

Klára Kašparová

Faktory
ovlivňující
CSR
reportování

MASARYKOVA UNIVERZITA

Klára Kašparová
FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ CSR REPORTOVÁNÍ



muni
PRESS

Knihu recenzovali:

doc. PhDr. Iveta Šimberová, Ph.D.

Ing. Vilém Kunz, Ph.D.

Klára Kašparová

Faktory ovlivňující CSR reportování

MASARYKOVA UNIVERZITA
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

BRNO 2012

Citace: KAŠPAROVÁ, Klára. Faktory ovlivňující CSR reportování. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2012, 135 s. ISBN 978-80-210-5985-6. DOI 10.5817/CZ.MUNI.M210-5985-2012

© 2012 Klára Kašparová
© 2012 Masarykova univerzita
© 2012 Layout Eva Lufferová

;E4@+) *Ž" Ž#" Ž*" &(Ž#/a` ↑ W, bVXi
ISBN 978-80-210-5985-6/Td<ahS` ÓhSI TSfi
DOI 10.5817/CZ.MUNI.M210-5985-2012

OBSAH

ÚVOD	7
1 REPORTOVÁNÍ O SPOLEČENSKÉ ODPOVĚDNOSTI PODNIKU ...	13
2 TEORIE VYSVĚTLUJÍCÍ MOTIVACI K CSR REPORTOVÁNÍ	17
2.1 Legitimacy theory	17
2.2 Stakeholderská teorie	19
2.3 Positive accounting theory	21
2.4 Shrnutí	22
3 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ CSR REPORTOVÁNÍ	25
3.1 Velikost podniku a jeho viditelnost	25
3.2 Vlastnictví a způsob řízení	26
3.3 Potřeba kapitálu	27
3.4 Odvětví	28
3.5 Standardy	29
3.6 Konkurenční prostředí	30
3.7 Tlak společnosti, stakeholderů	31
3.8 Strach z ohrožení legitimacy	31
3.9 Rutina v reportování	32
3.10 Kultura	32
3.11 Shrnutí	33
4 PLÁN VÝZKUMU	35
4.1 Důvod a význam výzkumu	35
4.2 Teoretický rámec	35
4.3 Formulace cílů výzkumu a výzkumných otázek	36
4.4 Omezení vypovídacích schopností	45

5 ZVOLENÁ METODOLOGIE	47
5.1 Použitý typ výzkumu	47
5.2 Výzkumný vzorek	47
5.2.1 Konečný vzorek podniků	47
5.2.2 Výzkumný vzorek VZ	48
5.3 Použité metody	48
5.4 Způsob sběru a zpracování dat	49
6 VÝSLEDKY VÝZKUMU	51
6.1 Faktory ovlivňující přístup k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů	51
6.1.1 Vztah mezi charakteristikami vnitřního prostředí a přístupem k začleňování CSR informací do VZ	52
6.1.2 Vztah mezi charakteristikami vnějšího prostředí a přístupem k začleňování CSR informací do VZ	80
6.2 Specifika ve výskytu faktorů ovlivňujících přístup k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů v ČR	94
6.3 Shrnutí	96
ZÁVĚR	99
SUMMARY	101
SEZNAM LITERATURY	103
SEZNAM ZKRATEK	111
SEZNAM GRAFŮ	112
SEZNAM OBRÁZKŮ	113
SEZNAM TABULEK	114
SEZNAM PŘÍLOH	115
REJSTŘÍK	135

ÚVOD

Corporate social responsibility (dále též CSR) je relativně široce vymezená koncepce, která nabízí celou řadu oblastí vhodných pro zkoumání. Předložená kniha se zaměřuje na jednu z nich – **CSR reportování**. To lze definovat jako „proces komunikování sociálních a environmentálních dopadů způsobených hospodářskou činností podniku určitým zájmovým skupinám a společnosti jako celku“ (Gray, R. et al. Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability. 1987, dle např. Douglas et al., 2004).

Za tímto výběrem stálo hned několik důvodů. Jedná se o oblast, která se od začátku nového tisíciletí dynamicky rozvíjí. Na rozdíl od obecné koncepce CSR je však – především v zemích tzv. bývalého Východního bloku – ještě méně prozkoumána než samotné CSR, což skýtá možnost posunutí hranic poznání. Důležitost zkoumání tohoto tématu je také dána tím, že je CSR reportování považováno za nástroj k posílení konkurenceschopnosti daného podniku a k zajištění jeho udržitelného fungování.

V minulém roce byla vydána kniha Reportování o společenské odpovědnosti, která soudobé poznatky o CSR reportování blíže představila. Zároveň v ní byly prezentovány výsledky výzkumu pátrající po přístupu podniků k začleňování CSR informací do jednoho typu ekonomických reportů – výročních zpráv. Tato kniha na ni navazuje. Její zaměření bylo dáno zjištěním, že existuje celá řada faktorů, které CSR reportování ovlivňují. Ty jsou často prezentovány jako univerzálně platné, i když se výzkumný vzorek výzkumů, ze kterých vzešly, až na malé výjimky generoval z reportů velkých podniků a to ještě z ekonomicky rozvinutých zemí či z tzv. ekonomických tygrů. Proto se dále prezentovaný výzkum zaměřil na **identifikaci faktorů ovlivňujících přístup k CSR reportování a specifik jejich výskytu** v jedné z postkomunistických zemí, kde je tento typ reportování na samém počátku.

V následující části bude představena struktura knihy. První tři kapitoly uvádějí čtenáře do předmětné problematiky. Následující tři kapitoly pak již přibližují postup a výsledky výzkumu. V dále uvedeném textu bude vždy nejprve představena tematická struktura kapitoly a následně nejpodstatnější zjištění.

V první kapitole je přiblížena nejčastěji využívaná definice **CSR reportování**, kterou zformuloval Gray et al. Následně je pozornost věnována obsahové proměně, kterou nefinanční reporty prošly. Z výzkumů je patrné, že v průběhu let došlo k **odklonu od čistě environmentálních reportů ve prospěch CSR reportů**. V současné době se však tyto reporty začínají postupně **integrovat do výroční zprávy podniků**. Poslední část kapitoly je pak věnována situaci CSR reportování v ČR včetně shrnutí nejpodstatnějších závěrů šetření, na které dále prezentovaný výzkum navazuje. Z dostupných výsledků vyplývá, že CSR

reportování není v ČR zatím příliš rozvinuté a přístup k němu lze charakterizovat jako **tzv. řízení dobrého jména**.

V druhé kapitole jsou představeny **teorie**, kterými je možné **vysvětlit motivaci podniků k nefinančnímu reportování**. Konkrétně se jedná o legitimacy, stakeholderskou a positive accounting theory. Jejich společným znakem je, že se jedná o tzv. **pozitivní teorie**. **CSR reportování** je v nich chápáno jako **nástroj k ovlivnění vnímání** podniku různými skupinami, které ho obklopují. Jejich odlišnosti spočívají v záběru skupin, jejichž interakce s podnikem jsou v daných teoriích předmětem zkoumání a předpokladech, na kterých stojí. Legitimacy a stakeholderská teorie patří mezi tzv. systémově orientované teorie, v důsledku čehož pak nabízejí komplexnější pohled na to, co managery vede k CSR reportování.

Třetí kapitola je věnována **faktorům ovlivňujícím CSR reportování**. Konkrétně byla přiblížena velikost podniku a jeho viditelnost, typ vlastnictví a způsob řízení podniku, potřeba kapitálu, příslušnost podniku k odvětví, standardy související se CSR problematikou, konkurenční prostředí, tlak společnosti či stakeholderů, strach z ohrožení legitimacy, rutina v reportování a kultura prostředí, ve kterém se podnik pohybuje. Z výsledků výzkumů vyplývá, že tyto faktory často na CSR reportování spolupůsobí. Také z nich vyplývá, že některé ovlivňují jak volbu témat tak rozsah a kvalitu reportu, jiné spíše jen jeho rozsah či kvalitu.

Ve čtvrté kapitole je přiblížen **plán** dále popisovaného **výzkumu**. Kapitola je rozdělena na čtyři části. V první je uvedeno zdůvodnění a význam výzkumu. Ve druhé je vymezen jeho teoretický rámec. Ve třetí části jsou identifikovány výzkumné cíle a k nim vztažené výzkumné otázky, které je zužují. Poslední část patří omezením vypovídací schopnosti výzkumu.

Výzkum se zaměřil na oblast CSR reportování, která pro svou novost skýtá vysoký potenciál pro posunutí hranic poznání. Detailnější vymezení jeho záběru bylo ovlivněno zjištěním, že obsah CSR reportu ovlivňuje celá řada **faktorů**. Také však bylo zjištěno, že se výzkumy, které se na jejich identifikaci zaměřovaly, hodnotily reporty velkých podniků z ekonomicky rozvinutých zemí či z tzv. ekonomických tygrů. Nabízí se tedy otázky, zda takto identifikované faktory budou **platné i pro české prostředí**. To je navíc specifické i tím, že je zde CSR reportování na samém začátku vývoje.

Konceptuální rámec výzkumu je volen eklekticky. Reportování o CSR tématech je tedy analyzováno z pohledu tří perspektiv – **legitimacy**, stakeholderské teorie a positive accounting theory. Prvně zmíněná však bude dominantní optikou vzhledem k tomu, že je nejčastěji používanou perspektivou pro daný výzkumný záměr.

Výzkumné téma bylo vzhledem k výše uvedenému vymezeno jako faktory ovlivňující přístup k CSR reportování v podmínkách ČR. Vzhledem ke své vyšší míře abstraktnosti bylo následně zúženo dvěma výzkumnými cíly. **První cíl** byl

stanoven jako **Identifikovat faktory ovlivňující přístup podniků k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů v ČR**. Z výsledků relevantních výzkumů vyplynulo, že se faktory ovlivňující přístup k CSR reportování mohou generovat ze dvou skupin. První skupinu představují charakteristiky, kterými lze popsat podnik (charakteristiky vnitřního prostředí), druhou charakteristiky, kterými je možné popsat prostředí, ve kterém se podnik pohybuje (charakteristiky vnějšího prostředí). Uvedené pak podmínilo formulaci výzkumných otázek, které výzkumný cíl dále operacionalizovaly.

Druhý výzkumný cíl byl stanoven jako **Identifikovat specifika ve výskytu faktorů ovlivňujících přístup podniků k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů v ČR**. I on byl vzhledem ke své relativní míře abstraktnosti operacionalizován výzkumnou otázkou, která zkoumala odlišnost faktorů identifikovaných v této práci od faktorů uváděných zahraničními výzkumy.

V práci je možné identifikovat hned několik podstatných **omezení**. První spočívá ve využívání **pojmu faktor**. Ten je zde používán v přeneseném slova smyslu tak, jak jej běžně užívají zahraniční autoři a organizace věnující se dané problematice. Vzhledem k nemožnosti naplnění všech tří kritérií kauzality jsou vlastně zkoumány jen vztahy mezi dvěma proměnnými. Tímto způsobem je tedy možná pouze identifikace příznaku příčiny, ne však samotné příčiny a důsledku.

Další omezení vyplývá ze samotného **hodnocení přístupu** k začleňování CSR informací. To je hodnoceno ve vybraných hlediscích, které pak vstupují do hodnocení vztahu s jednotlivými charakteristikami prostředí. Navíc nejsou zkoumány všechny vztahy mezi nimi, ale pouze ty, které se dají předpokládat na základě teorie, výsledků výzkumů či analogie k nim.

Omezením je i skutečnost, že výše uvedené vztahy byly hodnoceny jen v obsahu jednoho z možných komunikačních **nosičů** – výroční zprávy. Poslední omezení lze spatřovat v časovém nesouladu ve zdrojích dat. Vzhledem však k tomu, kdy jsou výroční zprávy sestavovány a o jakém období respondenti referovali, se jedná spíše o **vizuální časový nesoulad**, který nebude mít výraznější vliv na získané výsledky.

V **páté kapitole** je představena **zvolená metodologie**. Kapitola je rozdělena do čtyř částí. V první jsou identifikovány typy výzkumu. Jejich výběr byl ovlivněn stanovenými výzkumnými cíly. Ve druhé je charakterizován výzkumný vzorek. Třetí část je věnována určení použitých metod. V poslední části je pak uveden způsob sběru a zpracování dat.

Jak již bylo uvedeno, jsou ve výzkumu sledovány dva výzkumné cíle. Pro jejich naplnění byly zvoleny odlišné typy výzkumu a různé výzkumné metody. Pro **první výzkumný cíl**, jenž se zaměřil na identifikaci faktorů ovlivňujících přístup k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů, byl zvolen **korelačně-prediktivní typ výzkumu**. Kvůli jeho naplnění

bylo využito **propojení výsledků** dvou metod – **kvantitativní obsahové analýzy a dotazování**. Ačkoliv je propojování výzkumných metod obecně doporučováno z důvodu tvorby tzv. celistvějšího obrazu stavu (Neuendorf, 2002, str. 61), z analýzy sekundárních dat vyplynulo, že se nejedná o příliš obvyklý přístup k řešení dané problematiky. Pro **druhý výzkumný cíl**, jehož snahou je identifikovat specifika ve výskytu faktorů ovlivňujících výše uvedený přístup, byl zvolen **komparativní typ výzkumu**. Jako vhodné metody k naplnění tohoto cíle byly stanoveny **obecné výzkumné metody**.

V dále popisovaném výzkumu se pracuje se **dvěma výběrovými soubory**. Ty jsou tvořeny výročními zprávami (výzkumný vzorek VZ) a podniky z vybraných typů odvětví (konečný vzorek podniků). Konečný vzorek podniků se generoval z výběrového souboru první vlny sběru dat dotazníkového šetření, které bylo součástí výzkumných aktivit Centra výzkumu konkurenční schopnosti české ekonomiky. Tvoří jej **104 akciových společností ze zpracovatelského průmyslu a stavebnictví**. Výzkumný vzorek VZ je tvořen **výročními zprávami** těchto 104 akciových společností.

Výroční zprávy byly primárně hledány v Obchodním rejstříku na oficiálním serveru českého soudnictví Justice.cz. Pokud zde nebyly nalezeny, byl jejich výskyt zjišťován na webových stránkách podniků. Informace o charakteristikách podniků byly získány z výsledků dotazování zástupců podniků a z databáze Albertina Data. Pro zpracování dat bylo použito kombinace programů MS Excel a SPSS.

Šestá kapitola je věnována výsledkům provedeného výzkumu. Skládá se ze dvou tematických částí vymezených výzkumnými cíli práce. V první části jsou identifikovány potenciální faktory ovlivňující přístup podniků k začleňování informací nefinančního charakteru do ekonomických reportů. Jejich vliv je zkoumán ve třech hlediscích přístupu.¹ Druhá část se zaměřovala na identifikaci specifík ve výskytu potenciálních faktorů ovlivňujících tento přístup.

Jak již bylo uvedeno, faktory ovlivňující daný přístup se mohly generovat ze dvou skupin – vnitřního a vnějšího prostředí podniku. Z výzkumu vyplývá, že ze sledovaných **charakteristik vnitřního prostředí** mají na přístup k začleňování informací nefinančního charakteru větší vliv jen tři – **míra souběhu vlastnictví a řízení, velikost podniku a původ vlastníka**. Nejvýznamněji však působí prvně uvedená. Všechny tyto charakteristiky způsobují rozdíly v reportování mezi sledovanými skupinami podniků **především** v prvním hledisku přístupu a to jen

¹ V předchozím výzkumu, na který zde prezentovaný výzkum navazuje, byl přístup hodnocen ze čtyř hledisek. Z jeho výsledků však vyplynulo, že podniky, které referují o CSR tématech systematicky, jsou ve vzorku velice řídké zastoupeny (Kašparová, 2011, str. 110). V důsledku uvedeného pak nebylo možné využít získaná data o tomto hledisku pro další statistické testy, které vyžadují určitý počet případů. Právě tato skutečnost byla důvodem jeho vynechání v dále prezentovaném výzkumu.

v jedné z jeho částí – **volbě CSR témat**. U ostatních hledisek je jejich vliv velmi malý až zanedbatelný. Částečně překvapivým zjištěním je slabý vliv příslušnosti podniku k odvětví. Ze sledovaných **charakteristik vnějšího prostředí** má větší vliv jen jedna z nich – **míra ocenění jména podniku**. Tato charakteristika však způsobuje rozdíly v reportování opětovně především v prvním hledisku přístupu a to jen v jedné z jeho částí – **volbě CSR témat**. U ostatních hledisek je její vliv již velmi malý.

Ze srovnání výše uvedených potenciálních faktorů ovlivňujících přístup k začleňování CSR informací do výročních zpráv s faktory, které uvádějí jiné, zahraniční, výzkumy, nevyplývá, že by se některý z nich odlišoval. **Není tudíž dostatek evidence pro předpoklad, že existují regionální specifika ve výskytu faktorů** ovlivňujících přístup k CSR reportování. Ze srovnání výsledků tohoto výzkumu s nejčastěji uváděnými faktory ovlivňujícími CSR reportování dále vyplývá, že se v realizovaném výzkumu některé často zmiňované faktory neprojevily, nebo nebyl jejich projev příliš výrazný. Konkrétně se jednalo o faktory odvětví, přihlášení se a dodržování standardů určité organizace, tlak ze strany stakeholderů a existence silné koncentrované konkurence. U dvou posledně zmíněných je však možné, že jejich vliv byl zkreslen tím, že nebyla vyšetřována stejná charakteristika, ale pouze jí obsahově podobná. Zároveň při jejich hodnocení bylo vycházeno z výpovědí respondentů, které se mohly z různých důvodů odlišovat od reality.

1 REPORTOVÁNÍ O SPOLEČENSKÉ ODPOVĚDNOSTI PODNIKU

V důsledku různých skandálů a krizí začíná v posledním desetiletí narůstat poptávka různých skupin stakeholderů po vyšší transparentnosti podniků. To vede jejich představitele k uvědomění si, že způsob, forma a obsah odezvy podniku může vážně ovlivnit jeho dlouhodobou existenci (KPMG, 2008b, str. 8 a 10). Uvedené pak přispívá, jak potvrzují výsledky řady výzkumů (Knox et al., 2005, str. 7, Context, 2006, str. 11, KPMG, 2008a, str. 14 a 16, CR, 2009, str. 6), ke zvýšenému zájmu o reportování o CSR aktivitách.

Na rozdíl od obecné koncepce CSR panuje při vymezení **CSR reportování** mezi autory shoda. Většina z nich vychází z definice Graye et al., kteří jej definovali jako „**proces komunikování sociálních a environmentálních dopadů způsobených hospodářskou činností podniku určitým zájmovým skupinám a společnosti jako celku**“ (Gray, R. et al. Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability. 1987, dle např. Douglas et al., 2004, str. 389 či Branco a Rodrigues, 2006, str. 233, Siregar a Bachtiar, 2010, str. 243, Oeyono, J. et al., 2011, str. 102). I přes relativní jednotnost v chápání CSR reportování však není jeho využívání, alespoň v postkomunistických zemích, příliš probádáno. To je také důvodem, proč se dále prezentovaný výzkum zaměřuje právě na tuto oblast.

Výše uvedená definice CSR reportování vychází z legitimity a stakeholderské teorie – blíže viz kapitola 1. Obě dvě nahlíží na CSR reportování jako na prostředek, skrze který manažeři ovlivňují externí vnímání podniku (Hooghiemstra, 2000, str. 57, Deegan, 2002, str. 292). Skrze něj se snaží o zachování tzv. práva podnikat (Islam a Deegan, 2008, str. 853), resp. o udržení dobrých vztahů s relevantními typy stakeholderů (Gray et al., 1995, str. 53, Deegan, 2002, str. 295).

To je pak zřejmě důvodem, proč se řada autorů a zástupců institucí domnívá, že skrze reportování podnik snáze získává výhody plynoucí z realizace CSR aktivit a zajišťuje si tak bezproblémové podnikání (Hooghiemstra, 2000, KOM, 2002, Graafland et al., 2002, KPMG, 2008b, Steinerová et al., 2008, Bartels et al., 2008). V důsledku uvedeného pak na něj autoři nahlízejí jako na významný nástroj k zajištění udržitelného fungování podniku a jeho konkurenceschopnosti.

Nefinančnímu reportování se podniky systematictěji věnují posledních 30 let (EIRIS, 2007, str. 6). Výraznější nárůst jeho objemu se však začíná datovat až od nového tisíciletí (Knox et al., 2005, Context, 2006, KPMG, 2008a, CR, 2009). Z výsledků výzkumů je patrné, že postupně došlo k odklonu od čistě environmentálních reportů ve prospěch CSR reportů (EIRIS, 2007, str. 6, CR, 2009, str. 5). V současné době se zase objevuje snaha o postupné omezování vydávání těchto reportů a začleňování CSR informací přímo do výročních zpráv

podniků (KPMG, 2008a, str. 17, CR, 2009, str. 3). Volbu témat uvnitř oblastí CSR však ovlivňuje celá řada faktorů. Srovnání výsledků jednotlivých výzkumů však komplikuje odlišná použitá metodika, odlišný výzkumný vzorek a odlišné časové období, ve kterém byly výzkumy realizovány. Díky tomu pak na proti sobě mnohdy stojí tvrzení, která se navzájem vylučují.

Z výsledků dostupných výzkumů za **Českou republiku** vyplývá, že společenská odpovědnost není obecně pro české podniky prioritou, což způsobuje mj. i **malý důraz kladený na reportování** o ní (Čaník a Čaníková, 2006, Hřebíček a Kokrment, 2006, KPMG, 2008a). Na druhé straně se podniky, které již CSR reporty vydávají, ve svých charakteristikách příliš **neodlišují od svých zahraničních kolegů** (Kašparová a Škapa, 2007, KPMG, 2008a, Vávra a Šarochová, 2008). Z šetření, na které v této knize dále popisovaný výzkum navazuje, bylo zjištěno hned několik zjištění ohledně **přístupu podniků k začleňování CSR informací do výročních zpráv** – bližze viz Kašparová, 2011. Ten byl hodnocen ze čtyř hledisek:

- volby a rozsahu poskytovaných informací,
- kvality poskytovaných informací,
- systematickosti při referování o CSR a
- snahy o podporu zpětné vazby.

Ze srovnání výskytu nejčastěji uváděných témat s tím, co požaduje Zákon o účetnictví, lze konstatovat, že jsou jeho požadavky na informování plně respektovány v oblasti ekonomické a environmentální, v **sociální oblasti** je však možné nalézt určité **rezervy**. Z analýzy také vyplývá, že **informování o CSR tématech** ve VZ **není dáno jen zákonnou povinností**, ale i jinými důvody. Uvedené podporuje i zjištění, že k nejméně rozpracovaným tématům nepatří vždy ta, která jsou vyžadována legislativou. **Rozsah** věnovaný CSR tématům **není příliš široký** – typicky nepřekročí jeden odstavec.

Kvalita, ve které podniky informují o CSR tématech, **není v souhrnu příliš vysoká**. Výsledky šetření poukazují na skutečnost, že hloubka poskytované informace o jednotlivých CSR tématech není rozsáhlá. Zároveň podporují tezi o souvislosti hloubky rozpracování tématu s rutinou o jeho reportování a o kvalitativním informování především o pozitivních skutečnostech. Na druhé straně je z výročních zpráv patrné silné úsilí o dodání důvěryhodnosti prezentovaných informací skrze informování o jejich ověření třetí nezávislou stranou, které jde nad rámec zákonných povinností.

Výsledky předchozího také naznačují **nesystematický přístup ke tvorbě** výročních zpráv. Jen velmi málo výročních zpráv, které obsahovaly CSR témata ve svém úvodu, o nich referovalo také v tzv. těle výroční zprávy. Vysvětlení, že obsah těla výroční zprávy je oproti úvodu relativně rigidní a tudíž „inovační“ počiny, jako je reportování o CSR tématech, je snadnější zařadit do úvodu než do těla výroční zprávy, není možné přijmout. Dále bylo zjištěno, že i v případě, kdy

se CSR témata objevovala jak v úvodu tak těle výroční zprávy, nebyla v těle zprávy nejčastěji dále rozvíjena.

Z provedeného šetření také vyplývá, že **poskytnuté informace aktivně nepodporují zpětnou vazbu**. Na druhé straně je z něj patrné, že se informace o kontaktních údajích nacházejí ve všech sledovaných částech výroční zprávy a to i přes skutečnost, že z hlediska legislativy mají tvůrci výroční zprávy povinnost o nich informovat jen v účetní závěrce a v její příloze. Poskytování informací o tom, kdo vše je odpovědný za výroční zprávu, je však málo zastoupené stejně jako výskyt informací o vymezení odpovědnosti za jednotlivé části výroční zprávy.

Na základě výše uvedeného lze s využitím typologie KPMG **přístup** podniků k začleňování CSR informací do výročních zpráv v České republice charakterizovat jako tzv. **řízení dobrého jména** (KPMG, 2008b). Tento typ označuje první úroveň na pomyslném žebříčku vývoje obsahu reportů, kdy podnik ve vydávání reportu nespátřuje vůbec žádnou nebo jen velmi malou hodnotu nejen pro sebe samého, ale také pro své stakeholdery. Někdy je tento přístup vzhledem k tomu, jak je obsah reportu koncipován, označován za tzv. obecné reportování.

2 TEORIE VYSVĚTLUJÍCÍ MOTIVACI K CSR REPORTOVÁNÍ

Pro vysvětlení motivace podniků k nefinančnímu reportování je využíváno celé řady různých teorií (Hibbitt, 2004, str. 110, Cormier et al., 2005, str. 6, Reverte, 2009, str. 352, Tagesson et al., 2009, str. 353, Setyorini a Ishak, 2012, str. 153). Tato skutečnost může být jak odrazem vágnosti samotného pojmu společenská odpovědnost tak krátkým časovým úsekem, ve kterém je CSR reportování zatím zkoumáno. Zdá se však, že si nejlépe ve vysvětlení motivace vedou hned dvě teorie – **legitimacy theory**² a **stakeholderská teorie** (Gray et al., 1995, str. 52, Islam a Deegan, 2008, str. 853 a 855, Reverte, 2009, str. 353, Tagesson et al., 2009, str. 353). Vedle nich bývá relativně často též zmiňována **positive accounting theory**³ (Hibbitt, 2004, Cormier et al., 2005, Reverte, 2009, Setyorini a Ishak, 2012). V následující části kapitoly budou tyto tři teorie postupně představeny. Na jejich základě pak bude možné identifikovat faktory, které CSR reportování ovlivňují.

2.1 Legitimacy theory

Legitimacy theory patří mezi tzv. **systémově orientované teorie**, které předpokládají, že „je podnik ovlivňován společností, ve které působí a zároveň ji sám ovlivňuje“ (Deegan, 2002, str. 292, vlastní překlad). Gray et al. ji zase společně se stakeholderskou teorií zařazují do skupiny společenských a politických teorií (Gray et al., 1995, str. 52), jež dle nich nejlépe vysvětlují, proč podniky dobrovolně reportují o svých společenských a environmentálních aktivitách. Deegan dále upozorňuje na skutečnost, že se jedná o **pozitivní, deskriptivní, teorii** (Deegan, 2006, str. 10). Ta je charakteristická tím, že se snaží popsat realitu a předpovědět určitý jev bez hodnotících soudů. Čini tak na základě hypotéz, které ověřuje pomocí empirického výzkumu (Hibbitt, 2004, str. 112, Deegan, 2006, str. 10).

Legitimacy theory je založena na předpokladu, že podniku může být společností odebráno právo v ní působit, pokud poruší tzv. **společenskou smlouvu** (Deegan, 2002, str. 293, Reverte, 2009, str. 353). V důsledku toho se tedy snaží, aby byl společností vnímán jako ten, který v ní podniká v souladu s jejími normami a ve vytyčených hranicích. Díky tomu pak získává, příp. si udržuje, oprávnění v ní i nadále existovat (Islam a Deegan, 2008, str. 853) a vyvaruje se případným sankcím ze strany společnosti. Těmi může být např. snížení poptávky po jeho

² Vzhledem k tomu, že autorce není znám oficiální překlad, ponechává název v původním jazyce.

³ Jelikož i zde není autorce znám oficiální překlad, ponechává název opětovně v původním jazyce.

produktech, zastavení přílivu finančního kapitálu, uvalení vyšších daní, pokut či zpřísnění legislativy regulující jeho aktivity (Deegan, 2002, str. 293).

Situace, kdy dochází k neshodě mezi chováním podniku a očekáváním společnosti, je v literatuře označována jako tzv. **legitimacy gap** (Brown a Deegan, 1998, Deegan, 2002, Hibbitt, 2004, van der Laan, 2009). K nesouladu může dojít jak, když podnik mění své chování, tak i tehdy, když ho nemění (Hibbitt, 2004, str. 265). Tato skutečnost je způsobena proměnlivostí hranic a norem společnosti v čase i místě (Brown a Deegan, 1998, str. 22, Islam a Deegan, 2008, str. 853, van der Laan, 2009, str. 19). Reakce podniku na vzniklou mezeru je dána tím, zda vůbec a jak vyhodnotí ohrožení své legitimacy.

Lindblom identifikoval hned čtyři možné **strategie**, které podnik při pocitovaném ohrožení vlastní legitimacy může zaujmout. Jsou jimi (Deegan, 2002, str. 297):

- **interní adaptace** – jejím cílem je vzdělat a informovat společnost o změnách ve výkonnosti podniku a jeho aktivitách. Příkladem výsledku této strategie může být např. informování o výměně starého zařízení za nové s výrazně lepšími ekologickými parametry (Hibbitt, 2004, str. 267);
- **změny v externím očekáváníí** – v rámci této strategie není v podniku prováděna interní změna, jelikož je vyhodnocena jako ne nezbytně nutná či ekonomická. Místo toho se podnik snaží vysvětlit i částečně manipulačními technikami relevantním veřejnostem, že je jejich očekáváníí nerealistické nebo nesprávné. Příkladem tohoto snažení může být zveřejňování edukačních materiálů referujících o vhodnosti používaných metod, investicích do zařízení s nižší dopadem na životní prostředí. Dalším příkladem mohou být informace o benefitech plynoucích relevantním veřejnostem z působení podniku v jejich okolí. Dle Hibbitta sem však spadají i zmínky o možném ukončení působení podniku v dané lokalitě v případě jeho zatěžování dalšími zbytečnými náklady a informace o dopadech tohoto kroku na místní ekonomiku (Hibbitt, 2004, str. 267);
- **změny v externím vnímání** – při užití této strategie se podnik nesnaží ani o interní změnu ani o změnu v očekáváníí společnosti. Místo toho se soustředí na přesvědčovací techniky, jejichž cílem je vyličení podniku pouze v pozitivním světle (Hibbitt, 2004, str. 268);
- **manipulace externího vnímání** – tato strategie se velmi podobá předchozí, jde však v manipulaci ještě o krok dále. Kromě uvedeného je jejím cílem záměrné převádění pozornosti veřejnosti od, pro podnik palčivých, problémů k jiným tématům, kde se mu vede relativně dobře. Charakteristickým znakem pro komunikaci v rámci této strategie je využívání emotivních symbolů.

Jelikož všechny výše uvedené strategie pracují se změnou v očekáváníí či vnímání, jsou velmi silně svázány s komunikováním vybraných informací, tedy s reportováním. Avšak až na první, a částečně i druhou, strategii pracují s určitou

mírou manipulace, která vede k nevyváženému reportování. Nad rámec zmíněných uvádí Hibbitt jako pátou legitimní strategii **vyhýbání se** (Hibbitt, 2004, str. 267). Tato strategie spočívá v rozhodnutí záměrně se vyhnout diskusi o vybraném tématu, události či aktivitě a dobrovolně o nich neinformovat. Důvodem tohoto rozhodnutí bývá často obava z přitažení nechtěné pozornosti a v důsledku toho ohrožení legitimacy působení podniku ve společnosti (Hibbitt, 2004, str. 267). Jak však Hibbitt upozorňuje, v podnikové praxi bývají popsané strategie často různě kombinovány. Přesto byly Lindblomem identifikovány tři faktory, které poskytují alespoň částečnou oporu při predikci volby konkrétní strategie, pokud je podnik vystaven určitému problému. Jsou jimi (Hibbitt, 2004, str. 269):

- míra, do jaké problém ovlivňuje zájmy podniku jako celku,
- míra, do jaké se problém projevuje v odvětví či na vládní úrovni a
- míra, do jaké poptávka představuje zájem všech relevantních veřejností.

Shrneme-li vše výše uvedené, lze konstatovat, že legitimacy theory nahlíží na CSR reportování jako na prostředek, skrze který manažeři ovlivňují externí vnímání podniku. Zveřejňování informací lze tedy chápat jako odpověď na vnímané ohrožení legitimacy působení podniku ve společnosti či přímo na vznik legitimacy gap. S pomocí legitimacy theory lze však i vysvětlit, proč některé podniky nereportují. Na základě výše zmíněného je evidentní, že první možnost vysvětlení spočívá v záměrném výběru strategie vyhýbání se podnikem. Van der Laanová však přichází s dalším vysvětlením. Dle ní podnik nereportuje, když společnost vnímá podnik tak, jak on chce. V tu chvíli pak nenastává ani ohrožení legitimacy působení podniku ani legitimacy gap a proto podnik nemá k reportování motivaci (van der Laan, 2009, str. 22).

2.2 Stakeholderská teorie

Stakeholderská teorie patří podobně jako legitimacy theory mezi tzv. **systémově orientované teorie**. Stejně tak ji lze zařadit i do skupiny společenských a politických teorií. Je založena na předpokladu, že prostředí, které podnik obklopuje, je tvořeno různými skupinami, které mají rozličné, často konfliktní, názory na to, jak by se měl podnik v daném prostředí chovat a mají také různou sílu jak daný podnik a jeho aktivity ovlivňovat (Mitchell et al., 1997, str. 857 a 878, Deegan, 2002, str. 295). Tyto skupiny jsou pak označovány jako stakeholdeři.

Ačkoliv Freeman, který je často považován za otce této teorie, pojem stakeholder nezavedl⁴, patří jeho definice **stakeholdera** k nejpoužívanějším. Vymezuje jej jako skupinu nebo jednotlivce, kteří mohou ovlivňovat, nebo jsou ovlivňováni rozhodnutími a aktivitami, které podnik vyvíjí pro dosažení svých

⁴ Uvádí se, že byl poprvé tento termín použit v roce 1963 v interní zprávě Stanfordského výzkumného institutu. Označoval skupiny, bez jejichž podpory by podnik přestal existovat (Friedman a Miles, 2009, str. 4-5).