ENVIRONMENTÁLNÍ NÁKLADY PODNIKU SPOJENÉ S PLNĚNÍM LEGISLATIVY V ČESKÉ REPUBLICE

Jarmila Zimmermannová*

Úvod

V době aktuálních ekonomických problémů a narůstající konkurence mezi podniky nastává vhodná příležitost zaměřit se na čistší produkci, na snižování materiálové a energetické náročnosti výroby, omezování odpadů a snižování produkce znečišťujících látek jak u výrobních, tak i obchodních podniků. Podniky mohou vnímat ochranu životního prostředí jako faktor konkurenceschopnosti¹ a především mít k dispozici relevantní informace o potenciálních nákladech a úsporách souvisejících s ochranou životního prostředí.

Suma všech environmentálních nákladů je u podniků často čtyř až pětinasobná oproti původním předpokladům (Epstein, 1996). Problémem managementu je navíc skutečnost, že nemusí znát potřebné souvislosti a původ těchto nákladů. Environmentální náklady mohou být podstatně sníženy nebo eliminovány v důsledku manažerských rozhodnutí v podniku, například v oblasti provozních nebo hospodářských změn, investic do environmentálně šetrných technologií nebo změnou procesu nebo vlastností produktu (EPA, 2005, s. 1).

Ucelené zjištění nákladů spojených s ochranou životního prostředí je prvním předpokladem k jejich následnému snižování, což pozitivně ovlivní jak celkovou efektivnost podniku, tak stav životního prostředí (Dvořáková, 2009).

Obecně lze v rámci environmentálních nákladů rozlišit dvě hlavní kategorie (MŽP, 2003) – náklady, které přímo dopadají na podnik – tzv. podnikové environmentální náklady a náklady, za které podnik nenese odpovědnost, nehradí je, ale které dopadají na jednotlivce, společnost a životní prostředí, tzv. negativní externality. Negativními externalitami se tento článek zabývat nebude, pozornost bude věnována pouze nákladům reálně sledovaným ze strany podniků.

Primárně se tento článek zaměří na podnikové environmentální náklady, metody jejich identifikace, sledování a možnosti jejich snížení. Zvláštní pozornost bude věnována zejména environmentálním nákladům podniku spojeným s plněním aktuálně platné legislativy v oblasti ochrany životního prostředí v České republice, které budou identifikovány pomocí jedné z uvedených metod. Součástí článku je

* Moravská vysoká škola Olomouc (jarmila.zimmermannova@seznam.cz, jarmila.zimmermannova@mvso.cz).

¹ K problematice konkurenceschopnosti českých podniků lze najít více například v práci Trunečka (2009).

i případová studie zaměřená na identifikaci a kvantifikaci environmentálních nákladů spojených s plněním legislativy a vyčíslení jejich podílu na celkových nákladech u obchodního podniku se sídlem v České republice, který dosud environmentální náklady samostatně nesleduje.

1. Identifikace a sledování podnikových environmentálních nákladů

Ke sledování environmentálních nákladů podniku lze v literatuře nalézt různé přístupy a metody. Patří mezi ně například environmentální finanční účetnictví nebo environmentální manažerské účetnictví (Epstein, 1996; EPA, 1995; Schaltegger et al., 2008; Hyršlová, 2009; Obršlová et al., 2006), účetnictví udržitelného rozvoje (Hyršlová, 2009; Hyršlová, Kubáňková, 2009), metoda čistší produkce (Schaltegger et al., 2008; Šlesinger et al., 2008) či environmentální manažerské systémy EMAS a ISO (Misařová, 2006).

Hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím obecně je ten, že finanční účetnictví slouží především ke shromažďování a podávání informací o podnikání firmy zejména pro externí uživatele, oproti tomu manažerské účetnictví shromažďuje a poskytuje informace, které využívá na prvním místě podnikový management pro řízení firmy (EPA, 2005; Misařová, 2006; Král, 2006). Environmentální manažerské účetnictví se zabývá identifikací, shromažďováním, odhady, analýzami, vykazováním a předáváním informací o hmotných a energetických tocích, environmentálních nákladech a dalších hodnotově vyjádřených informacích, které jsou východiskem pro rozhodování v každém podniku (Schaltegger et al., 2008; Vlčková, 2006; Misařová, 2006; Hyršlová, 2009). Nicméně i v rámci finančního účetnictví lze sledovat environmentální náklady, environmentální investice, závazky a pohledávky spojené s environmentálními aspekty. Více o těchto možnostech uvádí například Dvořáková (2009).

V rámci metody environmentálního manažerského účetnictví existují další různé dílčí metodiky a přístupy ke stanovení environmentálních nákladů, navíc řada konkrétních podniků v zahraničí i v České republice, ve kterých mají zavedeno environmentální účetnictví, využívá svůj vlastní systém stanovení a sledování environmentálních nákladů.

V zahraniční literatuře se zabývá problematikou podnikových environmentálních nákladů například Epstein (1996), který uvádí, že pro podnik je často náročné „vyčlenit“ environmentální náklady ze všech ostatních kategorií (produkt, proces, aktivity a příslušenství). Z toho důvodu jsou pro podniky vyvíjeny speciální programy, které jim mají ulehčit identifikaci environmentálních nákladů. Patří mezi ně například tzv. EcoAccounting, model doplňující klasické nákladové účetnictví, který se zaměřuje na pět oblastí environmentálního managementu – naplňování legislativy, snižování závazků, prevenci znečištění, možnosti změn (náprava nežádoucího stavu) a strategie. Část modelu, sloužící k identifikaci environmentálních nákladů, je zobrazena v následující tabulce.

Tabulka 1**Nákladová matice – „EcoAccounting“**

Strategie podniku	Prevence znečištění	Naplňování legislativy	Možnosti změn	Snižování vlivů podniku
Veřejná politika	Procesy a postupy výroby	Kapitálové výdaje	Projektový management	Uskladnění, manipulace a doprava
Strategie ochrany životního prostředí	Politiky, procedury a systémy	Evidence a hlášení	Konstrukce, stavba	Nakládání s výrobky
Dobrovolné programy	Kontrola výkonnosti	Školení a komunikace	Monitoring a údržba	Náklady vyvolané nakládáním s výrobky
Zacílení produktů	Nakládání s výrobky	Sledování aktivity regulátora	Zhodnocení a daňové otázky	Manipulace a nakládání s jinými než nebezpečnými látkami
	Údržba	Vnitřní hodnocení	Transakční náklady	Náklady na obaly
			Pohotovostní režim	Pokuty
				Pohledávky a soudní spory

Pramen: Epstein, 1996.

Další metodiky vyvinuté a využívané v oblasti environmentálního účetnictví přímo v konkrétních firmách, které chtěly zlepšit svůj environmentální profil na veřejnosti a snížit svoje environmentální náklady, zmiňuje ve své práci například Carrera a Ianuzzi (1998) nebo Rogers a Kristof (2003). Jedná se převážně o firmy působící na území USA nebo Kanady. Autoři (Carrera, Ianuzzi, 1998) uvádí, že není vždy jednoduché identifikovat všechny environmentální náklady. Nejlepší je v konkrétním podniku začít s takovými podnikovými environmentálními náklady, které lze určit jednoznačně a mezi něž patří zejména náklady spojené s legislativou ochrany životního prostředí, pokuty a náprava nežádoucího stavu. Potom existují další podnikové náklady, které mohou, ale nemusí, být považovány za environmentální. Jedná se například o užívanou energii, materiál, vstupní suroviny nebo obalové materiály. Dále je vhodné pro účely manažerského rozhodování rozlišit náklady do skupin na provozní a produktové (Rogers, Kristof, 2003).

Podnikové environmentální náklady podle metodiky EPA (1995, s. 8–9) lze členit do skupin na běžné náklady, potenciálně skryté náklady, náhodné náklady a náklady na image a vztahy podniku se společnostmi. Do kategorie „běžné náklady“ řadí EPA (1995, s. 8) například materiál, práci, kapitál a ostatní základní náklady, které jsou sledovány v rámci podnikového účetnictví. Náklady v této skupině většinou nejsou považovány za environmentální, i když skrývají velký potenciál pro ochranu životního

prostředí a zvýšení konkurenceschopnosti podniku, například prostřednictvím substituce nebo snižování surovinových vstupů. V případě kategorie „potenciálně skryté náklady“ se jedná o takové environmentální náklady, které mohou být managementem podniku hůře rozpoznatelné. Patří sem například počáteční náklady související s provozem podniku (povolání, umístění, design produktů), náklady stanovené regulátorem (pojištění, daně, monitoring), dobrovolné environmentální náklady (recyklace, školení, vztahy s okolím) nebo budoucí náklady v souvislosti s případnou likvidací environmentálně škodlivých produktů nebo uzavřením výroby. Další kategorií tvoří „náhodné náklady“, což jsou takové náklady, které mohou, ale nemusí, vzniknout v podniku v budoucnu. Jedná se o náklady související s kontaminací složek životního prostředí, nápravou nežádoucího stavu z hlediska ochrany životního prostředí, pokuty či penále. Poslední kategorie „náklady na image a vztahy se společností“ zahrnuje například náklady na roční environmentální zprávy, vytváření environmentálního image podniku, pořádání akcí podporujících ochranu životního prostředí (sázení stromků apod.).

V České republice se metodikou stanovení podnikových environmentálních nákladů zabývala řada odborníků (například Obršálová et al., 2006; Hyršlová, Hájek, 2006; Mísařová, 2006; Hyršlová 2009), metodiku s doporučeným postupem pro podniky vydalo i Ministerstvo životního prostředí (2003).

Dle Hyršlové a Hájky (2006) je žádoucí a pro management zajímavé přesně kvantifikovat environmentální náklady například pro účely hodnocení investičních projektů. Doporučují využití metody Total Cost Assessment, jedná se o dlouhodobě zaměřenou obsáhlou finanční analýzu všech nákladů a nákladových úspor, které vznikají podniku v souvislosti s investicí.

Všeobecně má sledování environmentálních nákladů smysl pouze tehdy, je-li součástí integrovaného systému sledování a vyhodnocování hmotných, energetických a peněžních toků v podniku, nemá smysl je vyčlenit pouze jako samostatnou nákladovou kategorii (Obršálová et al., 2006, s. 17).

Z dostupné literatury je zřejmé, že existuje množství různých doporučených metodik a možností stanovení a sledování environmentálních nákladů, z nichž si může management podniku vybrat. Podnik by tak měl uvažovat o kategorii environmentálních nákladů především na základě svých specifických potřeb – na základě toho, za jakým účelem potřebuje relevantní informace; zda pro svoje interní potřeby, pro externí komunikaci, investiční rozhodování, vyjednávání, alokaci nákladů či vytvoření podnikové environmentální politiky (Obršálová et al., 2006). Jak uvádí EPA (2005, s. 7), není důležité, zda je náklad v rámci podniku považován za environmentální či nikoliv, klíčové je zajistit relevantním nákladům relevantní pozornost managementu podniku. Dále je důležité kontrolovat, aby nedošlo ke dvojímu započtení nákladů. Uživatel informací manažerského účetnictví musí vědět, jakým způsobem a kde byla ocenění přiřazena (Šauer et al., 2005, s. 77–78).

2. Environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy

2.1 Zvolená metodika

V této části se budeme zabývat identifikací možných situací, kdy zlepšení vlivu podniku na životní prostředí je jen vedlejší efekt, primárním cílem managementu je úspora environmentálních nákladů podniku jako jedné položky z celkových nákladů.

Pozornost zaměříme prioritně na takové environmentální náklady, které zahrnují do svého manažerského účetnictví všechny podniky v České republice, tj. environmentální náklady související s plněním platné legislativy. Na základě aktuálně platných legislativních předpisů z oblasti ochrany životního prostředí se pokusíme identifikovat zákonné povinnosti podniků v této oblasti a s nimi spojené náklady.

Zvolený přístup je založen na základě doporučení autorů Carrery a Iannuzziho (1998), uvedeného v předcházející kapitole, které je postaveno na myšlence, že nejjednodušší je začít se sledováním takových podnikových environmentálních nákladů, které lze určit jednoznačně a mezi něž patří zejména náklady spojené s legislativou ochrany životního prostředí, pokuty a náprava nežádoucího stavu.

K identifikaci environmentálních nákladů u podniků lze mimo jiné použít jako základní kámen metodu analýzy vstupů a výstupů hypotetického podniku. Tuto analýzu je možné provést jak v peněžním, tak i nepeněžním vyjádření. Pro účely tohoto článku a k určení environmentálních nákladů spojených s plněním legislativy byla zvolena metoda analýzy vstupů a výstupů podniku v nepeněžním vyjádření, která je založena na práci Vlčkové (2006).

Tabulka 2

Vstupy a výstupy podniku významné z hlediska ochrany životního prostředí

Vstup v kg/GJ za období	Výstup v kg/GJ za období
Suroviny, přírodní zdroje	Výrobek
Pomocné látky	
Prostředky pro provoz podniku	
Obaly	Odpad
Paliva a elektrická energie	
<ul style="list-style-type: none"> - Zemní plyn - Fosilní pevná paliva - Dálkové vytápění - Obnovitelné zdroje (biomasa, dřevo, sluneční energie, vítr, voda) - Elektřina - Benzin, nafta, olej 	<ul style="list-style-type: none"> - Hlavní výrobek - Vedlejší výrobek
	<ul style="list-style-type: none"> - Obyčejný odpad - Využitelný odpad - Nebezpečný odpad
	Odpadní voda <ul style="list-style-type: none"> - Množství odpadních vod - Těžké kovy - ChSK - BSK5

pokračování tabulky na další straně

Voda	Emise znečišťující ovzduší a ovlivňující klima
<ul style="list-style-type: none"> - Komunální voda - Podzemní voda - Pramenitá voda - Dešťová, povrchová voda 	<ul style="list-style-type: none"> - CO₂ - CO - NO_x - SO₂ - prach - NH₄ - Ostatní emise

Pramen: Vlčková, 2006, úpravy autorka.

2.2 Environmentální náklady podniku

Environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy se pokusíme identifikovat s využitím tabulky vstupů a výstupů významných z hlediska životního prostředí, která je uvedena v předcházející části.

Na základě analýzy zákonů a ostatních právních předpisů platných² v České republice v oblasti ochrany životního prostředí lze na straně vstupů označit jako environmentální takové náklady podniku, jejichž přehled je uveden v následující tabulce.

Tabulka 3

Environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy na straně vstupů

Strana vstupů	
Přírodní zdroje a suroviny	
Ložisko nerostných surovin ³	Úhrada z dobývacího prostoru
	Úhrada z vydobytých vyhrazených nerostů
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Půda	Odvod za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu ⁴
	Poplatek za odnětí lesních pozemků ⁵
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Příroda	Pokuta za porušení zákona o ochraně přírody a krajiny ⁶
Prostředky pro provoz podniku	
Motorová vozidla	Silniční daň ⁷
	Poplatek za registraci vozidla ⁸

pokračování tabulky na další straně

² V době psaní článku – srpen 2011.

³ Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů. Úplný název poplatku dle platného zákona zní poplatek na podporu sběru, zpracování, využití a odstranění vybraných autovraků.

	Dálniční známka, mýtné ⁹
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Elektrická a elektronická zařízení	Poplatek za elektroodpad ¹⁰ (recyklační poplatek)
Obaly	
Zavedení a provozování systému sběru obalů ¹¹	Poplatek za registraci a roční evidenci v seznamu oprávněných osob podle zákona o obalech
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Paliva a elektrická energie	
Benzín	Spotřební daň ¹²
Nafta	Spotřební daň
Olej	Spotřební daň
Zemní plyn	Daň ze zemního plynu ¹³
Fosilní pevná paliva	Daň z pevných paliv ¹⁴
Elektřina ¹⁵	Daň z elektřiny ¹⁶
Všechna paliva a elektrická energie	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Voda	
Odběr vody ¹⁷	Platba k úhradě správy vodních toků a správy povodí
	Poplatek za odběr podzemní vody
	Poplatek za odběr povrchové vody
	Pokuta za neplnění zákonných povinností

Pramen: Autorka na základě platné legislativy ČR.

V kategorii přírodní zdroje a suroviny, v případě ložiska nerostných surovin, můžeme z hlediska environmentálních podnikových nákladů souvisejících s plněním platné legislativy na straně vstupů podniku jednoznačně jako environmentální náklad identifikovat úhradu z dobývacího prostoru a úhradu z vyhrazených vydobytych nerostů. Tento environmentální náklad se samozřejmě týká pouze podniků zabývajících se specifickými činnostmi souvisejícími s těžbou nerostných surovin. V případě půdy jako suroviny pro podnik můžeme identifikovat jako jednoznačný environmentální náklad odvod za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu a poplatek za odnětí lesních pozemků. Dále, pokud bereme v úvahu obecně přírodu jako zdroj, mají všechny podniky v České

9 Nařízení vlády č. 484/2006 Sb., o výši časových poplatků a o výši sazeb mýtného za užívání určených pozemních komunikací.

10 Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů. Úplný název poplatku dle platného zákona zní poplatek na podporu sběru, zpracování, využití a odstranění vybraných autovlaků.

11 Zákon č. 477/2001 Sb., o obalech, ve znění pozdějších předpisů.

12 Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

13 Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

14 Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

15 Elektřina vyrobená z obnovitelných zdrojů energie je od ekologické daně osvobozena, vstupy pro výrobu elektřiny (uhlí, zemní plyn) jsou od ekologické daně rovněž osvobozeny, zdaněna je až vyrobená elektřina.

16 Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

17 Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách, ve znění pozdějších předpisů

republiky, na základě zákona o ochraně přírody a krajiny¹⁸, společenskou odpovědnost vůči přírodě a krajině a v taxativně vymezených případech musí zaplatit pokutu. Jedná se například o poškození vymezené části přírody, narušení krajinného rázu nebo při provozování činnosti v zákonem chráněném území bez povolení příslušného správního orgánu.

U naprosté většiny podniků patří na stranu vstupů, do kategorie prostředky pro provoz podniku, motorová vozidla¹⁹. S nimi je spjata jako jednoznačný environmentální náklad silniční daň, jejímž předmětem jsou všechna registrovaná a provozovaná silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, pokud jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Silniční daň v sobě obsahuje některé ekologické prvky, mezi něž patří osvobození od daně, upravená sazba daně a sleva na dani pro vozidla šetrná k životnímu prostředí. Mezi další jednoznačné podnikové environmentální náklady spojené s motorovými vozidly můžeme zařadit poplatek za registraci vozidla a mýtné. Poplatek se platí jednorázově při první registraci nebo přeregistraci vozidla v České republice a je odstupňován podle ekologických parametrů vozidla. Sazby mýtného jsou rozlišeny rovněž podle ekologických parametrů vozidla, v současnosti se zatím vztahují pouze na nákladní automobily.

V zásadě každý podnik využívá v rámci své činnosti nějaká elektrická a elektronická zařízení, kdy při jejich nákupu zaplatí v rámci kupní ceny i tzv. poplatek za elektroodpad (recyklační poplatek). Jedná se o poplatek placený jednorázově a lze ho také považovat za jednoznačný environmentální náklad podniku.

Dále můžeme identifikovat na straně vstupů podniku jednoznačný environmentální náklad související se systémem nakládání a sběru obalů. Jedná se o poplatek za registraci a roční evidenci v seznamu oprávněných osob, který musí na základě platné legislativy uhradit každý podnik, který na trh uvádí zboží a výrobky v obalech.

Z hlediska objemu financí v rámci provozních nákladů je zřejmě nejvíce prostředků podniku vynakládáno na straně vstupů na spotřebovávaná paliva a elektrickou energii. S těmito vstupy jsou z pohledu platné legislativy svázány spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv a ekologické daně²⁰ (daně z pevných paliv, zemního plynu a elektřiny). Záleží na konkrétním podniku, zda na účtech svých environmentálních nákladů bude sledovat spotřebu paliv a elektrické energie, nicméně v rámci těchto vstupů lze v souvislosti s plněním legislativy v České republice jednoznačně identifikovat jako environmentální náklad objem zaplacených spotřebních daní z benzínu, nafty, topných olejů a ostatních uhlovodíkových paliv a maziv za určité časové období, například kalendářní rok a dále objem zaplacených ekologických daní z pevných paliv, elektřiny a zemního plynu, rovněž například za kalendářní rok²¹. V souvislosti

18 Zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů.

19 Více o zpoplatnění motorových vozidel v ČR lze nalézt například v článku Zimmermannová (2009).

20 O dopadech ekologických daní na podniky v rámci sektorů OKEČ v České republice uvádí více například Zimmermannová (2009). Po zavedení ekologických daní byl proveden kvalitativní výzkum na úrovni klíčových subjektů dotčených daňovými změnami a tvůrců environmentální politiky, který zjišťoval informovanost a reakce zejména na úrovni podniků (více lze nalézt v Šauer et al., 2008, nebo Šauer, Vojáček, 2009).

21 Energetické vstupy pro výrobu elektřiny jsou od ekologické daně osvobozeny. Osvobození se týká zemního plynu a uhlí pro výrobu elektřiny.

se zdaněním paliv a elektrické energie je vhodné na tomto místě zmínit, že Evropská komise v současnosti připravuje novou legislativu upravující daňové sazby u energetických daní a zavádějící nově (od 1. ledna 2013) i zdanění CO_2 ²².

Dalším významným vstupem pro výrobní i nevýrobní podnik je voda. Z hlediska platné legislativy lze u tohoto vstupu určit jako jednoznačné environmentální náklady dva poplatky související s ochranou životního prostředí, konkrétně poplatek za odběr podzemní vody a poplatek za odběr povrchové vody.

Na tomto místě je potřeba upozornit, že environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy na straně vstupů, které jsou uvedené v tabulce 3, představují konkrétně stanovené finanční částky vyjádřené v Kč nebo konkrétní daňové sazby uvedené přímo v zákonech a vztažené k jednotlivým produktům nebo činnostem podniku²³. Management podniku si může na základě svých interních informací tyto environmentální náklady snadno kalkulovat. Kromě těchto nákladů však podnik vydává další finanční prostředky spojené s plněním platné legislativy, a to zejména na různé typy povolení, monitoring, auditů či pojištění. V praxi se tyto environmentální náklady liší u jednotlivých podniků například na základě jejich umístění, typu produkce, výrobního postupu nebo environmentálního image. Výčet environmentálních nákladů podniku spojených s plněním legislativy uvedených v tabulce 3 tedy v žádném případě nelze brát jako úplný výčet. Jedná se pouze o přehled pro podnik nejjednodušeji zjistitelných environmentálních nákladů.

Obdobně jako u strany vstupů sestavíme tabulku environmentálních nákladů podniku spojených s plněním legislativy na straně výstupů významných z hlediska ochrany životního prostředí. Podrobnosti jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4

Environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy na straně výstupů

Strana výstupů	
Výrobky	
Regulované látky ²⁴	Poplatek za výrobu regulovaných látek a výrobků
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Chemické látky ²⁵	Prostředky na klasifikaci chemických látek uváděných na trh

pokračování tabulky na další straně

22 Více v Návrhu SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny ze dne 13. 4. 2011. O podobě stávajícího zdanění CO_2 v zemích EU lze nalézt více například v Zimmermannová, Korba (2010).

23 Jedná se o tzv. ekonomické nástroje ochrany životního prostředí, podrobnosti lze nalézt například v Jílková (2003) nebo Šauer (Šauer et al., 2005).

24 Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

25 Zákon č. 356/2003 Sb., o chemických látkách a chemických přípravcích, ve znění pozdějších předpisů.

Odpad²⁶	
Obaly skutečně uvedené na trh	Poplatek za zajištění plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadů z obalů prostřednictvím systému sdruženého plnění EKO KOM
Skládkování	Poplatek za ukládání odpadů na skládky
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Spalování	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Odpadní voda²⁷	
Vypouštění odpadní vody	Poplatek za vypouštění odpadních vod do vod povrchových
	Poplatek za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Emise ovlivňující klima²⁸	
Emise CO ₂ ²⁹	Obchodovatelné emisní povolenky ³⁰
	Pokuta za neplnění zákonných povinností
Emise znečišťující ovzduší³¹	
Emise znečišťujících látek	Poplatky za znečišťování ovzduší
	Pokuta za neplnění zákonných povinností

Pramen: Autorka na základě platné legislativy ČR.

Na straně výstupů podniku, v kategorii výrobků, můžeme z hlediska environmentálních podnikových nákladů souvisejících s plněním platné legislativy jednoznačně jako environmentální náklad identifikovat poplatek za výrobu regulovaných látek a výrobků a prostředky vynaložené na klasifikaci chemických látek uváděných na trh v České republice. V rámci této klasifikace se mimo jiné provádí hodnocení nebezpečnosti chemických přípravků pro zdraví a životní prostředí.

V oblasti odpadového hospodářství můžeme jako environmentální náklad určit poplatek za zajištění plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadů z obalů prostřednictvím systému sdruženého plnění EKO-KOM a poplatek za ukládání odpadů na skládky; spalování v současnosti není ze strany státu zpoplatněno.

Z hlediska ochrany životního prostředí lze uvažovat v rámci kategorie odpadů i o odpadních vodách a odpadních plynech (emisích znečišťujících látek). U podniku, kde je na straně výstupů odpadní voda, lze identifikovat jako jednoznačné environmen-

26 Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů.

27 Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách, ve znění pozdějších předpisů.

28 Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

29 Kromě obchodovatelných emisních povolenek budou emise CO₂ od 1. 1. 2013 zpoplatněny i formou zdanění CO₂, více v návrhu Směrnice Rady KOM (2011) 169.

30 V případě aukce obchodovatelných emisních povolenek – v současnosti podniky v České republice povolenky získávají zdarma.

31 Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

tální náklady dva typy poplatku, a to poplatek za vypouštění odpadních vod do vod povrchových a poplatek za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních.

Pokud jsou výstupem podniku emise ovlivňující klima, konkrétně emise CO₂, environmentální náklady jsou zde propojeny se systémem obchodování s emisními povolenkami. V současnosti jsou obchodovatelné emisní povolenky v České republice přidělovány podnikům – znečišťovatelům zdarma, nicméně do budoucna se uvažuje o jejich přidělování formou aukce. Prostředky vynaložené podnikem v rámci aukce potom budou představovat environmentální náklad. Environmentální náklady³² rovněž mohou vzniknout podniku v souvislosti s prodejem emisních povolenek na trhu, kdy tržní cena v době prodeje nemusí odpovídat původním představám managementu podniku. Tento příklad platí v případě snížení znečištění ve formě omezení množství vypouštěných emisí CO₂ ze strany podniku; v opačném případě, kdy podnik musí dokoupit emisní povolenky, protože vypouští větší množství emisí CO₂, než na jaké má povolenky přiděleny, patří mezi jednoznačný environmentální náklad finanční částka uhrazená za nákup dodatečných emisních povolenek.

Dalším výstupem podniku jsou emise znečišťující ovzduší. V tomto případě jsou jednoznačným podnikovým environmentálním nákladem poplatky za znečišťování ovzduší. Zde je nutno poznamenat, že systém poplatků v oblasti ochrany ovzduší je v České republice dlouhodobě neefektivní a do budoucna řada ekonomů doporučuje zrušení poplatků nebo transformaci celého systému, více uvádí například Jílková (Jílková et al., 2006).

Pokud se podíváme na ostatní zákonné povinnosti podniku, které jsou spojeny s ochranou životního prostředí a které nejsou v současné legislativě České republiky vyjádřeny přímo formou konkrétní finanční částky nebo daňové sazby, lze nalézt řadu potenciálních nákladů, které podnik může vynaložit v průběhu své existence a provozu a kde lze opět na straně vstupů i výstupů identifikovat potenciální environmentální náklady.

V případě lesních porostů či dřeva jako vstupu mohou podnikům vznikat environmentální náklady v souvislosti s prováděním stavební, těžební či průmyslové činnosti na území lesa a v lesních porostech, zejména v souvislosti s odstraňováním škody nebo zmírňováním újmy, která vznikla majiteli lesa.

V případě vody jako vstupu a výstupu v rámci produkce podniku se jedná například o prostředky na vyřízení povolení k nakládání s povrchovými a podzemními vodami, k vypouštění odpadních vod, prostředky na sledování, měření a evidenci znečištění odpadních vod či na rozborů a kontrolu znečištění odpadních vod.

V oblasti odpadů vznikají na straně vstupů a výstupů environmentální náklady v souvislosti s plněním povinností při přepravě odpadů a povolení k přepravě, povinností při nakládání s odpady, odpadními oleji, zpětném odběru některých výrobků, plnění informační povinnosti o zpětném odběru a odděleném sběru určitých odpadů, v rámci evidence a ohlašování odpadů a zařízení či při zpracování plánu odpadového hospodářství u velkých původců odpadů.

32 Ale i výnosy.

Rovněž v oblasti ochrany ovzduší vznikají podnikům environmentální náklady v souvislosti s dodržováním platné legislativy, zejména při plnění emisních limitů pro jednotlivé znečišťující látky, emisních stropů, limitního obsahu látek ve výrobcích, přípustné tmavosti kouře a míry obtěžování zápachem, měření emisí u zdroje, zpracovávání provozní evidence a poskytování informací o znečištění, plnění povinností při spalování odpadů a získávání příslušných povolení k provozu zařízení; v oblasti ochrany klimatu lze identifikovat environmentální náklady související se získáním povolení k vypouštění emisí skleníkových plynů, zjišťováním a vykazováním emisí skleníkových plynů.

Při provozování taxativně vymezených činností, výstavbě taxativně vymezených staveb a používání taxativně vymezených technologií bude podnik vynakládat finanční prostředky v souvislosti s pořízením dokumentace v rámci zpracování hodnocení vlivu stavby, technologie nebo činnosti na životní prostředí³³. Tyto prostředky můžeme rovněž zařadit mezi environmentální náklady podniku.

Environmentální náklady podniku rovněž představují prostředky vynaložené v souvislosti se získáním integrovaného povolení pro provoz podniku na základě požadavků zákona o integrované prevenci³⁴.

2.3 Možnosti nákladových úspor

Při snižování environmentálních nákladů, či jinými slovy dosahování nákladových úspor, může management podniku postupovat různými způsoby, konečné rozhodnutí bude záležet na vyhodnocení celkové ekonomické efektivity zvoleného opatření, jeho celkových čistých přínosech a celkových nákladech.

Mezi opatření na ochranu životního prostředí, které zároveň povedou ke změně environmentálních nákladů podniku a mohou přispět z dlouhodobého hlediska k nákladovým úsporám, patří například následující (Šauer et al., 2005, s. 101):

- Návrh a konstrukce výrobního procesu – například zavedení environmentálně šetrnější technologie, nahrazení zařízení či vybavení jiným apod.;
- Volba surovin – například environmentálně šetrnější paliva, suroviny;
- Řízení procesu – například optimalizace procesu, režim úklidu a údržby;
- Netechnická opatření – například organizační změny, zavedení EMS, školení pracovníků;
- Koncové technologie – dobudování vlastních spaloven, čistíren odpadních vod, filtrů, odlučovacích zařízení a jiných technologií.

Pokud se zaměříme na environmentální náklady podniku spojené s plněním legislativy v České republice, uvedené v předcházející části článku v tabulce č. 3, na straně vstupů může podnik dosáhnout nákladových úspor například v oblasti spotřeby

33 Na základě zákona č. 100/2001 Sb., o posuzování vlivů na životní prostředí, ve znění pozdějších předpisů.

34 Zákon č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci a omezování znečištění, o integrovaném registru znečišťování a o změně některých zákonů (zákon o integrované prevenci), ve znění pozdějších předpisů.

surovin, paliv a elektrické energie. Jednou z možností snížení environmentálních nákladů je snaha minimalizovat objem finančních prostředků odvedených státu v rámci produkčního procesu podniku ve formě daní, poplatků či jiných plateb spojených s ochranou životního prostředí; například postupným snižováním spotřeby zdaněných energetických vstupů, čehož lze dosáhnout zavedením úspornější, na vstupy méně náročnější technologie, nebo kompletní náhradou daněného vstupu za vstup nedaněný, tam, kde je to technicky možné, například přechodem z vytápění prostor podniku uhlím na vytápění biomasou³⁵. Další možností je ponechání původního vstupu, ale zavedení takové technologie, při jejímž používání je vstup od daně osvobozen, například zavedení systému kombinované výroby elektřiny a tepla KVET³⁶.

Další opatření souvisí s vlastnictvím a provozováním motorových vozidel. Pořízením nového energeticky úsporného vozového parku splňujícího přísnější emisní parametry může management podniku dosáhnout provozních nákladových úspor jak v oblasti snížení spotřeby pohonných hmot, tak v oblasti redukce celkové částky odváděných daní a poplatků do státní pokladny.

Na tomto místě je však třeba upozornit, že výše uvedená opatření mají pro management a provoz podniku smysl pouze v případě, že vybrané řešení je v rámci podniku technicky proveditelné, účelné a ekonomicky efektivní.

Na straně výstupu může podnik snižovat svoje environmentální náklady obecně minimalizací odpadu v jakémkoliv skupenství – pevném, plynném i kapalném. Pokud uvažujeme nezměněnou produkci podniku, může podnik dosáhnout snížení množství vypouštěných škodlivin na straně výstupu v rámci svého produkčního procesu například zaváděním environmentálně šetrných technologií, snižováním energetické a materiálové náročnosti výroby, zakoupením odlučovacích zařízení či minimalizací pevných odpadů ze své činnosti. Tím dosáhne mimo jiné snížení objemu povinných plateb státu za znečišťování životního prostředí.

Dále již řada podniků zjistila, že environmentální náklady mohou být z části či úplně pokryty příjmy vytvářenými například prodejem odpadních a vedlejších produktů, prodejem obchodovatelných emisních povolenek či udělením licence na environmentálně šetrnou technologii. Dále lze vytvářet nákladové úspory například změnou designu produktu, změnou procesů v podniku nebo vylepšením provozních a servisních praktik (EPA, 2005, s. 1–2).

K vytváření nákladových úspor podniků rovněž slouží dotace poskytované z českých a evropských fondů. Zejména při zvažování větší investice, například do environmentálně šetrné technologie, mohou poskytované dotace přispět k ambicióznějším plánům managementu a komplexnějším projektům. Z hlediska projektů v oblasti ochrany životního prostředí a snižování environmentálních nákladů má pro podniky klíčový význam Operační program Životní prostředí (OPŽP), v letech 2007–2013 na

35 Kromě biomasy jsou ekonomicky zvýhodněny i ostatní obnovitelné zdroje energie, mezi něž patří vodní energie, větrná energie, geotermální energie, solární energie. Ekonomii obnovitelných zdrojů energie se zabývá například Ryvolová a Zemplinerová (2010).

36 Sazby daně paliv a elektrické energie a konkrétní možnosti osvobození jsou uvedeny v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

něj bude z Fondu soudržnosti (FS) a Evropského fondu pro regionální rozvoj (ERDF) uvolněno více než 5 miliard eur³⁷.

Možnosti podpory a typy projektů, na které mohou získat dotace podnikatelé a živnostníci, jsou v oblastech snižování znečištění vod, zlepšování kvality ovzduší a snižování emisí, zkvalitnění nakládání s odpady a odstraňování starých ekologických zátěží, omezení průmyslového znečištění a snižování environmentálních rizik, podpory biodiverzity a obnovy krajinných struktur.

Obecně je možno konstatovat, že nejlepší jsou takové náklady, které vůbec nevzniknou, ať už je považujeme či nepovažujeme za environmentální. Z tohoto pohledu je možné v rámci hospodaření podniků kladně hodnotit například výstavbu tzv. energeticky úsporných budov, tzv. inteligentních budov³⁸ či nákup tzv. environmentálně šetrných automobilů. Jejich využíváním může podnik ušetřit na provozních nákladech zejména v důsledku nižší spotřeby paliv a elektrické energie.

3. Environmentální náklady v konkrétním podniku v České republice

Z dostupných vědeckých prací se autorce nepodařilo zjistit dostatek informací o rozšíření sledování environmentálních nákladů či využívání environmentálního manažerského účetnictví v praxi podniků v České republice v současnosti. Autorka vyhledávala údaje o sledování environmentálních nákladů také v rámci nejlépe hodnocených výročních zpráv³⁹, potřebné informace ovšem nebyly ve zkoumaných výročních zprávách uvedeny.

Na základě rešerše provedené pro účely tohoto článku můžeme shrnout, že ve sledované oblasti byly v České republice zpracovány články Vaněčka a Hyršlové (2003, 2004), Kalabise (Kalabis et al., 2005) a Mísařové (2006), které se zabývají projekty sledování podnikových environmentálních nákladů u podniků AROMA Praha, a.s., KAUCUK, a.s., Kralupy nad Vltavou, a OHL ŽS Brno, a.s.

Podnik OHL ŽS Brno, a.s., využívá pro sledování environmentálních nákladů stále environmentální manažerské účetnictví, vztah společnosti k ochraně životního prostředí upravuje řadou vnitropodnikových norem, environmentální náklady jsou konkrétně sledovány na základě metodiky „ŘNS Envi účetnictví“ (OHL ŽS, 2011).

Vzhledem k tomu, že podniku OHL ŽS Brno, a.s., se již věnovali autoři dostatečně, v následujícím textu se zaměříme na podnik z České republiky, který dosud environmentální náklady nesledoval samostatně a který budeme pro účely tohoto článku dále nazývat jako „obchodní“ podnik⁴⁰ podle hlavní náplně jeho činnosti. „Obchodní podnik“ se sídlem v Praze v současnosti pro svoji činnost využívá motorová vozidla, kancelářskou techniku, software a kancelářské prostory.

37 Více na www.opzp.cz.

38 Více na www.tzb-info.cz.

39 Vydává Czech Top 100 (www.ct100.cz).

40 Vzhledem k tomu, že obsahem článku jsou číselné údaje o konkrétních nákladech konkrétního podniku, není v textu uváděn jeho skutečný název.

Z přehledu environmentálních nákladů na vstupu a na výstupu, uvedeného v předcházející kapitole, se na „obchodní podnik“ v roce 2010 vztahovaly náklady uvedené v následující tabulce. Součástí tabulky je rovněž kvantifikace jednotlivých environmentálních nákladů v roce 2010 a jejich podíl na celkových environmentálních nákladech podniku.

Tabulka 5

Envi náklady „obchodního podniku“ spojené s plněním legislativy v roce 2010

Místo vzniku nákladu	Název nákladu	Výše nákladů v tis. Kč/rok	Podíl jednotlivých envi nákladů na celkových envi nákladech v %
Vstupy			
Motorová vozidla	Silniční daň	6	3,13
	Dálniční známka	5	2,60
Obaly	Poplatek za registraci a roční evidenci v seznamu oprávněných osob podle zákona o obalech	1	0,52
Paliva a elektrická energie	Spotřební daň benzín, nafta	155	80,73
	Daň z elektrické energie	5	2,60
Výstupy			
Chemické látky	Prostředky související s uváděním chemických látek na trh	10	5,21
Odpad	Poplatek za zajištění plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadů z obalů prostřednictvím systému sdruženého plnění EKO KOM	10	5,21
Celkem environmentální náklady		192	100
Celkem náklady podniku		2800	

Pramen: Autorka na základě podkladů z „obchodního podniku“.

Celkové environmentální náklady „obchodního podniku“ související s plněním legislativy tvořily v roce 2010 cca 7 % z jeho celkových nákladů. Vzhledem k hlavní náplni své činnosti, kterou je obchodování s chemickými produkty, má „obchodní podnik“ omezený výčet vstupů a výstupů, které můžeme považovat za environmentální náklady. Vidíme, že největší podíl na environmentálních nákladech podniku zaujímá spotřební daň z benzínu a nafty. Souvisí to zejména s povahou „obchodního podniku“ a významném zastoupení nákladů v oblasti dopravy.

V současnosti nesleduje „obchodní podnik“ výše uvedené environmentální náklady samostatně, v rámci finančního účetnictví jsou součástí účtů uvedených v následující tabulce.

Tabulka 6**Zařazení envi nákladů v rámci finančního účetnictví „obchodního podniku“**

Místo vzniku nákladu	Envi náklady	Název účtu dle účtové osnovy pro podnikatele
Motorová vozidla	Silniční daň	531 – Silniční daň
	Dálniční známka	538 – Ostatní daně a poplatky
Obaly	Poplatek za registraci a roční evidenci v seznamu oprávněných osob podle zákona o obalech	538 – Ostatní daně a poplatky
Paliva a elektrická energie	Spotřební daň benzín, nafta	530 – Daně a poplatky
	Daň z elektrické energie	530 – Daně a poplatky
Chemické látky	Prostředky související s uváděním chemických látek na trh	548 – Jiné provozní náklady
Odpady	Poplatek za zajištění plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadů z obalů prostřednictvím systému sdruženého plnění EKO KOM	518 – Ostatní služby

Pramen: Autorka na základě podkladů z „obchodního podniku“.

V zásadě můžeme konstatovat, že environmentální náklady související s plněním legislativy jsou součástí provozních nákladů podniku a jejich sledování na samostatných účtech v rámci manažerského účetnictví má u zkoumaného podniku význam například při uvažování o investicích do energetických úspor. Vzhledem k podílu jednotlivých nákladů na celkových environmentálních nákladech lze doporučit obnovu vozového parku „obchodního podniku“, nabízí se například možnost investice do motorových vozidel s nižší spotřebou paliva a výkonem srovnatelným se stávajícím vozovým parkem sledovaného podniku.

Výrazné zastoupení environmentálních nákladů v oblasti dopravy může v budoucnu představovat možný rizikový prvek z hlediska vývoje celkových nákladů podniku a to zejména z toho důvodu, že doprava patří mezi největší znečišťovatele ovzduší, její vliv stále roste a na tomto poli lze očekávat ze strany státu úpravu stávající legislativy, zejména nárůst zpoplatnění. U zkoumaného podniku je tak možné předpokládat nárůst podílu environmentálních nákladů spojených s plněním legislativy v České republice na jeho celkových nákladech.

Závěr

Předmětem tohoto článku bylo na jedné straně představení hlavních teoretických přístupů, publikovaných v současné české i zahraniční ekonomické literatuře, které se zabývají možnostmi identifikace a sledování podnikových environmentálních nákladů z obecného pohledu managementu podniku, na straně druhé výběr jedné z metod a její aplikace na podmínky a platnou legislativu České republiky v oblasti ochrany životního prostředí s cílem identifikovat takové environmentální náklady, které se mohou týkat všech podniků v České republice. Článek rovněž poukázal na některé možnosti manage-

mentu podniku při dosahování nákladových úspor v souvislosti s ochranou životního prostředí. Součástí článku je rovněž případová studie zaměřená na identifikaci environmentálních nákladů spojených s plněním legislativy u obchodního podniku se sídlem v České republice, který doposud nesledoval environmentální náklady samostatně.

Všeobecně lze konstatovat, na základě teoretických přístupů zaměřujících se na identifikaci podnikových environmentálních nákladů a problémy s touto identifikací spojených, že jednotlivé metody, ať už v zahraničí nebo v České republice, nejsou shodné. V praxi bude při výběru jedné z nich víceméně záležet na rozhodnutí managementu konkrétního podniku, jaký způsob identifikace a sledování environmentálních nákladů zvolí. Mezi kritéria můžeme zařadit například interní potřeby podniku či požadavky na určité typy informací, které management potřebuje pro svoje rozhodování. Určitým základním vodítkem pro management podniku při určování environmentálních nákladů může být analýza platné legislativy.

Rozbor legislativy České republiky v oblasti ochrany životního prostředí, provedený v tomto článku s pomocí metody analýzy vstupů a výstupů podniku, ukázal, že jako jednoznačné environmentální náklady podniku lze v současnosti v České republice identifikovat různé typy taxativně stanovených poplatků, daní či jiných plateb vztažených k ochraně životního prostředí. Do této kategorie zahrnujeme i obchodovatelné emisní povolenky, u nichž lze navíc v období po roce 2012 předpokládat jejich přidělování formou aukce. Kromě těchto taxativně vymezených plateb vznikají podnikům další environmentální náklady v souvislosti se založením, provozováním i ukončením podnikatelské činnosti, zejména ve formě nákladů na různé druhy povolení, sledování, měření, evidenci, rozborů či kontrolu. V zásadě se tedy jedná o různé druhy provozních nákladů podniku. V souvislosti s plněním požadavků legislativy v oblasti ochrany životního prostředí však vznikají podnikům i investiční environmentální náklady, například v souvislosti s pořízováním nových technologií, změnou výrobních procesů nebo dodržováním stanovených emisních limitů.

Provozní environmentální náklady mohou u některých podniků představovat vyšší procento celkových nákladů, naopak u některých mohou být zanedbatelné. Snižování provozních environmentálních nákladů podniku tak bude mít smysl pouze tam, kde přinese z dlouhodobého hlediska konkurenční výhodu pro podnik a významnější úsporu celkových podnikových nákladů.

U obchodního podniku sledovaného v rámci případové studie tvořily environmentální náklady spojené s plněním legislativy zhruba 7 % podíl na jeho celkových nákladech v roce 2010. Ačkoliv se jedná spíše o malý význam této položky a lze předpokládat, že management podniku v současnosti nemá závažný důvod pro samostatné sledování tohoto typu nákladů, určité riziko lze spatřovat ve struktuře environmentálních nákladů obchodního podniku, kde jsou nejvýznamněji zastoupeny náklady v oblasti dopravy. Doprava je považována za jednoho z největších znečišťovatelů ovzduší, jehož význam v současnosti stále narůstá, lze tedy očekávat ze strany státu jako regulátora úpravu příslušné legislativy, mimo jiné i navyšování zdanění či zpoplatnění, což může mít do budoucna vliv i na konkurenceschopnost podniku.

Literatura

- CARRERA, R. M.; IANNUZZI, A. 1998. Getting Started with Environmental Cost Accounting. *Environmental Quality Management*. Autumn 1998, s. 63–68. ISSN 1088-1913.
- CZECHTOP100 [online]. 2011 [cit. 2011-06-24]. Nejlepší výroční zprávy. www.ct100.cz/cz/zebrickly-firem/nejlepsi-vyrocní-zprávy.
- DVOŘÁKOVÁ, D. 2009. Účetnictví a výkaznictví pro trvale udržitelný rozvoj. *Český finanční a účetní časopis*. 2009, roč. 4, č. 4, s. 35–45. ISSN 1802-2200.
- EPA. 1995. *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*. Washington, D. C. : United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention and Toxics (MC 7409), 1995. 26 s. EPA 742-R-95-001.
- EPSTEIN, M. J. 1996. Improving Environmental Management with Full Environmental Cost Accounting. *Environmental Quality Management*. Autumn 1996, s. 11–22. ISSN 1088-1913.
- HYRŠLOVÁ, J. 2009. *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku – Sustainability Accounting at the Corporate Level*. Praha : Vysoká škola ekonomie a managementu, 2009. 179 s. ISBN 978-80-86730-47-9.
- HYRŠLOVÁ, J.; HÁJEK, M. 2006. Využití environmentálního manažerského účetnictví (EMA) v rámci hodnocení investičních projektů. *Planeta*. 2006, roč. XIV, č. 2, s. 19–21. ISSN 1801-6898.
- HYRŠLOVÁ, J.; KUBÁŇKOVÁ, M. 2009. Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji. *Český finanční a účetní časopis*. 2009, roč. 4, č. 4, s. 46–55. ISSN 1802-2200.
- JÍLKOVÁ, J. 2005. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany ovzduší a klimatu*. Praha : IREAS, 2003. 156 s. ISBN 80-86684-04-0.
- JÍLKOVÁ, J.; PAVEL, J.; VÍTEK, L.; SLAVÍK, J. 2006. *Poplatky k ochraně životního prostředí a jejich efektivnost*. Praha : Eurolex Bohemia, 2006. 135 s. ISBN 80-7379-002-5.
- KALABIS, J.; BROKEŠ, J.; VACKOVÁ, L. 2005. *Udržitelný rozvoj v řízení stavební firmy*. Sborník z mezinárodního semináře Ekonomické a sociální souvislosti udržitelného rozvoje – Aplikace environmentálního účetnictví na mikro a makro úrovni, s. 2–10. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. ISBN 80-7194-790-3.
- KRÁL, B. 2006. Manažerské účetnictví: vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb. *Politická ekonomie*. 2006, roč. 54, č. 1.
- Ministerstvo životního prostředí ČR [online]. 2011 [cit. 2011-08-15]. Platná legislativa. www.mzp.cz/_C1256E7000424AC6.nsf/Categories?OpenView.
- Ministerstvo životního prostředí ČR. 2003. *Manažerské účetnictví pro potřeby environmentálního řízení*. Praha : MMR, 2003.
- MÍSAŘOVÁ, P. 2006. EMS a EMA v praxi firmy ŽS Brno, a.s. *Planeta*. 2006, roč. XIV, č. 2, s. 22–24. ISSN 1801-6898.
- Nařízení vlády ČR č. 484/2006 Sb., o výši časových poplatků a o výši sazeb mýtného za užívání určených pozemních komunikací
- Návrh Směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny ze dne 13. 4. 2011, KOM(2011) 169 v konečném znění.
- OBRŠÁLOVÁ, I.; MUNZAROVÁ, S.; KOŽENÁ, M.; BAŤA, R.; PŘEVRÁTIL, B. 2006. Příspěvek k problematice environmentálního účetnictví v českých podnicích. *Planeta*. 2006, roč. XIV, č. 2, s. 15–19. ISSN 1801-6898.
- Operační program Životní prostředí [online]. 2011 [cit. 2011-04-28]. OPŽP pro podnikatele. www.opzp.cz/sekce/500/opzp-pro-podnikatele.
- ROGERS, G.; KRISTOF, J. 2003. Reducing Operational and Product Costs through Environmental Accounting. *Environmental Quality Management*. Spring 2003, s. 17–42. ISSN 1088-1913.
- RYVOLOVÁ, I.; ZEPLINEROVÁ, A. 2010. *Ekonomie obnovitelných zdrojů energie – příklad větrné energie v České republice*. *Politická ekonomie*. 2010, roč. 58, č. 6.

- SCHALTEGGER, S.; BENNETT, M.; BURRITT, R.; JASCH, C. 2008. Environmental Management Accounting as a Support for Cleaner Production. In SCHALTEGGER, S.; BENNETT, M.; BURRITT, R.; JASCH, C. (Eds.). *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*. Dordrecht : Springer, 2008, s. 15–46. ISBN 978-1-4020-8912-1.
- ŠAUER, P. et al. 2008. Policy Issues and Consequences of Environmental Tax Reform Implementation in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*. 2008, vol. 3, no. 4, p. 92–106. ISSN 1802-2197.
- ŠAUER, P.; DVOŘÁK, A.; GEUSS, E.; KLUSÁK, J.; KOVÁŘ, J.; LISA, A.; MEDKOVÁ, M.; PRCHAL, J.; URBANOVÁ, T.; VOJÁČEK, O. 2005. *Náklady na ochranu životního prostředí – Pojetí, efektivnost a optimalizace*. Praha : VŠE, Nakladatelství Oeconomica, 2005. 244 s. ISBN 80-245-0982-2.
- ŠAUER, P.; VOJÁČEK, O. 2009. Environmental Tax Reform in the Czech Republic: Results of a Qualitative Survey in Businesses. *Mechanism of Economic Regulation*. 2009, vol. 11, no. 1, s. 31–41. ISSN 1762-8699.
- ŠLESINGER, J.; KOZIELOVÁ, Z.; NAJMANOVÁ, K. 2007. *Čistší produkce. Příručka pro podniky a veřejnou správu*. Praha : CENIA, 2007. 100 s. ISBN 80-85087-59-6.
- TRUNEČEK, J. 2009. K problematice konkurenceschopnosti českých podniků v prostředí turbulence. *Politická ekonomie*. 2009, roč. 57, č. 4, s. 435–450.
- TZB-info [online]. 2011 [cit. 2011-04-28]. Stavba. <http://stavba.tzb-info.cz>.
- VANĚČEK, V.; HYRŠLOVÁ, J. 2004. Využití environmentálního účetnictví při řešení rozhodovacích úloh v podniku s cílem ochrany životního prostředí. *Planeta*. 2004, roč. XII, č. 5, s. 3–24, ISSN 1213-3393.
- VLČKOVÁ, J. 2006. *Podnikový ekolog*. Praha : IREAS, 2006. 270 s. ISBN 80-86684-46-6.
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 477/2001 Sb., o obalech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.
- ZIMMERMANNOVÁ, J. 2009. Ekonomické nástroje pro ekologicky šetrnou dopravu. In ŽÁK, M. *Účetnictví a reporting udržitelného rozvoje na mikroekonomické a makroekonomické úrovni*. Praha : Linde nakladatelství, 2009, s. 128–132. ISBN 978-80-86131-82-5.
- ZIMMERMANNOVÁ, J. 2009. Dopady zdanění elektřiny, zemního plynu a pevných paliv na odvětví OKEČ v České republice. *Politická ekonomie*. 2009, roč. 57, č. 2, s. 213–231.
- ZIMMERMANNOVÁ, J.; KORBA, K. 2010. Komparace zdanění CO₂ v zemích Evropské unie. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2010, roč. 18, č. 3, s. 30–48.

CORPORATE ENVIRONMENTAL COSTS CONNECTED WITH LEGISLATIVE COMPLIANCE IN THE CZECH REPUBLIC

Abstract: This article focuses mainly on the environmental costs connected with legislative compliance in the Czech Republic, possibilities of their identification and observation in corporations and suggestions for cutting them down. First, we present an overview of theoretical concepts regarding determination of costs connected with environmental protection in companies and possible difficulties with identification of this kind of costs; however, there are various methods depending both on the authors' opinions and purposes of environmental cost identification in companies. Then, the article discusses particular inputs and outputs of companies and tries to identify possible environmental costs on both sides. Generally, both the simplest and cheapest way for the companies is to concentrate on such environmental costs that are connected with legislation in force; therefore, the Czech Republic's current environmental protection law is analyzed for this purpose. After that, the article focuses briefly on suggestions for possible corporate savings and environmental cost reduction, based on the legislation in force in the Czech Republic. Finally, the key element of this article is a case study based on the information obtained from a real company. The case study presents results of both identification and quantification of particular environmental costs connected with legislation in force in a small business in the Czech Republic in 2010.

Keywords: environmental costs, environmental legislation, company, case study, Czech Republic

JEL Classification: D24, H25, K32, Q56