, tak i o materiální informace, například „zelení“ zákazníci a některé mezinárodní organizace.

Vztah může být založen na shodě zájmů a cílů a na informačních požadavcích angažovaných účastníků. Tyto dva problémy jsou rozebrány samostatně pro účely konzistence s analýzou přímých vztahů a jsou také založeny na skutečnosti, že někteří účastníci nemusí vyžadovat informace pro specifické rozhodování související se jejich specifickými cíli, ale spíše vyžadují informace k zajištění toho, že firmy plní svoje povinnosti vůči vlivům na životní prostředí, za které jsou zodpovědné.

Dále, vztah založený na informačních potřebách může odkazovat jak na informace vytvořené různými prostředními elementy, tak i na informace o prostředních elementech. V následujících částech jsou příslušné skupiny účastníků popsány podrobněji.

5.5 Přiznání prostředních účastníků

Před zahájením posouzení vhodnosti různých nepřímých vztahů EMA musí být prostřední účastníci identifikováni a charakterizováni výše přiznání různým zvažovaným prostředním elementům. Tabulka 29 uvádí prostřední účastníky, kteří byli shledáni významnými v kontextu různých prostředních elementů pro všeobecně použitelnou analýzu nepřímých vztahů EMA.

Tab. 29: Přiznání prostředních účastníků

Prostřední element	Významní prostřední účastníci
Bižné manažerské účetnictví	Věitelé (například banky)/pojišovny Profesní účetní asociace Dodavatelé a zákazníci Mezinárodní organizace
Bižné finanční účetnictví a výkaznictví	Akcionáři a finanční analytici Profesní účetní asociace Dodavatelé a zákazníci Průmyslové asociace Mezinárodní organizace Zaměstnanci
Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví	Věitelé/pojišovny Profesní účetní asociace Průmyslové asociace Sousedé Nevládní organizace zabývající se životním prostředím
Systémy řízení financí	Akcionáři a finanční analytici Věitelé/pojišovny Profesní účetní a finanční asociace Zaměstnanci
Systémy řízení životního prostředí a systémy řízení zdraví a bezpečnosti	(Mezinárodní) Standardizační organizace Průmyslové asociace Zaměstnanci Věitelé/pojišovny Nevládní organizace zabývající se životním prostředím
Systémy řízení jakosti a systémy řízení lidských zdrojů	Akcionáři a finanční analytici Věitelé/pojišovny Dodavatelé a zákazníci Zaměstnanci Standardizační organizace
Národní environmentální účetnictví	Nevládní organizace Sousedé Průmyslové asociace Mezinárodní organizace
Národní ekonomické účetnictví	Průmyslové asociace Nevládní organizace zabývající se životním prostředím Mezinárodní organizace

5.6 Pøiøazení vhodnosti nepøímých vztahù

Analýza nepøímých vztahù mezi vládou a EMA prostøednictvím prostøedních elementù je druhou cestou ve dvoucestné strukturální analýze. Úèelem této fáze analýzy je odhalení vhodnosti a atraktivity různých specifických nepøímých vztahù jakož to cest pro podporu EMA prostøednictvím prostøedních elementù. Jak bylo uvedeno vèásti 2.2 výše, aby bylo možné zachovat analýzu jednoduchou bez ohledu na vysoký poèet různých úèastníkù mající zájem o různé prostøední elementy, bude se tato èást koncentrovat na shodu zájmù a cílù a informaèních potøeb úèastníkù. Dále bude posouzeno ukotvení vztahù. Nakonec bude analýza doplnìna zkoumáním toho, které nepøímé vztahy jsou operativní prostøednictvím existujících vládních programù.

Podle dvou èásteèných vztahù znázornìných na obrázku 5 (viz dvì šipka (a) a (b)), zahrnuje strukturální vztah možnost shody zájmù a informaèních potøeb vládních úèastníkù, úèastníkù se zájmem o prostøední element a interní firemní úèastníky. Tato analýza napomùže e ustanovit:

- strukturální vztah mezi vládou a prostøedními elementy (šipka (a) na obrázku 5), hledání vládních úøadù, které odhalují blízký vztah s jakýmikoliv prostøedními úèastníky;
- strukturální vztah mezi prostøedními elementy a EMA (šipka (b) na obrázku 5), zkoumání, které firemní manažerské sekce zabývající se EMA jsou ovlivnitelné prostøednictvím prostøedních elementù; a
- dedukcí, nejlogiètijší cesty mezi vládou, prostøedními elementy a EMA.

Výsledkem je, že e každ ý nepøímý vztah může být posouzen na základì možnosti vlivu, které mohou vlády mít nad firemním managementem při podpoøe EMA prostøednictvím různých prostøedních elementù. V následujících èástech je pojmenována skupina úèastníkù zajímající se o jednotlivé prostøední prvky, a to na základì možných prostøedních úèetních a manažerských elementù, které byly identifikovány (viz èást 5.1 a tabulka 27). Celkovì vzato, tyto prostøední elementy jsou:

- Bižné manažerské úèetnictví (èást 5.6.1);
- Bižné finanèní úèetnictví a výkaznictví (èást 5.6.2);
- Externí materiální environmentální úèetnictví a výkaznictví (èást 5.6.3);
- Systémy øízení financí (èást 5.6.4);
- Systémy øízení životního prostøedí (èást 5.6.5);
- Systémy øízení jakosti (èást 5.6.6);
- Národní environmentální úèetnictví (èást 5.6.7);
- Národní ekonomické úèetnictví (èást 5.6.8).

5.6.1 Nepøímé vztahy prostøednictvím bižného manažerského úèetnictví

Bižné manažerské úèetnictví je prvním posuzovaným prostøedním elementem. Tento úèetní pøístup se dotýká ustanovení firemních interních peněžních opatøení a zpráv. Tvorí základní nástroj pro interní manažerské rozhodování a neorientuje se směrem k vnìjším stranám.

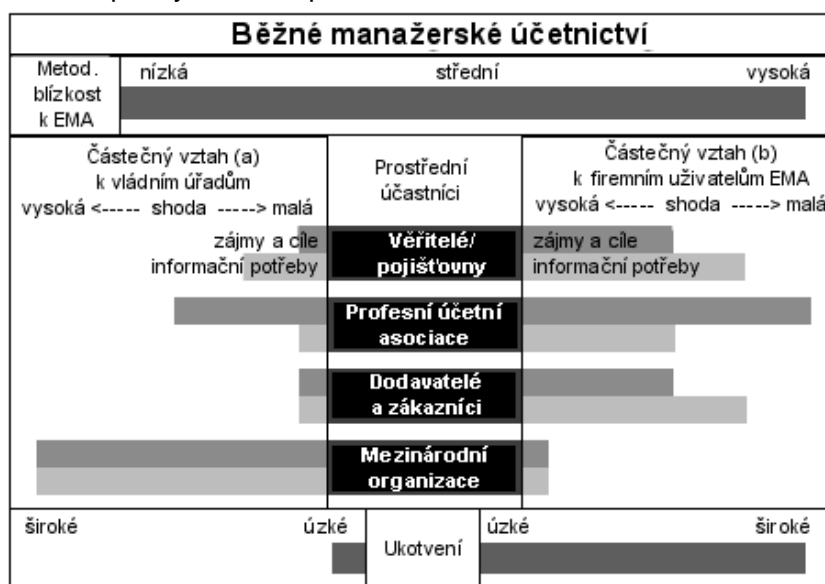
Hlavní prostøední úèastníci zajímající se o vztah s bižným manažerským úèetnictvím jsou:

- Vìøitelé (napøíklad banky)/pojišovny (Èást 5.6.1.1);

- Profesní účetní asociace (Část 5.6.1.2);
- Dodavatelé a zákazníci (Část 5.6.1.3); a
- Mezinárodní organizace (5.6.1.4).

Obrázek 30 pro běžné manažerské účetnictví ukazuje, jak dobrá je shoda základních cílů a informačních potřeb dalších skupin účastníků se zájmy a se základními cíli a informačními potřebami vlády a interních firemních účastníků. Tato analýza napomáhá odhalit vhodnost běžného manažerského účetnictví sloužit jako cílený prostřední element pro podporu nepřímého vztahu mezi vládou a EMA. Každá další skupina účastníků je prozkoumána v následujících částech. Obrázek 30 také uvádí ukotvení tohoto nepřímého vztahu. Toto třetí kritérium pro posouzení vhodnosti vztahů bude podrobně projednáno v části 5.6.1.5.

Obr. 30: Vhodnost nepřímých vztahů prostřednictvím běžného manažerského účetnictví



5.6.1.1 Věřitelé/pojiš• ovny

a) Částečný vztah (a): Vláda – Věřitelé/pojiš• ovny

Shoda zájmů a cílů: Porovnání základních cílů věřitelů/pojiš• oven, ve vztahu k běžnému manažerskému účetnictví, s cíli vládních úřadů nepředstavuje výrazné překrytí. Žádné ze zájmů vládních úřadů, které jsou uvedeny v části 3.1, nejsou přímo vyrovnány s cíli bank/pojiš• oven posoudit a snížit jejich rizika. Možná hlavní cíl obchodního úřadu – podpora ekonomického růstu – má nějakou podobnost s těmito cíli. Navíc, obchodní úřady mohou mít zájem o získání interních účetních informací o klientech věřitelů/pojiš• oven.

Shoda informačních potřeb: Při pohledu na informační potřeby bank a pojiš• oven, informace související s riziky, které jsou nad rámec veřejně dostupných údajů, jsou potřebné pro provedení posouzení rizika souvisejícího s poskytnutím možných úvěrů nebo uzavřením pojistných smluv (například sledování, jak jsou úvěry klientskou organizací využívány, aby bylo zajištěno, že jsou prostředky používány k tomu účelu, na kterém se banka s klientem dohodla nebo posuzování obchodních rizik, která mohou vést k neočekávaným finančním závazkům klienta a jeho snížená schopnost platit). Ačkoliv je motiv hledat pokaždé nikde jinde, vládní úřady (především obchodní a daňové úřady) a banky/pojiš• ovny mají zájem o různé druhy finančních informací o ekonomické výkonnosti firem. Dokonce i když nedochází

ke shodì v podrobnostech interních informací, které vyžaduje vláda a výtěel/pojš• ovny, mohou firmy èerpat ze svých biž ných manaž erských úèetních systémù a plnit tak různé potøeby finanèních informací. To vede k pomìrnì obecné a dost volné shodì informaèních potøeb.

b) Èásteèný vztah (b): Management – Výtěel/pojš• ovny

Firemní manaž erské sekce pøedstavují hlavní bod pro èásteèný vztah (b). V kontextu biž ného manaž erského úèetnictví, které pøedstavuje prostøedí element, který poskytuje možnou cestu pro podporu EMA, jsou zajímavé pouze ty manaž erské sekce, které se zajímají o firemní EMA (viz kapitola 3). Dále, tyto manaž erské sekce zajímající se o EMA musí mít také vztah k posuzovanému prostøednímu elementu a úèastníkùm. V pøípadì biž ného manaž erského úèetnictví jakož to prostøedního elementu a výtěel/pojš• oven jakož to prostøedních úèastníkù se za významné manaž erské sekce považují pøedevším vrcholový management a úèetní a finanèní manaž ery.

Shoda zájmù a cílù: Tento èásteèný vztah (b) mezi biž ným manaž erským úèetnictvím a EMA je charakterizován vysokou shodou zájmù. Zájem výtěel/pojš• oven o snížení rizika pro pøípad nesplácení úvìru nebo pojistných ztrát doplòuje cíl vrcholového managementu zajistit ziskové operace a udržení stabilních manaž erských postupù. Snížení finanèních rizik souvisejících se životním prostøedím a vlivu na něj je stejnì důležitè jak pro úèetní, tak i pro finanèní manaž ery.

Shoda informaèních potøeb: Firmy, které shání levné úvìry pro projekty, které mají vliv na životní prostøedí a pojištíní jejich možných environmentálních závazkù odtajnì dostupné interní manaž erské úèetní informace, aby získaly výhodné podmínky. Z toho tedy plyne, že shoda mezi informaèními potøebami výtěel/pojš• oven a významných interních firemních úèastníkù je dostateènì vysoká, protože výtěel/pojš• ovny vyžadují další finanèní informace pro projekt související s náklady a spòínosy projektu a investicì odhady, které vysoce pøekraèují veøejnì dostupný rozsah informací, a které jsou pøístupné prostøednictvím biž ného manaž erského úèetnictví. Nicménì výtěel, a pøedevším pojš• ovny, se ve vùštinì pøípadù budou zajímat o specifické informace související s financovaným nebo pojš• ovaným pøedmìtem/objektem. Tady shoda jejich informaèních potøeb s informaèními potøebami managementu není úplná. Jsou-li vyžadovány specifické informace o nákladech na životní prostøedí, pòínosy a investice, do popøedí se dostanou silné vztahy mezi biž ným manaž erským úèetnictvím a MEMA. Samozøejmì, poskytnutí pøíliš velkého objemu interních informací mùže odporovat potøebì firmy svoje informace uchovávat a obì strany musí považovat tyto informace za „obchodnì důvìrné“.

5.6.1.2 Profesní úèetní asociace

a) Èásteèný vztah (a): Vláda – Profesní úèetní asociace

Shoda zájmù a cílù: Profesní úèetní asociace a obchodní úòady a úòady životního prostøedí se zajímají o vytvození vhodného základu pro transparentnost a zodpovìdnost firem a o podporu firem jednat ve veøejném zájmu. Vypadá to tedy, že zde dochází ke støednímu pøekrytí cílù, nicménì spíše obecnému.

Shoda informaèních potøeb: Mezi profesními úèetními asociacemi a vládními úòady existuje pomìrnì výrazná neshoda v informaèních potøebách, pokud se jedná o informace generované biž ným manaž erským úèetnictvím. Informace, které profesní úèetní asociace vyžadují nepochází z biž ného manaž erského úèetnictví. I když úèetní profesní asociace podporují své èleny, aby rozvíjeli a implementovali vylepšené biž né manaž erské úèetní systémy, pøi svých rozhodovacích procesech tyto informace nepoužívají. Profese se spíše

zajímá o èlenskou úroveò, participaci a služ by, které je potøeba nabízet za úèelem udrž ení nebo zvýšení tìchto úrovní.

Podobnì, vládní úøady, jako napøíklad obchodní nebo daòové úøady, získávají informace z regulaèních úèetních systémù firem než z firemních manaž erských úèetních systémù, ke kterým mají velmi omezený pøístup. Nicménì v současné dobi nepotøebují vlády a ani profesní úèetní asociace k dosažení svých cílù manaž erské úèetní informace.

b) Èásteèný vztah (b): Management – Profesní úèetní asociace

Nejdùležitìjší firemní manaž erskou sekci, která se zabývá EMA, a která je napojena na biž né manaž erské úèetnictví a profesní úèetní asociace, je úèetní a finanèní oddìlení.

Shoda zájmù a cílù: Zde existuje vysoký stupeò doplnìní zájmù smìrem k profesní úèetní asociaci. Klíèovým cílem mnoha úèetních asociací je zlepšovat a podporovat rozvoj tìch nejlepších úèetních manaž erských postupù. Úèetní a finanèní manaž eri mají velký zájem o zlepšování svých firemních úèetních systémù a v kontextu s biž ného manaž erského úèetnictví zde existuje silný vztah mezi jejich cíli a cíli profesních úèetních asociací, ke kterým patøí.

Mezi tìmito dvìma skupinami existuje velká interakce. Zaèlenìní environmentálních záležitostí do manaž erských úèetních systémù, pøedevším prostøednictvím penìž ních opatøení, je velmi zajímavé pro profesní úèetní asociace, a to pøi vyhledávání systémù nejlepších postupù pro svoje èleny. Zde tedy profesní úèetní asociace zajímající se o biž né manaž erské úèetní systémy pøedstavují jeden z nejslibnìjších nepøímých vztahù pro podporu EMA, nicménì to je zpùsobeno blízkými vzájemnými vztahy mezi jejich èleny a specializovanými manaž ery, kteøí zavádí a implementují systémy EMA.

Shoda informaèních potøeb: Typ informací, kteøí potøebují úèetní a finanèní manaž eri a profesní úèetní asociace se shoduje èásteènì. Pøedevším je vhodné podporovat pøekrytí, protože obì skupiny úèastníkù pracují s informacemi po metodické stránce velmi podobnì. Co oslabuje shodu informaèních potøeb je skuteènost, že úèetní asociace nemají zájem o informace generované biž nými manaž erskými úèetními systémy, tak jako firemní úèetní a finanèní manaž eri, ale že vyhledávají informace o tom, jak dobře je biž né manaž erské úèetnictví ve firmách realizováno.

5.6.1.3 Dodavatelé a zákazníci

a) Èásteèný vztah (a): Vláša – dodavatelé a zákazníci

Shoda zájmù a cílù: Dodavatelé a zákazníci mají zájem o vybudování stabilních a ziskových vztahù se svými firemními zákazníky a budou tedy pøístupní vládním iniciativám, které podporují takové výsledky. Obchodní úøady mají zájem o podporu ekonomického rùstu a stabilních outsourcingových vztahù. Podpora øízení dodávek je jednou z obecných cest podpory tohoto cíle. Nicménì tyto spíše obecné výsledky nevedou k nijaké výrazné shodì zájmù mezi významnými vládními úøady a dodavateli.

Shoda informaèních potøeb: Na rozdíl od zájmù obchodních úøadù o transparentnost ekonomických èinností, které je možné docílit prostøednictvím manaž erského úèetnictví, nevypadá to, že by existovala nijaká významná shoda informaèních potøeb. Úøady životního prostøedí chtìjí pøinutit dodavatele a zákazníky, aby si uvìdomovali svoje náklady na životní prostøedí a podporovat náklady na životnost, tedy proces, ve kterém hrají dodavatelé a zákazníci významnou roli. Podpoøením dodavatelù a zákazníkù, kteøí jsou zodpovìdní za snížení vstupních nákladù, možná prostøednictvím zlepšených procesù a designu výrobku

nebo nahrazením méně nákladnými materiály, by mohly vládní úřady podporovat jejich cíle, pokud zároveň dojde ke snížení vlivů na životní prostředí. Nicméně, obecně se cíle vládních úřadů a dodavatelů a zákazníků trochu odlišují a nejsou nijak podporovány informacemi z běžných manažerských účetních systémů. Protože jsou smluvní vztahy především ponechávány na angažovaných stranách, nedochází k žádnému specifickému vládnímu vlivu na tok informací z manažerského účetnictví mezi dodavateli a jejich zákazníky, ačkoli může docházet k podpoře určitých konceptů, jako například řízení dodávek a náklady na životnost apod. Zatímco dodavatelé a zákazníci se většinou soustředí na informace týkající se specifického produktu nebo služby, kterou nakupují, vládní úřady se zajímají o vysoce agregátní opatření v této věci. Dále, jak vláda, tak i zákazníci a dodavatelé, mají velmi omezený přístup k informacím manažerského účetnictví. Stejně jako tomu bylo u zájmů a cílů, shoda informačních potřeb mezi vládními úřady a dodavateli je malá.

b) **Āasteenný vztah (b): Management – dodavatelé a zákazníci**

Pokud se jedná o běžné manažerské účetnictví a dodavatelé a zákazníky, nejdůležitější firemní manažerské sekce, které se rovněž zabývají EMA, jsou oddělení marketingu a prodeje, výroby, logistiky, nakupování a vývoje, rozvoje a návrhu.

Shoda zájmů a cílů: Obecně, vztah dodavatel a zákazník – firma může být buď blízký nebo vzdálený, nicméně cíle obou stran jsou, pokud jde o stabilní a ziskový vztah, podobné. Vztahy mohou být chladnější, pokud běžné manažerské účetnictví hraje méně významnou roli a pokud se stanou informace o trhu a finanční výkaznictví důležitější. Vztahy mezi dodavateli a firemními odděleními mohou být velmi těsné, například pokud se outsourcingové uspořádání kombinuje s moderním Just-In-Time systémy pro řízení zásob nebo jsou-li vybudovány strategické aliance. Smlouvy na dodávku zboží nebo služeb vyžadují, aby dodavatel viděl o platební schopnosti zákazníka a aby zákazník viděl o schopnosti dodavatele pokračovat v souladu s požadovaným plánem zákazníka.

Významné manažerské sekce, jako například nákup, výzkum a vývoj, logistika a výroba se rovněž snaží vybudovat (oboustranně) výhodné vztahy s dodavateli, a proto zde dochází k velmi silné shodě mezi dodavateli a manažery, pokud se jedná o běžné manažerské účetnictví. Blízkost integrace zájmů závisí na strategii, kterou firma používá ve vztahu k dodavatelům (například stupeň outsourcingu). Velké firmy mohou uplatňovat velký vliv a tlak na dodavatele, kteří si ze svého pohledu, snaží udržet určitý stupeň nezávislosti. Zda jsou environmentální záležitosti integrovány do těchto zájmů závisí na strategické orientaci firmy, nákupní politice zákazníka a konkurenčních důsledcích rozvoje blízkých vztahů mezi právními odlišnými stranami.

Mezi cíli kupujících na maloobchodním trhu existuje blízká podobnost. Obecný zájem kupujících o nabídky vysoce kvalitních výrobků, které splňují jejich potřeby, je v souladu se základním firemním cílem vysoké spokojenosti zákazníků. Běžné manažerské účetní systémy napomáhají marketingovým a prodejním manažerům, jejichž úkolem je definování cen, stejně tak i manažerům výzkumu, vývoje a návrhu, realizovat svoje zájmy za úctou plnění preferencí kupujících. Tam, kde jsou environmentální záležitosti součástí tržní poptávky nebo firemní produktové politiky, mohou být zahrnuty rovněž do interních informačních systémů. Celková shoda zájmů tohoto Āasteenného vztahu je ale pouze střední, protože se společnosti obecně snaží získat maximální ziskové marže, což není vždy v souladu se žádostí dodavatelů a zákazníků na nižší ceny.

Shoda informačních potřeb: Tam, kde jsou vztahy těsné, může docházet k výměně podrobných peněžních informací (a materiálních informací poskytovaných běžným účetnictvím ve fyzických jednotkách). Informační potřeby dodavatelů a zákazníků jsou velmi specifické a závisí především na poskytovaném zboží a službách a na blízkosti vztahu se zákazníkem. Tyto informace mají tendenci být těsně shodné, protože jsou vždy specifické

podle smlouvy. Nicméně informace požadované dodavateli a zákazníky se hlavní týkají výrobků a zboží, což se zaměřuje pouze na malou podмноžinu informací manažerského účetnictví. V tomto ohledu nejsou environmentální aspekty významných informací odlišné. Výměna podrobných informací z běžného manažerského účetnictví může předcházet podpisu jakéhokoli smluvního ujednání, především předpokládá-li se dlouhodobý vztah. Může být také součástí trvalého vzájemného procesu monitorování. V podstatě, na základě zájmů obou stran při budování oboustranní výhodného vztahu je možné nalézt tisknou shodu informačních potřeb.

5.6.1.4 Mezinárodní organizace

a) Ěásteěný vztah (a): Vláda – Mezinárodní organizace

Shoda zájmů a cílů: Mezinárodní organizace mají velmi často podobné cíle a informační potřeby jako vlády, pokud se jedná o běžné manažerské účetnictví. Hlavním cílem většiny mezinárodních organizací, pokud jde o firmy obecně, je podporovat ekonomický růst a podporovat stabilní manažerské postupy, především na makroekonomické úrovni. Tyto cíle tiskně souhlasí suvedenými zájmy obchodních úřadů a pragmatickým přístupem přijatým úřady životního prostředí při práci s podnikatelskou sférou.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby vládních úřadů a mezinárodních organizací jsou velmi shodné. Ěásteěně je to z toho důvodu, že mezinárodní organizace mají často podobné úkoly na nadnárodní úrovni, jako mají vládní úřady na národní nebo regionální úrovni. Mají také podobný zájem o agregované informace. Tedy, potenciál spolupráce mezi těmito dvěma skupinami je velmi velký.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Mezinárodní organizace

V kontextu mezinárodních organizací a běžného manažerského účetnictví, firemní manažerské sekce, které se zabývají EMA, je možné především nalézt na úrovni vrcholového managementu.

Shoda zájmů a cílů: Mezinárodní organizace přijímají makroekonomické hledisko. Jejich cíle mohou tedy kolidovat s konkrétními zájmy konkrétních firem. Na druhou stranu, operativní management se zabývá podstatně podrobnějšími a projektově orientovanými problémy, které nejsou odrazeny v zájmech mezinárodních organizací. Tedy jako doplňující shody je možné nalézt pouze obecné základní cíle, jako například ekonomický růst. Tato neshoda ve shodách zájmů je především způsobena skutečností, že mezinárodní organizace mají s firmami volnější vztahy, často jako se součástí průmyslové skupiny, což omezuje jejich zájem o běžné manažerské účetnictví. Na rozdíl od vlád, mezinárodní organizace nemají svrchované právo diktovat účetní postupy firmám, pokud jsou považovány za vhodné. Mezinárodní organizace ani nemají zvláštní smluvní důvod vytvářet tisknou blízkost informacím z běžného firemního manažerského účetnictví – tak, jako to dělají vřitelé, poskytovatelé a zákazníci. Mezinárodní organizace mohou nastavit mířka postupů a normám a nechat firmám na zvaž enou, zda takové postupy přijmou, považují-li je za vhodné. Tyto rozdíly mezi mezinárodními organizacemi a firmami vedou k malé shodě zájmů.

Shoda informačních potřeb: Důvody uvedené výše, které brání širší shodě zájmů a cílů mezi mezinárodními organizacemi a firemním managementem, platí ještě zřetelněji u informačních potřeb. Z důvodu velké vzdálenosti mezi agregovanými informačními potřebami na mezinárodní úrovni a podrobností požadovanými na firemní úrovni dochází k významné neshodě mezi typem a podrobností informace požadované těmito dvěma skupinami. Navíc, tato obrovská vzdálenost zhoršuje jakékoli pokusy získat přístup k informacím manažerského

účetnictví, které je podle své definice, právoplatně těsně spojené s interním používáním. Zde je tedy možné nalézt pouze malou, ale velmi malou shodu informačních potřeb.

5.6.1.5 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Jak je naznačeno výše v kapitole 2.2.3, ukotvení vztahu představuje další významné kritérium pro posouzení vhodnosti vztahu k podpoře používání firemního EMA. Pro částečný vztah (a) mezi vládními úřady a prostředními účastníky bylo shledáno úzké ukotvení, protože vztahy mezi vládními úřady a prostředními účastníky jsou omezeny a jsou velmi všeobecné, s výjimkou mezinárodních organizací, které hrají podobnou úlohu, jako vlády. S výjimkou mezinárodních organizací mají všichni prostřední účastníci, kteří byli považováni za ovlivnitelné běžným manažerským účetnictvím, buď velkou souvislost s životními funkcemi a procesy v hodnotovém řetězci firmy, jako jsou například financování, nákup nebo prodej a marketing, nebo představují zájmy členů zahrnutých do těchto firemních funkcí. Z toho tedy vyplývá, že je zde velký počet a široká škála angažovaných manažerských sekcí, z čehož vyplývá široké ukotvení částečného vztahu (b) (viz také obrázek 21).

Celková vhodnost: Díky tomuto modelu a posouzení vhodnosti různých skupin účastníků jakožto objektů pro vládní podporu EMA je zde objasněno, proč vládní/pořízení, dodavatelé, zákazníci a profesní účetní asociace – tedy účastníci stojící v těsném vztahu k firmám – mají vysoký potenciál přenášet svůj vliv a ovlivňovat činnosti běžného manažerského účetnictví. Jak je stanoveno výše a znázorněno na obrázku 21, pozice profesní účetní asociace je podepřena vysokou shodou mezi zájmy a střední vysokou shodou informačních potřeb. Vypadá to, že profesní účetní asociace jsou nejslibnější skupinou účastníků pro vládní vliv a pokusy podporovat vztahy mezi běžným manažerským účetnictvím a EMA. I když mají relativně nízkou shodu s cíli a informačními potřebami vládních úřadů, profesní účetní asociace již lobují vládu v celé řadě problémů souvisejících s účetními systémy, znají tento proces a jsou pravděpodobně vnímavé pro vybudování vztahů s vládou prostřednictvím EMA.

Navzdory tomu, že mají mezinárodní organizace těsnou shodu s vládními zájmy, jejich vhodnost jednat jako prostřední element pro podporu EMA prostřednictvím běžného manažerského účetnictví je velmi nízká, protože mají velmi omezený přístup a mohou tak velmi málo ovlivňovat celkové vnitřní problémy, jako je například řízení účetnictví. Ve zvláštním případě, kdy vláda jedná jako významný kupující firemních výrobků, musí být vláda informována o interních nákladových činnostech firmy a systémech manažerského účetnictví, o jejich procesech přidělování, nákladových základech, investičních technikách a přístupech pro trvalé zlepšování, má-li dojít k zisku peněz z veřejných výdajů.

Závěrem, navzdory vysoké metodické blízkosti běžného manažerského účetnictví s EMA, je nepřímý vztah mezi vládními orgány a firemním EMA prostřednictvím tohoto prostředního elementu vhodný a atraktivní pro podporu EMA pouze částečně. Je to především způsobeno skutečností, že běžné manažerské účetnictví je v nejčastějších případech interní záležitostí firem a jakékoliv změny závisí pouze na rozhodnutí managementu. Obecně, pouze skupiny s blízkým smluvním vztahem k firmě mají přístup k firemním interním informačním procesům. Protože jsou tyto skupiny nejčastěji zastoupeny také firmami, nejsou obecně náchylnější k vládnímu vlivu, než jsou cílové firmy (viz hlavní nízké shody na levé straně obrázku 30). Jednou výjimkou tohoto pravidla jsou profesní účetní asociace, u kterých se zdá, že mají jako cíl několik výhod – jsou seznámeny s běžným manažerským účetnictvím a EMA, jejich členové jsou rovněž členy firem, které by mohly implementovat EMA a mají zkušenosti s procesy vyjednávání s vládou. Hlavním problémem je, že předtím opomíjely environmentální vlivy firmy a že jsou nevyhnutelně některé změny v jejich přístupech (Mauders & Burritt, 1991). Aby bylo možné vybudovat nepřímý vztah prostřednictvím běžného manažerského účetnictví, bylo by nutné vybudovat nové soukromé-veřejné

partnerství nebo spolupráci vlády s profesní účetní asociací a firemním managementem. Obecnou výhodou jakéhokoliv pokusu rozšířit bižné manažerské účetnictví o EMA je to, že účetní asociace jsou již seznámeny s konceptuálními a praktickými aspekty manažerského účetnictví.

Operativní stav: Tento nepříímý vztah nebyl dosud zaèlenìn do žádnè politiky nebo do žádných postupù, a již postupù nebo politik vládních úøadù (èásteèný vztah (a)) nebo skupin prostøedních úèastníkù (èásteèný vztah (b)), jejichž smyslem je rozšíøit bižné manažerské účetnictví o EMA a podporovat tak firemní použití EMA. Vládní úøady, které by byly teoreticky vhodné pro podporování použití EMA - obchodní úøady a úøady pro životní prostøedí – mají velmi malý vliv na interní firemní manažerské účetnictví. Na druhou stranu, profesní účetní asociace, jakož to skupina prostøedních úèastníkù nejvíce otevøená pro vydání takových smìrníc, byla pomalá při obsažení svého potenciálu uplatòovat vliv smìrem k EMA. Z toho tedy vyplývá, že tento nepříímý vztah je – poctivì posouzeno – neoperativní.

5.6.2 Nepříímý vztah prostøednictvím bižného finanèního účetnictví a výkaznictví

V této èásti jsou jako prostøední element analyzovány finanèní účetní a výkaznické systémy. Tvoídí a zaznamenávají datované finanèní informace o firmì. Poskytují infrastrukturu pro finanèní výkaznictví, které používají manažerøi pro sdìlování informací o datovaných finanèních pozicích a zmìnách finanèní pozice podniku vůèi externím stranám. Pravidelné finanèní výkazy jsou hlavními dostupnými finanèními dokumenty, které napomáhají externím stranám posoudit finanèní hodnotu firmy. Nezávislí auditorøi vyjadøují svoje názory na vìrohodnost (pravdu a poctivost) finanèních informací sdìlovaných tìtím stranám. Nezávislý audit vytváøí dùvi ryhodnost sdìlovaných informací.

Normy a smìrnice pojednávají o problémech souvisejících s oceòováním, mìøením a odhalení aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, výdajù a příjmù vprírùstkovém účetním systému, jehož výstup je prezentován vpravidelném zveøejnìní rozvah a výsledovek. Mezi záležitosti finanèních zpráv definované normami patøí: zda mají být vydány, vèetnì vydání souvisejících s životním prostøedím, amortizována (kapitalizována) nebo zúetována do nákladù; jak normy a smìrnice nakládají s odhalením pasiv, vèetnì environmentálních a kontingentních pasiv a jak mají být mìøena aktiva, vèetnì environmentálních aktiv.

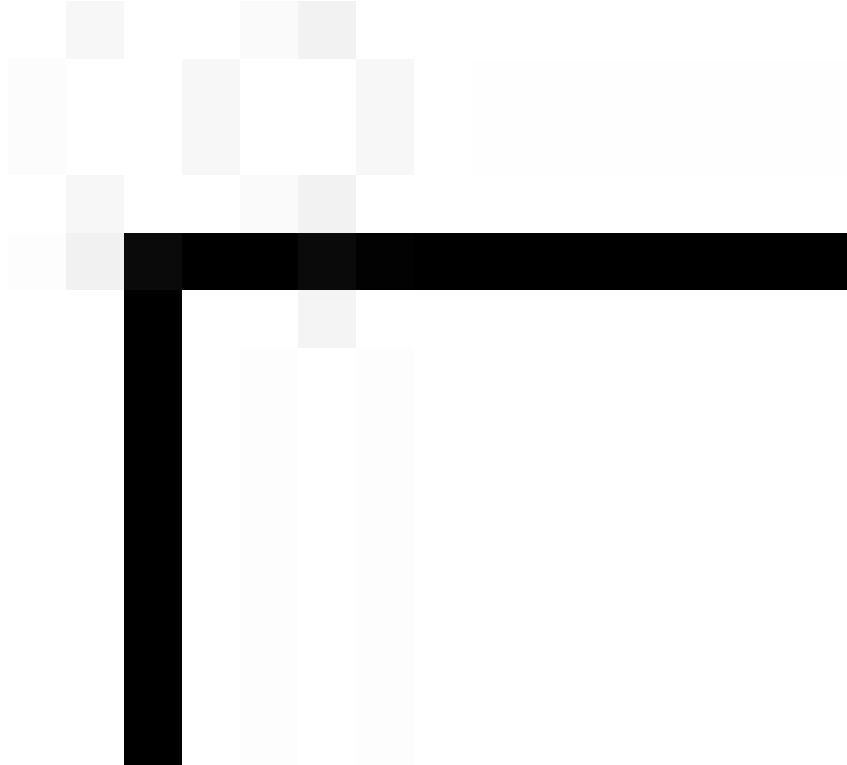
Na rozdíl od bižného manažerského účetnictví, finanèní účetnictví a výkaznictví není provádìno dobrovolnì na základì rozhodnutí managementu, je striktnì regulováno a normováno, obvykle slegislativní podporou. Normy finanèního účetnictví a výkaznictví mají tedy velký vliv na to, jaké informace jsou sbírány, analyzovány a posuzovány k odhalení managementem.

Hlavní úèastníci mající zájem o bižné finanèní účetnictví a výkaznictví jsou:

- Akcionáøi a finanèní analytici (èást 5.6.2.1);
- Profesní účetní asociace (èást 5.6.2.2);
- Dodavatelé a zákazníci (èást 5.6.2.3);
- Prùmyslové asociace (èást 5.6.2.4);
- Mezinárodní organizace (èást 5.6.2.5); a
- Zamìstnanci (èást 5.6.2.6).

Obrázek 31 souhrnně uvádí shodu mezi základními cíli a informačními potřebami těchto významných účastníků, kteří jsou zapojeni do běžného finančního účetnictví, a cíle a informační potřeby vlády a managementu.

Obr. 31: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím běžného finančního účetnictví a výkaznictví



Environmentální finanční dopady způsobené činností firmy, které mají být uvedeny v systémech finančního účetnictví a výkaznictví, mohou být založeny na informačních systémech EMA. Finanční účetnictví a výkaznictví je důležité především pro účastníky, kteří nemají přístup nebo smluvní možnost získat podrobné informace přímo od managementu nebo z povinných účetních systémů. Vztahy mezi vládou, finančním účetnictvím a EMA pro každou významnou skupinu účastníků jsou prozkoumány v následujících částech. V následující díle části bude nejdříve analyzován částečný vztah (a) mezi vládou a významným účastníkem a poté částečný vztah (b) mezi managementem a účetníkem, a to v kontextu problematiky EMA týkající se běžného finančního účetnictví. Dále bude věnována kapitola 5.6.2.7 projednáno ukotvení tohoto nepřímého vztahu, jak je uvedeno na obrázku 31.

5.6.2.1 Akcionáři a finanční analytici

a) Částečný vztah (a): Vláda – akcionáři/finanční analytici

Shoda zájmů a cílů: Porovnání cílů a informačních potřeb akcionářů a finančních analytiků s vládními cíli a informačními potřebami odhaluje relativně vysoké překrytí, avšak u informačních potřeb pouze překrytí střední. Akcionáři a finanční analytici se především zabývají posuzováním finanční hodnoty podniku a očekávanými změnami této hodnoty jakož to základem pro investice. Jejich cíle jsou především maximalizace návratnosti investic, očekávané výplaty dividend a změny hodnoty kapitálu, který se odvíjí od změny cen akcií.

Zatím se stále ještě liší důkazy o tom, zda firmy s dobrým environmentálním výkonem také vykazují dobrý finanční výkon. Nicméně v rostoucím etickém investičním sektoru se kromě očekávaných finančních návratností jedná také o návratnosti akcií držících v kontrolovaných portfoliích, která byla zvolena podle etických, environmentálních nebo sociálních kritérií.

Obchodní úřady mají velký zájem o aktuální systémy finančního účetnictví a výkaznictví, protože tyto systémy představují hlavní externí finanční mechanismus zodpovědnosti a transparentnosti, jež je určen k zajištění trvalé podpory legitimní existence firem. To je také jeden z důvodů, proč Mezinárodní organizace komisí cenných papírů (IOSCO), která se zabývá zajištěním kvalitních norem pro regulaci trhů cennými papíry, doporučila v květnu 2000 členům IOSCO umožnit přicházejícím nadnárodním emitentům akcií použít normy 30 IASC 2000, podle kterých mohou připravit svoje závěrky za účelem nabízení a vstupování na trhy akcií bez hranic. (<http://www.iosco.org/iosco.html>, on 21.8.00). Podobně i daňové úřady mající zájem o zajištění příjmových daní od firem za účelem podpory veřejných programů spravedlivým způsobem musí provést posouzení finanční hodnoty firmy a zmínit tuto hodnotu jakožto základ pro uvalení pravidelných daní. To znamená, že finanční účetnictví je těsně spojeno s cíli daňových úřadů. Cíle úřadů životního prostředí, v rámci udržitelného rozvoje, zahrnují potřebu podpory integrace finančních stimulů do návrhů politiky a externích nákladů, které mají být firmami internalizovány. Úřady životního prostředí spolupracují s daňovými úřady za účelem podpory daňového (a dotačního) systému, který nevede k environmentální degradaci. I když se zájem vládních úřadů o běžné finanční účetnictví liší od zájmů akcionářů a finančních analytiků, jejich zájem o transparentní, skutečné a pravdivé informace o ekonomické výkonnosti firmy jsou poměrně výrazně spojeny s cíli akcionářů a finančních analytiků. Tato výrazně vysoká shoda je podtržena skutečností, že vládní úřady jednají vzájemně zajištění zájmů akcionářů, protože právi ti nemají pravomoc požadovat od firem poskytovat transparentní informace.

Shoda informačních potřeb: Ačkoliv cíle vládních úřadů a akcionářů a finančních analytiků jsou vzájemně výrazně shodné ve vztahu k finančnímu účetnictví, jejich informační potřeby jsou již propojeny méně. Daňové úřady potřebují více deterministické údaje než jsou údaje uváděné ve finančních výkazech, které z firem odchází podle rozhodnutí manažerů. Proto mají pravomoc implementovat speciální daňově-účetní pravidla. Pokud jde o obchodní úřady, jsou finančně-účetní informace považovány za nutné pro účely splnění firemní povinnosti vůči třetím stranám, které mají velký zájem dozvědět se něco o nejnovější příjmové historii a finanční pozici. Tyto nutné informace jsou rozšířeny skutečností, že nezávislý auditor musí vyjádřit svůj názor na pravdivost a poctivost vykazovaných údajů. Nakonec, informační potřeby úřadů životního prostředí jsou méně spojené se specifickými potřebami akcionářů a finančních analytiků, ačkoliv znalost firemní platební schopnosti pro účely úhrad poplatků pro prevenci proti znečištění nebo špinění znamená, že zde přece jenom existuje střední překrytí.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Akcionáři/Finanění analytici

Nejděležitější firemní manažerské sekce zabývající se EMA, které mají zároveň souvislost s běžným finančním účetnictvím a akcionáři a finančními analytiky, jsou vrcholový management a účetní a finanční oddělení. Cíle ostatních manažerů nejsou již tak zajímavé, protože se snaží dosáhnout cílů, které jsou těsně spjaty s činností jejich vlastních oddělení, než aby se pokoušely rozšířit ziskovost a solventnost firmy, ve které je možné vlastnit podíl.

Shoda zájmů a cílů: Posuzujeme-li ěásteěný vztah (b), nacházíme vysokou shodu zájmů ve vztahu k akcionářům a finančním analytikům. Akcionáři, finanční analytici a management – ti všichni mají podobné finanční cíle.

Vrcholový management má o ziskovost firmy největší zájem. Zatímco vrcholoví manažeré firmy plánují dlouhodobou firemní ziskovost a zachování firmy, akcionáři se zajímají o zvyšování krátkodobé a dlouhodobé ziskovosti. Finanční analytici prodávají svoje služby klientům, kteří chtějí investovat. Jejich cílem je identifikovat budoucí pohyby v hodnotě firmy a prodat tuto informaci klientům. Finanční manažeré hledají výhodné podmínky finančních trhů, a proto se zajímají o podporu pozitivního vnímání ekonomické hodnoty firmy a její výkonnosti. Dalším aspektem je to, že náhrady pro vrcholový management často zahrnuje emise akcií nebo opce na akcie té firmy, kterou řídí. Za těchto podmínek jsou manažeré zároveň i akcionáři: jejich cíle jsou identické.

Shoda informačních potřeb: Shoda mezi informacemi potřebnými pro akcionáře, finanční analytiku a pro různé úrovni managementu se zdá být dost vysoká. S cílem zvýšené ziskovosti poskytuje finanční účetnictví hlavní mechanismus poskytování informací pro externí účastníky, jakými jsou například akcionáři a finanční analytici. Jak akcionáři a finanční analytici, tak i externí skupiny a vrcholový management mají zájem o agregátní finanční informace o firmě jako celku a díle informace o různých firemních činnostech. Nižší manažeré potřebují informace o segmentech a činnostech, za které jsou zodpovědní, včetně informací o nákladech na životní prostředí a environmentálních úspor. Taková „díle“ informace by byla obvykle k dispozici z informací uchovávaných v manažerských účetních systémech.

Samozřejmě, akcionáři a finanční analytici nemají obvykle přístup k informacím z manažerského účetnictví, včetně EMA. Mají-li zájem o environmentální finanční informace, protože si myslí, že náklady na životní prostředí mají vliv na finanční výsledky, musí se akcionáři spolehnout na to, co je uvedeno ve finančních výkazech. Pokud, jak navrhuje World Resources Institute (Ditz a kolektiv 1995), jsou environmentální finanční informace důležitou součástí vprůběžných a finančních výpočtech, budou manažeré pod tlakem odhalit tuto informaci ve finančních výkazech. V tomto případě by mohla integrace EMA a finančního účetnictví napomoci podpoře EMA, ale pouze prostřednictvím kombinovaných zájmů vrcholového managementu a akcionářů a finančních analytiků.

5.6.2.2 Profesionální účetní asociace

a) **Částečný vztah (a):** Vláda – Profesionální účetní asociace

Shoda zájmů a cílů: Jak již bylo uvedeno v diskusi o běžném manažerském účetnictví, profesionální účetní asociace, jako například FASB v USA, ACCA, ICAA a CPA v Austrálii a obchodní úřady a úřady životního prostředí mají zájem o vytvoření vhodného základu pro transparentnost a zodpovědnost podniků a o podporu firem jednat ve veřejném zájmu. To vede k obecně střednímu překrytí cílů mezi vládou a profesionálními účetními asociacemi. Nicméně zde existuje jedna významná výjimka. Jendou ze služeb poskytovaných členům profesionálními účetními asociacemi se služba, která se týká rozvoje norem pro finanční účetnictví a jeho začlenění do standardního procesu, který předepisuje celou řadu pravidel a předpisů, kterých se musí profesionální účetní a auditori držet. Tam, kde jsou normy podporovány legislativou (například v Kanadě a Austrálii), jsou pravomoci ustanovení finančního účetního normy přeneseny na účetní profesi (například na FASB od US SEC) nebo samy vlády vydávají normy (jako například všeobecné shromáždění v Georgii). Obchodní úřady jsou také nedílně zahrnuty do rozvoje účinného a efektivního procesu ustanovení finančního účetnictví. Tedy, cíle obchodních úřadů a profesionálních účetních asociací mají tendenci si být bližší než je tomu u běžného manažerského účetnictví, kde není ustanovení norem běžnou záležitostí. Nicméně při vyjednáváních profesionální účetní asociace stále přijímají stanoviska svých členů (účetních a auditorů), aby zastupovaly jejich zájmy.

A• již je proces ustanovení norem ovládnut vládou nebo profesní asociací, mohou být do procesu zahrnuty environmentální finanční dopady na firmy. V případě hlasného stížování si na normy, které mají konkrétně pojmenovat environmentální problematiku (například ocenění environmentálních pasiv, samostatné přijetí a uznání nákladů na čištění, měření environmentálních aktiv), profesní asociace, a tam, kde proces ustanovení norem řídí vláda, pak vláda, jednoznačně potřebuje provést příslušné kroky. Následkem – v environmentálním kontextu – zde existuje blízký vzájemný vztah mezi cíli těchto dvou skupin účastníků.

Shoda informačních potřeb: Celkově vzato, mezi informačními potřebami profesní účetní asociace a vládními úřady existuje velmi malá shoda. Obecně, informace, které požadují pro dosažení svých vlastních cílů, nejsou odvozeny z firemních finančních účetních systémů, protože hlavním zájmem profesních asociací jsou úroveň členství a profesní rozvoj a nikoliv firemní ziskovost jako taková. Podobně je tomu u vládních úřadů, které mají tendence uvalovat samostatné regulační účetní systémy na firmy, než aby používaly informace z firemních finančních účetních systémů.

b) **Částečný vztah (b):** Management – Profesní účetní asociace

Ještě jednou, vrcholový management a účetní a finanční zástupci představují skupiny, které se zajímají o finanční účetnictví a profesní účetní asociace, stejně tak i o EMA.

Shoda zájmů a cílů: Podobně jako u běžného manažerského účetnictví projednaného výše (viz 5.6.1.2), i zde je možné nalézt velké překrytí zájmů o finanční účetnictví a EMA mezi profesní účetní asociací a významnými manažerskými sekcemi. Tato podobnost zájmu je především založena na společném cíli zlepšení firemních účetních systémů a získání vysokého podílu členství. Jakmile stimuly od externích třetích stran podpoří začlenění peněžních údajů týkajících se životního prostředí do finančních výkazů nebo jakmile se firemní management rozhodne zahrnout tyto údaje z důvodu poklesu nákladů na informace, budou mít účetní asociace a management oboustranný zájem o doplnění současných účetních systémů některými složkami MEMA, které tyto informace poskytnou.

Shoda informačních potřeb: Informace požadované významnými firemními manažery se týkají finanční situace organizací, pravidel přijatých pro odvození a prezentaci takových informací a systémy, ve kterých jsou finanční účetní a MEMA informace zapuštěny. Profesní účetní asociace se především zajímají o systematickou tvorbu informací a nikoliv o informace generované účetními systémy, které podporují, které nejsou přímo významné pro podporu služeb svým členům, pro podporu členství nebo pro zvýšení členské účasti a angažovanosti. Nicméně, profesní účetní asociace mají zájem o informace MEMA, protože manažerské účetnictví jako takové (včetně MEMA) poskytuje základy pro všechny ostatní účetní systémy a signalizuje možné změny, které by měly být zahrnuty v externích účetních a výkaznických systémech. Dále, informace MEMA napomáhají účetním asociacím splňovat potřebu svých členů dozvědět se o důležitosti a budoucím rozvoji environmentálních finančních dopadů.

5.6.2.3 Dodavatelé a zákazníci

a) **Částečný vztah (a):** Vláda – Dodavatelé a zákazníci

Shoda zájmů a cílů: Cíle a informační potřeby dodavatelů a zákazníků týkající se finančních účetních informací jsou podobné a byly v této části již zkombinovány. Shoda mezi dodavateli a zákazníky a vládními cíli a informačními potřebami prostřednictvím běžného finančního účetnictví je malá. Úřady životního prostředí mají velký zájem o zajištění toho, že jsou konkurenční vztahy zachovány, že investiční trhy zůstávají likvidní, že jsou úpadky firem minimální a že je podporován ekonomický růst. Na druhou stranu, dodavatelé a zákazníci

mají velmi málo přímých vztahů s vládou, avšak musí fungovat v rámci právního řádu, který vláda vytváří. V rámci tohoto řádu je jejich zájem stabilita a jistota.

Shoda informačních potřeb: Charakter běžného finančního účetnictví a výkaznictví velmi málo napomáhá při rozšiřování vzájemných vztahů mezi dodavateli/zákazníky a vládou. Ve skutečnosti vůbec dodavatelé a zákazníci nepoužívají nebo se nespolehnají na finanční účetnictví a informační systémy. Tato situace je odlišná od částečného vztahu (b).

b) Částečný vztah (b): Management – Dodavatelé a zákazníci

Firemní manažerské sekce ovlivněné EMA a zabývající se běžným finančním účetnictvím a dodavateli a zákazníky zahrnují především provozní části hodnotového řetězce, jako jsou například manažeré nákupu, výroby, marketingu a prodeje, logistiky, a také výzkumu a vývoje a návrhu.

Shoda zájmů a cílů: Dodavatelé a zákazníci, kteří mají blízké pracovní vztahy s firmami, mají podobné cíle týkající se jejich přání zachovat stabilní a ziskové činnosti. Ačkoliv mají cíle managementu a dodavatelů/zákazníků vysokou shodu v otázce jejich přání vyrábět a prodávat spotřebitelům ziskové výrobky, jejich cíle se liší v tom, kdo kolik dostane z hodnoty vytvořené v tomto ekonomickém procesu. V blízkých vztazích nebo stabilních strategických aliancích dochází mezi těmito účastníky s největší pravděpodobností k výměně podrobných informací z manažerského účetnictví. Jsou-li vztahy méně blízké, například při budování nového podniku, dodavatelé, zákazníci a management budou stále potřebovat informace k vybudování schopnosti jejich zákazníků platit a k finanční síle stran, se kterými obchodují. Jedním ze zdrojů těchto informací jsou externí firemní finanční zprávy. Zde opět finanční účetnictví a výkaznictví plní zájmy jak managementu, tak i dodavatelů a zákazníků, protože napomáhá vytvořit blízké obchodní vztahy. Proto je zde možné nalézt relativně vysokou shodu zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Pokud dosud nebyly vybudovány blízké a důvěryhodné obchodní vztahy nebo pokud jsou smlouvy spíše chladnější než aby se jednalo o aliance nebo partnerství, budou informace finančního účetnictví důležité pro dodavatele a zákazníky při budování důvěryhodnosti jejich smluvních spotřebitelů. Důležitost tohoto vztahu je zdůrazněna skutečností, že byly založeny agentury pro hodnocení důvěryhodnosti, které poskytují specializované služby související s důvěryhodností firem. Jedním z důležitých zdrojů těchto informací jsou informace z finančního účetnictví. Rostoucí zájem o důležitost environmentálních finančních vlivů znamená, že dodavatelé, zákazníci a tyto agentury sdílejí tyto informace o smluvních stranách.

V současné době běžné finanční účetnictví poskytuje tyto informace nepřímě; EMA by poskytoval podrobné informace. Nicméně se zdá nepravděpodobné, že by požadavky od potenciálních dodavatelů nebo zákazníků na další informace EMA byly používány prostřednictvím rozšíření běžného finančního výkaznictví. Spíše smluvní strany vybudují vztah, který povede k přímé výměně informací EMA: To znamená, že dodavatelé a zákazníci, kteří uzavírají normální tržní transakce, se spolehnají, přímo nebo nepřímo s použitím finančních výkazů nebo agentur, na externí zveřejněné finanční informace, pokud se mají dozvědět něco o environmentálních finančních dopadech a jejich implikacích pro stabilní a ziskový vztah. Proto zde existuje v této souvislosti odpovídající potřeba informací o důvěryhodnosti a environmentálních problémech. Problémem je, že (potenciální) dodavatelé a zákazníci mají pouze omezené prostředky ovlivnit běžné finanční účetnictví a výkaznictví a upřednostňují vybudování přímých informačních výměn, jakmile došlo k uzavření obchodních vztahů. To způsobuje střední shodu informačních potřeb.

5.6.2.4 Průmyslové asociace

a) Ěásteèný vztah (a): Vlášda – Průmyslové asociace

Shoda zájmů a cílů: Průmyslové firmy nikdy musí jednat s různými úrovněmi samospráv a vlády. Existuje-li problém, který se dotýká celého průmyslového odvětví, který musí být vyřešen, vládní úřady upřednostňují průmyslové asociace, které zastupují členy, což velmi usnadňuje reprezentaci a vyjednávání. Průmyslové asociace pracují vtisné blízkosti s vládou, významně se účastní procesu lobování, kde asociace prezentují zájmy svých členů vládním úřadům.

V závislosti na konkrétním typu vládního úřadu, mají průmyslové asociace tendenci mít podobné cíle (například obchodní úřady, jejichž zájmem je ekonomický růst v určitých průmyslových sektorech; úřady životního prostředí, které mají zájem o oboustranní prospěšná partnerství s průmyslem) nebo cíle naopak velmi odlišné (například daňové úřady a úřady životního prostředí, které chtějí uvalit vysoké daně z uhlíku, obchodní úřady, které se snaží odstranit monopolní zisky). Nicméně, vyjednávací, kompromisní a alternující mechanismy vynucování jsou charakteristickým znakem vztahů mezi průmyslovou asociací a vládou. Výsledkem je to, že se jejich cíle mohou různit od identity až k úplné opozici. V kontextu běžného finančního účetnictví a výkaznictví zde však existuje obecný běžný zájem o rozšíření transparentnosti ekonomických činností a pro legalizaci existence firem. Tedy, navzdory rozkmitu konkrétních zájmů je možné ve vztahu mezi zájmy a cíli vládních úřadů a průmyslových asociací nalézt střední shodu.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby průmyslové asociace se zdají být ve velké shodě s informačními potřebami vládních úřadů. Jak asociace, tak vládní úřady vyžadují stejné agregované průmyslové finanční informace, aby vytvořily základ pro vzájemná vyjednávání, ačkoli se mohou jejich pohledy na informace a vlivy, které je možné z informací odvodit, velmi různit. Obě strany mají zájem stanovit množství dobrých manažerských postupů a procesů a zlepšení výkonnosti, které je možné používat členy průmyslového odvětví za přiměřenou cenu. Finanční účetní systémy mohou takové informace poskytovat. Dále, vládní úřady a průmyslové asociace mají zájem o informace o environmentální výkonnosti, environmentálním účetnictví a managementu firem. Prostřednictvím informací, které dostávají a dále rozšiřují plní průmyslové asociace významnou zprostředkovatelskou funkci mezi vládou a managementem. Stejně je tomu tak i při rozšíření běžného finančního účetnictví směrem k environmentálním aspektům podporovaným informacemi EMA. Existuje zde vysoká shoda informačních potřeb vlády a průmyslové asociace, protože tyto dva typy účastníků buď vzájemně doplňují činnosti jeden druhého nebo vzájemně spolu soutěží o to, kdo bude ovládat nebo reprezentovat průmysl.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Průmyslové asociace

U ěásteèného vztahu mezi průmyslovou asociací a firemním managementem je to vrcholový management, který se nejvíce zajímá o běžné finanční účetnictví a EMA.

Shoda zájmů a cílů: Ěásteèný vztah (b) odhaluje vysokou shodu zájmů mezi cíli průmyslových asociací a vrcholového managementu, především na úrovni vrcholového managementu. Cíle průmyslových asociací a cíle firem jsou identické, protože průmyslové asociace existují pouze proto, aby sloužily svým členům a jejich členy jsou firmy z konkrétního průmyslového odvětví. Proto budou průmyslové asociace podporovat všechny zájmy, které rozšiřují ziskovost firmy a přežití toho průmyslu, ve kterém se tyto firmy pohybují. Průmyslové asociace mohou mít také stejné cíle, jako více specializovaní manažeři, nicméně mají tendenci se zabývat firmami na obecnější úrovni. Podíváme-li se také na finanční účetnictví a rozpočetnictví, průmyslové asociace přijmou a budou obhajovat stanovisko firem v odvětví, které zastupují. Zda budou průmyslové asociace podporovat

jakékoliv zaèlenìní environmentálních aspektù do finanèního úèetnictví a výkaznictví a pomáhat tak tedy vytvoøení potøeby použití firemního EMA, závisí na preferencích firem, které jsou asociacemi zastupovány. Jakmile je prùmyslová asociace pøesvidèena o potøebì pøijetí nástrojù EMA svými èleny prostøednictvím rozšíøených požadavkù na finanèní výkaznictví, zamìí se na informování èlenù o nových výhodách zavedení tichto nástrojù. Nicménì prùmyslové asociace, které jsou spíše reaktivní, pravdìpodobnì nestanoví rychlost zavádìní údajù týkající se životního prostøedí do finanèního úèetnictví a výkaznictví. To budou spíše podporovat environmentální prùmyslové asociace.

Shoda informaèních potøeb: Aby bylo možné zastupovat zájmy svých èlenù, musí být prùmyslové asociace velmi dobøe informované. Tedy ve vztahu mezi prùmyslovými asociacemi a managementem je možné identifikovat velkou shodu. Rozšíøování obecných a specifických informací firemním èlenùm je důležitou èástí èinností prùmyslových asociací (napøíklad prostøednictvím obchodních èasopisù, speciálních pøednášek a konferencí). Pøi zvažování možného rozšíøení finanèního úèetnictví o údaje související s životním prostøedím, budou prùmyslové asociace vytváøet a rozšíøovat informace o nástrojích EMA, které budou pøedevším dobøe sloužit prùmyslu. Je vidìt, že shoda informaèních potøeb mezi prùmyslovými asociacemi a managementem je založena na potøebì prùmyslových asociací poskytovat informace svým èlenùm vhodným a metodickým zpùsobem. Asociace budou také podporovat rozšíøení finanèního úèetnictví a výkaznictví, aby zahrnovalo údaje související s EMA, pøedevším tam, kde je budoucnost prùmyslu velmi závislá na environmentální problematice.

5.6.2.5 Mezinárodní organizace

a) Èásteèný vztah (a): Vláša – Mezinárodní organizace

Shoda zájmù a cílù: Podíváme-li se na èásteèný vztah (a), cíle mezinárodních organizací a vlád jsou tìsnì vyrovnány, jsou-li posuzovány z hlediska bìžného finanèního úèetnictví. Jejich obecným zájmem je zlepšování životního standardu po ekonomické, environmentální a sociální stránce. Finanèní úèetní systémy mohou pomoci dosáhnout tichto cílù tím, že zprùhlední zmìny životního standardu a poskytne nástroj pro zodpovìdnost a pro posouzení úèinnosti ve vztahu k cílùm. Cíle obchodních úøadù jsou pøedevším tìsnì spjaty s cíli mezinárodních organizací, jako jsou napøíklad OECD, OSN nebo EU, nicménì tyto organizace mají zájmy širší, a proto zde existuje tìsná souvislost mezi cíli úøadù životního prostøedí, daòových úøadù a mezinárodních organizací. Tato vysoká shoda je pøedevším zpùsobena podobnou úlohou, kterou hraje mezinárodní organizace a vláda.

Shoda informaèních potøeb: Informaèní potøeby vládních úøadù a mezinárodních organizací vykazují rovnìž vysokou shodu, pokud jde o jejich zájem o získávání agregátních penìžních a environmentálních informací, které je možné použit pro úèely podpory trvalého rozvoje.

b) Èásteèný vztah (b): Management – Mezinárodní organizace

Pokud existují nijaká oddìlení, která jsou ovlivnìna mezinárodními organizacemi v kontextu finanèního úèetnictví a výkaznictví a EMA, pak se pravdìpodobnì jedná o vrcholový management a úèetní a finanèní oddìlení.

Shoda zájmù a cílù: Pøi prozkoumání èásteèného vztahu (b) je vidìt, že cíle mezinárodních organizací a firemního managementu jsou velmi odlišné. Zájmy a cíle mezinárodních organizací zùstávají na makro úrovni, což je v protikladu skónkrétnìjšími a individuálními zájmy a cíli firemního managementu. Tyto organizace mohou doporuèovat nebo poskytovat informace o dobrých firemních postupech, které mohou firmy posoudit, a které se vztahují

k širokému veřejnému zájmu, avšak nemají vůbec žádné pravomoci trvat na tom, aby byly přijaty nějaké finanční účetní a výkaznické normy, a to s nebo i bez informací orientovaných na EMA.

Shoda informačních potřeb: Mezi informačními potřebami mezinárodních organizací a zájmy firemního managementu existuje velká neshoda. Ačkoliv mohou být nikdy firemní finanční účetní informace shrnuty napříč různými sektory za účelem poskytnutí srovnávacích údajů, které zajímají mezinárodní organizace, zájmy managementu jsou podstatně konkrétnější. Podobně, podíváme-li se na informace generované systémy finančního účetnictví a výkaznictví a možné zařazení EMA, zdají se informace příliš specifické pro jakoukoliv významnou shodu informací, která by mohla existovat mezi mezinárodní organizací a firemním managementem.

5.6.2.6 Zaměstnanci

a) Ěásteěný vztah (a): Vlída – Zaměstnanci

Shoda zájmů a cílů: Zaměstnanci hledají vzaměstnání zabezpečení, rovnost a smis finančních a ostatních odmin za svou práci. Tyto cíle se týkají vládních cílů zajištění vysoké souhrnné zaměstnanosti a rovnosti a různorodosti zaměstnání na národní úrovni. Obchodní úřady, které mají největší přímý zájem o tyto cíle, vyhledávají ěas od ěasu souhrnné hodnoty příjmu pro účely posouzení ekonomického úspěchu země. Více osobní zájmy jednotlivých zaměstnanců a obecných makroekonomických zájmů vládních úřadů nepřekračují za malou a obecnou shodu.

Shoda informačních potřeb: Ĺádný úřad se nezajímá o finanční účetní informaci jako prostředek k dosažení svých cílů, pokud se jedná o zaměstnance. Závěrem je možné říci, že mezi cíli, informačními potřebami zaměstnanců a vládních úřadů existuje velmi malá shoda.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Zaměstnanci

Pokud se jedná o problematiku související se zaměstnanci, vše se ve firmě toě především kolem oddělení lidských zdrojů.

Shoda zájmů a cílů: Řízení lidských zdrojů hledá stabilní partnery pro zaměstnání, motivované a spokojené zaměstnance a zabývá se odmíováním; na druhou stranu, zaměstnanci se zajímají o maximalizaci celkové odminy za provedenou práci, stabilní a rovnoprávné pracovní příležitosti. Přítomnost finančních účetních systémů rozšiřuje dosahování těchto cílů díky obecné transparentnosti finančních záležitostí v rámci spojení zaměstnanec – management, což vede – spíše na obecné úrovni – k střední shodě.

Shoda informačních potřeb: Pro zaměstnance mohou být informace finančního účetnictví užitečné, pokud se rozhodují změnít zaměstnání nebo mohou být užitečné pro monitorování činností firem během trvalých zaměstnaneckých poměrů. Nicméně díky cílům zaměstnancům a přístupu zaměstnanců k neformálním zdrojům informací není možné říci, že informace finančního účetnictví o zaměstnávání firmou hrají víc než relativně malou úlohu v rámci celkového partnerství. Z toho vyplývá, že spíše než finanční účetnictví nebo EMA se využívají neformální zdroje informací, které poskytují informace o environmentálních finančních dopadech na firmu, a že tedy shoda je malá.

5.6.2.7 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Poměrně široké spektrum různých skupin účastníků, kteří jsou zahrnuti do tohoto nepřímého vztahu prostřednictvím běžného finančního účetnictví a výkaznictví už zpočátku ukazuje, že ukotvení bude docela dobré. To je především případ prostředních účastníků, kteří vykazují rozdílná zázemí a vykazují různorodé vztahy s vládními úřady a firemním managementem. Při hledání ukotvení v rámci obou hlavních bodů je ale počet a různorodost účastníků menší. Především na vládní straně je evidentní, že zahrnuté jsou pouze obchodní úřady. Úřady živičného prostředí, zdá se, se nezabývají běžným finančním účetnictvím a výkaznictvím, což je politováníhodné, protože zavedení finančních stimulů pro dobrý environmentální výkon vyžaduje na firmách, aby poskytly nějaké údaje EMA. Proto je ukotvení částečného vztahu (a) pouze střední. Na straně firem je angažovaný vcholový management, účetní a finanční manažeré. I když je počet účastníků v rámci tohoto hlavního bodu nízký, osloveny jsou vždy nejméně dvě z nejdůležitějších, dobře zavedených manažerských sekcí. Tedy, pro částečný vztah (b) je možné nalézt velmi široké ukotvení (viz obrázek 23).

Celková vhodnost: Účastníci se zájmem o systémy finančního účetnictví a výkaznictví a o informace poskytované tímto systémem, se liší ve shodě mezi jejich cíli a cíli vlády. Zatímco akcionáři, finanční analytici, profesní účetní asociace, průmyslové asociace a mezinárodní organizace mají střední nebo vysoce společné zájmy o cíle, jako má vláda, tak pouze průmyslové asociace, mezinárodní organizace a akcionáři mají blízkou nebo střední shodu v informacích poskytnutých finančním účetnictvím pro dosažení těchto cílů. Mezinárodní organizace, průmyslové asociace, akcionáři a profesní účetní asociace mají nejvyšší úroveň podobnosti s vládou, pokud se jedná o cíle a informační potřeby související s finančním účetnictvím a zdá se, že představují nejcitlivější vztah. U akcionářů jednají vládní úřady v jejich zájmu, aby kompenzovaly jejich nemožnost získat specifické typy informací. Na druhou stranu, mezinárodní organizace mají velmi podobnou úlohu jako vlády a jsou tedy slibným partnerem pro spolupráci při podpoře, nicméně bez příliš velkých možností jako prostřední element ovlivnit chování firem.

Dodavatelé a zákazníci se nejvíce zajímají o smluvní uspořádání s firmami, prostřednictvím managementu a vládou je ovlivněna pouze infrastruktura těchto vztahů, což znamená, že je zde velmi malá shoda zájmů.

Zaměstnanci podobně vykazují malou shodu, protože se zajímají o infrastrukturu vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem stanovenou vládou, nicméně málo z toho je odraženo v systémech finančního účetnictví. Následně nejsou tyto dvě skupiny prostředních účastníků citlivé i přes jejich relativně vysokou shodu s vládou.

Při pohledu na částečný vztah (b) vykazují zbývající prostřední účastníci, především profesní účetní asociace a průmyslové asociace, poměrně těsnou shodu jak vzájemně, tak i v informačních potřebách.

Strukturální analýza celého nepřímého logického vztahu mezi vládou a firemním EMA, prostřednictvím finančního účetnictví jakožto prostředním prvkem, tedy odhaluje, že průmyslové asociace, profesní účetní asociace a akcionáři/finanční analytici jsou těmi rozhodujícími prostředními účastníky. Všichni tři, ale především průmyslové asociace, vykazují významnou shodu zájmů a informací u obou hlavních bodů. Tyto výsledky strukturální analýzy nejsou odmítnuty skutečností, že do dnešního dne EMA nevypracoval obsah finančních účetních zpráv a tyto finanční zprávy jako takové nenevly většinu organizací k zavedení a vypracování systémů EMA.

Společně se středí až vysokou metodickou blízkostí, která byla nalezena pro tento prostřední element, vykazuje strukturální analýza vysokou vhodnost tohoto nepřímého vztahu,

založeného na vládní podpoře použití firemního EMA prostřednictvím průmyslových a profesních účetních asociací.

Operativní stav: Podíváme-li se na současný operativní stav těchto dvou vhodných cest v rámci nepřímého logického vztahu prostřednictvím běžného finančního účetnictví a výkaznictví, vyjeví se relativně nejasný obrázek.

V nedávných letech byly oba částečné vztahy prostřednictvím profesní účetní asociace doprovázeny programy, které pojmenovávají environmentální problematiku ve finančním účetnictví a výkaznictví, a tedy nepřímo prostřednictvím EMA. Ve vztahu k částečnému vztahu (a), tj. vládním úřadům oslovující účetní asociace byly – spíše jako obecné opatření – delegovány pravomoci stanovování finančních účetních norem na profesní účetní asociace (například na FASB od US SEC), včetně pravomoci zahrnout environmentální problematiku. Pokud jde o částečný vztah (b), tj. orgány stanovující normy pojmenovávající firemní systémy finančního účetnictví a výkaznictví, byla zavedena celá řada (která se stále rozšiřuje) norem a vyhlášek, které se zabývají problematikou finančního účetnictví a životního prostředí (viz tabulka 32, kde je uvedeno několik příkladů):

Tab. 32: Příklady existujících norem týkajících se systémů běžného finančního účetnictví a výkaznictví

Průvodce profesních účetních asociací, jak zpracovat environmentální náklady do již zavedených finančních účetních rámců	
Iniciální orgán USA – Rada pro finanční účetní normy (FASB)	Dokument FAS 5 'Účetování kontingencí' FAS 71 'Účetování vlivů určitých typů regulace' FIN 14 'Uvážený odhad výše ztráty' EITF 89-13 'Účetování nákladů na likvidaci asbestu' EITF 90-8 'Kapitalizace nákladů na likvidaci kontaminace životního prostředí' EITF 93-5 'Účetování environmentálních závazků' GASB 18 'Účetování uzavírek obecních skládek a nákladů na jejich údržbu po uzavření' ...
USA – Americký institut certifikovaných veřejných účetních	AICPA Informace o pozici 96-1 (SOP 96-1), 'Závazky environmentální nápravy', vydané v říjnu 1996, uvádí úřední postup pro účetování a požadavky odtajnění závazků environmentální nápravy
Kanada – Kanadský institut zmocněných účetních (CICA)	Část 3060 CICA Příručka 'Budoucí náklady na odstranění a rekultivaci místa' 'Environmentální náklady a závazky: Problematika účetního a finančního výkaznictví'. Pracuje se na 'Náklady na životní prostředí'.
Austrálie - Australská nadace pro výzkum účetnictví (AARF) a Australská rada pro dohled nad účetními standardy (ASRB)	ASRB 1022 'Účetování extraktivních odvětví' Skupina pro naléhavé záležitosti (Přehled 4) 'Odtajnění účetních politik pro povinnost rekultivace v extraktivních odvětvích'.
UK - Institut certifikovaných účetních Anglie/Walesu (ICAEW)	'Finanční výkaznictví environmentálních závazků – diskuse'.
Evropa – Účetní poradenské fórum Evropské komise	'Environmentální problematika ve finančním výkaznictví'.

Nepřímý vztah prostřednictvím finančního účetnictví a výkaznictví založený na profesní účetní asociaci je proto sledován operativním vobou částech.

Při pohledu na nepřímý vztah založený na průmyslové asociaci nastává trochu odlišná situace. Částečný vztah (a) mezi vládními úřady a průmyslem zůstává neoperativní, protože není možné nalézt žádné programy zabývající se touto cestou.

Některé průmyslové asociace vypracovaly a prosadily pro své členy normy dobrých postupů. Nicméně v současné době většina průmyslových asociací nepodporuje EMA vydáním průvodce pro integraci environmentálních aspektů do finančního účetnictví a výkaznictví. Oba částečné vztahy jsou tedy neoperativní. To je zklamáním, protože existuje prostor pro průmyslové asociace k tomu, aby byly přivedeny do budoucího intenzivnějšího procesu rozšiřování za předpokladu, že je problematika zavedena s pozitivním stimulem a že se asociace nezaměří na potřebu „chránit“ svůj průmysl před uvidobeným neodůvodněným vlivem ze strany vládních úřadů.

Ve vztahu ke třetí prostřední skupině účastníků – akcionářů/finančních analytiků – není možné nalézt žádné vládní postupy nebo programy, které by podporovaly akcionáře a finanční politiky k zavedení problematiky EMA do jejich rozhodovacích procesů. Částečný vztah (a) tak zůstává neoperativní. Nicméně u částečného vztahu (b) existují směrnice finančních analytiků pro firemní management týkající se environmentálních informací ve finančním účetnictví a výkaznictví (například Evropská federace sdružení finančních analytiků, EFFAS 1994). Tento částečný vztah je operativní.

5.6.3 Nepřímý vztah prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví

Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví, což je součástí environmentálního účetnictví ve fyzických jednotkách (viz část 5.2.1.2), je dalším prostředním elementem, který je důležité posoudit. Poskytuje materiální informace účastníkům mimo firmu a má blízký vztah k PEMA nebo internímu materiálnímu environmentálnímu účetnictví. Materiální environmentální informace prezentované externím nevládním účastníkům jsou z většiny poskytovány dobrovolně. O externí materiální environmentální účetnictví se zajímá celá řada účastníků, mezi které patří:

- Věitelé/pojiš• ovny (část 5.6.3.1)
- Profesní účetní asociace (část 5.6.3.2);
- Průmyslové asociace (část 5.6.3.3);
- Skupiny sousedů (část 5.6.3.4); a
- Nevládní organizace zabývající se životním prostředím (část 5.6.3.5);

Obr. 33: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví

Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví			
Metod. blízkost k EMA	nízká	střední	vysoká
Částečný vztah (a) k vládním úřadům vysoká <----- shoda -----> malá	Prostřední účastníci		Částečný vztah (b) k firemním uživatelům EMA vysoká <----- shoda -----> malá
	zájmy a cíle informační potřeby	Věřitelé/ pojišťovny	zájmy a cíle informační potřeby
		Profesní účetní asociace	
		Průmyslové asociace	
		Skupiny sousedů	
		Nevl. organizace živ. prostředí	
široké	úzké	Ukotvení	úzké široké

Na obrázku 33 jsou uvedeny výsledky vhodnosti nepřímého vztahu prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví. Shoda zájmů a cílů a shoda mezi informačními potřebami různých prostředních účastníků s vládními úřady a firemním managementem je projednána v následujících částech. Ukotvení vztahu je popsáno v části 5.6.4.6.

5.6.3.1 Věřitelé/pojišťovny

a) Částečný vztah (a): Vláda – Věřitelé/pojišťovny

Shoda zájmů a cílů: Částečný vztah (a) odhaluje poměrně vysokou shodu mezi zájmy a cíli vládních úřadů a bank/pojišťoven v kontextu externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví. Úřady zivotního prostředí hledají zlepšení situace zivotního prostředí prostřednictvím opatření ke zlepšení zivotního prostředí a prevencí před znečištěním (například snížení emisí skleníkových plynů). Tyto úřady by tedy uvítaly větší transparentnost environmentálního chování průmyslu prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví. Pojišťovny mají rovněž zájem rozpoznávat environmentální problémy (jako například globální oteplování) a podporovat snížení nebezpečných emisí z důvodu možného vlivu na environmentální rizika, která jsou nebo která by mohla být pojištěna. Banky a věřitelé mohou také považovat za nutné vzít ekologická rizika v úvahu při posuzování úvřuschopnosti firem. Tedy, ve vztahu k environmentálním dopadům zde existuje hodně významná shoda mezi cíli vlády a pojišťovnami. Nicméně, věřitelé a pojišťovny si nejsou vždy plně v domy všech (potenciálních) nebezpečných ekologických dopadů činností firem.

Shoda informačních potřeb: Pro účely dosažení společných cílů, informace týkající se environmentálního chování firem, vyjádřené ve fyzikálních jednotkách na národní a sektorové úrovni, jsou zivotně důležité, pokud má vláda monitorovat situaci zivotního prostředí a pokud mají být pojišťovny informovány o jakýchkoliv změnách rizik souvisejících s různými environmentálními problémy. Samozřejmě, že si vlády mohou obstarat tyto informace buď prostřednictvím zákonem předepsaného účetnictví nebo bázi dobrovolnosti, a

to prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví. Podobně si mohou pojiš•ovny tyto informace obstarat vybudováním přímého přístupu do spíše interního materiálního environmentálního účetnictví než do externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví. Z důvodu nedostatku standardizace externího materiálního environmentálního účetnictví, omezuje tento výběr zdrojů shodu mezi informačními potřebami vlády a pojiš•ovny, ačkoli cíle jsou vpevné souvislosti. Svýjmkou problémů souvisejících se shodou (které by měly ale být spíše pojmenovány v kontextu zákonem stanoveného účetnictví) tak tam, kde je zapotřebí specifických materiálních environmentálních informací, potřebují mít vládní úřady k dispozici souhrnné informace o oblastech, které spravují. V rozporu s tím potřebují vřitelé/pojiš•ovny firemní specifické údaje pro účely výpočtu správného pojisti•iny. Díky této situaci je shoda informačních potřeb shledána jako střední.

b) Èásteèný vztah (b): Management – Vřitelé/pojiš•ovny

Nejdůležitější manažerská sekce firem zabývající se externím materiálním environmentálním účetnictvím a výkaznictvím, vřiteli/pojiš•ovny a EMA je vrcholový management, oddělení řízení životního prostředí a oddělení právních záležitostí.

Shoda zájmů a cílů: Posouzení èásteèného vztahu (b) odráž í skutečnost, že hlavní zájem bank/pojiš•oven je o firmy jakožto smluvní klienty, kteří představují oboustranní ziskové obchodní příležitosti, než o vládu. Systémy externího materiálního environmentálního účetnictví mohou pomoci oběma stranám v dosažení jejich cílů. Firemní řízení životního prostředí provádí svoje vlastní posuzování environmentálního rizika a bude stoprocentně angažováno při prezentaci konkrétního úvirového nebo pojš•ovacího případu. Firemní vrcholový management se zajímá o oboustranní výhodné vztahy. Externí posouzení nebo environmentální audit trendů ve spotřebě energií a materiálů, produkování odpadů a distribuce poskytne informace o materiálních environmentálních rizicích, které mohou být odstraněny nebo přilákat banku nebo pojš•ovnu. Cílem firemního řízení životního prostředí je ukázat, že environmentální rizika jsou malá a dochází k jejich úbytkům. Právní oddělení bude také angažováno při prokazování shody firmy se zákonnými požadavky na životní prostředí, čímž budou odstraněny jakékoliv „překvapující“ soudní spory, penále nebo zrušení licencí, o které se mohou banky nebo pojš•ovny zajímat. Následně, na různých úrovních managementu je možné vysledovat vysokou shodu mezi jejich cíli, cíli vřitelů/pojiš•oven a funkcí, kterou plní externí materiální environmentální účetnictví při zajiš•ování toho, že jsou tyto cíle splněny. Nicméně úplná shoda může být snížována tendencí managementu představovat firmu v pozitivním světle, zatímco vřitelé/pojiš•ovny usilují o více nezávislé posouzení.

Shoda informačních potřeb: Banky potřebují materiální informace o životním prostředí k tomu, aby se rozhodly, zda mohou poskytnout úvěr nebo jeho poskytnutí odmítnout a jaká by měla být výše zajiš•iny environmentálního rizika u zákazníků s environmentálními problémy. Pojiš•ovny pracují s podobnými informacemi k tomu, aby se rozhodly, zda jsou některá rizika pojistitelná a pokud jsou, zda by mělo být vybíráno rizikové pojistné. Management musí odhalit bankám nebo pojš•ovnám rozsah environmentálních rizik, která jeho firma představuje. Tedy, všechny tři strany – management, banky a pojš•ovny – potřebují materiální environmentální informace jako základ pro jejich vyjednávání. Je nutné rozlišovat, že poptávka po externích materiálních environmentálních informacích ze strany bank nebo pojš•oven je odvozena z jejich základní potřeby dokončit smluvní finanční vztahy s firmami. Tedy poptávka po externích materiálních environmentálních informacích je „odvozenou poptávkou“. Banky/pojiš•ovny budou chtít prokázat informace o firemních ekologických vlivech, které byly zveřejněny, protože ty poté mohou představovat základ budoucích právních žalob na klienty a s tím související sníženou schopností firmy splácet úvěry nebo platit pojistné. Protože informace poskytnuté externími environmentálními zprávami veřejnosti nemusí být dostatečné, mohou vřitelé/pojiš•ovny vyžadovat dodatečné

podrobnější materiální informace a pokusit se vybudovat přístup k interním informacím PEMA. Vezmeme-li toto vše v úvahu, znamená to, že mezi společnými informačními potřebami, které mohou být uspokojeny systémy externích materiálních environmentálních informací, existuje střední shoda.

5.6.3.2 Profesní účetní asociace

a) Ěásteěný vztah (a): Vláša – Profesní účetní asociace

Shoda zájmů a cílů: Na rozdíl od vztahu mezi vládou – profesní účetní asociací, který byl projednáván v předcházejících částech, zde dochází spíše více k angažovanosti prostřednictvím úřadů životního prostředí než prostřednictvím obchodních úřadů. Zatímco obchodní úřady přispívají málo v záležitostech souvisejících s externím materiálním a environmentálním účetnictvím a výkaznictvím, pak hlavním účelem úřadů životního prostředí je monitorovat environmentální vlivy činností firmy na použití zdrojů, druhovou různorodost a kvalitu ovzduší, vody a půdy.

Proto by rády tyto úřady vidily vypracované, implementované a monitorované předpisy pro externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví, aby mohla být podporována transparentnost, zodpovědnost a srovnatelnost mezi různými vzory udržitelného růstu. U vládních úřadů zde existuje významná diverzita názorů o významu materiálního environmentálního účetnictví. Nicméně by měl teoreticky existovat společný zájem mezi vládními úřady a profesní účetní asociací, který se týká potřeby vytvořit vhodný základ pro transparentnost a zodpovědnost podniků a podpoření firem jednat ve veřejném zájmu. Posouzení externího materiálního environmentálního účetnictví v rámci činností profesní účetní asociace je v souladu s jejich základním cílem realizovat zájmy svých členů a zabývat se informacemi o úrovních členství, účasti při vytváření a přijímání norem a problematikou související se vzděláváním a profesionálním rozvojem (FEE 1999a a 1999b, Schaltegger 1998). Tak je zde možné nalézt základní, a tedy velmi dobrou shodu zájmů.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby dvou skupin jsou ve shodě omezeně. Vlášy mají zájem o získání obecných, souhrnných informací o dopadech činností firem na životní prostředí. Profesní účetní asociace mají pravděpodobně šanci podporovat tato obecná pravidla (nebo normy) pro účely účetnictví, mají na mysli všeobecného čtenáře a přípravce účetních informací, ale rovněž poskytují specifickou pomoc při úřetování v různých průmyslových sektorech, do kterých jejich členové nálež í (například banky, výroba, veřejný sektor, místní samosprávy). Nicméně se nezajímají o specifické informace generované materiálním environmentálním účetnictvím. Místo toho se spíše zajímají o metodický sběr informací.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Profesní účetní asociace

Manažerské sekce, které se hlavní zabývají externím materiálním environmentálním účetnictvím, profesními účetními asociacemi a EMA zahrnují oddělení pro řízení životního prostředí, firemní marketing a PR.

Shoda zájmů a cílů: Ěásteěný vztah mezi profesní účetní asociací a firemním managementem, pokud jde o externí materiální environmentální účetnictví a EMA, je významný. Účetní asociace, které se odněkdy zabývají profesním zájmem o systémy externího a interního environmentálního účetnictví, mohou dohlíž et na tento prostřední element stejně, jako dohlíž í na manažerské účetnictví a finanční účetní systémy. Následkem toho se i zde aplikují stejné fundamentální zájmy profesní účetní asociace o dobré účetní postupy, jak již byly nalezeny u ostatních prostředních účetních systémů (viz 5.6.1.2 a 5.6.2.2). Tento cíl metodické dokonalosti splňuje cíle oddělení řízení životního prostředí a

firemního marketingu a PR být zodpovědnou a „zelenou“ firmou vůči externím třetím stranám. Výše uvedená blízkost k EMA je také odražena ve skutečnosti, že členové asociace ve firmách mohou být zodpovědní jak za EMA, tak i externí materiální environmentální účetnictví, což tento vztah ještě více činí oporou.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby profesních účetních asociací a managementu, které se týkají částečného vztahu (b), mají střední těsné spojení. Pokud jde o vztah mezi managementem a profesní účetní asociací, který byl projednán již dříve v souvislosti s jinými účetními systémy, shoda informačních potřeb je především založena na zájmu poskytnout metodické informace. Tedy, významné manažerské sekce firem musí vidět, jak nejlépe implementovat materiální environmentální účetnictví a výkaznictví a jak je možné vybudovat vhodný informační základ pro nástroje PEMA. Protože profesní účetní asociace potřebují vybudovat blízký vztah se svými členy a poskytovat jim dobré služby, budou na tuto informační potřebu reagovat.

5.6.3.3 Průmyslové asociace

a) Částečný vztah (a): Vláda – Průmyslové asociace

Shoda zájmů a cílů: Průmyslové asociace mají obrovský zájem o externí materiální environmentální účetnictví. Jejich cíle jsou podobné cílům vládních úřadů, protože je v zájmu obou usilovat o a poskytovat transparentnost celkových průmyslových vlivech na životní prostředí. Samozřejmě, motivace vlády a průmyslové asociace se liší. Vláda, především úřady životního prostředí, považují externí materiální environmentální účetnictví za nepříliš nákladnou, dobrovolnou a samoregulační činnost, zatímco průmyslové asociace chápou dobrovolné odtajnění jako způsob dosažení přání jejich členů podržet si samokontrolu nad environmentální problematikou. Nicméně je jasné, že průmyslové asociace zaujmou pozici firem, které zastupují a budou je chránit před jakýmkoliv přehnanými požadavky na odtajnění materiálních environmentálních informací. To může být v rozporu se zájmy úřadů životního prostředí o větší transparentnost a zodpovědnost. Obchodní úřady se zajímají o materiální environmentální údaje méně a odtajnění informací o environmentálním chování firem splňuje pouze jejich obecný zájem o zachování legitimacy soukromých firem a jednat v souladu s veřejným zájmem. Průmyslové asociace mají podobné zájmy. Nicméně navzdory poměrně vysokému pokrytí jejich základních zájmů o materiální environmentální účetnictví a výkaznictví zde existuje možnost, v určitých případech, neshody, což vede ke střední shodě mezi zájmy těchto dvou stran.

Shoda informačních potřeb Informační potřeby mezi průmyslovými asociacemi a vládními úřady, pokud jde o materiální environmentální účetnictví a výkaznictví, se velmi shodují. Souhrnné materiální informace odvozené z environmentálních výkazů používají obě strany pro účely odtajnění a vyjednávání v procesu lobování. Ani jedna strana nepotřebuje podrobné, specifické firemní informace.

b) Částečný vztah (b): Management – Průmyslové asociace

Manažerské sekce, které se zajímají o externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví, průmyslové asociace a EMA, jsou ve většině případů vrcholový management, oddělení řízení životního prostředí a firemní marketing a PR.

Shoda zájmů a cílů: Částečný vztah (b) mezi průmyslovými asociacemi a managementem vykazuje těsnou shodu v kontextu externího materiálního environmentálního účetnictví. Průmyslové asociace zastupují svoje členy a pokud se jejich členové, zastoupení například vrcholovým managementem, oddělení řízení životního prostředí nebo manažery PR domnívají, že další existence jejich firmy by mohla být posílena díky souhrnným nebo

individuálním odtajněním informací o ekologických vlivech, pak tento proces podpoří. Naopak, pokud se bude management domnívat, že externí materiální environmentální účetnictví bude pouze další zátěž, budou proti němu průmyslové asociace lobovat.

Shoda informačních potřeb: Mají-li průmyslové asociace zastupovat zájmy svých členských firem, musí být informovány o ekologických vlivech jejich činností a také o aktuální problematice výkaznictví. Proto je shoda potřeb informací externího materiálního environmentálního účetnictví mezi průmyslovými asociacemi a firemními manažerskými sekce, jako jsou například vrcholový management nebo firemní marketing a PR vysoká. Dále, průmyslové asociace se mohou zajímat o podrobnější informace o metodách PEMA za externím materiálním environmentálním účetnictvím a výkaznictvím.

5.6.3.4 Skupiny sousedů

a) Ěásteěný vztah (a): Vlída – skupiny sousedů

Shoda zájmů a cílů: Skupiny sousedů mají zájem o maximální snížení vystavování se hrozbám souvisejícím s environmentálními dopady způsobovanými firmami za účelem zachování bezpečných životních podmínek. To je podloženo obecným zájmem úřadů životního prostředí zlepšovat životní prostředí. Proto tedy existuje mezi sousedy a vládou vysoká shoda v zájmu o zdravé a bezpečné životní podmínky, veřejné zdraví a vysokou transparentnost environmentálních dopadů. To je možné vysledovat v mnoha případech, kdy vlády jednají ve prospěch sousedů, poskytují jim významná práva na informace od znečišťovatelů. Ostatní zájmy a cíle se ale mohou objevit tehdy, když se obchodní úřady a/nebo úřady životního prostředí pokouší zřídít nebezpečné (chemické, radioaktivní, biolékařské a recyklační) závody vybudované a provozované firmami nebo státem v nebo blízko místních obcí. Normální reakce je osobní principem NIMBY (not in my back yard – lidé, kteří odmítají veřejně prospěšnou stavbu, jež nějakým způsobem zasahuje do místa jejich bydlení). Ačkoliv dobré vztahy mezi vládou a sousedy mohou být podpořeny vhodným odtajněním informací realizovaným prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví, existují různé historické nebo politické důvody nedůvěry mezi stranami, což snižuje účinnost takových odtajnění. V citlivých oblastech může externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví pomoci vládám demonstrovat, že nebezpečná místa jsou ve shodě s příslibenou úrovní environmentálního dopadu. A tak, stále je možné vysledovat poměrně velkou shodu zájmů a cílů mezi vládou a sousedy.

Shoda informačních potřeb: Sousedé chtějí mít přístup k materiálním informacím o environmentálních dopadech a vláda chce, aby byli sousedé informováni, má-li být důvěryhodnost zachována. To je především případ informací týkající se jednotlivých závodů. U ěásteěného vztahu (a) tedy existuje vysoká shoda mezi potřebami informací z materiálního environmentálního účetnictví. Externí odtajnění environmentálních dopadů zlepšuje transparentnost a přispívá ke snížení citlivosti sousedů vůči negativním aspektům firemních činností a časem k vybudování důvěry.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Skupiny sousedů

Pokud jde o sousední skupiny a externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví a o EMA, hlavními partnery jsou zde vrcholový management, oddělení životního prostředí a firemní marketing a PR.

Shoda zájmů a cílů: Skupiny sousedů se zajímají o zjištění aktuálních a možných environmentálních dopadů způsobených činností firmy na jejich okolí za účelem zajištění bezpečných a zdravých životních podmínek. Na druhou stranu mohou sousedé uvítat kratší cestovní dobu do zaměstnání a dobré pracovní příležitosti. Soukromé firmy budují a

provozují provozní závody ihned po odsouhlasení vládního schválení. Vrcholový management se zajímá o dobré sousedské vztahy za účelem podpoření dlouhodobé životnosti firmy. Manažeré firemního marketingu a PR a oddělení řízení životního prostředí mají cíl vybudovat a udržet důvěru místních komunit a sousedů v případě NIMBY. Nicméně bez externího výkaznictví environmentálních dopadů neexistuje žádný nástroj pro vybudování takové důvěry mezi stranami ve sporu (Fox 1975, 66). Proto zde existuje střední shoda zájmů a cílů mezi skupinami sousedů a firemním managementem, pokud se jedná o externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví.

Shoda informačních potřeb: Manažeré pro životní prostředí a manažeré firemního marketingu a PR potřebují externí environmentální informace ve fyzikálních jednotkách, aby mohli jednat s účastníky, jakými jsou skupiny sousedů. Skupiny sousedů mohou mít zájem o podrobnější, důvěryhodné informace, než které jsou uvedené v běžných environmentálních výkazech. Systematický základ odtajňování informací PEMA za účelem odvození odtajňovaných údajů by zvýšil důvěryhodnost a kvalitu dat poskytovaných skupinám sousedů, čímž by docházelo ke zvyšování důvěry. To má za následek střední shodu informačních potřeb.

5.6.3.5 Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

a) **Částečný vztah (a):** Vláda – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Shoda zájmů a cílů: Postupem doby se cíle vládních úřadů a nevládních organizací zabývajících se životním prostředím velmi sblížily. Úřady životního prostředí a nevládní organizace zabývající se životním prostředím se zajímají o zlepšené ekologické chování firem, snížení znečištění firmami a rozvoj kvalitní environmentální databáze pro podporu rozhodování. Nicméně nevládní organizace zabývající se životním prostředím kritizovaly vládní úřady za to, že nebyly dostatečně přesné v oblasti ochrany životního prostředí. Dále, úřady životního prostředí kladou velký důraz na problematiku shod, což je pro nevládní organizace zabývající se životním prostředím nepříliš zajímavé. Celkově zde ale existuje celkem vysoká shoda mezi cíli vládních úřadů, především úřadů životního prostředí, a nevládními organizacemi zabývajících se životním prostředím, pokud se jedná o externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví.

Shoda informačních potřeb: Úřady životního prostředí a nevládní organizace zabývající se životním prostředím mají zájem o stejný druh informací o ekologickém chování firem, protože usilují po podobných cílech. Nicméně ačkoli mají úřady životního prostředí rozšířený přístup k materiálním datům o environmentálních dopadech prostřednictvím zákonem stanoveného materiálního environmentálního účetnictví, nejsou tyto údaje dostupné i ostatním účastníkům, jako jsou například nevládní organizace zabývající se životním prostředím. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím by rády získaly přístup k podobným údajům, aby mohly monitorovat firemní ekologické chování, nicméně se musí spoléhat na veřejně dostupná data, která jsou získávána z dobrovolných informací generovaných v materiálním environmentálním účetnictví. To znamená, že ačkoli dochází k velmi vysoké shodě informačních potřeb vlády a nevládních organizací zabývajících se životním prostředím, tak protože se vláda potřebuje ujistit o tom, že je každá firma ve shodě s předpisy a protože nevládní organizace zabývající se životním prostředím chtějí zjistit ekologické chování všech firem, musí jak vláda, tak i nevládní organizace, používat různé zdroje.

b) **Částečný vztah (b):** Management – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Opit, nejdůležitějšími manažerskými sekcemi zabývajícími se v rámci externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví a nevládními organizacemi zabývající se životním prostředím, které mají zároveň vztah k EMA, jsou vrcholový management, řízení životního prostředí a firemní marketing a PR.

Shoda zájmů a cílů: ěásteěný vztah (b) mezi zájmem managementu a nevládních organizací zabývajících se životním prostředím o firemní materiální informace o environmentálních dopadech je citlivý. Cíle nevládních organizací zabývajících se životním prostředím a managementem byly ěasto velmi odlišné, nevládní organizace zabývající se životním prostředím usilovaly o to, aby firmy vykazovaly, jak špatné je jejich ekologické chování. To může být v rozporu s cílem vrcholového managementu zajistit dlouhodobou ziskovost a přežití firmy, stejně tak i cílem manažerů životního prostředí a PR, kteří chtějí vybudovat zelenou image tím, že budou demonstrovat to, že je ekologické firemní chování na dobré, nebo snad na vynikající úrovni. Zde existuje hodně prostoru pro konflikty, protože se management ěasto snaží odtajňovat dobré výsledky s vyložením špatných (Deegan & Rankin 1996). Nicméně v nedávné době se začala tato situace měnit, protože byly navázány partnerství vztahy mezi nevládními organizacemi zabývajícími se životním prostředím a průmyslem. Nicméně celková shoda zájmů a cílů je i nadále malá.

Shoda informačních potřeb: Přístup k materiálním environmentálním informacím o dopadech firmy je důležitý pro hlavní cíle nevládních organizací zabývajících se životním prostředím. Pokud nejsou tyto informace k dispozici, mohou se nevládní organizace zabývající se životním prostředím pokusit získat tyto informace samy a jinak. Systematicky zveřejňované vykazování materiálních informací o environmentálních dopadech je jedním ze způsobů, jak mohou firmy zaangażovat nevládní organizace do konstruktivnějšího, transparentního přístupu k pojmenování environmentálních problémů. Ačkoli jsou jejich cíle odlišné, má management a nevládní organizace zabývající se životním prostředím společný zájem o podrobné informace o znečištění. Nicméně, potřeba externích environmentálních informací není mezi těmito dvěma skupinami tak sladná, protože nevládní organizace vyhledávají nezávislé, nezkreslené, spolehlivé informace, kdežto management preferuje zveřejňování pozitivních informací o ekologickém chování firmy. Nástroje PEMA mohou poskytnout managementu materiální environmentální informace pro interní rozhodování a vzájemnou transparentnost a zodpovědnost, také i nevládním organizacím. Informace PEMA je možné použít jako základ pro odtajnění nezkreslených externích materiálních informací o dopadech firmy.

5.6.3.6 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Jak je již uvedeno na obrázku 19, ukotvení nepřímého vztahu prostřednictvím externího materiálního environmentálního účetnictví je střední. Existuje zde celá řada různých prostředních účastníků, prostřednictvím jejichž kombinovaného vlivu na externí materiální environmentální účetnictví a firemní EMA je možné realizovat podporu. Co chybí jsou účastníci, kteří mají blízký smluvní vztah s firmami. Ukotvení směrem k vládě (ěásteěný vztah (a)) ale zůstává střední, protože ačkoli mají vládní úřady zájem o externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví, mají obchodní úřady spíše obecný zájem o snížení spotřeby zdrojů a závislosti průmyslu na dodavatelích. Na straně firem bylo nalezeno střední ukotvení u manažerů životního prostředí jakožto nejvýznamnější skupinou a u vrcholového managementu a manažerů PR, kteří již byli v této souvislosti angažováni méně.

Celková vhodnost: Při hledání shod mezi různými prostředními účastníky za účelem odhalení celkové vhodnosti tohoto vztahu vykazují vítěle/pojš•ovny, profesní účetní asociace, skupiny sousedů a nevládní organizace zabývající se životním prostředím významně vysokou shodu s vládními cíli, zatímco průmyslové asociace vykazují pouze

střední shodu. Blízké shody s informačními potřebami vládních úřadů je možné nalézt pouze v případě průmyslových asociací, skupin sousedů a nevládních organizací zabývajících se životním prostředím.

Při pohledu na vztah mezi prostředními účastníky a firemním managementem, výtěel/pojiš•ovny, průmyslové asociace a především profesní úetní asociace vykazují vysokou shodu zájmů. Blízkost průmyslových asociací je dále potvrzena vysokou shodou informačních potřeb, zatímco všechny ostatní skupiny účastníků vykazují pouze střední shodu.

Celkem vzato, ze strukturálního hlediska, průmyslové asociace se ukázaly být nejslibnějším prostředním účastníkem, který by mohl ovlivnit používání firemního EMA prostřednictvím externího materiálního environmentálního úetnictví a výkaznictví. Dále, z důvodu vyrovnané a spíše vysoké shody obou hlavních bodů, výtěel a pojiš•ovny rovněž poskytují potenciální užitečný kanál podpory. Dokonce i když v současné době profesní úetní asociace vypadají, že čekají na to, až budou povolány jednat jako vztah k podpoře EMA prostřednictvím svých zájmů o informace externího materiálního environmentálního úetnictví, tak ze strukturálního hlediska (z důvodu jejich obšírné znalosti metod úetnictví a výkaznictví), mly by být i ony považovány za atraktivní skupinu prostředních účastníků.

Ačkoli vykazují pouze střední shodu u částěného vztahu (b), skupiny sousedů by mly být rovněž posouzeny, také jako atraktivní prostřední účastníci v kontextu externího materiálního environmentálního úetnictví a výkaznictví z důvodu jejich velmi těsného vztahu s vládou.

Nevládní organizace zabývající se životním prostředím vykazují menší shody s firemním hlavním bodem a proto, navzdory jejich poměrně těsných shodách s vládou, se tato cesta podpory EMA zdá být méně vhodná. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím a skupiny sousedů budou podrobněji projednány v kontextu národního environmentálního úetnictví (viz část 5.6.7), kde neexistují žádné další, více zajímavé, skupiny účastníků. Zároveň s poměrně zvýšenou metodickou blízkostí externího materiálního environmentálního úetnictví a výkaznictví k EMA (především k PEMA, viz část 4.1.1), vykazuje podpora používání firemního EMA prostřednictvím tohoto prostředního elementu s využitím průmyslové a profesní úetní asociace a výtěeli/pojiš•ovny vysokou úroveň vhodnosti.

Operativní stav: Zde neexistují žádné obecně odsouhlasené normy pro prezentaci informací externího materiálního environmentálního úetnictví. To platí především pro částěný vztah (a), tj. ke dnešnímu dni neexistují žádné vládní programy, díky kterým by byli jakýkoliv tyto prostřední účastníci žádáni, aby podporovaly firemní materiální environmentální úetnictví a výkaznictví. Částěný vztah (a) pro všechny tyto tě citlivé skupiny prostředních účastníků tak zůstává neoperativní.

Podíváme-li se na částěný vztah (b), tak překvapivě až nyní, což je ale i určitém zklamáním, právě začaly vyvíjet profesní úetní asociace, vedené FEE a OSN ISAR, návrh materiálního environmentálního úetnictví a výkaznictví (FEE 1999a a 1999b). Počáteční fáze vývoje normy znamená, že částěný vztah (b) je zde možné klasifikovat jako budoucí operativní. Průmyslové asociace podporují externí materiální environmentální úetnictví nebo požadují po členech, aby se přihlásili k dobrovolnému kodexu environmentálních postupů, které mají požadavek na externí výkaznictví (například Kodex řízení životního prostředí australské rady pro minerály; Evropská rada pro chemický průmysl (CEFIC) Zodpovědná péče – předpisy pro výkaznictví v oblasti zdraví, bezpečnosti a životního prostředí a směrnice PERI (Iniciativa pro veřejné environmentální výkaznictví)). Asociace mohou také podporovat svoje členy k podpisu dobrovolných výkaznických iniciativ (například formáty Koalice environmentální zodpovědných ekonomik (CERES) pro výkaznictví v oblasti životního prostředí; CERES také zavedla Globální výkaznickou iniciativu a pracuje na globálních standardizačních formátech

pro výkaznictví; směrnice Fóra pro environmentální výkaznictví (FEEM) pro přípravu firemních environmentálních výkazů, poprvé zveřejněno v Itálii v roce 1995). Tedy, částečný vztah (b) je pro průmyslové asociace operativní. Naopak, výtěžitelé/pojiškovny nevydaly žádné pokyny nebo předpisy týkající se externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví, což má za následek neoperativní vztah. Nakonec se zdá jasné, že i nadále zůstávají významné možnosti pro vládu provozovat aktivity, které podporují externí materiální environmentální účetnictví, a prostřednictvím ní i EMA. Samy skupiny sousedů nejsou v pozici, že by mohly vydávat směrnice nebo politiky za účelem podpory EMA. Nicméně, vládní úřady jednaly ve prospěch zájmů sousedů ustanovením informačních práv (jako je například americký zákon na právo na informace). Dále, vládní úřady vydaly směrnice dobrého externího materiálního environmentálního účetnictví a výkaznictví (například ministerstvo životního prostředí UK, Doprava a regionální směrnice pro výkaznictví skleníkových plynů, odpadů a vody; DETR 1999, 2000a a 2000b; Handreiking Validatie milieuverslagen, Ministreie van VROM; Hörst & van Knippenberg 2000). Zde jsou tedy obě části vztahu operativní.

5.6.4 Nepřímý vztah prostřednictvím systémů řízení financí

Systémy řízení financí používá management pro plánování a řízení finančního profilu a činností firmy. Mezi finančním řízením a EMA existuje vztah, protože oba jsou zaměřené směrem dovnitř firmy; jsou zaváděné a nasazované dobrovolně a kladou důraz na budoucnost prostřednictvím rozhodnutí týkajících se kapitálové struktury, řízení finančních rizik s využitím různých finančních instrumentů (například deriváty, swapy, opce), dividendové politiky, fúzí a akvizic. Nakonec, oba systémy mohou být důležité pro získání konkurenční výhody. Nejbližší vztah mezi finančním managementem a EMA jsou finanční aspekty nástrojů MEMA, mezi které patří účtování nákladů a přínosů, krátkodobé rozpočty a rozvaha dlouhodobé investice (viz obrázek 3). Z těchto nejdůležitějších krátkodobě a dlouhodobě finančně orientovaných nástrojů jsou rozpočty a rozvaha investice (Horngren a kolektiv 2000, 883)¹⁸.

Účetní a finanční oddělení firmy je obvykle zodpovědné za krátkodobé a dlouhodobé finanční plánování a řízení. Vrcholový management dohlíží na proces finančního řízení a manažerů právního oddělení zajišťují plnění finančních požadavků. Navzdory tomu, že finanční řízení je většinou interní záležitostí managementu, má o systémy řízení financí, jež jsou firmou implementovány pro plánování a řízení finančních aspektů jejich firemních činností, zájem celá řada účastníků. Mezi ní patří:

- Akcionáři a finanční analytici (část 5.6.4.1);
- Výtěžitelé/pojiškovny (část 5.6.4.2);
- Profesní účetní a finanční asociace (část 5.6.4.3); a
- Zaměstnanci (Část 5.6.4.4).

¹⁸ V běžném manažerském účetnictví se také posuzuje kapitálové rozpočty. Zde je kladen důraz spíše na finanční aspekty kapitálového rozpočty než na provozní aspekty, jako jsou například toky financí související s operacemi.

Obr. 34: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systému řízení financí

Systémy finančního řízení			
Metod. blízkost k EMA	nízká	střední	vysoká
Částečný vztah (a) k vládním úřadům vysoká <----- shoda -----> malá		Prostřední účastníci	Částečný vztah (b) k firemním uživatelům EMA vysoká <----- shoda -----> malá
zájmy a cíle informační potřeby		Akcionáři a finanční analytici	zájmy a cíle informační potřeby
		Věřitelé/ pojišťovny	
		Prof. účetní a fin. asociace	
		Zaměstnanci	
široké	úzké	Ukotvení	úzké široké

Obrázek 34 souhrnně uvádí výsledky vhodnosti nepřímého vztahu prostřednictvím systémů řízení financí. Různé skupiny prostředních účastníků jsou podrobněji popsány níže a v následujících odstavcích.

5.6.4.1 Akcionáři a finanční analytici

a) Částečný vztah (a): Vláda – Akcionáři a finanční analytici

Shoda zájmů a cílů: Obchodní a daňové úřady zajišťují rozvoj institucionální infrastruktury k podpoře zachování vysoce kvalitního finančního rozhodování, snížení rizika a kapitálové dostupnosti firmám. Částečný vztah (a) mezi vládou, akcionáři a finančními analytiky představuje tržní infrastrukturu vybudovanou vládou, v rámci které je firemní finanční řízení realizováno. Vlády podporují účinné mechanismy finančního trhu, který rozděluje finanční prostředky do nejvýhodnějších příležitostí, a to včetně tím souvisejících rizik. Na druhou stranu akcionáři jsou hráči na trhu. Vyhledávají nejvyšší finanční návratnost ve formě již zdaněných dividend a kapitálových příjmů. Zde tedy existuje střední, avšak spíše obecná shoda mezi jejich cíli – vláda buduje strukturu pro tržní trh a akcionáři využívají strukturu pro svoje vlastní obchodní aktivity. Z hlediska životního prostředí, jak vláda, tak i akcionáři a finanční analytici vyhledávají výhodné finanční dopady realizované environmentálními aktivitami firmy. Nicméně neexistuje žádná specifická shoda zájmů a cílů, které souvisí s organizačními nebo procesními aspekty firemního finančního řízení.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby vlády a akcionářů a finančních analytiků ve vztahu k firemnímu systému řízení financí vykazují poměrně malou shodu. Obchodní úřady a daňové úřady se zajímají o agregátní finanční údaje o hodnotě dividend, cenách na akciovém trhu, o firemní kapitálové nákladě, finanční zdraví, silné firmy, které mají velký dopad na národní hospodářství a o finanční úspěch malých a středně velkých firem a exportní sektory.

Vláda se spíše zajímá o agregátní informace o finančním řízení z důvodu jejího zájmu o regulaci celkové struktury finančního trhu, než aby se zajímala o to stát se hráčem na trhu. Nicméně neexistuje žádná konkrétní potřeba informací o firemním systému řízení financí. Akcionáři poctivě soustředili svoje portfolio na základě zájmů o zisk a zajímají se o nízké celkové kapitálové náklady, výšku dividendy po zdanění a kapitálový zisk z jejich akcií.

Informace o správných praktikách finančního řízení mohou přispívat k jejich posouzení atraktivity investice do akcií firmy, avšak je to pouze jeden z více aspektů, o který se zajímají. Tudiž je zde možné nalézt spíše malou shodu informačních potřeb mezi vládou a akcionáři v kontextu systémů řízení financí.

b) **Částečný vztah (b): Management – Akcionáři a finanční analytici**

Manažerské sekce, které se zabývají finančním řízením a EMA, a které jednají s akcionáři a finančními analytiky, jsou především finanční oddělení a vrcholový management.

Shoda zájmů a cílů: Akcionáři a management mají za cíl zajistit co nejlepší finanční návratnost, která je možná z investovaného kapitálového majetku. Rafinované procesy, procedury, aktivity a akce finančního řízení zajistí realizaci cíle a navíc, tyto procesy, procedury, aktivity a akce jsou podporovány i akcionáři prostřednictvím jejich investičních rozhodnutí. Vrcholový a finanční management bude především dbát na vztah s akcionáři a jejich analytickými poradci. Pokud dochází k průstupu nákladů na životní prostředí, finanční analytici chtějí zjistit informace od manažerů řízení životního prostředí o environmentální politice a environmentálních finančních dopadech, nicméně celková důležitost tohoto sektoru je i tak velmi nízká, navzdory rozvoji ukazatelů udržitelnosti. Zde je tedy možné nalézt střední shodu cílů.

Shoda informačních potřeb: Střední vysoký stupeň shody je možné nalézt mezi informačními potřebami manažerů, akcionářů a jejich analytiků. Manažerů účetního a finančního oddělení jsou zodpovědní za poskytování případných informací o nových emisích kapitálu související se strategií finančního řízení managementu a trvalé informace o výsledcích současné politiky řízení financí. S výjimkou poskytování selektivních informací od manažerů a regulovaných informací související s akciemi, je příležitost akcionářů získat informace o výsledcích finančního řízení omezena důvěrností takových informací. Politiky finančního řízení související se snížením environmentálních finančních dopadů budou odrazeny v informacích založených na MEMA nebo v bližším finančním účetnictví a výkaznictví založeném na údajích z EMA. Nicméně manažerů budou hledat informace založené podle divize, místa a výrobku, zatímco akcionáři mají zájem o souhrnné informace o praktikách finančního řízení firem, do kterých investují. Avšak celkově, z důvodu nekonzistence problematiky, je možné vysledovat pouze střední shodu informačních potřeb.

5.6.4.2 **Věitelé/pojiš• ovny**

a) **Částečný vztah (a): Vláda – Věitelé/pojiš• ovny**

Shoda zájmů a cílů: Banky a pojiš• ovny usilují o ziskové a stabilní operace. Na průmyslové úrovni jsou regulovány a kontrolovány vládou, protože nestabilní bankovní nebo pojiš• ovací sektor brání dosahování vládních cílů růstu ekonomiky, zaměstnání a peněžního řízení. Vlády opírají svojí peněžní politiku o banky. Banky a pojiš• ovny mají blízký vztah k obchodním úřadům z důvodu tohoto úzkého vztahu a jejich lobování u vlád pro zajištění výhodných provozních podmínek. Banky také půjčují vládě nebo jsou ve vztazích souvisejících s úvěry od bank. V těchto případech jsou jejich cíle jako jeden. Daňové úřady také udržují úzký dohled nad bankami, protože když jsou úrokové sazby vysoké, mají banky tendenci získat neočekávané příjmy, které se nikdy vláda pokouší přiměřeně, aby spadly do peněženek klientů. Regulace a dohled nad jednotlivými bankami nebo pojiš• ovny je založena na podporování nebo vyžadování obezpečeného finančního řízení. Ačkoli úřady životního prostředí nemají vysoké postavení v systémech regulace a dohledu finančního řízení, podporují cílené půjčování a pojiš• ování pro účely dlouhodobé environmentální rehabilitace, oživení poškozené zemědělské půdy, přemístění nebezpečných provozů a

rozšíření řízení účinnosti energií a odpadů (Raven 1992). Zde tedy existuje střední shoda cílů.

Shoda informačních potřeb: Jak již bylo uvedeno u zákonem stanovených účetních systémů, informační potřeby bank, pojišťoven a vlád jsou spojeny tam, kde blízké regulační a dohlížecí vztahy vyžadují podrobnější výměnu informací. Úzký regulační vztah umožňuje vládním obchodním úřadům realizovat velmi těsnou kontrolu aplikovaných systémů řízení financí, nicméně tato kontrola není vždy realizována. Například na Novém Zélandu je bankovní regulace a dohled nad bankami prováděn prostřednictvím veřejných informačních zdrojů o finančním řízení, které probíhá s využitím informací z běžného finančního účetnictví a výkaznictví, bez přístupu k důvěrným interním informacím (Nicholl 1996, 1). Ačkoliv naprostá většina ostatních obchodních úřadů stále vyžaduje podrobné interní informace o praktikách finančního řízení bank a pojišťoven, neuplatňují příliš velký vliv na systémy pro řízení finančních prostředků. Dále, politiky finančního řízení bank a pojišťoven mohou rozhodnout, zda environmentální charakter projektů bude financován nebo pojištěn. Čím dál tím více finančních institucí aplikuje environmentální síta pro poskytování úvěrů a pojištění a klientské systémy EMA poskytují určité ujištění co se environmentálních rizik týká. Nicméně, shoda informačních potřeb mezi vládou a věřiteli/pojišťovnami je spíše nízká.

b) Částečný vztah (b): Management – Věřitelé/pojišťovny

Opit i zde představuje finanční řízení a do určitého rozsahu i vrcholový management nejdůležitější manažerské sekce.

Shoda zájmů a cílů: Částečný vztah (b) jednoznačně vykazuje hodně vysoké překrytí mezi cíli bank/pojišťoven a managementem. Firmy hledající pojištění mají zájem o omezení jejich vystavení se rizikům, včetně rizikům souvisejícím se životním prostředím. Jejich cílem je snížit expozice na nekontrolovatelná rizika, která je možné pojištit, avšak za předpokladu, že výše pojištění nebude příliš vysoká. Firmy hledající nové nebo delší úvěry od bank musí prokázat obezpečené finanční řízení – například dobré řízení oběžného kapitálu a přijatelné zadlužení. Pojišťovny mají zájem o co nejvyšší pojistné, ale jsou omezeny tlaky trhu. Banky vyžadují rychlé a bezpečné splacení úvěrů za co nejvyšší možnou úrokovou sazbu díky tržním omezením. Management financí a účetnictví jsou odborníci na posuzování těchto finančních rizik a na vytváření možností firmy být financována nebo pojištěna. Pracují v kombinaci s vrcholovým managementem pro účely implementace firemní strategie, která je vypracována tak, aby se snížily náklady na firemní kapitál. Finanční řízení obchodních rizik je často prováděno na úrovni než na divizních úrovních firmy, takže nejsou divizní manažeré tak často zapojeni do dlouhodobého rozhodování o zdrojích financování, s výjimkou velkých firem nebo u zámožských poboček firem a u společníků. Všichni tito lidé účastníci mají odborné zkušenosti ve finančním řízení rizika, včetně řízení finančních aspektů environmentálních rizik a jsou stimulováni angažovat se voboustranně výhodných smluvních vztazích. Jejich shoda zájmů vykazuje velmi vysokou shodu.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby bank/pojišťoven a managementu jsou velmi shodné. Banky a pojišťovny potřebují informace o finančním řízení jejich firemních klientů, včetně informací o možných finančních závazcích, které mohou mít vztah k znečištění firmou, a které by mohly být přeneseny na finanční instituce, které jsou vrámcí legislativy ekvivalentní Superfondu. Vrcholový management chce také být informován o rizicích souvisejících se špatným finančním řízením. MEMA a interní audit představuje alternativu, levnější zdroj informací pro finanční instituce o firemních environmentálních aspektech.

5.6.4.3 Profesní účetní a finanční asociace

a) Ěásteèný vztah (a): VlÁda – Profesní účetní a finanční asociace

Shoda zájmů a cílů: Mezi vládou a účetními a finančními asociacemi existuje velmi malá shoda cílů. Ekonomické úřady vlády se více zajímají o makroekonomických aspektech finančního řízení, zatímco asociace se starají o rozvoj specifických nástrojů finančního řízení, tedy něco, co je obvykle ponecháno trhu spíše než na vládě.

Shoda informačních potřeb: I informační potřeby vykazují slabou shodu s vládními ekonomickými úřady hledající souhrnné informace o výsledcích praktik finančního řízení, zatímco asociace podporují vzdělávací balíky související s jednotlivými nástroji finančního řízení, které poskytnou firmám konkurenční výhodu.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Profesní účetní a finanční asociace

Finanční manažeré a účetní byli identifikováni jako nejdůležitější skupina managementu, které je možné posoudit s ohledem na systémy řízení financí, profesní účetní a finanční asociace a EMA.

Shoda zájmů a cílů: Cíle managementu a profesních účetní a finančních asociací vykazují vysokou shodu. Cílem těchto asociací je splnit potřeby svých členů a důležitou potřebou je mít vždy nejaktuálnější údaje o vývoji nejlepších praktik finančního řízení, včetně environmentálních aspektů finančního řízení.

Shoda informačních potřeb: Významnou shodu je možné nalézt v informačních potřebách profesní účetní a finanční asociace, především pokud jde o informace finančního řízení. Profesní účetní a finanční asociace poskytují svým členům základní informace o tom, jak získat přístup k financím, plánování finančního řízení, financím pro nákup podniků a další expanze a finančním instrumentům, včetně jednotlivých environmentálních aspektů. Členové se také mohou konkrétně zajímat o výuku růstu, přístupu k a práci s environmentálními finančními nástroji, které byly navrženy pro řešení environmentálních problémů odhalených v informacích MEMA. Potřeba profesního rozvoje členů v těchto nástrojích finančního řízení je důležitá, pokud si chtějí asociace nějak odůvodnit jejich další existenci. Pokud se členové nedomnívají, že jsou informace pro profesní rozvoj užitečné, dojde k úpadu kurzů nebo k poklesu členů asociace.

5.6.4.4 Zaměstnanci

a) Ěásteèný vztah (a): VlÁda – Zaměstnanci

Shoda zájmů a cílů: Cíle vlády a zaměstnanců se vzájemně odlišují. Vlády, prostřednictvím svých ekonomických úřadů, se zajímají o národní finanční řízení, zatímco zaměstnanci se starají o svoje vlastní finanční řízení. Ekonomické úřady vlády se zajímají o makroekonomickou problematiku, jako například odolávat pro účely inflace tlaku na zvyšování mezd, zatímco zaměstnanci chtějí zaručení zaměstnání a dostávat spravedlivou mzdu za vykonanou práci. Tyto rozdíly znamenají, že cíle vlády a zaměstnanců o úspíšné finanční řízení nejsou příliš shodné.

Shoda informačních potřeb: Ekonomické úřady vlády pracují se souhrnnými finančními promínnými a pro finanční řízení potřebují souhrnné informace. Zaměstnanci mají velmi

malý osobní zájem o tyto informace, s výjimkou skutečnosti, že finanční řízení makroekonomických proměnných vládou ovlivňuje šanci na úspěch jejich zaměstnavatele, a tedy jejich vlastního zajištění zaměstnání. Proto je zde možné konstatovat malou shodu informačních potřeb.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Zaměstnanci

Lidské zdroje a finanční manažeré jsou považováni v tomto ohledu za nejdůležitější manažerské sekce.

Shoda zájmů a cílů: Zaměstnanci a management ve většině organizací mají společné zájmy o přežití firmy, avšak jejich zájmy se mohou různit, protože výplaty zaměstnancům jsou důležitými náklady pro celou řadu firem, především pro servisní organizace a musí být kontrolovány vrcholovým managementem prostřednictvím oddělení lidských zdrojů. Výdaje na ochranu životního prostředí, což je součástí udržitelného finančního řízení, by mohly být chápány jako alternativa ke zvyšování odměn zaměstnanců, ledaže by vrcholový management demonstroval svůj závazek uspořít náklady díky snížení potřeby přírodních zdrojů a demonstroval dlouhodobé přínosy z investic do environmentálních příležitostí a ochranných environmentálních aspektů, za které je firma zodpovědná. EMA může pomoci managementu demonstrovat, že dochází k finančním přínosům díky lepšímu zapojení environmentální problematiky, přímů, které by mohly být sdíleny se zaměstnanci. Nicméně i tak zde existuje velmi malá shoda mezi cíli managementu a zaměstnanci.

Shoda informačních potřeb: Firmy upřednostují neposkytovat zaměstnancům příliš mnoho informací o svých postupech finančního řízení. Na druhou stranu zaměstnanci, kteří se zajímají o zabezpečení svého zaměstnání, by rádi získali informace, především orientované do budoucna s uvedením očekávané budoucí finanční situace. V některých zemích (například v Německu, Polsku, Slovensku) mají zaměstnanci přímé zastoupení v dozorčích radách firem, což podporuje informace o takové problematice, jakou je ochrana životního prostředí. V případě společného rozhodování budou informace EMA důležitým vstupem pro vztah mezi managementem a zaměstnanci k pochopení důsledků environmentálních zájmů na finanční řízení. Nicméně v mnoha zemích, kde mají zaměstnanci vyslovení pouze smluvní vztah s firmami mají zaměstnanci prostřednictvím managementu méně pohnutek vyhledávat informace EMA při jednáních s managementem. Celková shoda je střední.

5.6.4.5 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Ukotvení nepřímého vztahu prostřednictvím finančního řízení je dost malé na straně vlády z důvodu úzkého zaměření na ekonomiku a do určité míry na daňové úřady. Na straně managementu je možné vysledovat širší ukotvení, protože jsou všechny funkční oblasti zodpovědné za jejich činnosti finančního řízení a je také důležité zajistit dohled vrcholovým managementem. Tedy, protože systémy řízení budují celkový rámec firemních aktivit, pro ěásteěný vztah (b) existuje docela široké ukotvení (viz obrázek 34).

Celková vhodnost: Díváme-li se na shody různých prostředních účastníků za účelem odhalení celkové vhodnosti tohoto nepřímého vztahu, ěásteěný vztah (a) na straně vlády, akcionáři a finanční analytici a vĕitelé/pojiš•ovny vykazují střední shodu zájmů a cílů. Zaměstnanci a profesní účetní a finanční asociace zůstávají na velmi nízké úrovni.

Shody zájmů a cílů a informačních potřeb u firemního managementu vykazují lepší výsledky. Profesní účetní a finanční asociace vykazují velkou shodu jak u zájmů, tak i u informačních potřeb. Vĕitelé/pojiš•ovny vykazují téměř stejné výsledky, ty jsou však mírně zhoršené nižší shodou u informačních potřeb. Akcionáři a finanční analytici se zaměstnanci

mají pouze střední, dokonce i nižší shody zájmů, cílů a informačních potřeb ve vztahu k firemnímu vedení a v kontextu finančního řízení a EMA.

Naopak pro finanční řízení se pouze věitelé/pojiš•ovny ukázaly být prostředními skupinami účastníků, které jsou náchylné k vládnímu vlivu ve věci firemního EMA prostřednictvím systémů řízení financí. Nicméně vliv, který je možné uplatnit na uživatele EMA prostřednictvím věitelů/pojiš•oven je poměrně omezený, protože se více zajímají o celkový finanční stav a o budoucnost organizace, což má sklon k zahrnutí důležitosti informačních zájmů jakož to součást systémů řízení financí. Tedy, navzdory střední metodické blízkosti nalezené mezi systémy řízení financí a EMA, je tento vztah považován za spíše nevhodný k úspěšné vládní podpoře EMA.

Operativní stav: Obě strany nepřímého vztahu prostřednictvím systémů řízení financí a věitelů/pojiš•oven nejsou operativní. V současné době nejsou aplikovány žádné vládní politiky, které by podporovaly věitele nebo pojiš•ovny vyhledávat environmentální informace prostřednictvím jejich firemního klienta systémů řízení financí. Stejná neshoda existuje i u částečného vztahu (b), kde není možné zjistit nějaké směrnice vydané věiteli/pojiš•ovny, které pojmenovávají integraci environmentálních aspektů, a prostřednictvím systémů řízení financí, a EMA.

Nicméně alespoň zde existuje obecná úroveň podpory environmentálního nastavení systémů řízení financí prostřednictvím podpory environmentálních finančních nástrojů jakož to dalším zdrojem pro rozhodování finančního řízení. Rozvoj environmentálních financí pro podporu udržitelného rozvoje byl podporován na Svitovém summitu (UNCED 1992) v kapitole 33 Agendy 21, a to prostřednictvím Globálního zařízení pro životní prostředí a závazky rozvinutých zemí vinovat environmentální zacílené příspěvky HDP rozvojovým zemím.

5.6.5 Nepřímý vztah prostřednictvím systému řízení životního prostředí

Systémy řízení životního prostředí (EMS) se zabývají vybudováním systematického plánování, implementace a řízením za účelem dosáhnout trvalého zlepšování ekologického chování firmy. Mezi to patří návrh, organizace a systematizace firemních kompetencí a procesů, stejně tak i volba a koordinace různých opatření a nástrojů k dosažení zlepšenému ekologickému chování firmy. Zároveň se EMS snaží integrovat environmentální aspekty a informace do všech hlavních obchodních rozhodování, než aby vytvořil systém řízení odříznutý od každodenního podnikání. V mnoha EMS, jako je například EMAS, existuje požadavek za odtajnění environmentálních informací získaných systematickým způsobem prostřednictvím EMS. Zde jednoznačně existuje vztah s externím ekologickým účetnictvím a výkaznictvím, jak je uvedeno v části 5.6.4. Některé programy EMS zahrnují přímé požadavky na PEMA. Další informace jsou k dispozici v části 3.2.2, kde jsou podrobně projednány přímé vztahy se složkami EMA. Diskuse v této části se spíše zabývá organizační a systémovými aspekty EMS.

Jak již bylo uvedeno výše (viz část 4.1.2.3), systémy řízení zdraví a bezpečnosti jsou součástí tohoto pojednání.

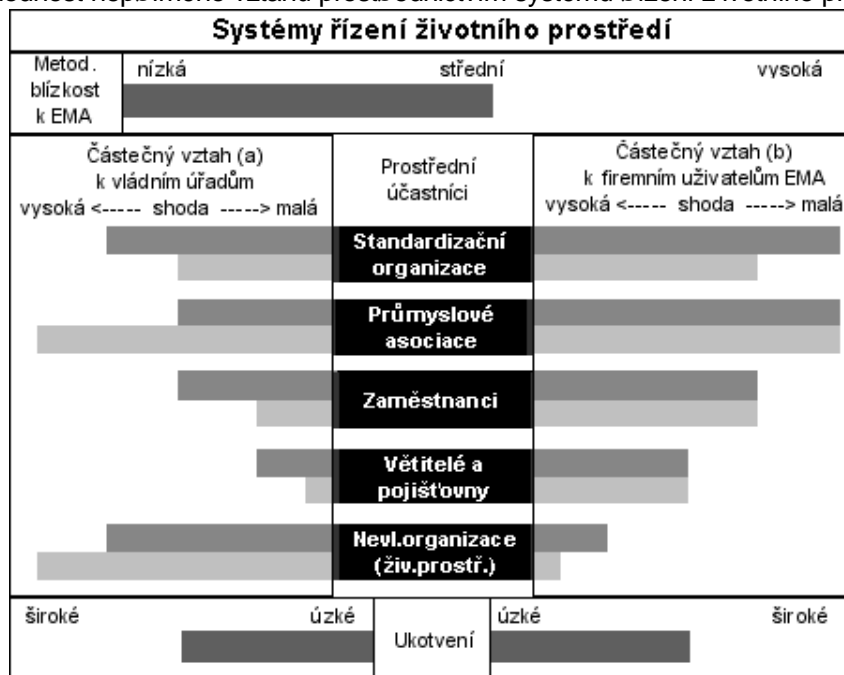
Hlavní účastníci mající zájem o systémy řízení životního prostředí jsou:

- (Mezinárodní) standardizace organizace (část 5.6.5.1);
- Průmyslové asociace (část 5.6.5.2);
- Zaměstnanci (část 5.6.5.3);
- Věitelé/pojiš•ovny (část 5.6.5.4); a

- Nevládní organizace zabývající se životním prostředím (část 5.6.5.5)

Obrázek 35 uvádí souhrnný přehled výsledků vhodnosti nepřímého vztahu mezi vládou a firemním EMA prostřednictvím systémů řízení životního prostředí. V následujících částech je projednána shoda zájmů a cílů a souvisejících informačních potřeb vládních úřadů, různí prostřední účastníci a firemní manažerské sekce. Dále jsou uvedeny poznámky týkající se ukotvení vztahu (část 5.6.5.6).

Obr. 35: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systémů řízení životního prostředí



5.6.5.1 (Mezinárodní) standardizační organizace

a) Částečný vztah (a): Vláda – (mezinárodní) standardizační organizace

Shoda zájmů a cílů: Vládní úřady se zajímají o firmy, které postupují podle správných postupů systémů řízení životního prostředí. Úřady životního prostředí jsou zastánci firemního EMS, protože EMS může přispívat jejich cílům snížení průmyslového znečištění. EMS také napomáhá integrovat environmentální problematiku do hlavních obchodních rozhodovacích procesů a podporovat firmy, aby jednaly ve veřejném zájmu. Obchodní úřady budou pohledět na EMS jako na systém poskytující účinný a ekonomicky citlivý způsob pro manipulaci s environmentálními aspekty podnikání. Národní a mezinárodní standardizační organizace mají za cíl poskytovat směrnice a normy pro nejnovější přístupy k EMS, podobně, jako profesní účetní asociace stanovují normy pro účetní systémy. Vydáním takových směrnic a norem vytváří základ pro měření a audit postupů environmentálního managementu různých firem. Navzdory skutečnosti, že zájem vládního úřadu o EMS je spíše obecný než je zájem mezinárodní standardizační organizace, existuje zde poměrně těsná shoda zájmů těchto dvou skupin účastníků ve firemních systémech řízení životního prostředí.

Shoda informačních potřeb: Vládní úřady a národní a mezinárodní standardizační organizace monitorují rozsah, do jakého byly systémy řízení životního prostředí nasazeny v průmyslových firmách. Nehledě na to jsou informace související s EMS požadované

vládou spíše obecné, zatímco standardizace organizace žádají podrobnější informace o druhu firmou implementovaného EMS a jak byl EMS nasazen. To vede k závěru, že mezi vládními úřady a (mezinárodními) standardizačními organizacemi existuje střední shoda informačních potřeb.

b) **Ďásteň vztah (b): Management – (Mezinárodní) standardizace organizace**

Hlavními firemními manažerskými sekcemi zabývajícími se systémy řízení životního prostředí, standardizací organizací a EMA jsou oddělení životního prostředí a vrcholový management.¹⁹

Shoda zájmů a cílů: Manažeré životního prostředí firem mají základní zájem o EMS. Vhodné manažerské postupy budou přispívat k cílům úspěšné identifikace a realizace příležitostí pro zlepšení životního prostředí. Úspěšná opatření na ochranu životního prostředí společně s dobrými systémy řízení životního prostředí také napomáhají k odůvodnění existence firemního oddělení řízení životního prostředí. Maje toto na paměti mají – bezpochyby – manažeré životního prostředí osobní zájem o řízení a podporu nejnovějšího EMS. Aby byl EMS úspěšný, musí se s ním angažovat i vrcholový management. Zájem vrcholového managementu o EMS tkví v zajištění profesionálního a ekonomického zvládnutí environmentální problematiky, jako je podpora dlouhodobé ziskovosti a přežití firmy. Právní (mezinárodní) standardizační organizace podporovat znamenitý EMS a poskytovat firmám užitečné směrnice a normy je ve shodě s cíli firemních manažerských sekcí, která implementují a provozují firemní EMS. Zde je tedy možné nalézt těsnou shodu zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: I když používání environmentálních informací představuje velmi podstatný aspekt systémů řízení životního prostředí, firemní manažeré zabývající se nasazením a chodem těchto systémů se velmi často více zajímají o získání metodických informací o tom, jak a kým jsou generovány a distribuovány environmentální informace. Standardizace organizací také potřebují informace o metodách stojících za EMS, protože ty poskytují přístup k některým informacím, které manažeré životního prostředí potřebují. Nicméně normy a směrnice ne vždy odkazují nebo obsahují podrobné metody environmentálního managementu. Místo toho často koncentrují procesní a organizační problematiku. Celkově vzato, potřeba metodických informací environmentálními manažery je do poměrně velkého rozsahu ve shodě s informacemi, které standardizace organizací a certifikační orgány poskytují.

5.6.5.2 Průmyslové asociace

a) **Ďásteň vztah (a): Vláda – Průmyslové asociace**

Shoda zájmů a cílů: Jak již bylo projednáno výše v kontextu ostatních prostředních elementů (viz část 5.6.2.4 a 5.6.4.3), mají průmyslové asociace těsné spojení s vládními úřady v procesu vyjednávání, kde zastupují zájmy svých členů. Vztahy mezi průmyslovou asociací a vládními úřady se mohou výrazně odlišovat a mohou se pohybovat od vztahů komplementárních až po vztahy konfliktní. Obecně ale zde existuje celková střední shoda zájmů a cílů, pokud jde o EMS. Tato částečná shoda má souvislost se skutečností, že průmyslové asociace a obchodní úřady mají zájem o to, aby firmy zacházely s environmentální problematikou ekonomicky a účinně. Je také možné nalézt shodu s úřady

¹⁹ Samozřejmě, že integrované systémy řízení životního prostředí ovlivňují více manažerských sekcí, jako jsou všechny divize operativní části hodnotového řetězce nebo oddělení pro výzkum, vývoj a návrh a firemní PR. Nicméně v kontextu standardizačních organizací je oddělení životního prostředí a vrcholový management tou manažerskou sekcí, která se nejvíce zajímá o nasazení a provoz EMS.

životního prostředí, které usilují o vytvoření oboustranně prospěšných vztahů s průmyslovými odvětvími.

Shoda informačních potřeb: Průmyslové asociace a vládní úřady mají spíše zájem o obecných informacích o rozsahu, do jakého je EMS implementován v rámci průmyslu, přičemž se příliš nezajímají o podrobnější informace o specifických metodách, přístupech nebo procedurách. Tedy, navzdory obecnosti tohoto zájmu o používání EMS, jsou informační potřeby mezi průmyslovými asociacemi a vládními úřady dobře sladitelné.

b) Ěasteěný vztah (b): Management – Průmyslové asociace

Významné manažerské sekce v kontextu EMS, průmyslových asociací a EMA jsou ty sekce, které se zabývají implementací a provozem EMS: řízení životního prostředí a vrcholový management.

Shoda zájmů a cílů: Hlavním cílem průmyslových asociací je zastupovat zájmy svých členských firem. Proto je pro ěasteěný vztah (b) možné nalézt vysokou shodu zájmů a cílů. Průmyslové asociace budou následovat pozice zaujaté vrcholovým managementem o EMS bez ohledu na to, zda jsou ve shodě s postupy EMS nebo jsou nic neříkající. Na druhou stranu průmyslové asociace mají stejná přání jako manažeré – prezentovat členské firmy v pozitivním světle a poskytnou firmám podporu pro implementaci EMS, jakmile budou těžší strany vyžadovat implementaci EMS a jakmile to bude nutné pro jejich akceptaci. Průmyslové asociace přijmou zájmy EMS vlastní oddělením pro řízení životního prostředí a budou tak prezentovat svoje názory na účastníky – těžší strany.

Shoda informačních potřeb: Tisně protkané zájmy průmyslové asociace a managementu vede k tomu, že jsou jejich informační potřeby rovněž velmi podobné. Aby bylo možné prezentovat jejich zájmy, budou průmyslové asociace podporovat informační potřeby firemních manažerů zabývajících se metodami a praktikami EMS. Na druhou stranu, rozšíření obecných a konkrétních informací firemním členům je důležitou součástí činností průmyslové asociace. Mezi ně patří otázky týkající se integrace nástrojů EMA do systémů řízení životního prostředí. Tudíž i v tomto kontextu je možné nalézt vysokou shodu informačních potřeb.

5.6.5.3 Zaměstnanci

a) Ěasteěný vztah (a): Vláda – Zaměstnanci

Shoda zájmů a cílů: Kromě obecného zájmu obchodních úřadů o vysokou úroveň zaměstnanosti mají vládní úřady (především zdravotní úřady a úřady životního prostředí) v kontextu EMS, včetně aspektů zdraví a bezpečnosti, zájem o stabilní pracovní podmínky v rámci průmyslových odvětví. Pro jednotlivé zaměstnance je problematika zdraví a bezpečnosti jedním z aspektů jejich zájmů – zajímají se také o zabezpečení a rovnost jejich zaměstnání a o příjem směsí finančních a ostatních odměn za jimi vykonávanou práci. Zde je tedy možné vysledovat střední shodu zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Zaměstnanci a vládní úřady mají zájem o hledání opatření firem, které adoptují za účelem zajištění bezpečných a stabilních pracovních podmínek. Nicméně informační potřeby vlády jsou i přesto na spíše obecné úrovni, zatímco zaměstnanci se zajímají o informace o jejich společnosti. Navíc, zaměstnanci usilují o informace o opatřeních zdraví a bezpečnosti, ale také o celou řadu dalších aspektů jejich zaměstnání související s pracovními podmínkami na jejich pracovištích. Zde je tedy možné identifikovat spíše malou shodu informačních potřeb.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Zamìstnanci

V kontextu systémù øízení životního prostøedí, zdraví a bezpečnosti, zamìstnancù a EMA jsou nejdùležitìjší manažerské sekce firmy oddìlení øízení životního prostøedí a øízení výroby a logistiky.

Shoda zájmù a cílù: Obecnì, management má zájem o motivované a spokojené zamìstnance, zatímco zamìstnanci mají zájem o stabilní a rovnoprávné pøíležitosti zamìstnání. Bezpečné a stabilní pracovní podmínky jsou zájmem jak zamìstnancù, tak i managementu. Tedy, manažerø výroby a logistiky, kteøí jsou zodpovìdní za procesy týkající se nebezpečných látek nebo nebezpečných procesù a oddìlení øízení životního prostøedí mají zájem o poskytování vhodných pracovních podmínek. Nicménì zde bude existovat velmi omezená ochota platit za problémy související s bezpečností práce, protože tyto náklady pøímò nepøispívají k ziskovosti (aèkoliv existují nepøímé výhody související se zdravými a pøed riziky ochránìnými zamìstnanci). Dalším problémem, který souvisí obecnì s EMS je to, že zamìstnanci jsou úzce angažováni v praktikách EMS v rámci celé firmy a mají zájem, aby se jednalo o jednoznaènè procesy a úkoly EMS. To se shoduje se zájmy manažerø životního prostøedí o implementaci úèinného a efektivního systému øízení životního prostøedí. Celkovì to vede k pomìrnì vysoké shodì zájmù a cílù.

Shoda informaèních potøeb: Zamìstnanci mají velký zájem o informace o skuteèných pracovních podmínkách, napøíklad o kvalitì vzduchu. Dále mohou chtít zjistit informace o opatøeních, která byla realizována k tomu, aby se pøedcházelo nehodám, které by mohly mít následky na zdraví a bezpečnost zamìstnancù. Nástroje PEMA mají významný potenciál poskytovat takové údaje. Jedná se o podobné informaèní potøeby tich manažerø, kteøí se zajímají o implementaci a chod systémù øízení životního prostøedí, zdraví a bezpečnosti. Nicménì manažerø výroby a logistiky nebudou vždy ochotni projednávat tyto informace se zamìstnanci. I pøesto je zde možné nalézt pomìrnì vysokou shodu informaèních potøeb mezi managementem a zamìstnanci.

5.6.5.4 Vìitelé/pojiš• ovny

a) Ěásteèný vztah (a): Vlášda – Vìitelé/pojiš• ovny

Shoda zájmù a cílù: Pokud jde o EMS, tak vládní úøady a vìitelé/pojiš• ovny nepøedstavují výrazné pøekrytí vzájemných zájmù. To je vsouladu s pøedcházejícím pozorováním ostatních prostøedních elementù (viz napøíklad èást 5.6.1.1). Obì strany mohou mít obecný zájem o stabilní a spolehlivé praktiky øízení životního prostøedí, které jsou ale podporovány rùznými podniky. Zatímco úøady životního prostøedí by rády vidìly environmentální aspekty integrované do hlavních procesù rozhodování firem a obchodní úøady by uvítaly pøístupy k aspektùm podnikání, které zlepšují rozhodující faktory a které souvisí se životním prostøedím, zájmy vìitelù a pojiš• oven o firemní EMS tkví v efektivním øízení environmentálních rizik. Zde je tedy možné vysledovat spíše malou shodu zájmù a cílù.

Shoda informaèních potøeb: Tato relativnì malá shoda zájmù je odražena ve shodì informaèních potøeb. Vìitelé a pojiš• ovny hledají informace o výsledcích a metodách konkrétních aspektù EMS pro øízení environmentálních rizik. Vládní úøady se zajímají o spíše obecnìjší a všeobecné informace týkající se kvality a metod firemního EMS v rámci průmyslu. To vede k malé shodì informaèních potøeb.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Vìitelé/pojiš• ovny

Hlavní manažerøské sekce zabývající se EMS a EMA a zabývající se svìiteli/pojiš• ovny jsou finanènì øízení, øízení životního prostøedí a vrcholový management.

Shoda zájmů a cílů: Banky a pojiš•ovny jsou externími účastníky ve firemních systémech řízení životního prostředí (Schrama & Versteegen 1995).

Hlavním cílem bank/pojiš•oven ve vztahu k EMA je podporovat firmy, aby efektivně pojmenovávaly environmentální rizika za účelem vyvarování se nesplacení úvěru nebo pojiš•ovacích ztrát. Tento zájem je ve shodě se zájmy vrcholového managementu a finančního managementu, kteří chtějí zajistit kapitálové toky a ziskové operace. Nicméně může dojít ke vzniku konfliktu z důvodu posouzení významnosti environmentálního rizika pro výpočet pojistného a úrokových sazeb úvěru. Oddělení řízení životního prostředí také vyžaduje snížení firemních environmentálních rizik, avšak jejich zájem o EMS je širší než tento speciální aspekt řízení životního prostředí. Tedy, celkově vzato, zde existuje střední shoda zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Větitelé/pojiš•ovny by rádi získaly informace o tom, jak se klientská firma zabývá environmentální problematikou a environmentálními riziky. Vrcholoví manažeré jsou po těchto informacích doslova dychtiví. Manažeré životního prostředí potřebují podrobnější informace a všeobecné informace související s EMS. Po zvážení všech vazeb je možné mezi věteli/pojiš•ovny a firemním managementem vysledovat střední shodu informačních potřeb ve vztahu k EMS. Stojí za to poznamenat, že nástroje EMA, jsou-li integrovány do všeobecného EMS, pomáhají splnit informační potřeby pro posuzování rizik.

5.6.5.5 Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

a) **Částečný vztah (a):** Vláda – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Shoda zájmů a cílů: Jak úřady životního prostředí, tak i nevládní organizace mají vážný zájem o zlepšení ekologického chování firem díky EMS. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím mohou pohlížet na firemní ekologické chování jinak a mohou žádat o snížení znečištění, jež není nezbytně nutné a ekonomicky významné. To může vést ke vzniku konfliktu s obchodními úřady, protože ty pouze podporují ochranu životního prostředí, pokud zlepšuje finanční situaci firmy. Tedy, nevládní organizace zabývající se životním prostředím a vládní úřady mají fundamentální zájem o stabilní firemní postupy řízení životního prostředí. Výrazně velká shoda zájmů a cílů zde identifikovaných je ale snížena spory způsobených rozdílnými pohledy na úlohu firemního řízení životního prostředí.

Shoda informačních potřeb: Nevládní organizace zabývající se životním prostředím a vládní úřady vyhledávají informace o tom, jak a do jakého rozsahu je nasazen EMS a integrován do hlavních firemních rozhodovacích procesů. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím mají ještě větší zájem než úřady životního prostředí o informace o účinnosti EMS v souvislosti se zlepšeným environmentálním chováním firem. Celkově vzato zde existuje vysoká shoda informačních potřeb mezi těmito skupinami účastníků.

b) **Částečný vztah (b):** Management – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Nejdůležitějšími manažerskými sekcemi v kontextu EMS, nevládních organizací zabývajících se životním prostředím a EMA je vrcholový management, řízení životního prostředí a firemní marketing a PR.

Shoda zájmů a cílů: Vztah mezi nevládními organizacemi a managementem je tradičně konfliktní. Ačkoliv obě strany mohou mít společný obecný zájem o dobré fungování EMS, nevládní organizace zabývající se životním prostředím agresivně vyzývají firmy, aby zlepšovaly svoje environmentální chování. Obvykle je jádrem sporu to, čemu se říká „dobré“

postupy EMS. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím často využívají veřejného tlaku pro podporu jejich názorů, proto zde vzniká významný potenciál pro konflikt jak s vrcholovým managementem, který se snaží zajistit ziskovost firmy a její přežití, tak i s manažery životního prostředí a PR, kteří chtějí vybudovat „zelenou“ image firmy tím, že ukazují, že postupy EMS a environmentální chování firmy je přijatelné nebo excelentní. Tedy, navzdory v poslední době rostoucí tendenci spolupráce mezi nevládními organizacemi a firmami je celková shoda zájmů a cílů stále velmi nízká.

Shoda informačních potřeb: Nevládní organizace zabývající se životním prostředím nemají příliš zájem o získání informací, které odkazují na podrobné procesy a nástroje EMS, jež byly nasazeny v rámci dané firmy. Místo toho chtějí informace o vlivech EMS na environmentální chování firem, které je směřují směrem k externímu ekologickému újetnictví a výkaznictví. Tento rozdíl vede k malé shodě informačních potřeb s manažerskými sekcemi zabývajícími se implementací a provozem systémů řízení životního prostředí, především s oddělením životního prostředí.

5.6.5.6 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Jak je již uvedeno na obrázku 35, ukotvení je středí jak u vládních úadů, tak i mezi manažerskými sekcemi. Podíváme-li se na éasteěný vztah (a), jsou to hlavní úady životního prostředí, které mají zájem o EMS. Nicméně s rostoucí důležitostí environmentální problematiky se i obchodní úady začínají zajímat o podporu ekonomicky stabilní firemní environmentální manažerské postupy. Na straně firmy mají oddělení řízení životního prostředí větší zájem o EMS. Nicméně i když zde neexistuje éasteěný vztah s významnými prostředními úeastníky, souèasné systémy řízení životního prostředí angažují všechny životně důležité manažerské sekce v hodnotovém éetizci. Tato skutečnost potvrzuje ukotvení éasteěného vztahu (b) prostřednictvím EMS.

Celková vhodnost: Podíváme-li se na různé prostřední úeastníky, vidíme významné rozdíly ve shodě zájmů a informačních potřeb směrem k vládě. Skupiny úeastníků vykazující spíše vyšší shodu zájmů s vládními úady jsou (mezinárodní) standardizační organizace a nevládní organizace zabývající se životním prostředím, zatímco průmyslové asociace a zaměstnanci vykazují pouze střední shodu. Vítelé/pojišovny vykazují dokonce jenom malou shodu. Nadto k poměrně vysoké shodě zájmů vykazují nevládní organizace zabývající se životním prostředím vysokou shodu mezi jejich informačními potřebami a potřebami vládních úadů. Stejnou shodu je možné nalézt i u průmyslových asociací. Standardizační organizace naopak vykazaly střední shodu, zatímco shoda informačních shod s vítelí/pojišovnyami a zaměstnanci je velmi malá. Výsledkem při pohledu na éasteěný vztah z hlediska vlády je, že nevládní organizace zabývající se životním prostředím, průmyslové asociace a standardizační organizace se ukázaly být nevhodnějšími skupinami úeastníků.

Podíváme-li se na úeastníky angažované v éasteěném vztahu (b) s managementem je jasné, že z důvodu slabé shody mezi zájmy a cíli informačních potřeb zjištiných mezi nevládními organizacemi a managementem není tato skupina prostředních úeastníků atraktivní pro podporu EMA prostřednictvím EMS. Zbývající dva potenciálně vhodné skupiny úeastníků – standardizační organizace a průmyslové asociace – vykazují velkou shodu se zájmy a cíli a s informačními potřebami managementu. U zaměstnanců je opak pravdou u nevládních organizací, je prokázána vhodnost u éasteěného vztahu (b), ale velmi malá shoda u éasteěného vztahu (a). Vítelé/pojišovny zůstávají jaksí vzemi nikoho.

Výsledkem strukturální analýzy nepřímého vztahu prostřednictvím EMS se standardizační organizace a průmyslové asociace zdají být dvě hlavní prostřední skupiny úeastníků pro vládu, prostřednictvím kterých může nepřímo podporovat EMA prostřednictvím EMS. Celková vhodnost tohoto nepřímého vztahu však může být posouzen jako střední. Je to

především ze dvou důvodů. Za prvé, jak již bylo uvedeno výše (viz část 4.1.2.2), systémy řízení životního prostředí mají pouze střední metodickou blízkost kEMA, protože se více zabývají o organizaci a procesy než o specifické nástroje EMA. Za druhé, jedna z důležitých prostředních skupin účastníků – průmyslové asociace, často zaujímaly reakční pozici ve vztahu k environmentálním aspektům podnikání pokoušením chránit status quo. Nicméně navzdory této omezené vhodnosti není možné podceňovat důležitost tohoto nepřímého vztahu prostřednictvím EMS. Systémy řízení životního prostředí mohou hrát důležitou úlohu při implementaci EMA tím, že budou fungovat jako typ organizačního rámce nebo nositele nástrojů EMA. Vezmeme-li tento důležitý aspekt v úvahu, může být nepřímý vztah prostřednictvím EMS posuzován jako nutný, avšak nedostatečný pro účinnou podporu EMA vládou.

Operativní stav: Podíváme-li se na současný operativní stav tohoto vztahu, cesta prostřednictvím dvou vhodných prostředních skupin účastníků – průmyslových asociací a standardizačních organizací, která byla sledována vhodnou, vykazuje dost odlišné výsledky. ěstejný vztah (a) mezi vládními úřady a standardizační organizací není pokryt vládními programy nebo směrnicemi podporující standardizační organizace integrovat EMA do vytváření norem EMS. Nicméně vlády tisně spolupracovaly stůrci norem při vydávání vlastních norem. Například Evropská unie, jakož to nadnárodní vládní úřad, úzce spolupracovala při vydávání EMAS se standardizační organizací, jako je například BSI, která již vydala normu EMS (BS 7750). Proto tento ěstejný vztah zůstává v pozici, kdy není jisté, zda je vztah operativní ěi nikoliv.

Ěstejný vztah (b) mezi standardizační organizací a managementem je jednoznačně pokryta existujícími normami EMS se spojením na EMA. Nejvýraznějším příkladem u tohoto ěstejného vztahu, který je operativní, je sada norem ISO 14 000.

Při posuzování operativního stavu cesty prostřednictvím průmyslových asociací a EMS související s ěstejným vztahem (a) není možné nalézt žádný důkaz spolupráce mezi vládními úřady a průmyslovými asociacemi, pokud se jedná o specifické programy ladící EMS a EMA. Zájem průmyslových asociací o lobující vlády neuěinil tento ěstejný vztah operativním. Stejně je na tom i ěstejný vztah (b) mezi průmyslovými asociacemi a jejich firemními ěleny, který je pokryt směrnicemi vydanými průmyslovými asociacemi, které se týkaly EMS a pojmenovávaly EMA.

5.6.6 Nepřímé vztahy prostřednictvím systémů řízení jakosti

Systémy řízení jakosti akceptují, že spotřebitel výrobku je konečným soudcem výkonnosti firmy a že kvalitní výrobky jsou známkou spokojenosti zákazníka (Welford 1996, 37). Firmy, které nejméně zneěiš• ují pro určitou úroveň spokojenosti zákazníka mají nejkvalitnější výrobky a služby (McInerney & White 1995, 4). Systémy celkové kvality řízení jakosti (TQM) a systémy řízení celkové kvality životního prostředí (TQEM) byly zavedeny pro účely podpory zlepšení jakosti firemních výrobků, operací a managementu. Pokud firma akceptuje principy TQM, mlo by být zlepšení kvality životního prostředí automaticky integrováno do výrobků, protože odpady a zneěišťiní (na trhu neprodejně produkty) představují špatnou kvalitu a chybné vedení firmy.

Přijetí přisných jakostních norem je prostředek k dosažení lepších vztahů s účastníky, vyššímu podílu na trhu a zvýšené ziskovosti. Mnoho firem proto uznalo důležitost řízení technické jakosti a nákladů na jakost. Výhody vysoce kvalitní práce jsou tak odhaleny prostřednictvím účastníků trhu, jakými jsou například spotřebitelé, dodavatelé a investoři než vládními úřady. Mezinárodní normy řízení jakosti, například série ISO 9000, jsou přijímány managementem dobrovolně a nikoliv povinně. Firmy si chtějí uchovat podporu svých tržních účastníků včetně těch, kteří se zabývají environmentálními otázkami a podporují

zaměstnance, aby přijali filozofii řízení jakosti prostřednictvím různých školení a dalšího vzdělávání. Nezávislá, třetí stranou prováděná certifikace systémů řízení jakosti přidávají další body důvěryhodnosti pro příznivé vnímání kvalitních firem.

Na obrázku 36 je uveden přehled analytických výsledků účastníků mající zájem o systémy řízení jakosti, kteří se mohou rovněž zajímat i o EMA:

- Akcionáři a finanční analytici (Část 5.6.6.1);
- Věitelé/pojiškovny (5.6.6.2);
- Dodavatelé a zákazníci(5.6.6.3);
- Zaměstnanci (5.6.6.4); a
- Standardizační organizace (5.6.6.5).

Obr. 36: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím systémů řízení jakosti

Systémy řízení jakosti			
Metod. blízkost k EMA	nízká	střední	vysoká
Částečný vztah (a) k vládním úřadům vysoká <----- shoda -----> malá	Prostřední účastníci		Částečný vztah (b) k firemním uživatelům EMA vysoká <----- shoda -----> malá
	zájmy a cíle informační potřeby	Akcionáři a finanční analytici	zájmy a cíle informační potřeby
		Věitelé/ pojiškovny	
		Dodavatelé a zákazníci	
		Zaměstnanci	
		Standardizační organizace	
široké	úzké	Ukotvení	úzké široké

5.6.6.1 Akcionáři a finanční analytici

a) Částečný vztah (a): Vláda – Akcionáři a finanční analytici

Shoda zájmů a cílů: Akcionáři fungují jako zástupci trhu, kteří poskytují firmám prostředky a na oplátku mají zájem o návratnost svých investic. Jejich zájem o systémy řízení jakosti je motivován potřebou získat indikaci o rozsahu, do jakého jsou pojmenována a managementem řízena rizika a příležitosti související s kvalitou výrobků. V tomto kontextu je možné vysledovat pouze velmi malou obecnou shodu se zájmy obchodních úřadů o růst firem a jejich konkurenceschopnost.

Shoda informačních potřeb: Malé překrytí zájmů a cílů je také odraženo v malé shodě informačních potřeb mezi akcionáři a finančními analytiky a vládními úřady. To je především způsobeno skutečností, že vládní úřady se příliš nezajímají o problematiku systémů řízení jakosti a omezují se tak na velmi obecné informace o této oblasti.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Akcionáři a finanèní analytici

Významné manažerské sekce, které se zabývají akcionáři a finanèními analytiky a kteøí se zajímají o systémy øízení jakosti a EMA jsou pøedevším vrcholový management a finanèní oddìlení.

Shoda zájmù a cílù: Vrcholový management a finanèní oddìlení chtějí zabezpeít kapitálové fondy s co nejlepším zhodnocením ve prospìch firmy. Cíle managementu, akcionáøù a finanèních analytikù jsou vtéto problematice ve shodì. Akcionáøi a jejich poradci posuzují a zajímají se o povìst jakosti firmy, do které investují. Špatná environmentální jakost pøedstavovaná velkým množstvím odpadu a zneèištìním a nízká úroveò ekologické úèinnosti nasmìruje pozornost finanèních analytikù a institucionálních investorù smìrem k možným finanèním ztrátám způsobeným neúèinnými a konkurence neschopnými postupy a regulaèní penále a možné úhrady za nutnost provádìní èištìnì zneèištìnìho životního prostøedí. Nasazení øízení jakosti mùže působit jako ukazatel skuteènosti, že v nejhorším jsou tato finanèní rizika pojmenována a v nejlepším kontrolována. Problematika environmentální kvality působí vtomto ohledu jako jedno kritérium.

Shoda informaèních potøeb: QMS organizuje a strukturuje øízení kvality procesù a výrobkù, možná vèetnì environmentální kvality. Nicménì metoda sbíru informací se od EMA velmi liší (e.g. Walton 1986, Schaltegger & Burritt 2000). Aèkoliv mùže pøítomnost systému øízení jakosti naznaèovat, že jsou redukovány náklady na nejakostní výrobu ve prospìch výhod investorù, akcionáøi a finanèní analytici se nejvíce zajímají o informace o vyšším stupni agregace, než o který se zajímá management. Informaèní potøeby nejsou tedy vpøíliš velké shodì.

5.6.6.2 Vìitelé a pojiš•ovny

a) Ěásteèný vztah (a): Vláda – vìitelé a pojiš•ovny

Shoda zájmù a cílù: Malá shoda zájmù a cílù mezi vládními úøady a vìiteli a pojiš•ovny o systémy øízení životního prostøedí (viz èást 5.6.7.4) je totožná vkontextu systémù øízení jakosti. Shoda je dokonce nižší, protože neexistuje odpovídající vládní úøad zabývající se problematikou kvality tak, jako se zabývají úøady životního prostøedí o ochranu životního prostøedí.

Shoda informaèních potøeb: Vládní úøady mají omezený pøístup a vliv na problematiku kvality výrobkù vrámci smluvního vztahu mezi vìiteli a pojiš•ovny. Proto zde existuje velmi malá shoda informaèních potøeb související s systémy øízení jakosti, i když si obchodní úøady pøejí získávat informace o rozsahu, do jakého jsou postupy øízení jakosti v rámci prùmyslu realizovány.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Vìitelé/pojiš•ovny

Finanèní, úèetní a vrcholoví manažøi jsou hlavní firemní interní úèastníci zajímající se QMS.

Shoda zájmù a cílù: Vìitelé poskytují finance a pojiš•ovny chrání firmy pøed ztrátami kapitálu krytím pojistitelných rizik. Jak vìitelé, tak i pojiš•ovny realizují svoje obchody s vidinou ziskových vztahù sjejich firemními zákazníky. Pøítomnost systémù øízení jakosti poskytuje bankám a pojiš•ovnám urèitý náznak, že firemní manažøi budou mít povìdomost o, a budou tak realizovat kory k eliminaci, rizik souvisejících s nekvalitními procesy a výrobky. Pokud tato rizika souvisí søízením životního prostøedí, mohou banky a pojiš•ovny zvážít snížení rizikového pojistného nebo se vzdát požadavku na environmentální audit. EMA pøedstavuje formu systému informací o kvalitì životního prostøedí, které budou

posouzeny ve světle souvisejících nákladů a přínosů. V této souvislosti je zde možné hovořit o střední až vysoké shodě cílů mezi těmito finančními institucemi, firemními účetními a finančními odděleními a QMS.

Shoda informačních potřeb: Finanční instituce budou vyhledávat informace o péřlivosti, s jakou je realizován QMS u jejich firemních klientů. Dále by rády dostávaly údaje o finanční účinnosti systémů řízení jakosti. Vrcholový management a finanční management bude mít podobné zájmy a zajímají se o vliv systému řízení jakosti na finanční rozhodující faktory. Banky a pojiš•ovny podporovaly zavedení norem QMS, především ISO 9000 a ISO 10000, jakž to prostředkř potvřzující shodu firemního systému nebo výrobků sřadou procedur řízení jakosti. Vztah EMA se systémy řízení jakosti je mož nř prostřednictvím například mření finanční účinnosti systému kvality (ISO 9004). Finanční účinnost je posouzena buř prozkoumáním nákladů na kvalitu související snáklady na prevenci a akci, snáklady na procesy nutné pro splnění potřeb zřakzníků nebo prozkoumáním nákladů vynaložených na nejakostní produkci (hmotné – například pøepracování, oprava a nehmotné – například ztrřta pøíležitosti, ztrřta poptřvky). Tato posouzení mření finanční účinnosti je mož nř vypracovat tak, aby fungovala jako pro forma informaění zdroje kvality životního prostředí, pokud jsou dopady environmentálních finančních nákladů významné.

Navzdory podobnostem je shoda informačních potřeb mezi vřiteli a pojiš•ovnami a managementem prostřednictvím vztahů QMS s EMA je vsoučasně době velmi malř. QMS především strukturují procesy a informační systémy související s QMS nejsou ve vřtřině pøípadů napojené na EMA.

5.6.6.3 Dodavatelé a zřakzníci

a) Ěásteěný vztah (a): Vlřda – Dodavatelé a zřakzníci

Shoda zájmů a cílů: Dodavatelé a zřakzníci mají mezi sebou uzavřené smluvní vztahy. Tyto privátní obchodní vztahy nepodléhají vlivu vládních úřadů, pokud se jedná o QMS. Obchodní úřady mají velký zájem o zajištění udržění konkurenčních vztahů a podporu ekonomického růstu. Dodavatelé a zřakzníci mají na druhou stranu velmi málo pøímých vztahů svřadou, ale musí provozovat svoje podniky vrřmci právních norem, které vlřda vytvřří. V tomto rámci mají zájem o udržění stability a jistoty. Proto v tomto kontextu existuje velmi malř shoda zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Logicky, už podle výsledků shody zájmů a cílů, není možné vysledovat žřdnou významnou oboustrannou informační potřebu mezi vládními úřady, dodavateli a zřakzníky, která by pøekročila nijakou obecnou úroveň.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Dodavatelé a zřakzníci

Firemní manažerské sekce angažované v QMS a EMA a zajímající se o dodavatele a zřakzníky jsou především oddělení vývoje, výzkumu a návrhu, marketingová a prodejní oddělení, řízení výroby a logistika.

Shoda zájmů a cílů: QMS má tendenci být ovládán tlaky od zřakzníků. Pokud maloodbřratelé požadují vyšší kvalitu konečných výrobků, musí pak firmy vyrřbit tyto kvalitnější výrobky, pokud si chtějí zachovat konkurenceschopnost na trhu. Naopak, firmy mohou vyřadovat o vysoce kvalitní dodřvky od svých dodavatelů. Dodavatelé a zřakzníci tak pøedstavují dvě strany trhu a jak dodavatelé, tak i zřakzníci mají vřžný zájem o kvalitu zboží nakupovaného a prodřvaného a souvisejícího s QMS. Následně jejich cíle a cíle dodavatelů a zřakzníků mohou být vpomřrně vysoké shodě, pokud jde o QMS. Nicméně i zde opřt problematika kvality životního prostředí pøedstavuje pouze jeden aspekt.

Shoda informačních potřeb: Jak mohou dodavatelé prokázat, že poskytují vysoce kvalitní zboží kupujícím – to je základem normy systémů řízení jakosti, jakými jsou například ISO 9000. Tyto mezinárodní normy identifikují různé funkce v rámci firem (například návrh, nákup, výroba), kde je nutné řídit jakost. Normy také obsahují soubor požadavků na to, jak by mělo být řízení realizováno v rámci každé z těchto funkčních oblastí, včetně požadavků na personál, procedury, uchování záznamů a zdrojů. Tedy struktura za informačními potřebami (například dokumentace, záznamy a údaje) systémů řízení jakosti, u které je nezávislá certifikace potřebná, je předepsána mezinárodní normou. V rámci svých smluvních procesů specifikují dodavatelé a zákazníci potřebu určitých výsledků kvality životního prostředí a potřebu monitorování informací o těchto jakostních environmentálních aspektech. To znamená, že řízení dodavatelských vztahů vykazuje vysokou shodu informačních potřeb a existuje zde možná výrazná korelace informacemi poskytnutými systémem EMA.

5.6.6.4 Zaměstnanci

a) Řízený vztah (a): Vláda – Zaměstnanci

Shoda zájmů a cílů: Pokud jde o ostatní prostřední účastníky, neexistují žádné zájmy jakéhokoliv vládního úřadu a kombinací zaměstnanců a problematicky řízení jakosti. Zde tedy není možné nalézt žádnou neočekávanou shodu zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Analýza shody informačních potřeb vykazuje stejné slabé výsledky. Jak řízení lidských zdrojů, tak i problematika řízení jakosti jsou víceméně interní firemní záležitosti a pro EMA není možné nalézt žádné překrytí informačních potřeb s vládními úřady.

b) Řízený vztah (b): Management – Zaměstnanci

Mezi manažery zabývající se systémy řízení jakosti, zaměstnanci a EMA patří všichni manažeré v operativní části hodnotového řetězce a manažeré výzkumu a vývoje, manažeré řízení jakosti a manažeré lidských zdrojů.

Shoda zájmů a cílů: QMS vyžaduje, aby byla kvalita zodpovědností každého v rámci firmy a aby existovalo trvalé měření, analýza a zlepšování výkonnosti (Welford 1996, 37). Zájemem zaměstnanců o QMS řízení souvisí se školením a vzděláváním, které potřebují ke své činnosti, pokud mají podporovat a udržovat kvalitní výrobu a systémy kvality v rámci své firmy. Školení kvality je jenom jedním aspektem účinného programu QMS, který je vyžadován normou ISO 9000. Firemní management může vyžadovat na nových zaměstnancích, aby se seznámili s požadavky na řízení jakosti nebo mohou být proškoleni současnými zaměstnanci. Očekává se, že v oblasti jakostních výrobků, kvalitních procesů a systémů řízení jakosti budou cíle zaměstnanců a managementu identické. QMS ztělesňuje filozofii řízení, která zdůrazňuje důležitost motivace zaměstnanců ve smyslu vyšších cílů pro poskytování zákazníkům výrobků lepší kvality (Bennett & James 1999, 32). Firmy známé díky svým vysoce kvalitním výrobkům tak mohou dále zvýšit vnitřní spokojenost zaměstnanců se svým pracovním místem a mohou zvyšovat produktivitu díky lepší motivaci. Shoda cílů je tedy velmi vysoká.

Shoda informačních potřeb: QMS se zabývá organizováním a strukturováním procesů zlepšování kvality a pojmenovává potřeby informací o dopadech na životní prostředí. Shoda informačních potřeb mezi zaměstnanci a managementem závisí na pojmenovaných manažerských skupinách. Dále závisí na příslušném aspektu kvality, za který je zodpovědný zaměstnanec, a to dále závisí na posuzované firemní funkci (například návrh, výroba). Kvalita životního prostředí bude tedy spíše zajímat zaměstnance zabývající se

environmentální problematikou. S EMA existuje obecné křížové spojení, protože může fungovat jako zdroj potvrzení toho, že nastávají vysoce kvalitní environmentální výsledky a že zájem o životní prostředí je podporován trvalým zlepšováním řízení jakosti. Shoda informačních potřeb mezi zaměstnanci a managementem, pokud jde o systémy řízení jakosti a EMA, může být posouzena jako střední až vysoká, a to v závislosti na funkci. Nicméně shoda je nižší než s EMS, protože environmentální problematika je jediná problematika, která je nepřímo pojmenována jako součást QMS.

5.6.6.5 Standardizace organizace

a) Ěásteěný vztah (a): Vláša – Standardizace organizace

Shoda zájmů a cílů: Standardizace organizace jsou často zakládány průmyslem za účelem snížení nákladů na zajištění srovnatelných informací pro hráče na trhu. Jejich zájem o QMS tkví v podpoře výměny informací mezi dodavateli a zákazníky, kteří se zajímají o kvalitu výrobků, procesy výroby a organizační procedury. Z pohledu EMA ovlivňuje shoda cílů snížení transakčních nákladů a regulaci procesů prostřednictvím standardizaci obecně, a především řízení informací o životním prostředí, jako jeden částečný aspekt QMS. Proto zde existuje střední shoda se zájmy obchodních úřadů při usnadňování transakcí a podpoře ekonomického rozvoje a se zájmy úřadů životního prostředí při rozšiřování kvality životního prostředí.

Shoda informačních potřeb: Průměrné pokrytí zájmů a cílů je také odraženo ve střední shodě informačních potřeb mezi standardizací organizací a vládními úřady. Navzdory určitému kontextuálnímu pokrytí s obchodními úřady a úřady životního prostředí nezajímá se vláda příliš o problematiku řízení jakosti, což ji omezuje pouze na obecné informace.

b) Ěásteěný vztah (b): Management – Standardizace organizace

Významnými interními odděleními zabývající se QMS a EMA a angažované u standardizace organizace jsou především zastoupeny výrobou, lidskými zdroji, účetnictvím a oddělení jakosti.

Shoda zájmů a cílů: Ve vztahu ke QMS a EMA se výroba, lidské zdroje a účetní oddělení zabývá organizací a komunikací kvality výstupu a souvisejících finančních efektech způsobených kolísání kvality. Normy jakosti poskytují rámec pro zavedení, audit a společné porozumění řízení jakosti. Tedy cíle managementu a standardizačních institucí jsou relativně ve velké shodě, i když environmentální aspekty zde nehrají klíčovou roli.

Shoda informačních potřeb: Za účelem dosažení široké aplikace svých norem potřebují standardizace organizace správně pochopit environmentální zájmy a informační potřeby managementu ve vztahu k problematice jakosti. Informační potřeby managementu jsou naopak pojmenovávány a strukturovány prostřednictvím norem řízení jakosti. Nicméně to, zda jsou environmentální aspekty zahrnuty do informačních toků systémů řízení jakosti závisí na jednotlivém firemním plánu nasazení a politiky. Celkově, informační potřeby ve vztahu k QMS-EMA jsou v relativně vysoké shodě, pokud jde o vztah mezi standardizačními organizacemi a managementem.

5.6.6.6 Další výsledky a závěr

Ukotvení: S výjimkou střední shody mezi cíli a informačními potřebami u standardizačních organizací neexistuje ukotvení s ohledem na hlavní bod – vládu, zatímco systémy řízení

jakosti jsou velmi dobře zastoupeny v manažerských sekcích, které se zabývají nákupem, výrobou a prodejem.

Celková vhodnost: S jedinou výjimkou – standardizace organizace, vykazují systémy řízení jakosti malý potenciál pro vytvoření vazeb vládních politik s EMA. Shoda cílů a informačních potřeb je mezi vládou a účastníky zabývající se systémy řízení jakosti obvykle velmi malá.

Na straně managementu vykazují všichni účastníci trhu, včetně standardizace organizace, vysokou korelaci mezi jejich cíli a cíli stanovenými managementem pro účely QMS. Shoda informačních potřeb je mezi managementem a standardizací organizací, zaměstnanci, dodavateli a zákazníky velmi vysoká. Nicméně máje na paměti přání podporovat EMA je důležité říci, že environmentální problematika nepředstavuje hlavní zájem o jakékoliv zájmy a informační potřeby související s QMS. Celkově vzato, jediným účastníkem, který může být posouzen jako vhodný pro vybudování nepřímého vztahu a managementem prostřednictvím řízení jakosti, je standardizace organizace.

Jakýkoliv vládní pokus podporovat ochranu a zlepšování životního prostředí prostřednictvím vztahu QMS-EMA musí být zároveň posuzován s ohledem na několik možných problémů. Za prvé, neexistuje vládní úřad, který by se přímo zabýval jakostí a vyvstává tak otázka, kdo by se měl zabývat podporou EMA prostřednictvím systémů řízení jakosti. Za druhé, podle zavedených mezinárodních norem, mohou firmy stanovit svoje vlastní cílové úrovně zlepšení kvalitativního chování a mohou přijmout takový časový horizont, který nejlépe vyhovuje jim samotným. Toto právo managementu znamená, že by vlády musely zajistit, aby bylo stanoveno cílové zlepšení, aby bylo monitorováno a aby bylo dohlíženo, zda bylo splněno. Nakonec, vlády potřebují mít informace o přímějších přístupech pro pojmenování kvality životního prostředí prostřednictvím účetních systémů a systémů řízení životního prostředí. V nepřítomnosti EMS by mohly vlády podporovat zlepšení kvality životního prostředí prostřednictvím QMS. Díky ohromnému počtu certifikovaných systémů řízení jakosti, jež fungují po celém světě, by toto mohla být užitečná strategie pro podporu ochrany životního prostředí obecně. Nicméně vybudování vztahu EMA by vyžadovalo významné změny obsahu norem pro řízení kvality. Tento nepřímý vztah je tedy posuzován jako vztah s celkově nízkou vhodností.

Operativní stav: S odkazem na částečný vztah (a) není možné nalézt žádné vládní programy pro podporu EMA, které by angažovaly systémy řízení. Tento částečný vztah není tedy operativní. Na druhou stranu, standardizace organizace vydaly normy (jako jsou normy řady ISO 9000) pro systémy řízení jakosti firem, které rovněž pojmenovávají environmentální problematiku. Částečný vztah (b) je tedy operativní.

5.6.7 Nepřímý vztah prostřednictvím národního environmentálního účetnictví a výkaznictví

Systémy národního environmentálního účetnictví mají široký geografický (nebo prostorový) záběr a obvykle klasifikují a zaznamenávají datované materiální informace o národních, nadnárodních organizacích (jako například EU) nebo o regionu. Na rozdíl od statistických zpráv (jako je například Zpráva o stavu životního prostředí: SOER), kde jsou data sbírána centrální statistickým úřadem, makro-ekologické účetní systémy agregují informace předložené firmami, jež zasílají úřadům životního prostředí. Národní environmentální statistika není v této části posuzována, protože skupina odborníků OSN ji vyloučili z dalšího zkoumání. Místo toho údaje sbírá centrální statistický úřad na makro úrovni. Makro-environmentální účetní systémy, a již nadnárodní nebo regionální, jsou zde prozkoumány s využitím termínu „národní environmentální účetnictví“. Tyto systémy poskytují databázi ke komunikaci o environmentálních dopadech ve zprávách, kterým se obecně říká Registry vypuštění znečišťujících látek a jejich přenosu (PRTR) a nikdy se zabývají informacemi o

stavu životního prostředí. Tato část pojmenovává PRTR, protože jejich hlavní zaměření je agregace firemních informací.

Registry vypouštění znečišťujících látek a jejich přenosu (PRTR) jsou definovány jako národní environmentální databáze škodlivých vypouštění do vzduchu, vody, země a odpadů. Tyto databáze obsahují informace o vypouštění (údaje o emisích) škodlivých látek, které jsou každoročně hlášeny jednotlivými závody a zařízeními. Nicméně mohou také obsahovat informace o vypouštích ze zdrojů odlišných od velkých průmyslových podniků (<http://www.europa.eu.int/comm/environment/ippc/eper.htm>). PRTR neboli Registr emisí znečišťujících látek (PER), jak se mu říká ve směrnici IPPC (viz <http://www.europa.eu.int/comm/environment/ippc/index.htm>), je všeobecným soupisem národních emisí.

Informace jsou buď sbírány vládním úřadem, obvykle úřadem životního prostředí nebo statistickým úřadem nebo jsou informace vykazovány samotnými firmami přímo vládním úřadům nebo prostřednictvím interaktivních vládních internetových stránek. S výjimkou interních vládních účastníků, jakými jsou například vládní úřady, mezi uživateli patří:

- Nevládní organizace (část 5.6.7.1);
- Sousedé (část 5.6.7.2);
- Průmyslové asociace (část 5.6.7.3); a
- Mezinárodní organizace (část 5.6.7.4).

Média, což je další skupina účastníků mající zájem o tyto informace, nejsou prozkoumána, protože ve většině případů fungují jako prostředníci mezi veřejností (zastupovanou sousedy), nevládními úřady a průmyslovými asociacemi než jako prostředníci mezi vládou a firmami. Uživatelé externího firemního environmentálního účetnictví a výkaznictví, jako jsou například zaměstnanci, již byli prodiskutováni v příslušné části (5.6.3). Ostatní národní vlády zájímaví se o měření mají podobné cíle a informační potřeby jako mezinárodní organizace a ani ty zde nejsou projednány samostatně.

Obrázek 37 souhrnně uvádí shodu mezi základními cíli a informačními potřebami významných účastníků zabývajících se národním environmentálním účetnictvím a cíli a informačními potřebami mezi vládou a managementem.

Obr. 37: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím národního environmentálního účetnictví.

Národní environmentální účetnictví			
Metod. blízkost k EMA	nízká	střední	vysoká
Částečný vztah (a) k vládním úřadům vysoká <----- shoda -----> malá		Prostřední účastníci	Částečný vztah (b) k firemním uživatelům EMA vysoká <----- shoda -----> malá
zájmy a cíle informační potřeby		Nevl.organizace (živ.prostř.)	zájmy a cíle informační potřeby
		Skupiny sousedů	
		Průmyslové asociace	
		Mezinárodní organizace	
široké	úzké	úzké	široké
		Ukvetení	

Vztahy mezi vládou, národním environmentálním úřetnictvím a EMA jsou popsány pro každou významnou skupinu účastníků v následujících částech.

5.6.7.1 Nevládní organizace (zabývající se životním prostředím)

a) Úásteěný vztah (a): Vláda – Nevládní organizace

Shoda zájmů a cílů: Vládní úřady životního prostředí mají největší zájem o národní environmentální úřetnictví. Pro monitorování situace životního prostředí v regulované oblasti potřebují úřady životního prostředí dobré informace o environmentálních vlivech a stavu životního prostředí. Národní environmentální úřetnictví poskytuje nejlepší informační rámec pro takový přehled. Také nevládní organizace zabývající se životním prostředím mají velký zájem o dokumentaci a o komunikaci o stavu životního prostředí a environmentálních dopadech způsobovaných firmami. Překrytí zájmů a cílů je tedy velmi vysoké. Je to také dokumentované operativním stavem tohoto vztahu.

Shoda informačních potřeb: Informační potřeby environmentálních úřadů především tkví v problematice shody. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím se více zajímají o informace o stavu životnímu prostředí a vývoj registru uvolnění znečišťujících látek. Nicméně dokumentace účinnosti existujících politik a činností je také hlavním aspektem získávání informací pro úřady životního prostředí a informace se používají jako základ pro nové politiky. Shoda informačních potřeb je tedy vysoká.

b) Úásteěný vztah (b): Management – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Shoda zájmů a cílů: U úásteěného vztahu (b) mezi zájmy a cíli nevládních organizací zabývajících se životním prostředím a managementem existuje malá až středně vysoká shoda zájmů. S výjimkou některých progresivních společností nemá management moc velký zájem o zveřejnění environmentálních dopadů a jeho použití v pro účely PRTR, protože to umožňuje identifikaci těch, kdo zaostávají a těch, kdo jsou vepředu a veřejné posouzení právní shody. Navíc, management je často neochotný taková odtažniná provádět, protože informace mohou být posuzovány za komerční citlivé. Ale progresivní společnosti mohou mít větší zájem o zveřejnění jejich chování v oficiálních dokumentech a databázích.

Shoda informačních potřeb: Shoda informačních potřeb mezi nevládní organizací zabývající se životním prostředím a managementem je střední, protože se management zajímá o podrobné informace, zatímco zaměření nevládní organizace zabývající se životním prostředím je obvykle na souhrnné firemní informace a jejich srovnávání v rámci a s ostatními znečišťovateli. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím také využívají přenosné, standardní údaje a informace o vypouštění předem určených znečišťujících látek, zatímco management upřednostňuje uchování těchto informací v tajnosti a zveřejňovat potřebné informace jednou ročně.

5.6.7.2 Sousedé

a) Úásteěný vztah (a): Vláda – Sousedé

Shoda zájmů a cílů: Shoda zájmů a cílů mezi sousedy výrobních závodů a místními úřady životního prostředí je vysoká, protože je na úřadech životního prostředí, aby podporovaly zdravé životní podmínky pro občany a zveřejňovaly neshodu s environmentální legislativou.

Nicménì federální úřady se mohou spíše než s místními environmentálními problémy zabývat národními problémy, které mají tendenci být hlavním zájmem skupin sousedů.

Shoda informačních potřeb: Shoda informačních potřeb mezi vládou a sousedy je dost vysoká, ačkoli národní environmentální účetnictví je především zájmovým bodem federálních vládních úřadů, které se zajímají o vyšší úroveň agregace informací, než sousedé. Nicménì na rozdíl agregátní statistické přístupy umožňují RPTR dostatečně uvedení detailů na úrovni závodu a ty pak mohou sloužit informačním potřebám skupin sousedů.

b) Ěástečný vztah (b): Management – Sousedé

Shoda zájmů a cílů: Na první pohled se nemůžeme management příliš zajímat o materiální environmentální údaje zveřejňované na národní úrovni. Nicménì současné PRTR v Austrálii, Dánsku, USA a ve Velké Británii zahrnují i podrobné údaje pro jednotlivé závody. Tedy, stejně jako nevládní organizace, shoda zájmů a cílů mezi sousedy a managementem je nízká. Většina firem upřednostuje malou veřejnou transparentnost místních environmentálních dopadů v sousedství jejich výrobních závodů. Nicménì pokrokové společnosti mohou mít zájem o zveřejnění požadovaných informací za účelem vytvoření dobrých sousedských vztahů.

Shoda informačních potřeb: U národního environmentálního účetnictví je shoda informačních potřeb mezi sousedy a managementem střední, protože většina manažerských sekcí, s výjimkou managementu závodu, se zajímá o podrobné informace o výrobcích a specifické výrobní činnosti, kdež to sousedé se obvykle zajímají o souhrnné firemní informace a jejich srovnání včas a s ostatními znečišťovateli.

5.6.7.3 Průmyslové asociace

a) Ěástečný vztah (a): Vláda – Průmyslové asociace

Shoda zájmů a cílů: Shoda zájmů a cílů průmyslových asociací a vládních úřadů je nízká. Obchodní úřady mají zájem o podporu konkurenceschopnosti hospodářství, ale národní environmentální údaje většinou nehrají žádnou významnou roli při dosahování tohoto cíle. Úřady životního prostředí a průmyslové asociace sdílejí zájem o vlastnictví spolehlivého základu pro vyjednávání o přijatelné úrovni environmentálních dopadů, účinnosti politik a potřebě nových vládních aktivit. Nicménì zájmy obou stran jsou obecně opačné.

Shoda informačních potřeb: Průmyslové asociace zastupující firmy v politickém procesu lobování mají zájem o podobné údaje, jako vládní úřady. Za prvé, chtějí pochopit argumenty vlády a za druhé, chtějí mít spolehlivý základ pro rozvoj jejich vlastních návrhů průmyslových environmentálních politik. Úřady životního prostředí upřednostují geografické údaje, zatímco průmyslové asociace se mohou více zajímat o údaje o sektorech. Nicménì celkově je i tak shoda informačních potřeb vysoká.

b) Ěástečný vztah (b): Management – Průmyslové asociace

Shoda zájmů a cílů: Průmyslové asociace zastupující celý průmysl a nikoliv jednu firmu mají větší zájem o materiální environmentální údaje shrnuté na národní úrovni než o údaje jednotlivých společností. Shoda cílů a zájmů je nicménì velmi vysoká – za prvé proto, že údaje PRTR jsou také zveřejňované (například Seznam toxických vypuštěnin v USA) nebo alespoň jsou dostupné (například Registr znečištěnin ve Velké Británii) v podrobném členění, a za druhé proto, že shoda zájmů a cílů mezi managementem a průmyslovými asociacemi je

obecnì velmi vysoká, protože asociace se vytváří proto, aby lobovaly ve prospìch zájmù firem.

Shoda informaèních potøeb: Shoda informaèních potøeb managementu souvisejících s EMA s více na politiky orientovanými potøebami průmyslových asociací je střední až nízká, a to z důvodu velmi odlišné úrovnì podrobnosti dat.

5.6.7.4 Mezinárodní organizace

a) Èásteèný vztah (a): Vlášda – Mezinárodní organizace

Shoda zájmù a cílù: Podíváme-li se na èásteèný vztah (a), cíle mezinárodních organizací a vlád jsou u národního environmentálního úèetnictví tìsnì vyrovnané. Jejich obecný zájem tkví o zlepšování životních podmínek, pokud jde o ekonomickou, environmentální a sociální oblast. Systémy národního environmentálního úèetnictví poskytují základní databázi pro návrh a jednání o politice.

Shoda informaèních potøeb: Také informaèní potøeby vládních úøadù a mezinárodních organizací jsou velmi shodné. Mohou existovat nějaké rozdíly, které se týkají shody údajù nebo specifického geografického zamìøení.

b) Èásteèný vztah (b): Management – Mezinárodní organizace

Shoda zájmù a cílù: Pokud jde o národní environmentální úèetnictví, vztah mezi sociální orientovanými mezinárodními organizacemi a zájmy managementu o EMA je podobný vztahu mezi vládou a managementem, nebo-li øeèeno jinými slovy, mezi regulátorem a regulovanou stranou. Shoda je tedy malá.

Shoda informaèních potøeb: Shoda informaèních potøeb mezi uživateli EMA a národními environmentálními údaji v materiálních jednotkách je u mezinárodních organizací velmi malá, a to z důvodu velmi odlišných úrovnì podrobností a vzájemnì se lišících cílù.

5.6.7.5 Další výsledky a záviry

Ukotvení: Ukotvení nepřímého vztahu prostřednictvím národního environmentálního úèetnictví je na stranì vlády velmi dobré a střední na stranì managementu, protože především oslovuje oddìlení životního prostředí. Nicménì ukotvení je možné zlepšit, pokud by byly údaje k dispozici také ve formì užiteèné managementu firmy pro úèely pomìøování. Dále, pokud jsou zveřejňováni jednotliví znečišovatelé, mohou výrobní oddìlení a oddìlení výzkumu, vývoje a návrhu zjistit, že informace EMA a existence národního environmentálního úèetnictví mùž e být k nièemu užiteèné.

Celková vhodnost: U národního environmentálního úèetnictví je shoda mezi zájmù a informaèních potøeb mezi vládou a prostředními úèastníky velmi dobrá. Na druhou stranu, shoda mezi uživateli EMA a prostředními úèastníky je střední. Vpøípadech, kde národní environmentální úèety také obsahují veřejnì dostupné údaje o výrobních závodech, mohou je firemní oddìlení životního prostředí a management závodu chtít použít pro úèely pomìøování.

Díky pomìrnì vysoké metodické blízkosti k EMA, vynikajícímu ukotvení na stranì vlády a potenciálu pro zlepšení středního ukotvení a shody zájmù na stranì managementu, je tento nepřímý vztah prostřednictvím národního environmentálního úèetnictví střední až vysoce

vhodný a slibuje další pokrok v podpoře EMA. Nejméně atraktivnějšími účastníky pro angažování v podpoře EMA vládou jsou nevládní organizace a skupiny sousedů.

Operativní stav: Tento nepřímý vztah k vládě a managementu je u nevládních organizací operativní. Ačkoli existují příklady vybudování vztahu mezi sousedy a managementem, nevydala žádná vláda žádné přímé předpisy nebo směrnice, které by angažovaly sousedy do podpory EMA. Nicméně, jako je tomu například u zákona na informace a seznamu toxických vypouštění v USA, vláda slouží jako advokát sousedům pro vybudování vztahu mezi sousedy a managementem.

Dále, několik málo iniciativ mezinárodních organizací zahrnující vlády pomohlo vybudovat operativní stav tohoto nepřímého vztahu. Od roku 1993, jako pokračování konference OSN o životním prostředí a rozvoji (UNCED) v Rio de Janeiro v roce 1992, pokračovaly OECD a UNEP v podpoře národních systémů při budování PRTR a vypracovaly předpisy pro jejich implementaci (viz OECD 1996, OECD 2000, <http://irptc.unep.ch/prtr/>, <http://www.europa.eu.int/comm/environment/ipcc/eper.htm>).

Navíc, strany Aarhuské dohody z roku 1998 se dohodly vybudovat národní PRTR s veřejně dostupnými údaji o emisích (<http://www.mem.dk/aarhus-conference/>). Aktuální informace o znečišťujících uvolněných z činností firem jsou požadovány u:

- Austrálie: Seznam národních znečišťujících látek – (NPI, viz například <http://www.environment.gov.au/epg/npi/index.html>)
- Dánsko: Zákon o zeleném účetnictví (viz například <http://www.mst.dk/actici/11000000.htm>)
- Velká Británie: Seznam znečištění (PI, bývalý Seznam chemických vypouštění CRI, viz e.g., <http://146.101.4.38/wiyby/html/introduction.htm>).
- Spojené státy: Seznam toxických vypouštění (TRI, viz například <http://www.epa.gov/tri/>)

Rozhodnutím Komise EU ze dne 17. července 2002 byl zaveden Evropský registr znečišťujících emisí (EPER, viz například <http://www.europa.eu.int/comm/environment/ipcc/eper.htm>). Základní politiky související s EMA budou projednány v pracovní příručce 3.

5.6.8 Nepřímý vztah prostřednictvím národních ekonomických účetních systémů

Národní ekonomické účty představují pokus měřit vpenězích celkový objem ekonomické výroby v zemi a zajišťovat měření příjmů a výdajů. Národní ekonomické účetní systémy klasifikují, měří, sbírají a odtahují souhrnné informace, které jsou ponejvíc využívány vládou a které mohou být zajímavé i pro ostatní účastníky. Národní ekonomická účetní statistika se získává pomocí Systému národních účtů OSN (OSN SNA)(OSN 1993).

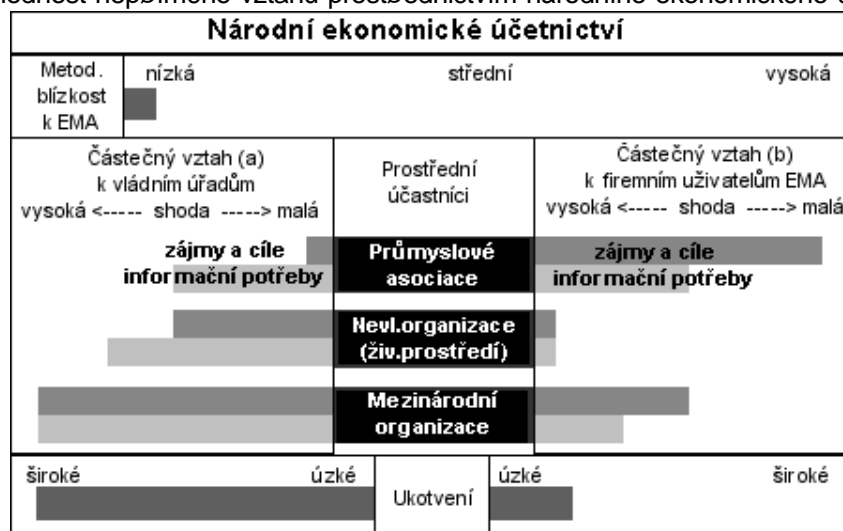
Při produkování národních ekonomických účetních informací existuje celá řada obtížných kroků (například jak upravit údaje pro vyjádření oslabení kupní síly peněz v čase; zda a jak je možné provést sezónní úpravy; použití zaokrouhlovacích technik v rámci aplikace vážných pohyblivých průměrů; a vyloučení přijatých a zaplacených úroků ovlivňující příjmy nebo výdaje, počítá-li se hrubý domácí produkt). Tyto problémy se vztahují stejně i v případě, kdy jsou údaje rozepsány podle regionu nebo sektoru.

Účastníci s velkým zájmem o souhrnné statistiky jsou ti, kteří mají s největší pravděpodobností zájem o národní ekonomickou účetní statistiku a možné vztahy s firemním EMA. Patří mezi ně:

- Průmyslové asociace (část 5.6.8.1);
- Nevládni organizace zabývající se životním prostředím (část 5.6.8.2); a
- Mezinárodní organizace (5.6.8.3).

Obrázek 38 zobrazuje výsledky vhodnosti nepřímého vztahu prostřednictvím národního ekonomického účetnictví pro vládní podporu EMA. Následující části podrobněji popisují jednotlivé prostřední účastníky. Ukotvení vztahu bude uvedeno v části 5.6.8.4.

Obr. 38: Vhodnost nepřímého vztahu prostřednictvím národního ekonomického účetnictví



5.6.8.1 Průmyslové asociace

a) Částečný vztah (a): Vláda – Průmyslové asociace

Shoda zájmů a cílů: Průmyslové asociace jsou velkými pasivními příjemci informací z národního ekonomického účetnictví, které bylo vyvinuto na základě OSN SNA. Mezi vládou a průmyslovými asociacemi existuje malá interakce nad národní ekonomickou informační strukturou svýjmkou doby, kdy byla SNA důkladně revidována – naposledy v roce 1968 a 1993, kdy zde byla snaha o vnější pohled. Protože vládní úřady, především obchodní úřady, mají největší zájem o a jsou nejvíce angažovány v národní účetní problematice, je zde možné vysledovat pouze malou shodu zájmů a cílů s průmyslovými asociacemi.

Shoda informačních potřeb: Průmyslové asociace používají informace národního ekonomického účetnictví k ochraně zájmů svých členů, a to vyjednáváním s vládou. Obchodní úřady mají potřebu souhrnných informací týkající se ekonomických činností v jimi spravovaných oblastech. Vládní úřady a průmyslové asociace si mohou výrazně rozdílně vysvětlovat údaje z informací, protože informace požadované těmito dvěma skupinami z národního ekonomického účetnictví jsou založeny na různých motivacích. Proto je zde možné nalézt pouze střední shodu informačních potřeb.

b) Částečný vztah (b): Management – Průmyslové asociace

Na straně firem je to především účetní a finanční oddělení, které se zajímá o národní ekonomické účetnictví, průmyslové asociace a EMA.

Shoda zájmů a cílů: Jedním důležitým cílem průmyslových asociací, který pomáhá jejich členům, je lobování u vlády jejich jménem. Je jasné, že cíle průmyslových asociací a jejich firemních členů musí být identické. Pokud reprezentace správně funguje, bude zde existovat velmi vysoká shoda mezi jejich potřebami a cíli.

Shoda informačních potřeb: Průmyslové asociace používají informace národního ekonomického účetnictví k ochrání zájmů svých členů vyjednáváním s vládou. Vrcholový management může usilovat o informace národního ekonomického účetnictví za účelem získání podkladů pro diskusi o ekonomických záležitostech týkajících se průmyslu nebo jeho členů. Nicméně na úrovni firmy je vyjádření peněžních údajů v reálných hodnotách velmi vzácné s výjimkou kapitálového rozpočtování; sezónní úpravy a zaokrouhlování je obvykle přijímáno s nevolí, protože mohou mít za následek údaje, které mohou poplést uživatele informace a přijaté a zaplacené úroky jsou klasifikovány jako příjmy a výdaje. Rovněž se zde nachází problém, posuzujeme-li druh informace, které by měl firemní systém MEMA produkovat. Je jasné, že pro vyjádření zájmů svých členských společností během vyjednávání o souhrnných sektorových a národních ekonomických trendech se musí průmyslové asociace spolehnout na stejný informační základ, jako firemní management. Nicméně, informace národního ekonomického účetnictví má pro firemní management omezené použití. Proto je zde možné nalézt pouze střední shodu informačních potřeb.

5.6.8.2 Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

a) **Částečný vztah (a):** Vláda – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Shoda zájmů a cílů: Na národní úrovni žádá nevládní organizace zabývající se životním prostředím o zmenu národních ekonomických účtů doplněním environmentálních faktorů. Hrubý národní produkt (GNP) byl již kritizován celou řadou účastníků, včetně nevládních organizací zabývajících se životním prostředím za to, že nebral v úvahu environmentální dopady ekonomické činnosti v potaz. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím navrhly úpravu národních ekonomických měřitek, jako například HDP, aby byly peněžní měřítka citlivější na environmentální problematiku. Nicméně tam, kde byly tyto úpravy provedeny, existuje málo důkazů o tom, že by tyto údaje byly kdy použity (Hecht 2000). Kromě toho nevládní organizace zabývající se životním prostředím projeví zájem o to, aby jejich členové pochopili národní ekonomické účetnictví a jeho důsledky pro životní prostředí (například WWF nabízí školicí program zaměřující se na makroekonomiku, chudobu a životní prostředí s pomocí ekonomů ze Svitové banky, viz <http://www.panda.org/resources/publications/sustainability/mpo/training/> z 26.9.2000). Obchodní úřady se příliš nezajímají o environmentální úpravu národních ekonomických účtů. Úřady životního prostředí mohou trpět z toho, že je environmentální problematika lépe integrována do národních ekonomických účtů. Nicméně jak pro úřady životního prostředí, tak i pro nevládní organizace zabývající se životním prostředím jsou tyto činnosti přinejlepším okrajové v porovnání s jejich hlavními zájmy a cíli. Proto zde existuje pouze střední shoda zájmů a cílů.

Shoda informačních potřeb: Nevládní organizace zabývající se životním prostředím jsou známy svým zapálením hledat materiální informace o firemních environmentálních vlivech. Na národní úrovni je tato informační potřeba položena do právní vidit více s životním prostředím souvisejících souhrnných údajů v národních ekonomických účtech. Nicméně tato informace není potřeba pouze pro jejich vlastní účely. Úřady životního prostředí a obchodní úřady by rády získávaly informace o příjmech a výdajích souvisejících s životním prostředím, jež budou odkazovat až na národní úroveň pro účely jejich rozhodování a vytváření politiky. Celkově vzato, v tomto kontextu je možné nalézt poměrně vysokou shodu informačních potřeb.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Nevládní organizace zabývající se životním prostředím

Manažeré zabývající se o národní ekonomické úěty, nevládní organizace zabývající se životním prostředím a EMA mohou být manažeré z vrcholového vedení.

Shoda zájmů a cílů: Ekonomický rozvoj na národní úrovni mřený národními ekonomickými úěty může ovlivovat dlouhodobou ziskovost soukromých společností, a proto se o něj vrcholový management trochu zajímá. Nicméně není možné nalézt nijaký zvláštní zájem o integraci environmentálních údajů do těchto úětů, protože environmentální problematika představuje pouze jeden aspekt z mnoha, na jejichž základu jsou generovány souhrnné údaje. Proto zde existuje malá shoda zájmů a cílů, pokud jde o spolupráci managementu a nevládních organizací zabývajících se životním prostředím ve více „zelených“ úprav národních ekonomických úětů.

Shoda informačních potřeb: Tak, jako mezi zájmy a cíli nevládních organizací zabývajících se životním prostředím a firemním managementem existuje malá shoda, je tomu stejní i v případě požadovaných informací v kontextu národního ekonomického úetnictví a jeho možných úprav pro úěly životního prostředí. Dále existuje mezi informacemi národního ekonomického úetnictví a podrobnými informacemi z firemních systémů EMA velmi malé spojení.

5.6.8.3 Mezinárodní organizace

a) Ěásteèný vztah (a): Vláda – Mezinárodní organizace

Shoda zájmů a cílů: Mezinárodní organizace (jako například OSN a OECD) se zajímají o národní, regionální a globální ekonomické podmínky a faktory, které ovlivují tyto podmínky, jako například: finance a investice, konkurence, režim vlády, podniky a průmysl, zaměstnání, energie, doprava a udržitelný rozvoj (viz <http://www.oecd.org/activities/> z 27.9.00). Tyto zájmy nejsou odloučeny od zájmů o potřebu integrace ekonomických a environmentálních problémů a v této oblasti integrace je neaktivnější OECD (viz <http://www.oecd.org/env/policies/index.htm> ze dne 27.9.00). Vlady, především obchodní úřady, mají také velký zájem o systémy národního ekonomického úetnictví poskytující informace o národních, regionálních a globálních ekonomických podmínkách za úelem pomoci v rámci procesu rozhodování. Daňové úřady mají také zájem o tato hodnocení ekonomické situace pro úěly odhadování souhrnného příjmu daní. Pro úřady životního prostředí představují ekonomické podmínky důležitou proměnnou, která omezuje nebo rozšiřuje možná opatření ochrany životního prostředí. To odhaluje vysokou shodu zájmů a cílů mezi vládními úřady a mezinárodními organizacemi pro národní ekonomické úěty.

Shoda informačních potřeb: Systémy národního ekonomického úetnictví jsou navrženy tak, aby poskytovaly souhrnné informace o významném ekonomickém růstu mezi národy a celkový ekonomický růst v sektorech, regionech a na globální úrovni. Tam, kde je to možné, jsou faktory, které ovlivují národní ekonomické podmínky, například náklady na ochranu životního prostředí, monitorovány a mohou být integrovány do národních ekonomických úětů. Tyto informace budou chtít jak vládní úřady, tak i mezinárodní organizace. Tedy i zde je možné nalézt vysokou shodu informačních potřeb.

b) Ěásteèný vztah (b): Management – Mezinárodní organizace

Manažeré sekce zabývající se národními ekonomickými úěty, mezinárodními organizacemi a zároveň EMA jsou především vrcholový management a do určitého rozsahu i finanční oddělení.

Shoda zájmů a cílů: Manažeré se zajímají o ekonomické podmínky v jejich domovských regionech, zemích a zemích, na jejichž trzích uplatňují své výrobky a služby, nicméně ti se spíše více zajímají o významnost údajů na firemní úrovni. Zájmy a cíle mezinárodní organizace, jako je například OECD a OSN, jsou tedy přinejlepším ve střední shodě s zájmy a cíli firemního managementu.

Shoda informačních potřeb: Manažeré se rovněž shání po informacích o svých firmách, včetně finančních informací souvisejících se životním prostředím dostupných ze systémů MEMA. Existuje zde zřetelně možné překrytí s informačními potřebami mezinárodní organizace. Užitečný vstup od firem pomáhá připravovat národní a regionální úěty. Následní mohou informace EMA (především MEMA) působit jako podrobný zdroj firemních informací, které je možné agregovat do národních ekonomických účetních statistik. Nicméně zde existují rozdíly mezi ekonomickými potřebami hodnocení pro budoucí souhrnné odhady (například odhadované náklady na budoucí znečištění životního prostředí) a účetní požadavky na historické informace založené na historických údajích. Ve skutečnosti se věci ale mají tak, že zatímco informace firemního MEMA mají specifickou funkci v rámci rozhodování a zodpovědnosti firmy v rámci kontextu udržitelnosti, souhrnné informace environmentálního účetnictví vyjádřené v národních ekonomických výkazech nejsou příliš využívané, i když jsou obecně dostupné (Hecht 2000). Je to především z toho důvodu, že manažeré potřebují specifické účetní informace na úrovni závodu, výrobku, procesu nebo firmy a mezinárodní organizace využívají souhrnné informace založené na ekonomických hodnocením. Z toho tedy vyplývá, že překrytí informační shoda mezi managementem a mezinárodními organizacemi je malá.

5.6.8.4 Další výsledky a závěr

Ukotvení: Ukotvení tohoto nepřímého vztahu je nejasné. Ukotvení je dost úzké u částečného vztahu (b), kde hlavní vrcholový management a do určité míry i finanční oddělení patří mezi zájmové manažerské sekce. Počet a různost významných prostředních účastníků je dost malá. Žádný ze zahrnutých účastníků nemá s firmami blízký smluvní vztah. Na druhou stranu, ukotvení je, pokud jde o vládu, vynikající, především u obchodních úřadů, ale také i daňových úřadů a úřadů životního prostředí, které tíží z národních ekonomických úětů. Vládní úřady představují cílové uživatele informací národního ekonomického účetnictví.

Celková vhodnost: Při pohledu na strukturální výsledky různých prostředních účastníků u částečného vztahu (a) vykazují vysokou shodu zájmů v kontextu národních ekonomických úětů pouze mezinárodní organizace. Nevládní organizace zabývající se životním prostředím jsou na střední úrovni, zatímco průmyslové asociace nevykazují téměř žádnou shodu. Lépe jsou sladiny informační potřeby: počinaje středním překrytím u průmyslových asociací se shoda informačních potřeb zvyšuje u nevládních organizací zabývajících se životním prostředím až na vysokou shodu u mezinárodních organizací.

I když nevládní organizace zabývající se životním prostředím vykazují dost vysokou vhodnost u částečného vztahu (a), nedosahují žádné shody u firemního managementu u žádných zájmů a cílů nebo informačních potřeb. Průmyslové asociace vykazují vysokou shodu se zájmy a cíli firemního managementu a střední shodu s jejich informačními potřebami v kontextu národních ekonomických úětů. Nicméně jejich celková vhodnost je snížena na střední, především díky chatrným výsledkům u částečného vztahu (a). Zůstávají zde tedy pouze mezinárodní organizace, které odhalují střední shodu zájmů s managementem a dost malou shodu v informačních potřebách. Nicméně ze strukturálního hlediska se tyto organizace zdají nevhodnějšími prostředními účastníky pro podporu EMA prostřednictvím národních ekonomických úětů, i když tato úroveň vhodnosti není ohromující.

Malá metodická blízkost systémů národního ekonomického účetnictví s firemním EMA brání rozvoji vhodnosti tohoto prostředního elementu. I když musí být do těchto souhrnných informačních systémů doslova firmami nalévány podrobné informace, jako například informace EMA, existují zde významné technické mezery a rozdíly v metodách národního ekonomického účetnictví a EMA. To je především způsobeno problémy souvisejícími s ekonomickými odhady, účetními konvencemi a mylnou agregací v kontextu integrace informací firemního EMA a národního ekonomického účetnictví. Souhrnný charakter těchto národních ekonomických statistik, které používají konvence odlišné od těch, které používají ty, jež připravují interní účty znamená, že vytváření vztahu mezi (nebo pokus vybudovat) závěry z kombinace národních příjmových účtů a MEMA může být velmi kontraproduktivní. Celkově tedy je nutné tento vztah hodnotit jako dost nevhodný pro účely vládní podpory EMA.

Operativní stav: Podíváme-li se na současné době existující politiky založené na cestě prostřednictvím systémů národního ekonomického účetnictví a mezinárodních organizací, je u částečného vztahu (a) zřetelná významná spolupráce mezi vládami a těmito organizacemi. Tedy, ačkoliv neexistují politiky, které by regulovaly nebo odkazovaly na práce mezinárodních organizací, je tento částečný vztah operativní, protože vládní zástupci jsou členové odborných pracovních skupin mezinárodních organizací. Nicméně zde není možné nalézt jasný vztah k firemnímu EMA. Prostřednictvím práce mezinárodních organizací bylo národní ekonomické účetnictví v nedávných letech doplněno satelitním účetnictvím, jež bylo navrženo tak, aby zahrnovalo environmentální informace v rámci systémů národních účetnictví. Například, infrastruktura typického národního účetního systému je představena OSN SNA s OSN SEEA (UNSTAT 1993) obsahuje satelitní účty, které integrují informace o environmentálních finančních nákladech s materiálními informacemi o účetnictví. OECD rovněž vyvinula úsilí pro integraci ekonomické a environmentální problematiky prostřednictvím národních ekonomických účtů (viz <http://www.oecd.org/env/policies/index.htm> ze dne 27.9.2000). I když tyto environmentální úpravy národních ekonomických účtů nutně neobsahují specifické aspekty související s EMA, existuje zde implicitní spojení, protože na konci musí být národní účty „nakrmeny“ informacemi odvozenými z firemní úrovně. Tedy i tento částečný vztah je do určité míry operativní.

V posledních letech nevládní organizace zabývající se životním prostředím (například WWW Macroeconomics for Sustainable Development Program Office nebo Wuppertal Institute, viz van Dieren 1995) podporovaly změny v současném systému národního ekonomického účetnictví s ohledem na integraci hodnot přírodních zdrojů a environmentálních služeb do výrobních a příjmových výpočtů. Toto úsilí kulminovalo dvěma konferencemi organizovanými WWF v roce 1995. „Taking Nature into Account“ bylo společně podporováno s Evropským parlamentem, Evropskou komisí a Klubem Říma. „Accounting for the Future“ bylo společně prosahováno Světovou bankou, IUCN, NWF a Bank Information Center (BIC). Publikace WWF „Real Value for Nature – An Overview of Global Efforts to Achieve True Measures of Economic Progress (Skutečná hodnota pro přírodu – Přehled globálních kroků k dosažení skutečných opatření k ekonomickému pokroku)“ sloužila jako základní dokument pro tyto konference. V současné době vypracovává MPO projekty pro aplikaci zeleného účetnictví pro specifické sektory: lesnictví, rybnictví, těžbu minerálů a energie.

5.7 Přehled analýz nepřímých vztahů

V této kapitole bylo prozkoumáno deset účetních a manažerských systémů, jež byly definovány jako prostřední elementy, které by mohly nepřímo spojit vládu s firemním EMA. Strukturální stabilita těchto různých nepřímých vztahů pro vládní podporu EMA byla široce analyzována na základě těchto následujících kritérií:

- *Metodická blízkost:* Co a jak hodně společného mají metody (prostřední elementy) s EMA?

- *Shoda zájmu a cílů:* Jak dobře se shodují zájmy a cíle účastníků, mající zájem o prostřední element, se zájmy a cíli těch lidí na hlavních bodech (vláda a management), kteří používají EMA?
- *Shoda informačních potřeb:* Jak dobře jsou sladěné informační potřeby různých účastníků angažovaných ve vládních, prostředních elementech a managementu?
- *Ukotvení:* Kolik vládních úřadů, manažerských sekcí a dalších účastníků je spojeno prostředním elementem?

Prozkoumání nepřímých vztahů rovněž odhalilo nejslibnější účastníky, jejichž zájmy naznačují, že by mohli být angažováni do podpory EMA. Nakonec byl identifikován, aktuální operativní stav různých nepřímých vztahů, založený na tom, zda vlády nebo prostřední účastníci již používají identifikované cesty pro podporu EMA.

Tabulka 39 souhrnně uvádí analytické výsledky pro všechny nepřímé vztahy ve vztahu k jejich celkové vhodnosti, jejich nejatraktivnějších prostředních účastnících a jejich operativnímu stavu.

Pouze dva prostřední elementy, konkrétně běžné finanční účetnictví a výkaznictví a externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví prokázaly vysokou vhodnost pro spojení vlády s EMA. Na první pohled se zdají být výsledky analýzy překvapující. Nicméně to vede ke těm důležitým zjištěním. Za prvé, síla metodické blízkosti mezi EMA a prostředními účastníky ukázala, že běžné finanční účetnictví a výkaznictví je silně spojeno s peněžním managementem environmentálního účetnictví (MEMA), zatímco externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví je silně spojeno s materiálním managementem environmentálního účetnictví (PEMA).

Tab. 39: Přehled výsledků strukturální analýzy nepřímých vztahů

Prostřední element	Celková vhodnost	Nejatraktivnější prostřední účastníci pro nepřímou podporu EMA	Operativní stav*	
			Částečný vztah a	Částečný vztah b
Běžné manažerské účetnictví	střední	Profesní účetní asociace	neoperativní	neoperativní
Běžné finanční účetnictví a výkaznictví	vysoká	Akcionáři/finanční analytici Průmyslové asociace Profesní účetní asociace	neoperativní neoperativní operativní	operativní neoperativní operativní
Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví	vysoká	Průmyslové asociace Věitelé/pojš•ovny Profesní účetní asociace Skupiny sousedů	neoperativní neoperativní neoperativní operativní	operativní neoperativní operativní operativní
Systémy řízení financí	malá	Věitelé/pojš•ovny	neoperativní	neoperativní
Systémy řízení životního prostředí	střední	Standardizační organizace Průmyslové asociace	operativní neoperativní	operativní neoperativní
Systémy řízení jakosti	malá	Standardizační organizace	neoperativní	operativní
Národní environmentální účetnictví	střední až vysoká	Nevládní organizace Sousedé	operativní neoperativní	operativní operativní
Národní ekonomické účetnictví	malá	Mezinárodní organizace	operativní	operativní

* Operativní stav je identifikován tedy, pokud je možné nalézt alespoň jeden příklad. Částečný vztah nemusí být funkční ve všech zemích.

Za druhé, podpora EMA by měla být úspěšnější tam, kde je možné nalézt vysokou shodu mezi zájmy a cíli a informačními potřebami. Relativně vysoká shoda mezi cíli a zájmy a střední až vysoká shoda mezi informačními potřebami různých účastníků angažovaných ve

dvou prostředních elementech identifikovaných jako vysoce vhodných je podporou tohoto tvrzení o silné metodické blízkosti dvou prostředních elementů.

Za třetí, podpora EMA prostřednictvím prostředního elementu se zdá být nejslibnější u vlády, pokud je možné nalézt široké ukotvení. Účinek iniciativy nebo politiky je oslaben, pokud se má vláda spolehnout pouze na jednoho účastníka nebo na několik málo účastníků, kteří musí vzájemně spolupracovat, aby byli úspěšní. Široké ukotvení mezi běžným finančním účetnictvím a výkaznictvím a externím materiálním environmentálním účetnictvím a výkaznictvím a vládními úřady, prostředními účastníky a manažerskými sekcemi má tu výhodu, že podpora s větší zájmy pomocí více účastníků pravděpodobněji uspěje, pokud není jeden účastník schopen spolupracovat nebo pokud spolupracovat nechce.

Metody externího účetnictví a výkaznictví vykazují široké ukotvení, protože je v tomto účetním procesu podobnému EMA angažováno velké množství externích a interních firemních účastníků. Podle této analýzy jsou tedy nejvhodnější nepřímé vztahy prostřednictvím:

- *Běžného finančního účetnictví a výkaznictví* zahrnutím akcionářů, finančních analytiků, průmyslových asociací a profesních účetních asociací. ěástečný vztah mezi vládou a akcionáři/finančními analytiky a nepřímé vztahy mezi vládou a průmyslovými asociacemi a managementem nebyly dosud pro podporu EMA použity.
- *Externí materiální environmentální účetnictví a výkaznictví* zahrnutím průmyslových asociací, vĕitelů, pojiš• oven a profesních účetních asociací. S výjimkou skupin sousedů jsou všechny vztahy mezi vládou a nejatraktivnějšími prostředními účastníky a ěástečný vztah mezi vĕiteli/pojiš• ovny a managementem dosud neoperativní.

Spojĕme-li analýzu nepřímých vztahů obou těchto prostředních elementů zjistĕme, že průmyslové asociace a profesní účetní asociace se zdají být prostředním účastníkem, který by mohl být pro vládu za účelem podpory EMA nejužitečnější.

Dĕky své silné podobnosti s externím materiálním environmentálním účetnictvím byl *nepřímý vztah s národním environmentálním účetnictvím* posouzen jako *vztah mající střední až vysokou celkovou míru vhodnosti*.

Střední vhodnost je stanovena pro *nepřímé vztahy* s běžným manažerským účetnictvím a se systĕmy řízení životního prostředí.

Použitá literatura:

- Achleitner, A.- K. (1995). Die Normierung der Rechnungslegung, Schriftenreihe der Treuhand- Kammer, Band 132, Zürich.
- Adams, R. (1997). Integrovaní environmentálního a finančního chování do externího firemního výkaznictví, druhý návrh, dokument pro 15. výroční konferenci skupiny expertů OSN o mezinárodních normách účetnictví a výkaznictví (ISAR).
- Alfsen, K.; Bye, T. & Lorentsen, L. (1993). Účetování a analýza přírodních zdrojů. Norské zkušenosti, Oslo: Statistik Sentralbyra.
- Azzone, G. & Bertele, U. (1994). Využívání zelených strategií pro konkurenční výhody, v: Long Range Planning, ročník 17, číslo 6, 69-81, druhý odstavec, část 2.3.
- Barcena, I. (1997) Globální environmentální občanství, *Our Planet*, 8.5: 1.
- Bartolomeo, M.; Bennett, M.; Bouma, J.; Heydkamp, P.; James, P. & Wolters, T. 2000: "Environmentální manažerské účetnictví v Evropě: současné postupy a budoucí potenciál", *The European Accounting Review*, ročník 9, číslo 1, 31-52.
- Becker, M.; Geiser, K. & Keenan, C. (1997). Massachusetts se snaží eliminovat používání toxických chemikálií, v: *Environmental Science & Technology News*, Ročník 31, číslo 12, 564-567.
- Bennett, M. & James, P. (Eds.) (1998). Zelený rozhodující faktor, v: Bennett, M. and James, P. (Eds.). Zelený rozhodující faktor. Environmentální účetnictví pro management. Současné postupy a budoucí trendy, Sheffield: Greenleaf Publishing, 30– 60.
- Bennett, M. & James, P. (1999a). Manažerské účetnictví související ze životním prostředím v Severní Americe a jeho dopady na firmy ve Velké Británii, pracovní studie, Ashridge Management College & Wolverhampton Business School.
- Benett, M. & James, P. (1999b). Udržitelná opatření, Londýn: Greenleaf.
- Bouma, J.J. & Wolters, T. (Eds.) (1999). Rozvoj eko-manažerského účetnictví: Mezinárodní perspektiva, Zoetermeer: EIM.
- Boyd, J. (1998). Hledání zisku v prevenci proti znečištění. Případové studie v hodnocení firem a jejich environmentálních příležitostí, Úřad pro prevenci proti znečištění a pro toxické látky, US EPA, April, Washington, DC, USA EPA 742-R-98-005.
- BMU & UBA (Bundesumweltministerium & Umweltbundesamt) (Hrsg.) (1996). Handbuch Umweltkostenrechnung, München: Vahlen.
- BMUJF (Bundesministerium für Umwelt, Jugend und Familie) (Hrsg.) / Jasch Ch., Dimitroff-Regatschnig H. & Schnitzer H. (1997). Entwicklung eines methodischen Ansatzes zur Integration von Umweltkosten in das betriebliche Rechnungswesen, Wien: Schriftenreihe 24/1997 des IÖW Wien
- Burritt, R.L and Welch, S. (1997) Zodpovidnost za environmentální chování veřejného sektoru australského Commonwealthu, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10 (4), 532-561.

Burritt, R..L. (2001) "Dobrovolné dohody: Analýza účinnosti – Nástroje, směrnice a kontrolní seznam" kapitola v P Ten Brink (ed) *Environmentální dohody: Proces, postupy a budoucí trendy*. Sheffield, UK: Greenleaf Publishing, (bude následovat).

Cairncross, F. (1991). Kolik stojí zemikoule, Londýn: The Economist.

Clausen, J. & Fichter, K. (1996). Umweltbericht – Umwelterklärung, München & Wien: Hanser.

Copeland, T.; Koller, T.; Murrin, J.; McKinsey & Company (1993). Unternehmenswert: Methoden und Strategien für eine wertorientierte Unternehmensführung, Frankfurt/ Main; New York: Campus.

Cohen, S. & Kamieniecki, S. (1991). Environmentální regulace prostřednictvím strategického plánování. Boulder, San Francisco, Oxford: Westview Press.

CPA Australia (1994) Environmentální problematika. Výzva pro manažerské účetní, Melbourne: The Australian Society of CPAs.

CPA Australia (1995) Revize environmentálního účetnictví. Melbourne: The Australian Society of CPAs.

CPA Australia (1999a) Účetování o odpadu jako obchodním manažerským nástroji. Melbourne: Monash Centre for Environmental Management and EcoRecycle Victoria.

CPA Australia (1999b). 'Účetování o životním prostředí, 'Implementace firemních environmentálních strategií' a 'Nástroje a techniky environmentálního účetnictví pro obchodní rozhodování', Melbourne: The Australian Society of CPAs.

COM (Komise Evropského společenství) (1992). Doplněný návrh na směrnici Komise (EEC) umožňující dobrovolnou účast firem v průmyslovém sektoru v ekologickém managementu společenství a plánu auditu, COM/93 97 konečné, 16. března, Brusel. EEC.

COM (Komise Evropského společenství) (1993). "Směrnice rady číslo 1836/93 z června 1993 umožňující dobrovolnou účast firem v průmyslovém sektoru v ekologickém managementu společenství a plánu auditu", Úřední věstník Evropského společenství, číslo L 168, 1 - 18.

Dánské EPA, Centrum pro alternativní sociální analýzu (CASA), Gallup A/S and Hanne Eriksen Consulting (Eds.) (1999). Rapport om Evaluering af de Gronne Regnskaber, Copenhagen: Danish EPA.

Deegan, C. & Rankin, M. 1996. Vykazují australské firmy environmentální novinky objektivně? Analýza environmentálních odtajnění firmami úspěšně stíhanými úřady na ochranu životního prostředí, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (2), 50-67.

Ministerstvo životního prostředí, dopravy a regionů (DETR) 1999: Směrnice pro environmentální výkaznictví pro firmy vykazující emise skleníkových plynů, <http://www.environment.detr.gov.uk/envrp/gas/index.htm> ze dne 5.10.2000.

Ministerstvo životního prostředí, dopravy a regionů (DETR) 2000a: Směrnice pro environmentální výkaznictví pro firmy vykazující odpady, <http://www.environment.detr.gov.uk/envrp/waste/index.htm> ze dne 5.10.2000.

Ministerstvo životního prostředí, dopravy a regionů (DETR) 2000b: Dohodovací návrh směrnic pro environmentální výkaznictví pro firmy vykazující činnosti související s

vodou, <http://www.environment.detr.gov.uk/consult/reponwater/index.htm> ze dne 5.10.2000.

DOE (Ministerstvo ekologie státu Washington) (1992a). Smírnice. Ekonomická analýza pro prevenci proti znečištění, Olympia WA.

DOE (Ministerstvo ekologie státu Washington) (1993a). Plánování prevence před znečištěním ve firmách ve státu Washington, Ročník I – III, Olympia. DOE.

ECOMAC (1996). Šetření malých firem a poradenství EIM, "Synreport: Ekomanagement jako nástroj pro řízení životního prostředí (projekt Ecomac)". <http://www.eim.nl/uk/nl/ecomac.html>

EFFAS (Evropská federace asociací finančních analytiků) (1994). Environmentální výkaznictví a odtažování. Pohled finančních analytiků, Londýn: EFFAS.

Elkington, J. & Fennell S. (1998). Žralok, lachtan nebo delfín? *Tomorrow* 41.8.

Evropská komise (1998). Ekologický management a plán auditu EU, Zpráva ENDS, 3. listopad.

Evropská komise (1999). Doporučení komise k poznávání, měření a odtažení environmentální problematiky v účetních závěrkách a výročních zprávách firem, Brusel.

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (1995). Environmentální účetnictví, výkaznictví a audit: Přehled současných aktivit a rozvoje v rámci účetní profese, Brusel: FEE.

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (1999). Směrem kobecní přijatelnému rámci pro environmentální výkaznictví, leden, Brusel: FEE.

Fichter, K. (1995). Die EG- Öko- Audit- Verordnung, München & Wien: Hanser.

Fichter, K.; Loew, T. & Seidel, E. (1997). Betriebliche Umweltkostenrechnung, Berlin u.a.: Springer.

Fox, A. (1975). Mimo smlouvu: Vztahy mezi prací, silou a důvěrou, Londýn: Faber and Faber.

Furnham, A. & Gunter, B. (1993). Posuzování firem, Londýn & New York: Routledge.

GEMI (1997). Životní prostředí, zdraví a bezpečnost v podnikání. Přehled postupů nákladového účtování, Iniciativa globálního environmentálního managementu: Washington DC.

Gray, R.; Bebbington, J. & Walters, D. (1993). Účtování o životním prostředí, Londýn: Chapman.

Hecht, J.E. (2000). Kurzy z environmentálního účetnictví: Předběžné výsledky, Iniciativa zeleného účetnictví, IUCN/The World Conservation Union, Washington D.C. 17. září 2000.

Hopfenbeck, W.; Jasch, C. & A. Jasch, A. (1995). Lexikon des Umweltmanagements, Verlag Moderne Industrie, Landsberg/Lech.

Horngren, C.T.; Foster, G. & Datar, S.M. (2000). Nákladové účetnictví. Manažerský důraz, 10. vydání, New Jersey, USA: Prentice Hall International Inc.

Horngren C.T.; Harrison; Best; Fraser & Izan (1997). Finanční účetnictví, 2. vydání, Sydney, Austrálie: Prentice Hall Australia Pty Ltd.

- Hörst, J. & van Knippenberg, J.A.J. (2000). Handreiking Validatie milieuverslagen, Ministreie van VROM.
- ICF Incorporated (1996). Úplné nákladové účetnictví pro rozhodování v Ontario Hydro: Příkladová studie, návrh konečného výsledku, 22. března 1996.
- IFAC (1997). Posuzování environmentálních záležitostí při auditu účetní závěry, Mezinárodní federace účetních, veřejný návrh, červen 1997.
- IFAC (1998). Environmentální management v organizacích. Úloha manažerského účetnictví, Komise finančního a manažerského účetnictví, Mezinárodní federace účetních, studie č. 6, New York, březen.
- IMA (1995). Implementace firemních environmentálních strategií, SMA 4-W, Montvale.NJ: US Institute of Management Accountants.
- IMA (1996). Nástroje a techniky environmentálního účetnictví pro podnikatelské rozhodování SMA 4-Z, Montvale.NJ: US Institute of Management Accountants.
- Jasch, C. (1996). Praxishandbuch Umweltmanagement und Öko-Audit. Wegweiser durch die ISO 14000 Normenserie in Verbindung mit der EMAS-Verordnung. WEKA-Verlag Wien.
- JEA (2000). Rozvoj systému environmentálního účetnictví, Tokyo: Japonský úřad životního prostředí. Březen.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1997). Vyrovnané výsledkové záznamy, Stuttgart: Schäffer- Poeschel.
- Kuik, O.J.; Oosterhuis, F.H.; Jansen, H.M.A.; Holm, D. & Ewers, H.-J. (1992). Posouzení přínosů environmentálních opatření, Londýn: Graham & Trotman.
- Legget, J. (Edt.) (1996). Změna klimatu a finanční sektor, München: Gerling Akademie Verlag.
- Lewis, H. (1996). Kvalita dat pro posouzení životnosti, pro Národní konferenci o posouzení životnosti: Formování environmentální budoucnosti Austrálie, Centre for Design at Royal Melbourne Institute of Technology, Melbourne, 29. února – 1. března.
- Maunders, K. & Burritt, R.L. (1991). Účetnictví a ekologická krize, v: Accounting, Auditing and Accountability Journal, ročník 4, číslo 3, 9-26.
- MCI (2000). Kodex pro environmentální management, Melbourne, Australia: Minerals Council of Australia, únor.
- Miyazaki, N. (2000). Aktuální stav environmentálního účetnictví v Japonsku, v: ECP Newsletter, číslo 15, June 2000, 1- 5.
- Neely, A. & Adams, C. (2000). "Perspektivy chování: Prizma chování", <http://www.cranfield.ac.uk/som/cbp/prosmarticle.pdf> ze dne 6.9.2000.
- OECD (1996). Registry vypuštění znečišťujících látek a jejich přenosu: Nástroj pro environmentální politiku a udržitelný rozvoj. Manuál pro vlády, Paříž : OECD.
- OECD (1999). Přínosy z Mezinárodní konference OECD International Conference o PRTR, env/jm/ mono(99)16/ part1 and env/jm/mono(99)16/part2, Paříž : OECD.
- OECD (2000). Implementace PRTR: Pokrok v členských zemích, paříž : OECD.

OECD, Organizace spojených národů, Světová banka: Brusel / Luxembourg, New York, Paříž, Washington, D.C..

OSN (1997). Kjótský protokol Organizace spojených národů, rámcová konvence o změně klimatu, Kjóto, Japonsko, prosinec 1997.

OSN (1999). Úloha vlády při podpoře EMA, sektání pracovní skupiny expertů, návrh zprávy, srpen.

OSN (1993). Systém národních účetů, 1993. Komise EU, Mezinárodní měnový fond,

OSN *Problematika mezinárodního účetnictví a výkaznictví: (výroční) revize*. New York: U.N.,

OSN (1990). Environmentální posuzování. Postupy v systému OSN, Ženeva. OSN.

OSN (1991a). Účetování opatření na ochranu životního prostředí, New York. Ekonomická a sociální rada Organizace spojených národů. Komise pro nadnárodní firmy, mezivládní pracovní skupina odborníků o mezinárodních normách účetnictví a výkaznictví (ISAR).

OSN (1991b). Environmentální účetnictví pro udržitelný rozvoj. Poznámka sekretariátu, Ženeva. OSN, mezivládní pracovní skupina odborníků o mezinárodních normách účetnictví a výkaznictví (ISAR).

OSN (1991c). Nadnárodní firmy a odtajnění průmyslových rizik, New York. OSN.

OSN, Přípravná komise Konference o životním prostředí a rozvoji (1991d). Integrované ekonomicko-environmentální účetnictví. Zpráva o pokroku generálního sekretariátu, Konference o životním prostředí a rozvoji Organizace spojených národů, srpen/září, Ženeva. OSN.

OSN (1992a). Environmentální účetnictví. Aktuální problematika, výtahy a použitá literatura, New York. OSN.

OSN (1992b). Environmentální odtajnění. Mezinárodní přehled firemních praktik vykazování, New York. OSN.

OSN (1992c). Problematika mezinárodního účetnictví a výkaznictví. 1991 Review, New York. OSN.

OSN (1992d). Změna klimatu a nadnárodní firmy, analýzy a trendy, New York. OSN.

Owen, D. (Ed.) (1992). Zelené výkaznictví, Londýn: Chapman & Hall.

Porter, M.E. (1985). Konkurenční výhoda – Vytváření a udržení vynikající výkonnosti, New York: Free Press

Powers, O.S. (1989). Zákonné účetnictví a GAAP: posun k usmíření. *The CPA Journal Online*, prosinec.

Rada prezidenta pro trvalý rozvoj (Ed.) (1999) Návrh konečné zprávy, kapitola 3, Environmentální management, http://www.whitehouse.gov/PCSD/Publications/final_report/em_fp.html.

Price Waterhouse (1995). Výroční environmentální zpráva, autoři: Holmark, D.; Rikhardsson, P.M. & Jørgensen, H.B., Copenhagen: Price Waterhouse.

Rappaport, A. (1995). Hodnota akcionáře, Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Schaltegger S. (1997a). Informační náklady, angažovanost akcionářů a kvalita informací, v: *Eco-Management and Auditing*, November, 87–97.

Schaltegger, S. (1997b). Ekonomika posouzení životnosti (LCA). Neúèinnost souèasného pøístupu, obchodní strategie a životní prostředí, únor, roèník 6, èíslo 1, 1–8.

Schaltegger, S. (1999). Bildung und Durchsetzung von Interessen zwischen Stakeholdern der Unternehmung.. Eine politisch-ökonomische Perspektive, v: Die Unternehmung, Roèník 53, Nr. 1, 3-20.

Schaltegger, S. & Burritt, R. (2000). Souèasné environmentální úèetnictví, Londýn: Greenleaf.

Schaltegger, S. & Figge, F. (2000). Hodnota environmentálního akcionáře. Ekonomický úspìch u firemního environmentálního managementu, v: Eco-Management and Auditing, Roèník 7, No 1, 29-42.

Schaltegger, S.; Hahn, T. & Burritt, R. (2000). Environmentální manažerské úèetnictví. Pøehled a hlavní pøístupy, v: Kreeb, M. & Seifert, E. (Eds) (2000). Environmental Management Accounting, Witten/ Herdecke.

Schaltegger, S.; Müller, K. & Hindrichsen, H. (1996). Firemní environmentální úèetnictví, Chichester: Wiley.

Schaltegger, S. & Müller K. (1997). Výpoèet skuteènè ziskovosti prevence pøed zneèištìním, mezinárodní zelenijší management, speciální vydání Environmental Management Accounting (vydavatelé Bennett, Martin & James, Peter) (1997), jaro, 86–100.

Schaltegger & Sturm (1990). Ökologische Rationalität, v: Die Unternehmung, Nr. 4, 273-290.

Schaltegger, S. & Sturm, A. (1994). Ökologieorientierte Entscheidungen in Unternehmen. 2. Auflage. Bern: Haupt.

Schaltegger, S. & Sturm A. (1996). Manažerské ekologické øízení ve výrobním a procesním pømyslu, v: Greener Management International, roèník 13, èíslo 1, 78 – 91.

Schaltegger, S. & Sturm, A. (1998). Ekologická úèinnost díky ekologické kontrole, Zurich: VDF.

Prohlášení normy finanèního úèetnictví (SFAS)(1982). èíslo 71, úèetování úèinkù urèitého druhu regulace.

Sheldon, C. (Ed.) (1997). ISO 14001 a co je za tím, Londýn: Greenleaf.

Spitzer, M. (1992). Výpoèet pøínosù prevence pøed zneèištìním, v: Pollution Engineering, záøí, 33- 38.

Der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen (SRU) (1996). Ein Mehrstufenmodell zur Festlegung von Umweltstandards - zur Umsetzung einer dauerhaft umweltgerechten Entwicklung, v: Zeitschrift für angewandte Umweltforschung, 9. Jg., H. 2, 166-172.

Der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen (SRU) (1998). Grundlagen der umweltpolitischen Entscheidungsfindung, v: Zeitschrift für angewandte Umweltforschung, 11. Jg., H. 1, 27-42.

State of Victoria (1999). Doèasná zpráva o øetøení environmentálního úèetnictví a výkaznictví, 31. zpráva pro parlament, Komise veřejných úèetních a odhadcù. Melbourne: Government Printer, èerven.

State of Victoria (2000). Pokraèování øetøení environmentálního úèetnictví a výkaznictví, dokument è. 4, Komise veřejných úèetních a odhadcù. Melbourne: State of Victoria.

Stinson C.H. (1995). Úèetování prevence pøed zneèiøtìním ve státi Washington, v: Ditz, D.; Ranganathan, J. & Banks, R.D. (Eds.) (1995). Zelené úèetní knihy: Pøípadové studie firemního environmentálního úèetnictví, World Resources Institute, 157- 178.

Tibor, T. & Feldman, I. (1996). ISO 14000. Smìrnice pro nové normy øízení životního prostøedí, Chicago: Irwin.

Tomimasu, K. . Udržitelnost a úèetnictví – Smìrem kzeleným úèetním závìrkám, pøednáška pøipravena na konferenci o Environmentálním managementu, úèetnictví a auditování, Vídeò.

Tellus Institute (1995). Úèetování environmentálních nákladù pro kapitálové rozpoèetnictví: Pomìrový pøehled úèetních managementu, autoøi: White, A.L.; Savage, D.E.; Brody, J.; Cavander, D. & Lach, L., US EPA.

Úøad životního prostøedí Velké Británie 2000a: Jak zhodnotit CHP: Jednoduchá metodika pro posouzení investice Ref:GPG227, <http://www.environment.detr.gov.uk/envrp/report.htm> ze dne 4.10.2000.

Úøad životního prostøedí Velké Británie: Program nejlepších postupù environmentální technologie <http://www.etbpp.government.uk/html/pubs.html> ze dne 4.10.2000.

UNCED (1992). Deklarace z Ria o životním prostøedí a rozvoji, Konference Organizace spojených národù o životním prostøedí a rozvoji. Rio de Janeiro.

UNCTAD (1996). Problematika mezinárodního úèetnictví a výkaznictví. Revize z roku 1995, New York & Ženeva: publikace Organizace spojených národù.

UNCTAD (Centrum obchodu a rozvoje Organizace spojených národù). (1998). Zpráva mezivládní pracovní skupiny odborníkù o mezinárodních normách úèetnictví a výkaznictví ze svého patnáctého zasedání, Ženeva, Švýcarsko, únor, TD/B/COM.2/ISAR/3

UNCTAD (1999a). Úèetnictví a finanèní výkaznictví environmentálních nákladù a závazkù, New York & Ženeva: publikace Organizace spojených národù.

UNCTAD (1999b). Problematika mezinárodního úèetnictví a výkaznictví. Revize z roku 1998, New York & Ženeva: publikace Organizace spojených národù.

UNSD (2000). Zkvalitòování vládní úlohy pøi podpoøe EMA, úvodní dokument první pracovní skupiny expertù, Washington DC.

UNEP & SustainAbility (1996). Zmocòování úèastníkù, èást I, UNEP/SustainAbility, UK.

UNEP (1995). Nástroje environmentálního managementu, fakta a údaje, pømysl a životní prostøedí, 18(2-3), 4-10.

UNEP (Program životního prostředí Organizace spojených národů) (1991). Řízení změny. Diskusní příspěvek pro poradní skupinu výkonného ředitele o komerčních bankách a životním prostředí, Ženeva. UNEP.

UNEP (1992) Bankovníctví a životní prostředí: Prohlášení bank o životním prostředí a udržitelném rozvoji.

UNEP (Program životního prostředí Organizace spojených národů) (1994). Firemní environmentální výkaznictví. Opatření pokroku v obchodu a průmyslu směrem k udržitelnému rozvoji, technická zpráva číslo 24, Ženeva. OSN.

UNEP (1998a). Finanční služby a životní prostředí, Ženeva: Program životního prostředí Organizace spojených národů, listopad.

UNEP. (1998b). Dobrovolné průmyslové kodexy chování s ohledem na životní prostředí, technická zpráva č. 40, Program životního prostředí Organizace spojených národů, paříž : Francie.

UNEP/SustainAbility. (1996). Angažovanost účastníků, ročník 1, Srovnávací přehled. Druhá mezinárodní zpráva o pokroku ve firemním environmentálním výkaznictví, Program životního prostředí Organizace spojených národů/SustainAbility Ltd.

UNSTAT (1993). Integrované environmentální a ekonomické účetnictví, Statistická divize oddělení ekonomických a sociálních informací a analýz politiky Organizace spojených národů, New York: Organizace spojených národů.

UNWCED (1987). Naše společná budoucnost, Světová komise pro životní prostředí a rozvoj a Komise pro budoucnost Organizace spojených národů, Ženeva, Švýcarsko.

US EPA (1991). Prevence před znečištěním 1991, Washington D.C..

US EPA (1992). Informační výměnný systém o prevenci před znečištěním (PIES) – uživatelská příručka, verze 2.1, Washington D.C.: EPA.

US EPA (1994). Program kroků účastníků. Zpráva Konference o účetnictví a kapitálovém rozpočtování environmentálních nákladů, Washington D.C.. EPA.

US EPA (1995a). TRI-Phase 3. Rozšíření programu přístupu k informacím komunity EPA pro zvýšení informací o používání chemikálií dostupných veřejnosti, posudek č. 2 a 3 Úřadu pro prevenci proti znečištění a pro toxické látky, Washington DC, USA.

US EPA (1995b). Návrh pro životní prostředí. Environmentální síť EPA pro manažerské účetnictví a kapitálové rozpočtování, března, Washington: EPA.

US EPA (1995c). Úvod do environmentálního účetnictví, Washington DC, USA.

US EPA (1995d). Případové studie environmentálního účetnictví: Zelené účetnictví v AT&T, Washington D.C.: Úřad pro prevenci proti znečištění a pro toxické látky.

Walton, M. (1986). Demingova metoda řízení, New York: Putnam.

Wise, M. & Gray, H. (1992). Snížení používání toxických látek: Přístup New Persey k prevenci proti znečištění, Pollution Prevention Review, Ročník 2, číslo 1, zima, 31-50.

Worldbank (Ed.) (1996). Zelené národní účty: Používání politiky a empirické zkušenosti, autoři: Hamilton, K. & Lutz, E., Environmentální ekonomická série, posudek č. 39, červenec, Washington D.C.: Světová banka.