

ROZMANITOSŤ ČINNOSTÍ OCHRANY ŽIVOTNÉHO PROSTREDIA, S NIMI SÚVISIACE NÁKLADY A ICH ZACHYTENIE V ÚČTOVNÍCTVE

Diversity of activities in environmental protection, associated costs their evidence in accounting

Vladimír Surový

Úvod

Spoločnosť pre odborné poradenstvo v oblasti ekológie a manažmentu ECO PROTEXI¹⁶ v prezentácii svojej misie uvádza aj nasledovný výrok: „Ekonómia a ekológia zo vzťahu protirečenia si, môže a musí prejsť do vzťahu vzájomného súladu“.

Realizácia dosahovania súladu medzi ekonómiou a ekológiou v podnikateľskej činnosti sa týka viacerých otázok. V tomto článku sa budeme zaoberať nasledovnými dvomi otázkami z tejto oblasti:

1. Využitie externých služieb keď ide o stanovenie a spôsobu dosahovania súladu medzi ekonómiou a ekológiou v podnikateľskej činnosti alebo vnútropodnikových služieb, prostredníctvom špecializovaných vnútropodnikových stredísk?

2. Zobrazenie nákladov v súvislosti s hore spomenutými službami (externými alebo internými) v účtovníctve.

Využitie externých služieb keď ide o stanovenie a spôsobu dosahovania súladu medzi ekonómiou a ekológiou v podnikateľskej činnosti alebo vnútropodnikových služieb, prostredníctvom špecializovaných vnútropodnikových stredísk?

Spoločnosť odborného poradenstva v oblasti ekológie a manažmentu ECO PROTEXI je zaujímavým praktickým príkladom čo všetko spadá do oblasti dosahovania strategického cieľu prekonania protirečivosti medzi ekonómiou a ekológiou. Najlepšie to možno ilustrovať službami, ktoré táto spoločnosť poskytuje. Uvádzame niektoré z týchto služieb.

Služby ekologického DUE DILIGENCE, t.j. objektívne posúdenie stavu životného prostredia v areáli spoločnosti. Potreba ekologického DEU DILIGANVE sa vyskytuje v rôznych prípadoch ako napr. pri privatizácii alebo reštrukturalizácii podniku, fúzii a akvizícii podniku, vstupu podniku na kapitálový trh a pod. Vypracovanie výročných správ

¹⁶ COMPANY FOR ENVIRONMENTAL CONSULTING AND MANAGEMENT ECO PROTEXI DOO BEOGRAG

v súlade so smernicami, ktoré vypracovala The Global Reporting Initiative¹⁷, o dobrovoľnom zverejňovaní informácií o trvalo udržateľnom rozvoji. Podnik takto získava povest' o tom, že dbá o trvalo udržateľný rozvoj a získava dôveru subjektov (stakeholderov) s ktorými prichádza do rôznorodých vzťahov pri výkonne svojej činnosti. Služby vypracovania štúdií o oceňovaní vplyvov na životné prostredie a štúdií realizovateľnosti projektov ochrany životného prostredia. Takáto štúdia je dokument, ktorý poskytuje komplexný analytický pohľad o kvalite zložiek životného prostredia a ich citlivosti na aktuálne a plánované činnosti testovaného podniku. Spoločnosť ECO PROTEXI ďalej poskytuje služby vypracovania potrebnej dokumentácie pri postupe získavania ekologických povolení, poskytuje vzdelávania, školenia, poradenstvo pri implementácii štandardov a programov a iné služby.

Podrobnejší rozbor hore uvedených činností spoločnosti ECO PROTEXI, potvrdzuje dôležitosť takýchto činností pre ochranu životného prostredia ale zároveň aj náročnosť týchto činností. Náročnosť spočíva v tom, že ide o činnosti rôznorodého typu, t.j. činnosti, ktoré sa vťahujú na ochranu zložiek životného prostredia¹⁸ a to ovzdušia, vody, hornín, pôdy a organizmov. Ochrana zložiek životného prostredia si vyžaduje akceptovanie množstva rôznorodých predpisov a noriem a nie je reálny predpoklad aby po personálnej stránke ich sledovanie a uplatnenie v praxi mohlo byť zabezpečené odborníkom v jednej osobe. Technické a právne požiadavky v súvislosti s týmito činnosťami sa rozširujú aj o potreby finančnej analýzy, pre ktorú účtovný systém je základným zdrojom. Vyplýva, že v tejto súvislosti je nevyhnutná tímová práca odborníkov rôzneho zamerania. Nakoľko takéto rozsiahle požiadavky nie je možné zabezpečiť jedným odborníkom univerzalistom je vylúčené aby menšia spoločnosť mohla takéto služby zabezpečovať vo vlastnej réžii. Vo väčších podnikoch môžu sú predpoklady vytvorenia efektívneho vnútropodnikového strediska alebo ja viacerých stredísk zameraných na ochranu životného prostredia. Napriek tomu aj väčšie podniky by mali zvažovať o nákladovosti takýchto služieb vykonávaných vo vlastnej réžii v porovnaní c cenou a kvalitou takýchto služieb prostredníctvom externej spoločnosti, ktorá je svojou hlavnou činnosťou zameraná na tvorbu informačných databáz a služby poradenstva pre účely ochrany životného prostredia.

¹⁷ www.globalreporting.org

¹⁸ Podľa Zákona č. 17/1992 Zb. o životnom prostredí zložky životného prostredia sú nasledovné: ovzdušie, voda, horniny, pôda a organizmy

Zobrazenie nákladov v súvislosti s hore spomenutými službami (externými alebo internými) v účtovníctve.

Bez ohľadu na to, či na výkon činnosti zameranej na ochranu životného prostredia podnik využíva služby vo vlastnej réžii alebo využíva externé služby špecializovanej organizácie, je dôležité správne zobrazenie nákladov na tieto služby v účtovníctve.

Všeobecne pod nákladmi sa rozumie peňažné vyjadrenia spotreby výrobných faktorov (práce – mzdové náklady, materiálu a prijatých služieb – materiálové náklady a náklady služieb, dlhodobého majetku – odpisy) plus „verejné“ výdavky (dane a poplatky), ktoré vznikajú v účtovnej jednotke pri výkone jej činnosti.

Podľa Zákona o účtovníctve¹⁹ sa pod nákladom rozumie zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. Zákon²⁰ pod ekonomickým úžitkom rozumie možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov.

Hore uvedené chápanie a definovanie nákladov možno označiť ako konvenčný prístup, bežný v každej účtovnej jednotke. Medzitým konvenčné chápanie nákladov sa nezaobrá otázkou environmentálnou stránkou nákladov, t.j. či analyzovaný náklad spĺňa kritériá aby sa mohol považovať za environmentálny náklad. Medzitým, každá redukcia spotreby (hociktorého výrobného faktora) a čiastočná alebo úplná eliminácia odpadu alebo neužitočnej spotreby (hociktorého výrobného faktora) je preferovaná z environmentálneho hľadiska. Z tohto hľadiska aj v rámci konvenčných nákladov možno hovoriť o environmentálnej zložke nákladov, bez ohľadu či sa o nej v účtovníctve účtuje a vykazuje zvlášť alebo nie. Vyplýva, že aj napriek eventuálnej skutočnej existencii environmentálnych nákladov, ako súčasti konvenčných nákladov, táto zložka environmentálnych nákladov pri bežnom klasickom definovaní nákladov zostáva bez povšimnutia, skrytá a tým aj mimo environmentálneho riadenia.

Za účelom dôsledného a transparentného sledovania environmentálnych nákladov je nevyhnutné rozšíriť účtovný systém o podsystem environmentálneho manažérskeho účtovníctva. Ide o uplatnenie dôsledného environmentálneho aspektu nákladov. Neuvažujeme o krytí týchto nákladov výnosmi. Environmentálny aspekt inkorporovaný do účtovníctva praktický nie je zameraný na vykazovanie akéhosi výsledku, ako rozdielu

¹⁹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2 ods. (4) písmeno e)

²⁰ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2 ods. (4) písmeno d)

výnosov a nákladov ako je to v klasickom prístupe účtovníctva, najmä finančnom podsysteme účtovného informačného systému. Environmentálny aspekt nákladov skôr poskytuje informácie za účelom transformácie alebo korekcie výsledku hospodárenia zisteného vo finančnom účtovníctve a zároveň poskytovanie informácií na účely riadenia ochrany životného prostredia.

Prostredníctvom činnosti zameranej na ochranu životného prostredia účtovná jednotka môže pozitívne ovplyvniť svojich stakeholderov. Kým vyčíslenie výšky týchto nákladov nemusí byť sporné, prínos z činností ochrany životného prostredia a jeho eventuálne meranie dosiahnutými výnosmi je náročnejšie a kvantitatívne v podstate často nemožné vyjadriť.

Záver

V stručnosti možno uzavrieť, že činnosti ochrany životného prostredia v podniku bez ohľadu na hlavnú činnosť podniku sú rozmanité, najmä z dôvodu že sa týkajú rôznych zložiek životného prostredia. Nakoľko ide o rozmanitosť zložiek životného prostredia už technická stránka ako východiskový aspekt si vyžaduje dodržiavanie množstva pravidiel (zákonov a štandardov). Problém sa rozširuje o potrebu transformácie naturálnych ukazovateľov na finančné ukazovatele pre potreby finančnej analýzy. Jeden z nástrojov tejto transformácie je účtovný systém, v tejto súvislosti prednostne sa orientujúci na náklady z rôznych aspektov ale vždy smerovaný na ochranu životného prostredia.

Abstrakt

Príspevok je stručná ilustrácia rozmanitosti činností na ochranu životného prostredia v praxi podnikateľa. Ide o zodpovedanie si otázky či a v akej miere v tomto procese využívať externé služby alebo služby vo vlastnej réžii podniku. Zároveň každé riešenie spôsobuje náklady, ktoré sú predmet účtovníctva.

Kľúčové slová: životné prostredie, služby, náklady, environmentálne účtovníctvo

Summary

The paper is a brief illustration of the diversity of the environmental protection in practice entrepreneur. We consider a question whether and to what extent this process uses outsourcing or in-house services of company. Any solution imposes costs that are the subject of accounting system.

Key words: environment, services, costs, environmental accounting

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] <http://www.ecoprotexi.rs/>
- [2] <http://www.globalreporting.org>
- [3] Zákon č. 17/1992 Z.z. o životnom prostredí v znení neskorších predpisov.
- [4] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Kontakt

Vladimír Surový, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 774, vladimir.surovy@euba.sk