

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Environmentální nástroje jako součást řízení
podniku**

**Environmental tools as a part of business
management**

Bc. Anna Vopalecká

Plzeň 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Environmentální nástroje jako součást řízení podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 15. dubna 2023

v. r. *Anna Vopalecká*

Zásady pro vypracování práce

1. Zpracujte teoretická východiska k problematice životního prostředí ve vztahu k podnikatelským subjektům.
2. Charakterizujte problematiku environmentální politiky, její cíle a subjekty.
3. Analyzujte nástroje pro řízení environmentální politiky.
4. Proveďte syntézu poznatků problematiky environmentálního řízení na příkladu konkrétního podniku.
5. Shrňte řešenou problematiku a vypracujte závěr.

Poděkování

Na tomto místě děkuji paní Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D., vedoucí mé práce, za cenné rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování daného tématu.

Obsah

Úvod	6
Cíl a metodický postup práce	8
1 Životní prostředí v popředí zájmu ekonomik	9
1.1 Životní prostředí – vymezení pojmu	9
1.2 Ochrana životního prostředí	10
1.3 Udržitelný rozvoj	12
1.4 Environmentální politika.....	14
1.5 Environmentální nástroje	17
2 Podnik a životní prostředí	19
2.1 Postoj podniku k ochraně životního prostředí.....	19
2.2 Společenská odpovědnost firem.....	20
2.3 Environmentální politika podniku.....	22
2.4 Dobrovolné environmentální aktivity podniku	23
3 Dobrovolné environmentální nástroje	24
3.1 Nástroje vyžadující vnější součinnost.....	25
3.2 Nástroje nevyžadující vnější součinnost	32
4 Představení společnosti HOCHTIEF CZ a.s.....	41
4.1 Základní charakteristika	42
4.2 Udržitelný rozvoj	44
4.3 Certifikace a osvědčení	47
4.4 Environmentální nástroje organizace	48
5 Environmentální manažerské účetnictví ve společnosti HOCHTIEF CZ a.s.	54
5.1 Analýza účtů environmentálního manažerského účetnictví.....	54
5.2 Vyhodnocení	64

5.3	Doporučení	69
5.4	Vývoj dobrovolných nástrojů v České republice	74
Závěr	.....	76
Seznam použitých zdrojů	.....	78
Seznam tabulek	.....	84
Seznam obrázků	.....	86
Seznam grafů	.....	87
Seznam zkratk	.....	88
Seznam příloh	.....	90
Přílohy		
Abstrakt		
Abstract		

Úvod

V poslední době jsou stále více diskutována odbornou i laickou veřejností témata týkající se životního prostředí a jeho ochrany. Na jedné straně je hospodářský růst brán z ekonomického hlediska pozitivně, na druhé straně je s hospodářským rozvojem spojeno mnoho negativních dopadů do oblasti životního prostředí (znečištění životního prostředí, čerpání omezených přírodních zdrojů, změna klimatu aj.). Tyto problémy neznají národní hranice, dalo by se tedy říci, že jsou globálního charakteru a mají dopad na celou společnost.

Velký vliv na životní prostředí mají jednoznačně podnikatelské subjekty, které svou činností přispívají k negativním environmentální dopadům. Proto je zavedena celá řada legislativních požadavků souvisejících s ochranou životního prostředí, jejichž dodržování je pro podnikatelské subjekty povinné. Nad rámec těchto legislativních požadavků mohou podniky zavádět různé dobrovolné nástroje vedoucí ke zmírnění jejich negativních dopadů. Takovéto nástroje jsou poté součástí environmentálního managementu sledovaného subjektu a vychází z jím nastavené environmentální politiky. Některé tyto nástroje nejsou upraveny žádným předpisem ani normou a jejich zavedení a způsob užívání je plně v kompetenci daného subjektu. Ovšem existují i nástroje, které vyžadují splnění určitých požadavků. Těchto nástrojů existuje celá řada a každý subjekt by měl před jejich zavedením individuálně posoudit, které z nich by nejlépe vyhovovaly jejich očekáváním. Naplnění zvolených cílů mohou jednotlivé podniky dosahovat pomocí odlišných nástrojů. Jejich implementace slouží především k monitorování vlivu činností na životní prostředí a na základě zaznamenaných dat k možné minimalizaci negativních dopadů. Zavedení těchto nástrojů nemusí pro podnik znamenat zátěž, naopak jsou často efektivním a dlouhodobým přínosem, a to nejen z pohledu lepší image podniku v důsledku pozitivního postoje k životnímu prostředí, ale i z hlediska lepšího přehledu o environmentálních aktivitách nebo efektivnějšího vynakládání určitých nákladů.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části. Teoretická část práce pojednává o základních aspektech životního prostředí z pohledu ekonomik, dále potom o postoji a chování podniků k problematice životního prostředí. Stěžejní je především kapitola zabývající se konkrétními dobrovolnými environmentálními nástroji a jejich zavedením do systému řízení podniku.

Analytická část práce je věnována konkrétním krokům a opatřením vybraného podniku vztahujícím se k oblasti životního prostředí, podrobněji pak zavedeným dobrovolným environmentálním nástrojům, a to především environmentálnímu manažerskému účetnictví. Tato část popisuje systém evidence nákladů a výnosů vztahujících se k životnímu prostředí. Po zpracování vybraných dat jsou vyvozeny nedostatky a doporučení pro zvolenou společnost s cílem nalezení mezer a zefektivnění způsobu vedení environmentálního účetnictví.

Cíl a metodický postup práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy zhodnotit možnosti implementace dobrovolných environmentálních nástrojů do managementu konkrétního podniku. Každý nástroj je svým způsobem jiný ať už v oblasti náročnosti zavedení, plnění požadavků či nutnosti ověření nezávislou stranou a získání případné certifikace. Proto je pro podniky důležité tyto nástroje rozeznávat a mít o nich dostatečné informace, které jsou významným podkladem pro rozhodování.

Hlavního cíle je dosaženo následujícími dílčími postupy práce. Jedná se zejména o:

- rešerši odborných zdrojů a deskripci legislativních předpisů (primárně využito pro teoretickou část diplomové práce),
- analýzu environmentálního systému řízení společnosti HOCHTIEF CZ a zavedených dobrovolných environmentálních nástrojů na konkrétním příkladu z praxe,
- analýzu údajů environmentálního účetnictví,
- metodu komparace pro porovnání oblastí environmentálních nákladů, mezi které se dělí konkrétní účty,
- vyhodnocení provedené analýzy a komparace včetně nalezení slabých míst v systému environmentálního účetnictví podniku,
- metodu dedukce pro vyvození doporučení pro firmu vycházející z analýzy využívaného environmentálního manažerského účetnictví,
- syntézu zjištěných skutečností pro vypracování závěru práce.

Pro vypracování teoretické části je použita především literatura v podobě tištěných publikací, kterou doplňují právní předpisy, normy a odborné články dostupné z internetových zdrojů. Použity jsou také webové stránky institucí, které jsou relevantní pro tuto práci. Jedná se především o Ministerstvo životního prostředí, Asociaci společenské odpovědnosti, Českou inspekci životního prostředí, Českou informační agenturu životního prostředí (CENIA) a Mezinárodní organizaci pro normalizaci (ISO).

Obsah analytické části vychází zejména z interních podkladů vybrané společnosti HOCHTIEF CZ. Použité názvy analytických účtů nákladů a výnosů vychází z environmentálního účetnictví podniku, stejně jako jejich konečné zůstatky ve vybraných letech. Údaje byly poskytnuty vedoucími oblastí Udržitelného rozvoje a Ochrany životního prostředí pro účely vypracování analytické části diplomové práce.

1 Životní prostředí v popředí zájmu ekonomik

V důsledku rychle rostoucího hospodářského rozvoje narůstá i znečištění environmentálního prostředí. Neustálé čerpání přírodních zdrojů a změna klimatu jsou globálně brány jako jedny z nejobávanějších důsledků dopadu na životní prostředí (Sahimaa a kol., 2017).

Mnoho odborníků tvrdí, že příčinou nadměrného environmentálního poškozování jsou dominantní cíle nasměrovat ekonomiky k maximalizaci hospodářského růstu (Bebbington a kol., 2014).

V průběhu 20. století se celosvětový hrubý domácí produkt více než dvacetinásobně zvýšil a populace planety se za toto období dokonce zečtyřnásobila (Krausmann a kol., 2009). V návaznosti na to stoupla i těžba materiálových zdrojů, a to dokonce čtyřiatřicetnásobně (EUR–Lex, 2011). Wackernagel a kol. (2002) uvádí, že kapacita biosféry byla v důsledku činnosti společnosti překročena již v 80. letech 20. století.

1.1 Životní prostředí – vymezení pojmu

Existuje několik přístupů, které definují pojem životní prostředí. V této podkapitole jsou uvedeny jedny z nejznámějších definic. Jako první byla přijata definice norského profesora Wika v roce 1967 na konferenci UNESCO v Paříži. Uvádí, že "životní prostředí je ta část světa, se kterou je živý organismus ve stálé interakci, to znamená, kterou používá, mění a které se musí přizpůsobovat" (Remtová, 1996, s. 11). Další pochází z roku 1979 a byla přijata na konferenci v Tbilisi. Uvádí, že "životní prostředí je systém složený z přírodních, umělých a sociálních složek materiálního světa, jež jsou, anebo mohou být s uvažovaným organismem ve stálé interakci" (Levická & Viestová, 2010, s. 42). V § 2 zákona č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, je životní prostředí definováno jako "vše, co vytváří přirozené podmínky existence organismů včetně člověka a je předpokladem jejich dalšího vývoje. Jeho složkami jsou zejména ovzduší, voda, horniny, půda, organismy, ekosystémy a energie". Norma ČSN EN ISO 14001 životní prostředí definuje jako "prostředí, ve kterém organizace provozuje svou činnost, zahrnující ovzduší, vodu, půdu, přírodní zdroje, rostliny a živočichy, lidi a jejich vzájemné vztahy".

1.2 Ochrana životního prostředí

Péče o životní prostředí se řadí mezi aktuální globální témata. Je nutné zmínit, že v posledních několika desítkách let sice vedl expanzivní hospodářský vývoj k velkému společenskému rozvoji, ovšem důsledkem byly významné ekologické škody. Problémem jsou nadnárodní dopady, které nerespektují národní hranice, proto ekologie byla a v budoucnu bude významným mezinárodním tématem (Veber, 2002).

V rámci Evropské unie (EU) vydala Evropská komise roku 2019 Zelenou dohodu (Green Deal). Jedná se o soubor iniciativ, jehož hlavním cílem je dosáhnout do roku 2050 klimatické neutrality, k čemuž se zavázaly všechny státy EU. Aby byl cíl naplněn, rozhodly se země v rámci projektu snížit emise do roku 2030 o 55 % ve srovnání s rokem 1990. Toho lze částečně docílit využíváním ekologicky šetrnějších zdrojů energie a investicemi do vývoje technologií, jejichž užívání je ohleduplnější k životnímu prostředí. Zmíněné politické iniciativy zahrnují nejen oblasti klimatu a životního prostředí, ale i například oblast energetiky, dopravy, průmyslu a zemědělství. Mezi další dílčí cíle Zelené dohody spadá omezení množství používaných pesticidů, zajištění v rámci daných možností cenově dostupných a kvalitních potravin, podpora zdravé výživy, omezení nadměrného plýtvání potravin, podpora udržitelného obhospodařování lesů a jiné (European Council, n.d).

Přechod na oběhové systémy v oblasti výroby a spotřeby je mimo jiné dalším nástrojem k dosažení cíle klimatické neutrality EU do roku 2050. Akční plán obsahuje několik návrhů, které se týkají udržitelného designu produktů, redukce odpadu, podpory postavení občanů a jejich práva na opravu. Odvětvím obzvláště náročným na zdroje je věnována náležitá pozornost. Jedná se o stavebnictví, elektroniku, textil, plasty, baterie potravin a jiné (European Parliament, 2018).

Oběhové hospodářství, někdy uváděno jako cirkulární ekonomika, je taková výroba a spotřeba, díky které je dosaženo zhodnocení materiálů, surovin a již hotových výrobků. Toho lze docílit například jejich opakovaným použitím, recyklací nebo opravou, čímž se snižuje množství vyprodukovaného odpadu a životní cyklus výrobků se prodlužuje (European Parliament, 2018). Oběhové hospodářství je pro lepší představu znázorněno na obrázku č. 1.

Obr. 1: Cirkulární ekonomika



Zdroj: European Parliament (2018)

Sahimaa a kol. (2017) uvádí, že na oběhové hospodářství a efektivní hospodaření se zdroji se při řešení jejich globálního nedostatku v uplynulých několika letech klade velký důraz, jelikož se díky tomu určitým způsobem redukuje plýtvání s pozitivním vlivem na životní prostředí.

Na území České republiky byl roku 1992 zřízen Státní fond životního prostředí na základě samostatného zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky. Je zprostředkovatelem investic na zlepšování a ochranu životního prostředí v rámci ČR. Svou činností přispívá formou půjček či dotací na financování projektů zaměřujících se na kvalitu ovzduší a vody, využívání obnovitelných zdrojů, zacházení s odpady, výchovu a vzdělávání v environmentální oblasti. Potřebné prostředky jsou získávány v první řadě ze státního rozpočtu, z plateb za znečištění životního prostředí nebo z přijatých úroků za poskytnuté půjčky. Státní fond ŽP usiluje o řádné plnění závazků ČR, které jsou založeny na mezinárodních úmluvách o ochraně životního prostředí, vyplývají ze členství v Evropské unii a ze státní politiky životního prostředí (Státní fond životního prostředí ČR, n.d.a).

Garantem ochrany životního prostředí na národní úrovni, který je reprezentantem České republiky v mezinárodních stycích, je Ministerstvo životního prostředí. V rámci environmentálních nástrojů, které jsou založeny na dobrovolné bázi, se může podílet na jejich tvorbě a implementaci. Jedná se například o řadu certifikací, systém udržitelného managementu atd. Speciální útvar Ministerstva životního prostředí se zaměřuje na plnění Cílů udržitelného rozvoje OSN (Organizace spojených národů)

a implementaci programu s názvem Agenda 2030. Tyto globální iniciativy jsou v rámci ČR přepracovány na Strategický rámec Česká republika 2030 (Asociace společenské odpovědnosti, n,d,a).

1.3 Udržitelný rozvoj

Vytvoření konceptu udržitelného rozvoje předcházely dva základní prvky, a to rozvoj a udržitelnost (Klarin, 2018). Dle Sharpleyeho (2000) by tyto dva prvky mohly mít kontraproduktivní účinky. Naopak neoklasičtí ekonomové mezi udržitelností a rozvojem vylučují jakýkoli rozpor (Lele, 1991). Sachs (2010) uvádí, že neexistuje rozvoj bez udržitelnosti a naopak.

V souvislosti s životním prostředím je úzce spojen pojem udržitelný rozvoj. Jedná se o takový způsob rozvoje, který usiluje o zmírnění či úplné odstranění negativních dopadů vývoje a chování lidské společnosti. Je důležité si uvědomit, že přírodní zdroje nejsou nevyčerpatelné a je třeba s nimi řádně hospodařit. Jejich nadměrné čerpání může naši planetu vážně poškozovat. Z pohledu udržitelného rozvoje se společnost nezaměřuje pouze na ekonomický růst, ale bere ohled i na životní prostředí a společenské hodnoty. Hledá odpověď na to, jak zajistit potřeby současné společnosti a zároveň neohrozit splnění potřeb budoucích generací. Tlak na udržitelnost se v uplynulých letech stává významným nejen na úrovni Evropy, ale i celého světa. Problematika změny klimatu, nadměrných odpadů či úrodnosti půdy nemá pouze národní charakter, ale sahá i za hranice jednotlivých zemí a má globální dopady. Proto je nutné, aby si jednotlivé státy uvědomovaly tyto dopady jejich hospodaření a následnou zodpovědnost vůči celé společnosti (Ministerstvo životního prostředí, n.d.a).

Rozpor mezi ničením přírodních zdrojů a hospodářským rozvojem se snažila rozřešit Organizace spojených národů, která v roce 1983 pověřila Světovou komisi pro životní prostředí a rozvoj, aby se věnovala vztahu mezi hospodářským růstem a ochranou životního prostředí. Výstupem byla studie „Our Common Future“ (v překladu „Naše společná budoucnost“) vydaná v roce 1987. Z ní plynulo, že hospodářský růst by se neměl zastavit, ovšem jeho podoba by se měla stát trvale udržitelná. Pojem trvale udržitelný rozvoj byl užíván přibližně do 90. let, nyní se z důvodu zjednodušení uchytilo pouze sousloví udržitelný rozvoj (Sustainable development). Avšak zajímavostí je, že i přesto je delší ze dvou pojmů stále uveden v zákoně č. 17/1992 Sb., o životním prostředí (Moldan, 2015).

17 Cílů udržitelného rozvoje neboli Sustainable Development Goals (SDGs) je graficky zpracováno na obrázku č. 2. Tento program byl vyjednáván na Konferenci OSN, která se konala v Riu de Janeiru v roce 2012. Tři roky trvalo, než bylo dosaženo vytvoření konečné verze, která začala platit na období 2015 až 2030. Na vzniku a formulaci SDGs mají zásluhu členské státy OSN, podnikatelské subjekty, zástupci občanské společnosti i akademické obce. Konečné znění programu přijal summit OSN dne 25. září 2015 ve městě New York v dokumentu Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development (United Nations, n.d.).

Obr. 2: Cíle udržitelného rozvoje (SDGs)



Zdroj: United Nations (n.d.)

Výše zmíněné cíle spadají do sociálního, ekonomického nebo environmentálního pilíře. Rozdělení cílů mezi jednotlivé oblasti se někdy v různých zdrojích liší. Yale school of the environment (n.d.) uvádí, že do environmentální oblasti spadají cíle:

- 6 – Pitná voda, kanalizace,
- 7 – Dostupné a čisté energie,
- 12 – Odpovědná výroba a spotřeba,
- 13 – Klimatická opatření,
- 14 – Život ve vodě,
- 15 – Život na souši.

Oproti tomu například D'Adamo a kol. (2021) cíle s čísly 7 a 12 do environmentálního pilíře nezahrnuje. V tom se shoduje se zdrojem Stockholm Resilience Centre (2016),

který zveřejňuje záznam z akce s názvem EAT Stockholm Food Forum z roku 2016, kde je tato problematika prezentována v podání prof. Johana Rockströma a CEO Pavana Sukhdeva. Rozdíl mezi uvedenými zdroji je v tom, že dva zmíněné cíle zařazují každý do jiného pilíře. Dle D'Adama a kol. (2021) spadají oba rozporné cíle do ekonomického pilíře, ovšem zdroj Stockholm Resilience Centre (2016) řadí cíl č. 7 (Dostupné a čisté energie) do sociálního pilíře.

Výše zmíněný program do roku 2030 prosazuje globální cíle všech států. Pro Českou republiku byl v roce 2017 vytvořen tak zvaný Strategický rámec 2030, který je pro ČR relevantní. Globální SDGs byly transformovány do podoby šesti stěžejních oblastí, které zahrnují 27 strategických a 97 specifických cílů. Jednotlivými oblastmi jsou lidé a společnost, hospodářský model, odolné ekosystémy, obce a regiony, globální rozvoj a dobré vládnutí (Sustainable Development Goals, n.d.).

1.4 Environmentální politika

Pojem environmentální politika lze obecně definovat jako politiku se zaměřením na regulaci chování společnosti v souladu s cílem zachovat podmínky života na Zemi. Její vznik je spojen s přelomem šedesátých a sedmdesátých let minulého století. Tato politika se z počátku rozvíjela v ekonomicky vyspělých zemích z důvodu exponenciálního růstu znečištění životního prostředí v důsledku ekonomického rozvoje těchto zemí. Jelikož jde celkem o mladý druh politiky, začaly se zde objevovat první principy a cíle, byla vytvářena související základní legislativa a rozvíjely se postupy tvorby environmentální politiky. Postupným prohlubováním dopadů na životní prostředí začala být uplatňována i v mezinárodním měřítku, až byla zařazena mezi stěžejní globální politiky (Šimíčková, n.d.).

Tak jako ostatní druhy politik se i ta environmentální řídí danými pravidly a skládá se z určitých fází, jejichž souhrn je nazýván politickým cyklem. V rámci tohoto cyklu jsou přijímána opatření, a to hlavně zákony a prováděcí předpisy, řešící určitou problematiku. Předfází politického cyklu je rozpoznání problému, na čemž se podílí především veřejná správa v podobě Ministerstva životního prostředí, dále to mohou být i nezávislé iniciativy, jako jsou například nevládní organizace. Poté je třeba formulovat cíle a zajistit legitimizaci, na jejímž základě bude docházet k prosazování politiky. Činností policie a soudů je dosahováno souladu zákonů a chování různých subjektů, kterým jsou

požadavky adresovány. Přijatá politika je neustále rozvíjena, jsou zjišťovány nedostatky, které mohou vést až k novelizaci přijatých zákonů (Mezřický, 2005).

Environmentální politika může být formulována celou řadou subjektů, jako jsou například politické strany nebo subjekty podnikatelské sféry (Šimíčková, n.d.).

1.4.1 Cíl environmentální politiky

Základním obecným cílem, který přijali představitelé většiny států, je uváděno dosažení udržitelného rozvoje společnosti. Tento cíl nabýval stále většího významu s růstem světových environmentálních problémů a vznikem neudržitelných trendů rozvoje. Pojem udržitelný rozvoj přibližuje podkapitola č. 1.3 této práce, zároveň je definován v zákoně č. 17/92 Sb., o životním prostředí (Šimíčková, n.d.).

Dle Moldana (2015) uvedený cíl environmentální politiky vychází z roku 1972, kdy se konala Stockholmská konference OSN o životním prostředí člověka. Výstupem byla deklarace, jejímž obsahem bylo 26 principů týkajících se životního prostředí a rozvoje.

1.4.2 Subjekty environmentální politiky

Problematika životního prostředí je záležitostí celé společnosti, proto se na tvorbě environmentální politiky podílí celá řada subjektů. Některé zdroje se v jejich řazení do jednotlivých skupin nebo v samotném pojmenování těchto skupin mohou lišit. Pro přiblížení jednotlivých subjektů bude v této práci využito dělení na státní a nestátní. Samostatnou kategorií budou tvořit politické strany, které dle Mezřického (2005) jednoznačně nepatří ani do jedné ze zmíněných skupin.

1.4.2.1 Státní subjekty

Proces navrhování a schvalování plánů, prováděcích programů a zákonných předloh v oblasti životního prostředí má v rukou vláda, která je následně předkládá k projednání a schválení parlamentu (Mezřický, 2005). Mezi takové plány na území ČR patří například Státní politika životního prostředí České republiky 2030, kterou dne 11. ledna 2021 schválila vláda ČR usnesením číslo 21 (Ministerstvo životního prostředí, n.d.b).

Na tvorbě plánů a programů se mohou podílet také ústřední orgány státní správy. Jedná se o jednotlivá ministerstva (např. dopravy, zemědělství atd.), kterých se projednávají otázky nejvíce dotýkající. Hlavním aktérem a koordinátorem jsou ale ministerstva životního prostředí. V rámci zákonných povinností vyplývajících z environmentální

politiky a jejich plnění hraje roli také kontrolní orgán veřejné správy, v ČR se konkrétně jedná o Českou inspekci životního prostředí (Mezřický, 2005). Tento odborný orgán dohlíží na řádné plnění platných předpisů v oblasti ŽP a byl zřízen v roce 1991 zákonem č. 282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa. Kromě kontroly nad plněním předpisů ukládá sankční opatření v případě jejich porušení, provádí kontroly, omezuje provozy vážně ohrožující ŽP, sděluje informace veřejnosti a je ve spolupráci s inspekčními orgány ostatních zemí EU (Česká inspekce životního prostředí, n.d.).

Do této skupiny mohou být řazeny i další subjekty, jako jsou například policejní útvary nebo soudy. Jejich činnost je uplatňována při porušení zákonů, posouzení trestní odpovědnosti či rozhodnutí o možné náhradě vzniklých škod (Mezřický, 2005).

1.4.2.2 Nestátní subjekty

Účinná politika ŽP funguje i na základě požadavků jejich adresátů a široké veřejnosti. Ta se může seskupovat do veřejných zájmových organizací, které věnují pozornost environmentální oblasti. Tyto organizace se většinou snaží rozpoznat problém, navrhnout jeho řešení, angažovat se v určitých aktivitách na podporu životního prostředí a prosazovat pozitivní environmentální kroky (Mezřický, 2005). Mezi nejznámější organizace patří například Hnutí Duha, Děti země nebo Greenpeace. Třetí zmíněná skupina mimo jiné dokonce působí celosvětově.

Mezi nestátní subjekty mohou být dále řazeny finanční instituce, které při poskytování úvěrů firmám požadují například environmentální audit. Pojišťovací útvary zde hrají roli u takových pojištění, kdy vztah podniku k životnímu prostředí může ovlivnit výši pojistného. V neposlední řadě je třeba zmínit i environmentální poradce, kteří dávají podnikům řadu podnětů. Těmi mohou být například upozornění na možná rizika porušení předpisů o ochraně životního prostředí nebo různá doporučení týkající se snižování nákladů minimalizací odpadů apod. (Mezřický, 2005).

1.4.2.3 Politické strany

Politické strany mohou patřit mezi další aktéry environmentální politiky. Na přelomu šedesátých a sedmdesátých let pod tlakem nevládních organizací a široké veřejnosti byla problematika ŽP tradičně součástí jejich programů. K velkému posunu došlo z hlediska přeměny nevládních organizací v politické strany, kdy se často stávaly významnými

koaličními partnery obvyklých politických stran a měly značný vliv na jejich environmentální politiku (Mezřický, 2005).

Mezi takové politické strany patří například Strana zelených, která je součástí celosvětového hnutí a je členem Evropské strany zelených a Global Greens (Zelení, n.d.).

Politické strany mohou mít odlišné názory na politiku životního prostředí, některé jsou příznivci striktní environmentální politiky, jiní pohlízejí na negativní klimatické dopady méně radikálně, například globální oteplování je dle jejich názoru až příliš dramatizováno a medializováno (Frízlová a kol., 2007).

1.5 Environmentální nástroje

K dosažení daných cílů environmentální politiky týkajících se ochrany a péče o životní prostředí se používají tzv. nástroje environmentální politiky. Jejich úkolem je různými způsoby usměrňovat a ovlivňovat působení subjektů tak, aby byly snižovány negativní dopady na životní prostředí způsobené jejich činnostmi. V návaznosti na cíle environmentální politiky existují různé nástroje prosazování těchto cílů a lze je dělit dle různých pohledů.

Moldan (2015) člení nástroje na dvě velké skupiny, a to *mandatorní* a *dobrovolné*. Mezi první zmíněné řadí *regulační* nástroje, které souvisí s daným nařízením či naopak zákazem. Může se jednat o různé normy, limity, kritéria, příkazy a zákazy. V případě porušení může dojít ke stanovení následků v podobě sankcí až po tresty z trestné činnosti. Dalšími mandatorními výdaji jsou *ekonomické* nástroje. Stejně jako první kategorie se opírají o právní řád, tzn. pro jejich uplatnění musí být stanoveny například zákonem. Spadají sem ekologické poplatky a daně, dotace a subvence, zálohové systémy nebo systémy povinného pojištění. Dobrovolné nástroje se naopak od mandatorních přímo neopírají o právní normu, přesto jsou v některých případech závazné (např. státní norma). Jsou založeny na svobodném smýšlení podniků nebo občanů, kteří se dle svého úsudku budou chovat „ekologicky“, pokud budou mít dostatečné informace a vzdělání. Důležitými nástroji jsou dle Moldana (2005) také nástroje *informační*, které mohou mít podobu informačních štítků jednotlivých spotřebičů, vzdělávacích programů či publikací.

Další pohled na kategorizaci environmentálních nástrojů zmiňuje Šimíčková (n.d.), která uvádí jejich základní dělení na *nástroje přímé (kvantitativní) regulace* (limity, normativy, standardy) a *nástroje nepřímé regulace* (environmentální poplatky, daně a další tržně

založené nástroje). Jako další skupiny uvádí nástroje *politické* (např. smlouvy, zákony, vyhlášky vlády, mezinárodní environmentální smlouvy), *institucionální, legislativní* (zákon na ochranu ovzduší, vody, půdy atd.), *nástroje samoregulace* (např. snižování odpadů, snižování emisí, ekolabeling) nebo *zálohově-refundační systémy* (zálohované lahve).

Ekonomické nástroje ponechávají jednotlivým podnikům právo volby, lze je řadit mezi nepřímé nástroje environmentální politiky (Hejduková a kol., 2022).

Dle Frízlové a kol. (2007) patří kategorie ekonomických nástrojů mezi nejúčinnější nástroje pro dosažení cílů státní politiky ŽP.

Pomocí ekonomických nástrojů může být cílů dosahováno dvěma směry, buďto mohou finančně zatěžovat aktivity subjektů s negativními dopady na životní prostředí, nebo naopak finančně podporovat činnosti ekologicky šetrné. Je jen na samotném subjektu, jak se bude v rámci nastavených nástrojů chovat (Mezřický, 2005).

Tyto nástroje by měly stimulovat subjekty tak, aby jejich chování přispívalo k pozitivnímu vlivu na životní prostředí, nikoli k jeho poškozování. Zároveň by pro ně mělo být šetrné chování ekonomicky výhodné (Černá & Tošovská, 1990).

Kromě stimulační funkce mají ekonomické nástroje také funkci fiskální, jelikož jsou například díky vybírání poplatků za znečišťování vytvářeny další finanční zdroje, které jsou potom využity především na kroky potřebné k zavedení a podpoře opatření ochrany ŽP (Hejduková a kol., 2022).

Klasifikace ekonomických environmentálních nástrojů se v různých zdrojích může lišit. Nejčastěji je autoři dělí na (Šimíčková, n.d.; Mezřický, 2005; Černá & Tošovská, 1990):

- nástroje pozitivní stimulace, které usměrňují subjekty tak, aby k poškození životního prostředí nedocházelo;
- nástroje negativní stimulace, které souvisí s již vzniklým poškozením.

Do skupiny nástrojů pozitivní stimulace spadají například dotace, subvence, daňové úlevy, granty nebo také možnost získání výhodného úvěru, do skupiny negativní stimulace především ekologické daně a poplatky (Hejduková a kol., 2022).

2 Podnik a životní prostředí

Problematicke životního prostředí je zejména v posledních desetiletích věnována náležitá pozornost, a to i z pohledu organizací. Mnoho jejich aktivit vznikala v reakci na vládní regulace a nařízení. Především vedení společnosti by si mělo uvědomit odpovědnost vůči vnějšímu okolí firmy a zároveň se snažit co nejlépe eliminovat negativní dopady způsobené činností podniku. Důležitá je také informovanost veřejnosti o zvolených environmentálních přístupech, a to i v případě vyskytlých problémů (Kunz, 2012).

Dle Bebbingtona a kol. (2014) mnoho společností dává najevo uvědomění o svém dopadu na ekologickou a sociální oblast a snaží se ho určitým způsobem řídit a zodpovídat se za něj. Někteří kritici ovšem tvrdí, že mnohé společnosti zavádí různé nástroje spíše pro podporu zainteresovaných stran, která je pro ně klíčová. Nicméně ať je tomu jakkoli a pravda bude někde mezi, v poslední době vzrostlo používání a zavádění různých metod s cílem pečovat o životní prostředí.

2.1 Postoj podniku k ochraně životního prostředí

Rostoucí význam ochrany životního prostředí má vliv na celou řadu podnikových aktivit. To se netýká pouze českých firem, ale i těch celosvětových. Nelze tvrdit, že velký dopad na životní prostředí mají pouze velké společnosti. I při kombinaci činností malých podniků může být v závěru dosaženo velkých dopadů, proto by se měly ochraně životního prostředí věnovat organizace napříč celým trhem (Klímková, & Hornungová, 2012).

Podniky svými činnostmi nepřetržitě působí na své okolí. Jejich dopad na životní prostředí se většinou vyhodnocuje dle škodlivých aktivit, které jsou vyvíjeny na prostředí kolem. Čím lepší přístup k ochraně ŽP zvolí, tím lepší bude jeho environmentální výkonnost (Schaltegger, & Wagner, 2006).

Existuje několik možností, jak podnik přistupuje k ochraně životního prostředí. Remtová (2006a) rozeznává tři takové přístupy, a to:

- pasivní přístup,
- aktivní přístup,
- proaktivní přístup.

V rámci pasivního přístupu se firma nezajímá o aktuální environmentální trendy a řeší problematiku životního prostředí pouze na úrovni povinných legislativních předpisů.

Podniky prosazující aktivní přístup jsou si vědomy ekonomické výhodnosti preventivních environmentálních opatření. Proaktivní přístup se vyznačuje především rychlou reakcí na nové environmentální trendy a někdy dokonce vlastními nápady v oblasti environmentálních prostředků (Remtová, 2006a).

Vstup České republiky do EU znamenal mnoho nových příležitostí, na druhé straně přinesl i spoustu nových povinností. V oblasti životního prostředí může jít o soulad s různými normami a programy platnými na Evropské úrovni. Postoj k životnímu prostředí a odpovědný přístup se stal jedním z předních faktorů organizací. Environmentální chování podniku se často promítá i do jeho image a preferencí spotřebitelů. Šetrný přístup k životnímu prostředí získává u zákazníků větší důvěru, společensky odpovědné firmy jsou navíc často i úspěšnější v rámci jejich výsledků hospodaření (Dosoudil, 2004).

2.2 Společenská odpovědnost firem

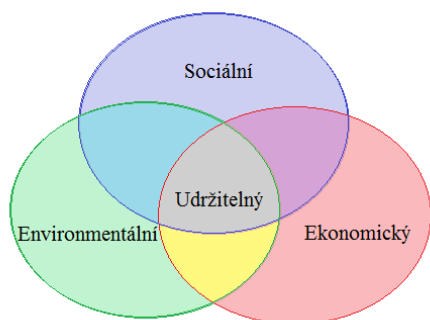
V souvislosti s ochranou životního prostředí z pohledu podniků je spojen termín Corporate Social Responsibility (CSR) neboli společenská odpovědnost firem. Ten nezahrnuje pouze vztah podnikatelských subjektů k životnímu prostředí, ale také například vztahy a péči o své zaměstnance a celkově komunikaci se svými stakeholdery, odpovědnou dobrovolnost nad rámec svých zákonných povinností a jiné. Obecně se tedy jedná o činnosti firem prospěšné pro společnost, ve které podnikají.

Dle Smolíka & Havelky (1994) se názory na společenskou odpovědnost a angažovanost podniků v praxi značně liší. Společenská odpovědnost může být pojata jako povinnost, v takovém případě se konkrétně například jedná o dodržování zákonů a předpisů s podnikáním spojených. Dále se může jednat o dobrovolné chování v podobě reakce na cítění veřejnosti, společenské normy aj. Třetí alternativou je preventivní jednání, čímž podniky mohou předejít budoucím problémům.

CSR vychází z pojmu Triple Bottom Line, který byl definován Johnem Elkingtonem. Znamená trojí zodpovědnost neboli tři pilíře společenské odpovědnosti, a to ekonomický, ekologický (environmentální) a sociální pilíř (Koudelková a kol., 2022).

Ministerstvo životního prostředí (n.d.a) uvádí takové grafické zpracování pilířů udržitelného rozvoje, jaké je zobrazeno na obrázku č. 3.

Obr. 3: Pilíře udržitelného rozvoje



Zdroj: Ministerstvo životního prostředí (n.d.a), zpracováno autorkou

Udržitelný rozvoj stojí na pochopení, že všechny tři pilíře společnosti spolu úzce souvisí a žádný z nich se nedá upřednostnit na úkor jinému. Zvolené veřejné politiky ve formě zákonů, norem nebo strategií napomáhají k efektivním krokům potřebným pro dosažení určité úrovně udržitelného rozvoje (Ministerstvo životního prostředí, n.d.a).

V praxi se snaha o zohlednění sociálních, environmentálních a ekonomických dopadů stala v několika posledních letech v mnoha společnostech více řešeným tématem než kdy dříve a koncept trvale udržitelného rozvoje se tak stal jedním z předních témat společností (Bebbington a kol., 2014).

Na území ČR působí Asociace společenské odpovědnosti, která je průkopníkem CSR a zároveň Cílů udržitelného rozvoje. Jejich vizí je propojit udržitelnost s každodenními činnostmi organizací působících v ČR. Toho dosahují zveřejňováním aktuálních informací na svých webových stránkách, pořádáním různých vzdělávacích akcí, otevíráním stěžejních témat a prostoru pro předávání nových zkušeností či udělováním cen za naplňování udržitelných cílů. Nyní asociace dohromady čítá 503 členů z veřejného sektoru (např. Ministerstvo životního prostředí), neziskového sektoru (např. Remobil), vzdělávacího sektoru (např. Fakulta ekonomická Západočeské univerzity v Plzni), sociálních podniků (např. Kokoza) a ostatních firem (např. ČEZ, Kooperativa, Lidl, Česká pošta). Členem se může stát jakákoli právnická osoba působící na území ČR, jejíž cíle v oblasti udržitelného rozvoje se shodují s cíli asociace (Asociace společenské odpovědnosti, n,d,b).

Tato práce je věnována environmentální oblasti, kam je zahrnována problematika odpadového hospodářství, klimatu, úspory energií a vody, ochrany přírodních zdrojů, ekologicky šetrné výroby a následných dopadů konečného produktu na životní prostředí,

ochrany přírodních zdrojů, snahy o omezení používání nebezpečných chemikálií a dalších významných oblastí.

Environmentální odpovědnost se netýká pouze výrobních podniků, ale i ty nevýrobní mohou podnikat mnoho aktivit vedoucích ke snížení environmentálních dopadů. Jedná se například o minimalizaci spotřeby energie a vody, snižování odpadu apod. (Kunz, 2012).

2.3 Environmentální politika podniku

Environmentální politika může být prováděna na různých úrovních, a to na mezinárodní/globální úrovni (např. politika OSN), regionální úrovni (např. politika EU), státní úrovni (např. politika vlád), úrovni regionů (např. politika krajů), lokální úrovni (např. politika měst a obcí), úrovni různých subjektů (např. politika politických stran, subjektů podnikatelské sféry) a úrovni politických aktivit nevládních organizací a iniciativ (Šimíčková. n.d.).

Z toho vyplývá, že environmentální politika může být formulována celou řadou subjektů. Následující část se bude věnovat environmentální politice z pohledu podniků, který je pro tuto práci stěžejní.

V tomto pojetí lze environmentální politiku definovat jako písemný závazek, kterým firma stanovuje své cíle v oblasti životního prostředí a jeho ochraně. Musí se jednat o takové cíle, které nejsou v rozporu s jinými platnými cíli a implementovanými strategiemi ve společnosti a které by zároveň měly být v jejich souladu. Tato politika by měla platit napříč celou organizací a být propojena s ostatními politikami (Šlesinger a kol., 2007).

Správně nastavená environmentální politika může přinést mnoho výhod. V rámci podniku často vede k větší efektivnosti procesů a případnému snížení nákladů na spotřebu energie, vody či likvidaci odpadu. Dále může vést k pozitivnímu ovlivnění spotřebitelského chování zaměstnanců nejen v daném podniku, ale dokonce i v jejich domácnostech a při každodenních činnostech (Kunz, 2012).

Environmentální politika na úrovni podniků dle Šlesingera a kol. (2007) musí být:

- zdokumentována a přijata vedením,
- pravidelně přezkoumávána,
- závazkem k plnění zákonných ustanovení,

- závazkem k trvalé minimalizaci negativních dopadů činností společnosti na ŽP,
- nástrojem efektivní a fungující komunikace s veřejností i pracovníky.

Podnikem by měly být externě představeny podstatné údaje, záměry a činnosti v souvislosti s životním prostředím, nikoli ale takové informace, které jsou interními tajemstvími a jejich zveřejnění by mohlo vyzradit či poškodit know-how organizace (Šlesinger a kol., 2007).

2.4 Dobrovolné environmentální aktivity podniku

Klasifikace dobrovolných aktivit podniku uvádí Remtová (2006b), a to podle existence jednotného postupu při jejich zavádění a realizaci na:

- doporučené přístupy,
- dobrovolné nástroje.

V případě volby doporučeného přístupu není zcela jasně definován jednotný postup při jeho realizaci. To je dáno rozsáhlými možnostmi jejich aplikace a také tím, že pro každý podnik může být výhodná jiná možnost postupu a volby. Jednotná metodika použitelná pro všechny podniky tedy nelze zcela jasně určit. Příkladem doporučeného přístupu může být výše zmíněná společenská odpovědnost firem, jelikož nemá přesně daný postup provedení. Zahrnuje tři oblasti působnosti (environmentální, sociální, ekonomickou) a širokou škálu činností. Způsob provedení a pořadí postupů je náročné určit tak, aby řešení bylo co nejefektivnější pro všechny podniky. Dobrovolné nástroje jsou naopak určitým způsobem sjednoceny či normalizovány. Jejich zavedení je postaveno na daných systematických postupech či metodách (Remtová, 2006b).

Implementace dobrovolných nástrojů podnikem vede k minimalizaci negativních dopadů jeho činností na životní prostředí. Důležitým rysem těchto nástrojů je, že jsou nad rámec povinných legislativních norem a zcela dobrovolné. Jejich zavedení by mělo vést k efektivnímu dosažení stanovených environmentálních cílů, které vyplývají z individuálních environmentálních politik (Welford, 2014).

Realizace dobrovolných nástrojů může přinést efektivní výsledky v rámci stanovených cílů environmentální politiky, jsou tedy stěžejní pro tuto práci a bude jim věnována následující kapitola.

3 Dobrovolné environmentální nástroje

Monitorování a posuzování dopadu činností společnosti na ŽP představuje kritickou, avšak složitou oblast. Proces vyhodnocení vlivu na životní prostředí mnohdy není dostatečně jasný pro neoborníky, jelikož jednotlivé kroky jsou často omezeny konkrétními znalostmi a zkušenostmi. Dalo by se říci, že od přijetí cílů udržitelného rozvoje OSN, Zelené dohody EU a Akčního plánu je stanovena určitá cesta pro harmonizaci světové ekonomiky a udržitelnosti (Papamichael a kol., 2023).

V poslední době je trendem podniků využívat dobrovolné nástroje environmentální politiky, které nejsou dány žádným právním předpisem a jejich zavedení je zcela na volbě subjektu.

Remtová (2006b) zmiňuje dvě možnosti členění těchto dobrovolných nástrojů. Z hlediska účelu je dělí na tři kategorie, a to:

- dobrovolné regulační nástroje,
- dobrovolné informační nástroje,
- dobrovolné edukační nástroje.

První kategorií jsou nástroje *regulační*, jejichž cílem je nasměrovat daný subjekt ke snížení negativního vlivu na životní prostředí určitou činností. Jedná se o environmentální manažerské systémy, ekodesign, ecolabeling, monitoring a targeting a dobrovolné dohody. Jako další uvádí nástroje *informační*, které mají informovat především o vlivech na životní prostředí. Do této kategorie řadí metodu LCA, hodnocení (posuzování) možnosti čistší produkce, environmentální manažerské účetnictví, environmentální benchmarking, environmentální reporting, vlastní environmentální tvrzení a environmentální prohlášení typu III. Poslední skupinou jsou nástroje *edukační* například ve formě vzdělávacích programů, které mají navodit pozitivní a zodpovědné chování týkající se environmentální oblasti.

Remtová (2006b) uvádí i druhé dělení dobrovolných nástrojů, a to dle nezávislosti jejich používání, jedná se o:

- nástroje vyžadující vnější součinnost,
- nástroje nevyžadující vnější součinnost.

Do skupiny nástrojů *vyžadující vnější součinnost* spadají takové nástroje, jejichž zavedení záleží na určité skutečnosti, příkladem mohou být různé certifikace. Jedná se o environmentální manažerské systémy, ekolabeling, environmentální prohlášení typu III či dobrovolné dohody. Jak už z názvu druhé skupiny vyplývá, zavedení nástrojů *nevyžadující vnější součinnost* není závislé na jiném subjektu, jsou plně v kompetenci daného podniku. Řadí se sem metoda LCA, ekodesign, hodnocení (posuzování) možností čistší produkce, monitoring a targeting, vlastní environmentální tvrzení, environmentální benchmarking, environmentální reporting a environmentální manažerské účetnictví.

Pro účely této práce budou dobrovolné environmentální nástroje rozděleny dle druhé zmíněné možnosti čili dle nezávislosti jejich používání.

3.1 Nástroje vyžadující vnější součinnost

V následujících podkapitolách budou detailněji popsány jednotlivé dobrovolné nástroje, jejichž zavedení je závislé na určité vnější skutečnosti.

3.1.1 Environmentální manažerské systémy

Systém environmentálního managementu, v anglickém jazyce známý jako Environmental Management System (EMS), lze popsat jako jeden ze systémů řízení podniku s cílem zahrnout požadavky na ochranu ŽP do činností organizace a její celkové strategie. V poslední době jde o nejrozšířenější způsob, jak prokázat, že daná organizace bere ohled na ochranu životního prostředí a dopady vzniklé jejím působením (Ministerstvo životního prostředí, n.d.c).

Důvodů, proč by měl podnik EMS zavést, existuje celá řada. Mezi ně patří například posílení ekologické image nebo příznivější podmínky při získání úvěrů a uzavírání pojistných smluv. EMS může být také vyžadován jako podmínka při uzavírání určitých kontraktů (Veber, 2002).

Pokud se podnik rozhodne EMS zavést, dle Klášterky a kol. (2007) tak může učinit třemi způsoby, a to:

- podle mezinárodních norem řady ISO 14000 (především pak podle normy ISO 14001),
- podle systému environmentálního řízení a auditu (EMAS),
- prostřednictvím neformálního EMS, tj. bez certifikace.

Zavedení EMS formálně dle prvních dvou zmíněných možností vyžaduje certifikaci/validaci třetí stranou. Normy řady ISO 14000 jsou platné mezinárodně na rozdíl od Programu EMAS, který byl vytvořen na úrovni EU. Třetí možností je zavedení EMS bez certifikace a je voleno například z důvodu nedostatku časových kapacit a finančních prostředků hlavně malými a středními podniky. Nicméně environmentální řízení a jeho zlepšování pro ně může být v některých případech důležitější než cesta dokumentace a certifikace. I přesto má ale zavedení EMS doložené auditem nezávislého orgánu nebo environmentálního ověřovatele (tj. nezávislého subjektu) větší váhu než EMS v podobě vlastního prohlášení podniku (Klásterka a kol., 2007).

Společnosti, které mají zavedený EMS dle ISO 14001 nebo EMAS, lépe rozumí své odpovědnosti a dopadům na životní prostředí způsobených svou činností. Především z tohoto důvodu by celkově implementace dobrovolných environmentálních nástrojů měla být podporována (Hejduková a kol., 2022). Následující dvě podkapitoly se budou podrobněji věnovat zmíněným dvěma možnostem zavedení EMS, které budou na závěr porovnány.

3.1.1.1 Systém environmentálního řízení a auditu (EMAS)

Cílem Programu EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) je neustále zlepšovat environmentální výkonnost subjektů skrz EMS, zveřejňovat environmentální ověřené informace, vést dialog se stakeholdery a aktivně zapojovat své zaměstnance (Žák, 2009).

V roce 1993 bylo ve strukturách tehdejšího Evropského hospodářského společenství (EHS) vydáno nařízení Rady 1836/1993 a vstoupil tak v platnost program EMAS, díky kterému se začal formovat národní systém ověřování EMS v zemích EU. ČR přistoupila k programu EMAS prostřednictvím usnesení vlády č. 466/1998 (Veber, 2002).

Následovala verze EMAS II, která vstoupila v platnost nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 761/2001 o dobrovolné účasti v systému řízení podniků a auditu z hlediska ochrany životního prostředí. Tuto verzi nahradilo poslední a nyní platné nařízení č. 1221/2009 o dobrovolné účasti organizací v systému Společenství pro environmentální řízení podniků a auditu pod zkratkou EMAS III (Verlag Dashöfer, 2010).

Základní požadavky pro registraci v Programu EMAS III zůstávají stejné jako v Nařízení č. 761/2001, a to (Žák, 2009):

- tvorba a zveřejnění environmentální politiky,
- provedení úvodního environmentálního přezkoumání,
- zavedení systému environmentálního řízení (základem jsou požadavky normy ISO 14001),
- realizace interních auditů systému,
- vypracování environmentálního prohlášení,
- realizace externího auditu systému,
- ověření environmentálního prohlášení nezávislým akreditovaným ověřovatelem.

Environmentálním přezkoumáním se rozumí prvotní detailní analýza problémů ochrany ŽP a negativních dopadů způsobených činnostmi subjektu s cílem prověřit jeho aktuální chování, posoudit jeho aspekty v environmentální oblasti a připravit dobré podmínky pro tvorbu EMS (Růžička, 2004).

Pojem environmentálního prohlášení představuje informace o dopadu a vlivu působení organizace na ŽP a aktivní snaze je zlepšovat. Jedním z cílů je poskytovat tyto údaje veřejnosti a tímto směrem s ní komunikovat. Jedná se o takový důkaz otevřenosti společnosti v environmentální oblasti (Klásterka a kol., 2007).

Realizační proces probíhá u odpovědného orgánu, v jehož závěru organizace zveřejní své ověřené environmentální prohlášení a může za daných podmínek využívat logo EMAS. Pro udržení registrace je firma povinna pečovat o svůj EMS a průběžně zveřejňovat údaje o environmentální výkonnosti s cílem prokázat snížení negativního vlivu na ŽP. Tyto informace musí být opět ověřovány nezávislým ověřovatelem (Žák, 2009).

Program v ČR zastřešuje Ministerstvo životního prostředí. Ověření environmentálního prohlášení provádí environmentální ověřovatelé, kteří dle nařízení musí být akreditováni u Českého institutu pro akreditaci. V ČR existují čtyři ověřovatelé, a to (CENIA, n.d.a):

- CERT-ACO, s.r.o., Kladno;
- Elektrotechnický zkušební ústav, s. p., Praha;
- STAVCERT Praha, spol. s r.o., Praha;
- QUALIFORM, a.s., Brno QUALIFORM – odbor certifikace.

Počet registrovaných organizací v Programu EMAS na území ČR je k datu vypracování této práce celkem 22. Česká republika se tak umísťuje v rámci EU na 12. místě. Tři státy s nejvyšším počtem registrací jsou Německo, Itálie a Španělsko, které jednotlivě čítají nad 1 000 registrací. Některé členské státy EU nemají ani jednu organizaci v Programu EMAS, jedná se konkrétně o Chorvatsko, Lotyšsko, Litvu, Irsko, Maltu a Nizozemsko (European Commission, 2023).

CENIA (n.d.b) vede databázi o registrovaných organizacích v Programu EMAS v ČR s daty začátku a konce platných registrací a odkazy na jejich environmentální prohlášení.

3.1.1.2 Norma ISO 14001

Další možností zavedení systému environmentálního managementu je dle mezinárodní normy ISO 14001. Ta zahrnuje specifikaci požadavků na EMS, prostřednictvím kterého se organizace rozhodnou zlepšovat vliv svých činností na ŽP. Tato norma pomáhá subjektům dosahovat stanovených cílů v oblasti dopadů na životní prostředí a je určena pro jakýkoli typ a velikost organizace. Normy ISO zastřešuje Mezinárodní organizace pro normalizaci (International Organization for Standardization). Zkratka této organizace je i označením pro jednotlivé standardy. Jedná se o nezávislou nevládní organizaci se sídlem v Ženevě, která prostřednictvím svých webových stránek poskytuje rozsáhlé informace ohledně jednotlivých norem, zveřejňuje každoroční statistiky a podává přehled o aktualizacích a novinkách (ISO, n.d.a).

V oblasti mezinárodních norem jsou známé tzv. „devítitisícovky“ (ISO 9000), které se zaměřují na řízení jakosti, a „čtrnáctitisícovky“ (ISO 14000), které pojednávají o environmentálním manažerském systému. Samotné označení ISO potom znamená, že se jedná o normy mezinárodního charakteru a mají tedy stejnou strukturu a platnost v zemích, které je přijaly (Remtová, 2003b).

V současnosti je platná norma ISO 14001:2015 s názvem „Systémy environmentálního managementu – Požadavky s návodem pro použití“. Kromě definic pojmů a jednotlivých kroků zavedení norma obsahuje také například požadavky na EMS (ČSN EN ISO 14001).

Dle průzkumu certifikací bylo v roce 2021 celosvětově zaznamenáno 420 433 platných licencí ISO 14001 s vedením odvětví stavebního průmyslu, což je o 72 215 licencí více ve srovnání s rokem 2020. V ČR se v témže roce jednalo o 4 539 licencí a z toho 807 v oboru stavebnictví (ISO, n.d.b).

3.1.1.3 Rozdíly mezi EMAS a ISO 14001

Tato podkapitola uvádí odlišnosti, které se vyskytují v oblastech zmíněných dvou způsobů zavedení EMS. V Programu EMAS musí organizace splňovat určité požadavky, kterými se norma ISO 14001 nezabývá nebo je pouze doporučuje (Klásterka a kol., 2007). Hlavní rozdíly mezi EMAS a normou ISO 14001 jsou shrnuty v tabulce č. 1.

Tab. 1: Vybrané rozdíly mezi EMAS a ISO 14001

Oblast	EMAS	ISO 14001
Environmentální přezkoumání	povinné	doporučeno
<i>Pozn.: V praxi je environmentální přezkoumání dle normy ISO 14001 často prováděno.</i>		
Ověřování a zveřejňování environmentálního prohlášení	povinné	nevyžaduje
<i>Pozn.: Norma ISO 14001 obsahuje jen povinnost zavedení postupů externí komunikace.</i>		
Shoda s legislativou	povinné	nevyžaduje
<i>Pozn.: V praxi posuzuje certifikační orgán, záleží tedy na jeho úhlu pohledu. ISO 14001 vyžaduje, aby byl v environmentální politice obsažen závazek naplňovat požadavky právních předpisů, ale neuvádí postup při jeho nesplnění.</i>		
Posuzování nepřímých environmentálních aspektů	hovoří o přímých i nepřímých aspektech (jsou stejně významné)	hovoří o přímých aspektech, nepřímé jsou uvedeny pouze v informativní příloze, nikoli v základním textu
<i>Pozn.: Nepřímé aspekty nemůže organizace plně řídit, pouze částečně ovlivnit. Může se jednat o problémy spojené s výrobky (např. obal, design, odpad), služby (např. doprava), pojišťovací služby či chování dodavatelů.</i>		
Zapojení zaměstnanců	zaměřuje se na zapojení zaměstnanců do zlepšování vlivu organizace na ŽP	vyžaduje pouze výcvik zaměstnanců, kteří mohou mít v důsledku své práce vliv na ŽP
<i>Pozn.: EMAS navrhuje např. výbory na ochranu ŽP, projektové práce ve skupině, možnosti zlepšování návrhů apod.</i>		
Využívání loga	při splnění podmínek	není (možnost po předchozí dohodě s certifikačním orgánem využívat jeho logo)
<i>Pozn.: Logo EMAS by mělo informovat veřejnost o účasti v Programu EMAS (tj. o minimalizaci negativních dopadů na ŽP, možnosti otevřené komunikace apod.).</i>		
Frekvence certifikačních auditů	min. jednou za 3 roky	neuveďeno
<i>Pozn.: V praxi běžně certifikační orgány vydávají certifikáty s dobou platnosti 3 roky.</i>		

Oblast	EMAS	ISO 14001
Platnost	primárně v EU	mezinárodně
<i>Pozn.: V programu EMAS se ovšem mohou registrovat i organizace ze zemí mimo EU.</i>		

Zdroj: Klášterka a kol. (2007), Růžička (2004), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 1 vyplývá, že některé zmíněné rozdíly mají v praxi minimální dopad. Konkrétně se jedná například o environmentální přezkoumání či frekvenci certifikačních auditů, kdy podniky v rámci obou možností postupují stejně, i když to normou ISO 14001 není výslovně vyžadováno.

Dalo by se říci, že výhodou normy ISO 14001 je při splnění požadavků získaný certifikát shody, kterým se podniky mohou prokazovat. Výstupem EMAS (III) na rozdíl od ISO 14001 není certifikát, ale vlastní prohlášení uživatele (Verlag Dashöfer, 2010).

Na závěr je třeba zmínit, že Program EMAS je v některých bodech přísnější než norma ISO 14001 a obsahuje veškeré její požadavky. V případě zavádění EMS dle těchto standardů postupuje organizace velice podobně v obou případech. Pokud je subjekt registrován v EMAS, vyhovuje současně i normě ISO 14001 (Klášterka a kol., 2007).

3.1.2 Environmentální značení typu I (Ekolabeling)

Ekolabeling neboli Environmentální značení typu I souvisí s výrobky či službami, které by měly být šetrné k životnímu prostředí. Tento nástroj je postaven na jejich označení ekoznačkou, která garantuje minimální negativní dopad na ŽP po celý životní cyklus. V potaz je brána kvalita surovin, plnění přísných požadavků na emise při samotné výrobě, minimalizace nebezpečných látek, ale také správné fungování výrobku a jeho snadná likvidace (CENIA, n.d.c).

Pro získání ekoznačky je třeba projít kontrolním a schvalovacím procesem závislým na zprostředkovateli, který má oprávnění k udělení. V ČR se jedná o organizaci CENIA, což je česká informační agentura ŽP při Ministerstvu životního prostředí. Ta v rámci ČR uděluje dva typy ekoznaček, a to ekoznačku Evropské unie (Ecolabel EU), a českou národní ekoznačku (Ekologicky šetrný výrobek či služba). Obrázek č. 4 zobrazuje loga, která jsou pro každý typ ekoznačky individuální (Málek, 2022).

Obr. 4: Loga jednotlivých ekoznaček



Zdroj: Ministerstvo životního prostředí (2017)

V rámci Ecolabel EU bylo k datu vypracování této práce uděleno celkem 2 367 licencí pro 88 045 produktů. Nejvyšší množství licencí bylo uděleno zemím jako jsou Itálie, Německo, Španělsko a Francie. Většina licencí patří především do produktových skupin zahrnující turistické ubytovací služby, čisticí prostředky na tvrdé povrchy a hedvábný papír a hedvábné výrobky. Konkrétně v České republice se jednalo o 29 licencí pro 5 317 produktů (European Commission, 2022).

Mezi další činnosti organizace CENIA kromě kontroly dodržování podmínek a schvalování patří například vedení a zveřejňování seznamu označených výrobků a služeb, podpora podniků vlastníků ekoznačku a spolupráce s Ministerstvem životního prostředí (CENIA, n.d.c).

Ekolabeling spadá do první ze tří kategorií environmentálního značení. Základní společnou normou je norma ISO 14020, každá skupina je potom dále normalizována samostatnou normou. Jedná se o:

- environmentální značení typu I (norma ISO 14024),
- environmentální značení typu II (norma ISO 14021),
- environmentální prohlášení typu III (norma ISO 14025).

Druhá zmíněná skupina, konkrétně se jedná o vlastní environmentální tvrzení, patří jako jediná do dobrovolných nástrojů nevyžadující vnější součinnost.

3.1.3 Environmentální prohlášení typu III (Environmentální prohlášení o produktu)

Environmentální prohlášení o produktu (Environmental Product Declaration, EDP) jinak řečeno environmentální prohlášení typu III, kterým se zabývá norma ISO 14025, poskytuje soubor měřitelných informací o vlivu daného produktu na ŽP po celý jeho životní cyklus, je tedy také třeba zmínit uplatnění metody LCA, která je blíže specifikovaná v podkapitole č. 3.2.1 (Ministerstvo životního prostředí, n.d.d).

EPD výrobku nezaručuje skutečnost, že má produkt šetrnější dopady na ŽP, ale podává srovnatelné informace, na jejichž základě může výrobek upřednostnit. Pro získání tohoto prohlášení je třeba, aby byly údaje ověřené třetí stranou. EDP a informace v něm obsažené musí být ověřitelné a přístupné veřejnosti. Zjednodušeně se jedná o takový podrobný průkaz výrobku a jeho vlivu na ŽP (CENIA, n.d.d).

3.1.4 Dobrovolné dohody

Tyto dohody lze charakterizovat jako smluvní závazky uzavírané mezi orgány veřejné správy a podnikatelskými subjekty z důvodu efektivnějšího naplnění environmentálních cílů, jako jsou například minimalizace spotřeby energií, zdrojů, určitých látek ve vybraných výrobcích, odpadů, hluku nebo také přerušování některých výrobních postupů (Remtová, 2006b).

Jak již z názvu vyplývá, dohody jsou dobrovolné, avšak při jejich podepsání se podnikatelský subjekt zavazuje k určité odpovědnosti. Důvod volby dobrovolné dohody před regulačním zásahem je často zjednodušení a rychlost zavedení celého procesu, jehož cílem by měla být vyšší ochrana životního prostředí (Dobeš, 1997).

Dobrovolné dohody jsou založeny především na vyjednávání. To může být důvodem většího efektu než při klasických legislativních příkazech či zákazech. Důsledkem vyjednávání lze v případě oboustranné ochoty docílit výhodnějšího, rychlejšího a často i méně nákladného řešení (Ministerstvo životního prostředí, n.d.e)

3.2 Nástroje nevyžadující vnější součinnost

Následující kapitola se bude věnovat těm dobrovolným nástrojům, které jsou zcela v kompetenci podniku a jejich zavedení není závislé na dalších okolnostech.

3.2.1 Posuzování životního cyklu produktu (metoda LCA)

Posuzování životního cyklu (Life Cycle Assessment, LCA), se zaměřuje na celý životní cyklus produktu, nikoli jen na spotřebu surovin a energie potřebné k přímé výrobě. Zvažuje se i spotřeba surovin a energie nutná k jejich získání, realizace ve spotřebitelské sféře a konečné odstranění (Dobeš, 1997).

Posouzení produktu od jeho vzniku až po jeho zánik z hlediska environmentálních dopadů a odhalení příčin těchto negativních dopadů umožňuje mezi alternativními výrobky vybrat ten, který je nejšetrnější k ŽP, nebo vybrat vhodnou kombinaci jednotlivých fází životních cyklů (Remtová, 2006a).

3.2.2 Ekodesign

V případě ekodesignu se jedná o zahrnutí hledisek ochrany životního prostředí do procesu vývoje výrobku s cílem minimalizovat negativní vlivy na ŽP v průběhu celého životního cyklu výrobku, který zahrnuje získání surovin pro výrobu, vlastní výrobu, distribuci, spotřebu a údržbu a konečnou likvidaci (Dobeš, 1997).

Remtová (2003a) uvádí, že je vhodné do ekodesignu zahrnout metodu LCA. Jejím použitím se nejčastěji stanovuje množství a vlastnosti odebíraných i vypouštěných látek s jejich dopadem na ŽP. Jde vlastně o stanovení látek a energií, které výrobek za svůj životní cyklus odebere (např. přírodní zdroje) a vypustí (např. odpady, emise).

Od metody LCA se ekodesign liší svým účelem. V případě ekodesignu se jedná o dobrovolný regulační nástroj, při jehož aplikaci by mělo být dosaženo snížení negativních dopadů výrobku na životní prostředí. Metoda LCA poskytuje pouze informace, přičemž může a nemusí dojít ke snížení negativních dopadů (Remtová, 2006a).

Dle Dobeše (1997) je na závěr podkapitoly zmíněn rozdílný vztah ekolabelingu a ekodesignu k EMS dle řady ISO 14000 a dle nařízení č. 1221/2009 (EMAS). EMS je normalizován mezinárodní normou 14001 a 14004 a jeho součástí by měl být i ekodesign. Oproti tomu ekolabeling není přímou součástí EMS, věnuje se mu norma ISO 14020 a ISO 14024.

3.2.3 Čistší produkce

V rámci tohoto nástroje je třeba nejprve uvést rozdíl mezi pojmy čistší produkce a hodnocení možností čistší produkce. Ačkoli se v praxi tyto dva pojmy příliš nerozlišují, existuje mezi nimi rozdíl. Čistší produkcí se rozumí strategie environmentální politiky, kdežto hodnocení možností čistší produkce je nástroj environmentální politiky čili postup dosažení strategie čistší produkce (Remtová, 2006b).

Jedná se o preventivní nástroj podniku k odstranění příčin negativních dopadů na ŽP prostřednictvím přezkoumání materiálových a energetických toků. Mezi dílčí cíle může patřit efektivnější využívání energií a surovin, minimalizace odpadu apod. V první řadě se zaměřuje na nalezení řešení, jak minimalizovat či dokonce předcházet nadměrnému čerpání zdrojů, emisím, odpadům, nikoli na řešení vzniklých důsledků těchto zátěží (Ministerstvo životního prostředí, 2014).

Čistší produkce by neměla být realizována jednorázově, ale formou dlouhodobé preventivní strategie podniku. Důležitým krokem je již zmíněné hodnocení či posouzení možností čistší produkce. Pro zpracování tohoto projektu se doporučuje účast konzultanta s potřebnými teoretickými i praktickými znalostmi (Remtová, 2003a).

Od roku 1994 organizace UNIDO (United Nations Industrial Development Organization) a UNEP (United Nations Environment Programm), které spadají pod OSN, spolupracují v programu Národních center čistší produkce (NCPC), která se zaměřují na propagaci strategie čistší produkce na mezinárodní úrovni. Ačkoli v jednotlivých státech byla tato centra zřízena téměř totožným způsobem, postupem času se vyvíjela odlišně v závislosti na vnitřní struktuře jednotlivých zemí (Berkel, 2010).

NCPC zabezpečuje Národní program čistší produkce, který byl v ČR schválen usnesením vlády 165/2000 (Ministerstvo životního prostředí, 2014).

Pro podnik může být také vhodnou variantou implementace hodnocení možností čistší produkce v kombinaci se zavedením environmentálních manažerských systémů či jiných dobrovolných nástrojů (Remtová, 2003a; Šlesinger a kol., 2007).

3.2.4 Monitoring a targeting

Monitoring a targeting je systém na řízení energetických a materiálových toků. Zahrnuje dvě složky, a to informační (monitoring) a regulační (targeting). Náplní monitoringu je sběr dat souvisejících se spotřebou materiálů a energií. Zpracovávat tyto data takovým

způsobem, aby byly neustále zlepšovány energetické a materiálové účinnosti výrobních procesů, je pak úkolem targetingu. Využití je univerzální, ale v praxi je tento nástroj nejčastěji implementován ve výrobních podnicích. Má řadu výhod, kromě celkového snižování negativních dopadů na životní prostředí jde například o identifikaci poruch, úniků a plýtvání, vyšší konkurenceschopnost díky minimalizaci výrobních nákladů nebo o přesné zaměření na pracovníky, kteří mají možnost spotřebu skutečně ovlivnit (Remtová, 2006b).

3.2.5 Environmentální značení typu II (Vlastní environmentální tvrzení)

Úkolem vlastního environmentálního tvrzení neboli environmentálního značení typu II je především informovat spotřebitele, zákazníky a ostatní zájmové skupiny o vlivech daného výrobku nebo služby na životní prostředí (Enviweb, n.d.a).

Vlastním environmentálním tvrzením se zabývá norma ISO 14021, která obsahuje definici a požadavky pro splnění. Tento nástroj je definováno jako „prohlášení, značka nebo obrazec poukazující na environmentální aspekt výrobku, součástky nebo obalu“ (ČSN EN ISO 14021).

Hlavní výhodou je v první řadě jednoduchost a univerzálnost, a to především v porovnání s ostatními dvěma typy environmentálního značení. Je jen na uživateli, jak bude vlastní environmentální tvrzení vypadat a jak jej využije a je sám zodpovědný za jeho důvěryhodnost (Žák, 2009).

Vlastní environmentální tvrzení je vydáno výrobcem bez certifikace třetí stranou. Musí se ale dát veřejně ověřit na základě informací zpřístupněných vyhlášovatelem (Ministerstvo životního prostředí, n.d.d).

Mezi nejznámější příklady tohoto nástroje patří tzv. Möbiova smyčka, prostřednictvím které je naznačena recyklovatelnost produktu či jeho obalu. Nejčastěji je tato značka uvedena u papírových výrobků (Žák, 2009).

V závěru této podkapitoly jsou v tabulce č. 2 zmíněné vybrané charakteristiky jednotlivých typů environmentálního značení, a to konkrétně ekolabelingu (typ I), vlastního environmentálního tvrzení (typ II) a environmentálního prohlášení o produktu (typ III).

Tab. 2: Vybrané charakteristiky jednotlivých typů environmentálního značení

Typ	Typ environmentálního značení		
	I	II	III
ISO norma	ISO 14024	ISO 14021	ISO 14025
Metoda LCA	Kritéria připravena se zohledněním životního cyklu	Není vyžadováno	Založeno na metodě LCA
Ověření třetí stranou	Ano	Ne	Ano
Použití loga	Ano	Možné	Ano
Určeno pro	Konečného spotřebitele	Konečného i průmyslového spotřebitele	Průmyslového spotřebitele, velkoobchod, možnost i pro konečného spotřebitele

Zdroj: Ministerstvo životního prostředí (2017), zpracováno autorkou

3.2.6 Environmentální benchmarking

Obecně je pojem benchmarking chápán jako porovnání s nejlepším. Environmentální benchmarking podniky používají k porovnání svých výrobků, postupů či strategií s jiným podnikem, který je v těchto oblastech lepší v rámci životního prostředí. Jde o nástroj sloužící k získání informací, nikoli k samotnému snížení dopadů na ŽP. Benchmarking může být použit jednorázově, nicméně efektivnější účinnosti je dosahováno spíše při dlouhodobější aplikaci. Implementace tohoto nástroje není náročná, problém ale může nastat při procesu získávání informací o daném podniku (Remtová, 2006b).

Využívá se především v oblastech, které jsou z hlediska environmentální výkonnosti a efektivnosti v daném podniku slabší v porovnání s dalšími podniky (Bolli & Emtairah, 2001).

Veber (2002) uvádí, že by měl podnik nejdříve důkladně rozpoznat to, v čem je dobrý a v čem naopak zaostává. Měl by zjistit, jak postupují ostatní (např. konkurenti, výkonné firmy) především v takových činnostech, ve kterých má daný podnik problémy. Nakonec by měl převzít to nejlepší a aplikovat či modifikovat zjištěné výsledky do svých činností.

3.2.7 Environmentální reporting

Pojem environmentální reporting znamená podávání informací týkajících se vztahu podniku k životnímu prostředí. Jde o dobrovolný nástroj, prostřednictvím kterého subjekt externě komunikuje o svém environmentálním profilu. Zahrnuje proces sběru a zpracování informací o vlivu na životní prostředí, jejich analýzou, vyhodnocením a následným zveřejněním. Není dána pevná struktura a způsob zveřejňování tohoto reportu. Existuje mezinárodní organizace Global Reporting Initiative, která vytvořila soubor pravidel a návodů, jak mohou subjekty postupovat v případě zveřejňování environmentálních, sociálních a ekonomických informací. Tato organizace zastřešuje tzv. standardy GRI, které byly jedny z nejvíce používaných (Žák, 2009).

Radou EU a Evropským parlamentem byla schválena směrnice o nefinančním reportování (NFRD) 2014/95/EU, která mění směrnici 2013/34/EU. Směrnice NFRD ukládá povinnost velkým podnikům veřejného zájmu, které překračují průměrný počet 500 zaměstnanců, zveřejňovat v rámci výroční zprávy i nefinanční informace. Těmi se rozumí především informace o environmentální, sociální a zaměstnanecké oblasti podniku (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU).

V ČR se o nefinančním reportingu zmiňuje především zákon o účetnictví 563/1991 Sb., zákon o podnikání a kapitálovém trhu 256/2004 Sb. (CSRD, 2022).

Směrnice NFRD byla doplněna novou evropskou směrnicí 2022/2464/EU (CSRD). Ta zavádí povinnost ověření zpráv o udržitelnosti nezávislým akreditovaným auditorem a podniky budou muset reportovat dle nových evropských standardů z důvodu sjednocení vykazovaných informací. Pokud jde o podniky, které již povinně reportují dle směrnice NFRD, musí se adaptovat na nové změny od roku 2024. Dle této směrnice se rozšíří povinnost zveřejňování i na veškeré kótované podniky kromě mikropodniků (změny od roku 2026) a také na velké podniky (změny od roku 2025) splňující alespoň dvě z těchto kritérií (Businessinfo, 2022):

- více než 250 zaměstnanců,
- čistý obrat více než 40 mil. EUR,
- aktiva více než 20 mil. EUR.

Prozatím byl nefinanční reporting povinný pro 25 podniků v rámci ČR, nová směrnice tuto povinnost rozšíří na více než tisíc podniků. V rámci Evropy se počet společností zvýší z přibližně 11 500 na zhruba 50 000 (CSRD, 2022).

3.2.8 Environmentální manažerské účetnictví

Environmentální manažerské účetnictví neboli Environmental Management Accounting (EMA) je jeden ze tří typů environmentálního účetnictví. Prvními překlady anglického pojmu „environmental accounting“ do českého jazyka byly zejména “zelené účetnictví” nebo “ekologické účetnictví”. V současné době je ale používán především pojem „environmentální účetnictví”, nicméně je možné se setkat i s prvními dvěma možnostmi (Hyršlová & Vaněček, 2003).

Druhy environmentálního účetnictví, do kterých mimo jiné spadá i environmentální manažerské účetnictví, dále jeho zaměření a uživatele znázorňuje tabulka č. 3.

Tab. 3: Druhy environmentálního účetnictví

Druh environmentálního účetnictví	Zaměření	Uživatelé
Národní účetnictví	stát/národ	externí
Finanční účetnictví	podnik	externí
Manažerské účetnictví	podnik, divize, zařízení, výrobní řady, systém	interní

Zdroj: Hyršlová & Vaněček (2003), zpracováno autorkou

Hejduková a kol. (2022) zahrnuje mezi druhy environmentálního účetnictví kromě finančního a manažerského účetnictví také nákladové, které se zaměřuje především na oblast nákladů.

Odlišnost mezi environmentálním manažerským účetnictvím a ostatními dobrovolnými informačními nástroji je v tom, že jeho informace nejsou veřejného charakteru, jsou určeny pouze pro interní potřeby podniku (Remtová, 2006a).

EMA lze definovat jako součást managementu zabývající se především shromažďováním, identifikací a vykazováním (Bennett, Bouma, & Wolters, 2004):

- informací o hmotných a energetických tocích,
- informací o environmentálních nákladech,
- jiných hodnotově vyjádřených informací, které jsou stěžejní pro rozhodování.

Hlavním účelem dle Remtové (2006b) je zjistit, jak se environmentální činnosti podniku projeví v jeho finančních tocích a jaká je struktura environmentálních nákladů a výnosů na úrovni útvarů, výrobních řad, výrobků, procesů, systémů apod.

V rámci tradičního účetnictví jsou náklady vztahující se k ŽP zahrnuty v celkových nákladech podniku, některé dokonce nejsou zaznamenány vůbec (např. externality). Proto často management nemá v rukou potřebné informace ke správné formulaci a realizaci určitého opatření či návrhu snižující negativní dopady životního prostředí způsobené činností podniku a jeho celkových nákladech (Hyršlová & Vaněček, 2003).

Z důvodu sjednocení postupů při zavádění EMA vydalo Ministerstvo životního prostředí (2003) "Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví", který obsahuje i definice základních pojmů, požadavky na sledování environmentálních výnosů a nákladů nebo podobu výkazu environmentálních nákladů a výnosů.

Dle výše zmíněného pokynu by se v první řadě měla stanovit sledovaná oblast i s jejími materiálovými a energetickými toky, ke kterým se následně přidělí náklady a výnosy, které s nimi z environmentálního hlediska souvisí. Mezi takové náklady mohou patřit například různé poplatky, vynaložené prostředky na čištění odpadních vod nebo na likvidaci odpadu. Výnosy mohou představovat prostředky z prodeje odpadního tepla, použitých obalových odpadů apod. Výstupem je potom výkaz environmentálních nákladů a výnosů přiřazených k jednotlivým zdrojům (Remtová, 2006b).

Hyršlová & Vaněček (2003) stejně jako Ministerstvo životního prostředí (2003) dělí environmentální náklady na dvě základní oblasti, a to:

- náklady vynakládané na ochranu životního prostředí,
- náklady související s poškozováním životního prostředí.

Dle Ministerstva životního prostředí (2003) spadají do první skupiny takové náklady, které stimulují negativní dopady na životní prostředí způsobené činností podniku. Může se jednat o náklady na prevenci znečištění, odstranění vzniklých odpadů nebo plánování či nápravy škod. Druhá skupina zahrnuje náklady na plýtvání (např. energie, materiál) a náklady vzniklé v důsledku vzniklého znečištění (např. pokuty, náhrady škod).

Další možnou kategorizaci environmentálních nákladů uvádí Schaltegger & Burritt (2000). Dělí je na náklady:

- běžné,
- mimořádné,
- budoucí potenciální (podmíněné).

Do první skupiny patří environmentální náklady související s běžnou činností. Nejčastěji se jedná o náklady spojené s výrobou, jako jsou například náklady na provoz vlastní čistírny odpadních vod. Mimořádné náklady jsou způsobeny neočekávanými událostmi. Jde například o důsledek vzniklé nehody v podobě úniku škodlivých látek. Poslední kategorii představují náklady, u kterých se předpokládá jejich vynaložení v budoucnu v souvislosti s environmentálními problémy, jako je uvedení prostor do předchozího stavu apod.

V případě zavedení EMS je environmentální manažerské účetnictví významným dobrovolným nástrojem. Podnik je schopný určit efektivitu současných činností prováděných v rámci EMS a vybrat ty, které by měl i nadále provádět a které naopak vynechat (Klásterka a kol., 2007).

4 Představení společnosti HOCHTIEF CZ a.s.

Vybraný podnik HOCHTIEF CZ působí v oblasti stavebnictví a je jedním z předních lídrů na území České republiky. Zaměřuje se především na bytové a administrativní stavby, ekologické a vodohospodářské projekty, průmyslové projekty a dopravní infrastrukturu. Dále se zabývá správou majetku, půjčováním stavební mechanizace a zařízení. Poskytuje servisní práce zahrnující například oblasti obkladů a dlažeb, elektrických rozvodů, výroby různých typů konstrukcí, betonu, úpravy betonářské oceli apod. Tyto práce provádí zaměstnanci firmy, kteří patří mezi její nejzkušenější řemeslníky (HOCHTIEF CZ, n.d.a).

Společnost zaměstnává téměř tisíc pracovníků. Ke konci roku 2021 to bylo konkrétně 932 zaměstnanců, z toho 81 % mužů. Pokud jde o kategorizaci jejich oboru, převládají technickohospodářské pozice (57 %) nad dělnickými (43 %). Nejpočetnější zastoupení mají zaměstnanci ve věkovém rozmezí 41 až 50 let, a to v obou zmíněných kategoriích (HOCHTIEF CZ, 2021).

Za dobu svého působení se společnost pravidelně účastní nespočtu soutěží a získala již mnoho ocenění. V roce 2021 se umístila mezi prvními deseti účastníky v anketě TOP Zaměstnavatelé roku, dále získala cenu Železniční stavba roku. V roce 2022 si titul Stavba roku odnesly hned dva realizované projekty z 10 nejlepších v ČR, čímž si firma tento titul obhájila z několika předchozích let. První ocenění stavby roku získala již v roce 1995. Veškerá získaná ocenění jsou dle jednotlivých let dostupná přímo na webových stránkách společnosti (HOCHTIEF CZ, n.d.b).

Dále je třeba zmínit krásné druhé místo v žebříčku Ratingu Nadace ABF, kde se rozhodovalo mezi více jak tisícem společností. Výsledky vycházely z různých uskutečněných soutěží a veletrhů, kterých se firmy účastnily v letech 2017 až 2021, a jsou závislé na 200 českých i zahraničních porotcích a více jak 300 000 veřejně hlasujících. Z toho vyplývá, že jde o nadmíru komplexní pohled na kvalitu realizovaných staveb a spokojenost jednotlivých firem. První místo obsadila firma Metrostav a.s., v těsném závěsu za organizací HOCHTIEF CZ jsou Subterra a.s., SYNER s.r.o. a OHL ŽS a.s. (Rating Nadace pro rozvoj architektury a stavitelství, 2022).

4.1 Základní charakteristika

Akciová společnost HOCHTIEF CZ se sídlem v Praze působí na trhu již přes 30 let. Byla založena roku 1992 a její základní kapitál je téměř 351 mil. Kč (Kurzy.cz, n.d.). Přesné základní údaje o firmě jsou pro lepší přehlednost zpracovány do tabulky č. 4.

Tab. 4: Základní údaje o společnosti HOCHTIEF CZ

Obchodní jméno:	HOCHTIEF CZ a.s.
Právní forma:	akciová společnost
Sídlo:	Plzeňská 3217/16, Smíchov, 150 00 Praha
IČO:	46678468
DIČ:	CZ46678468
Základní kapitál:	350 736 tis. Kč
Datum vzniku:	30. dubna 1992

Zdroj: Kurzy.cz (n.d.), zpracováno autorkou

Obrázek č. 5 zobrazuje logo, které společnost používá a na jeho základě se identifikuje.

Obr. 5: Logo společnosti HOCHTIEF



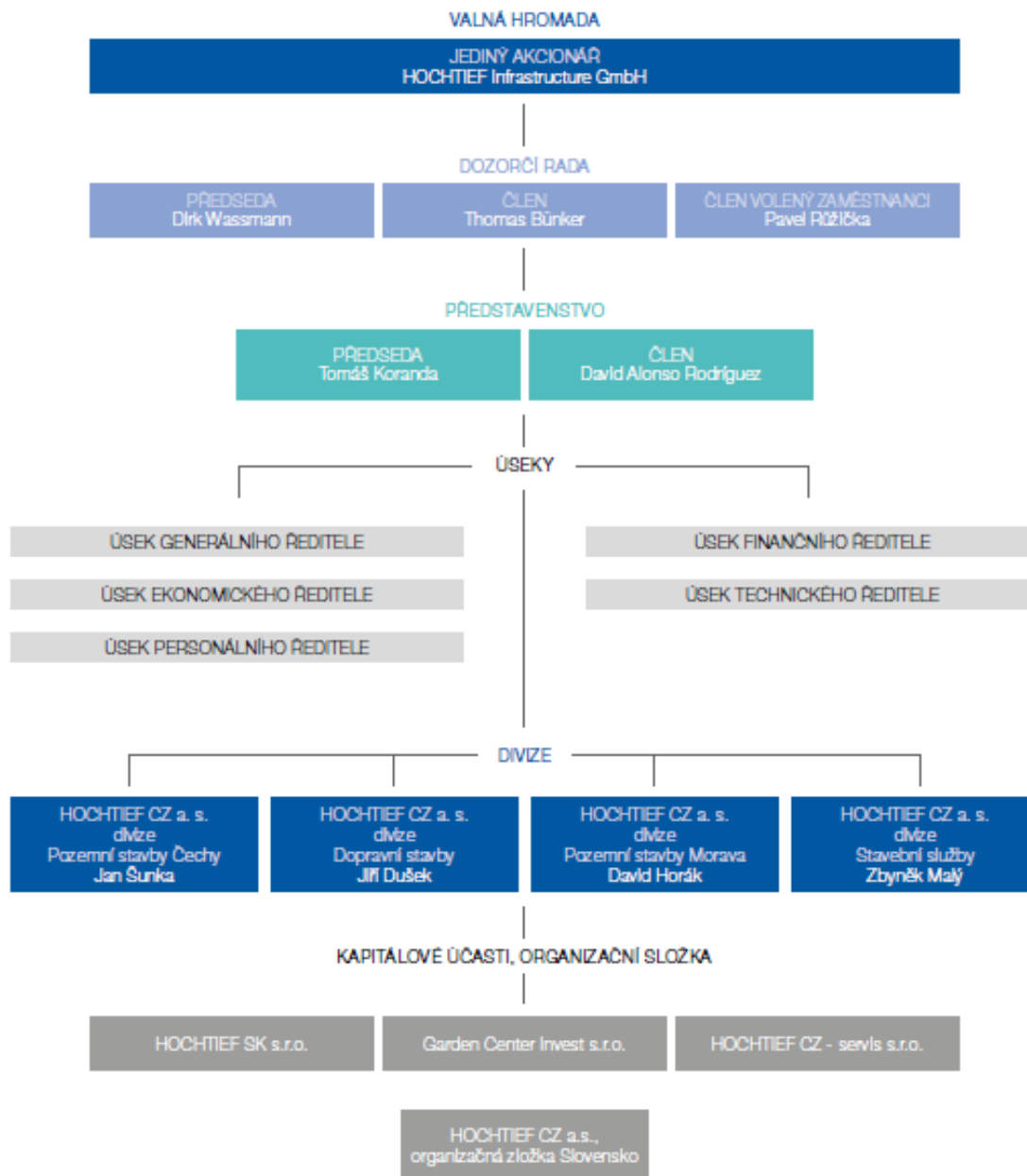
Zdroj: HOCHTIEF (n.d.c)

4.1.1 Organizační struktura

Společnost HOCHTIEF CZ je ovládaná osobou HOCHTIEF Infrastructure GmbH sídlící v Německu. Je jedním ze členů nadnárodního stavebního koncernu HOCHTIEF AG, který sídlí v německém Essenu. Konsolidovaná účetní závěrka společnosti HOCHTIEF CZ je prováděna právě na úrovni skupiny HOCHTIEF AG, jejíž mateřskou společností je ACS Group, která sídlí v Madridu ve Španělsku. Mateřská společnost řídí HOCHTIEF CZ prostřednictvím dozorčí rady složené ze tří členů. V průběhu roku 2021 došlo ke změně člena představenstva, Jörga Mathewa vystřídal David Alonso Rodríguez (HOCHTIEF CZ, 2021).

Schéma organizační struktury, které je součástí výroční zprávy společnosti, zobrazuje obrázek č. 6.

Obr. 6: Organizační struktura společnosti HOCHTIEF CZ



Zdroj: HOCHTIEF CZ (2021)

Vybraná společnost má svou centrálu a dále je rozdělena do čtyř divizí. Na úrovni centrály je celkem pět ředitelů, a to generální ředitel, ekonomický ředitel, personální ředitel, finanční ředitel a technický ředitel. Pod ně spadají jednotlivé úseky a za každý tento úsek je zodpovědná konkrétní osoba. Jednotlivé divize společnosti jsou pojmenovány od roku 2006 slovně dle území působnosti či jejich zaměření, a to hlavně z důvodů lepšího

pochopení. Jedná se o divize Pozemní stavby Čechy, Pozemní stavby Morava, Dopravní stavby a Stavební služby. Každá divize má svou organizační strukturu a svého ředitele. První nejrozšířenější divize působí především na území Čech, jak už ze samotného názvu vyplývá. Svou činnost zprostředkovává prostřednictvím závodu Jih, střediska Planá nad Lužnicí a jiných samostatných projektových týmů, které pokrývají realizaci projektů mimo dvou zmíněných středisek a jejich řízení probíhá z úrovně centrály. Divize Pozemní stavby Morava měla z počátku působit hlavně v severní Moravě, ale postupně byla rozšířena pomocí poboček v Brně a Olomouci. V roce 2006 založila firma divizi zaměřující se na dopravní stavby, která se věnuje dílčím oblastem, jako jsou například mosty, silnice, dálnice, železnice, skládky a jiné. Poslední divize Stavební služby vznikla v roce 2018 sloučením divize Správy majetku a divize Property Development (HOCHTIEF CZ, n.d.d).

Dceřinými společnostmi, ve kterých má firma 100% podíl, jsou Garden Center Invest s.r.o., HOCHTIEF SK s.r.o. a HOCHTIEF CZ – servis s.r.o. Mezi ně patřila i společnost Borská pole development s.r.o., která byla v průběhu roku 2021 prodána. HOCHTIEF CZ má svou organizační složku na Slovensku (HOCHTIEF CZ, 2021).

4.2 Udržitelný rozvoj

Ve svém Plánu udržitelného rozvoje si společnost stanovila jasný cíl do roku 2045, a to stát se klimaticky neutrální především díky spotřebě energeticky účinných materiálů. Tento cíl je v souladu s Programem Green Deal EU a jeho naplnění by mohlo přinést nové zajímavé příležitosti (HOCHTIEF CZ, 2021).

Společnost HOCHTIEF CZ se snaží neustále rozvíjet a zlepšovat svůj systém řízení, který je integrovaný a zaměřuje se především na oblasti kvality, ochrany ŽP, bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a bezpečnosti informací, což mohou dosvědčit i získané certifikace v těchto oblastech. Tento systém řízení je platný pro veškeré činnosti i zaměstnance. Co se týká udržitelného rozvoje, firma se snaží dodržovat vysoké standardy, a to i na úrovni regionálních poboček. Mateřská společnost HOCHTIEF AG patří do žebříčku odpovědných firem „Dow Jones Sustainability Index“ jako jediná stavební společnost v Německu. HOCHTIEF CZ je jedním ze členů platformy Byznys pro společnost, která je největší platformou v ČR poskytující pomoc v oblasti CSR a odpovědného podnikání. Společnost dělí oblast udržitelného rozvoje na šest částí,

na které se jednotlivě zaměřuje a nastavil si pro ně dílčí cíle (HOCHTIEF CZ, n.d.e).
Jednotlivé oblasti jsou uvedeny v dalších podkapitolách.

4.2.1 Odpovědné produkty a služby

Organizace HOCHTIEF a její dceřiné společnosti poskytují služby v oblasti odpovědného stavitelství, jsou také držiteli několika významných ocenění za udržitelné stavby. Aby byly tzv. „zelené“ stavby stále častěji žádaným produktem, snaží se firma inovovat a rozvíjet postupy a technologie. Takovým potvrzením snahy rozvoje odpovědných produktů a služeb může být platinový certifikát LEED za výstavbu budovy ČSOB, který je získáván za šetrné budovy a je jedním z těch opravdu nejpřísnějších (HOCHTIEF CZ, n.d.f).

4.2.2 Ochrana životního prostředí

Protože spotřeba energie budov je v dnešní době velice vysoká, podnik se snaží dbát na tento fakt ohledy. Doporučuje svým klientům možnosti, které mohou pomoci k efektivnějšímu chodu jejich zařízení. Důležité je zmínit, že investuje finanční a časové prostředky na různé výzkumy, které by mohly vést k úspoře energií jak při realizaci projektů, tak při každodenních činnostech celé organizace. Firma také kontroluje spotřebu pohonných hmot svých vozů a techniky a jejich častou obnovou se snaží snižovat emise CO₂. Pokud je technika využívána v blízké vzdálenosti od vodního zdroje, jsou dokonce upřednostněny biologické oleje, které jsou finančně náročnější. V rámci této oblasti je třeba zmínit, že je firma vlastníkem certifikátu systému environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001 (HOCHTIEF CZ, n.d.g).

4.2.3 Efektivnost využívání přírodních zdrojů

Jelikož jde o oblast stavebnictví, je zřejmé, že důsledkem činnosti firmy je nadměrné využívání přírodních zdrojů a vznik velkého množství odpadu. HOCHTIEF CZ zastává další využití zeminy, která je vytěžena v rámci stavebních projektů, například pro protipovodňové stavby. Nově vzniklý materiál se snaží dopravit do co nejbližších oblastí z důvodu co největší redukce CO₂ (HOCHTIEF CZ, n.d.h).

4.2.4 Atraktivní pracovní prostředí

Podnik poskytuje zaměstnanců celou řadu benefitů. Mezi ně patří například různé příspěvky na vzdělávání, dětské tábory či pobyty v lázních, dále také zkrácené úvazky

nebo pro talentované zaměstnance možnost studia na Manažerské akademii. Kromě různých výhod společnost dbá na bezpečnost při práci a ochranu zdraví, s tím souvisí získané osvědčení Bezpečný podnik v roce 2020 a certifikace dle OHSAS 18001 (HOCHTIEF CZ, n.d.i).

Pro dlouhodobě kvalitní výsledky celé organizace je důležitá správná kvalifikace a příprava zaměstnanců. I přes nepříznivou epidemiologickou situaci v roce 2021 firma nepřestala své pracovníky průběžně vzdělávat a přizpůsobila setkání online formě. Dokonce se účastnila vzdělávacího projektu pořádaného Asociací pro rozvoj infrastruktury, který financovala EU, a odstartovala již 7. ročník projektu na podporu a rozvoj talentovaných pracovníků (HOCHTIEF CZ, 2021).

Každoročně podnik zjišťuje, jak jsou pracovníci spokojeni se svým zaměstnáním. Poslední průzkum v roce 2021 ukázal, že více jak 94 % respondentů je se zaměstnáním velmi spokojeno. Negativní vyjádření se firma snaží brát jako možnost neustálého zlepšování (HOCHTIEF CZ, 2021).

4.2.5 Společenská odpovědnost

Jako společensky odpovědná firma se HOCHTIEF CZ věnuje sponzoringu, dárcovství a dobrovolnictví. Snaží se pomáhat po celém světě, ale zaměřuje se především na místní regiony dle konkrétní potřeby. Hlavním cílem je zapojení všech zaměstnanců do těchto aktivit (HOCHTIEF CZ, n.d.j).

V důsledku tornáda na Moravě v roce 2021 zaměstnanci vybrali prostřednictvím transparentního účtu nemalou částku, která částečně přispěla na stavební materiál pro obnovu domů postižených tornádem v obci Hrušky. Pracovníci se pravidelně snaží shánět oblečení, hračky a jiné potřebné na různé sbírky. V roce 2021 se konkrétně jednalo o akci Šatník pro samoživitele v Praze, kam přispěli třemi velkými auty plnými vybraných věcí. Na Vánoce potom přispívali do další sbírky, jejíž částku následně navýšila samotná firma. Konečná suma byla rozdělena mezi Domáci hospic Jordán v Táboře a Centrum Kaňka (HOCHTIEF CZ, 2021).

4.2.6 Compliance

Compliance management system označuje určitý interní systém společnosti a řízení korporátní compliance. Jde o jednotný integrovaný systém vnitřních procesů, činností

a opatření. Jeho hlavním úkolem je zabezpečit, aby byly splněny požadavky (např. právní, etické) na činnost dané firmy (Koukal, 2019).

Skupina HOCHTIEF má stanovená závazná pravidla povinná i pro zaměstnance, kteří jsou pravidelně školeni. Jsou součástí interních předpisů a Etického kodexu firmy (HOCHTIEF CZ, n.d.k).

Důvodem zavedení compliance ve vybrané společnosti je zamezení protiprávnímu jednání. V případě porušení pravidel program compliance zajišťuje přijetí daných opatření, které by měly zabránit budoucím negativním dopadům, dále také poskytuje poradenské služby zaměstnancům v oblasti dodržování zákonů a vnitřních pravidel (HOCHTIEF CZ, n.d.l).

4.3 Certifikace a osvědčení

Podnik disponuje různými certifikacemi, které jsou v souladu s požadavky norem ČSN EN ISO. Tyto certifikáty vydal certifikační orgán STAVCERT Praha, spol. s r.o., který je oprávněný k jejich vystavení: Jedná se o vlastněné certifikáty v oblastech (HOCHTIEF CZ, n.d.m):

- systému managementu kvality dle ČSN EN ISO 9001:2016,
- systému environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001:2016,
- systému managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci dle ČSN EN ISO 45001:2018,
- systému managementu dostupnosti informací dle ČSN EN ISO/IEC 27001:2014.

Dále je firma vlastníkem osvědčení (HOCHTIEF CZ, n.d.m):

- EMAS dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1221/2009,
- systému managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci dle OHSAS 18001:2007.

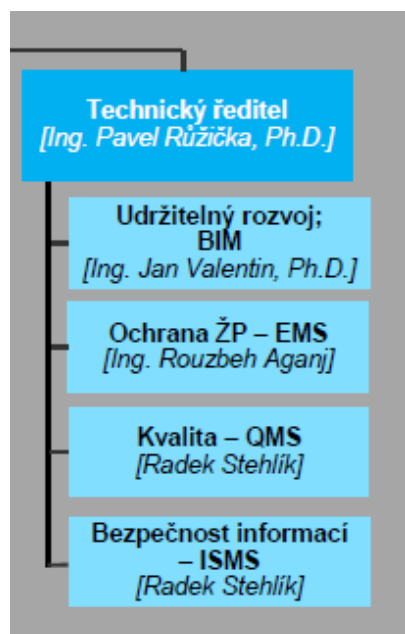
Druhé zmíněné osvědčení vydává Státní úřad inspekce práce a poskytuje podniku právo používat označení „Bezpečný podnik“. Veškeré tyto platné certifikáty a osvědčení jsou zveřejňovány a aktualizovány na webových stránkách organizace. Pro účely této práce jsou stěžejní především certifikát EMS dle ČSN EN ISO 14001:2016 a osvědčení EMAS.

4.4 Environmentální nástroje organizace

V teoretické části práce byla představena celá řada dobrovolných environmentálních nástrojů, které mohou organizace zavádět s cílem snížení negativního vlivu svých činností na životní prostředí. Některé tyto nástroje jsou používány i vybranou firmou HOCHTIEF CZ. Organizace má zavedený systém environmentálního managementu (EMS) a provádí manažerské environmentální účetnictví. V rámci výročních zpráv věnuje pár odstavců problematice udržitelného rozvoje, ovšem zásadní dopad její činnosti na životní prostředí a konkrétní hodnoty reportuje v rámci environmentálního prohlášení.

Co se týká odpovědnosti za zmíněné environmentální nástroje a celkově problematiku spojenou s životním prostředím, jde především o oblast Udržitelného rozvoje a oblast Ochrany ŽP, které spadají pod úsek technického ředitele. Pro lepší představu je na obrázku č. 7 znázorněna organizační struktura úseku technického ředitele. Celé schéma organizační struktury, které je podkladem pro následující obrázek a je zveřejňováno v environmentálním prohlášení společnosti, je uvedeno v příloze A.

Obr. 7: Organizační struktura úseku technického ředitele



Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a)

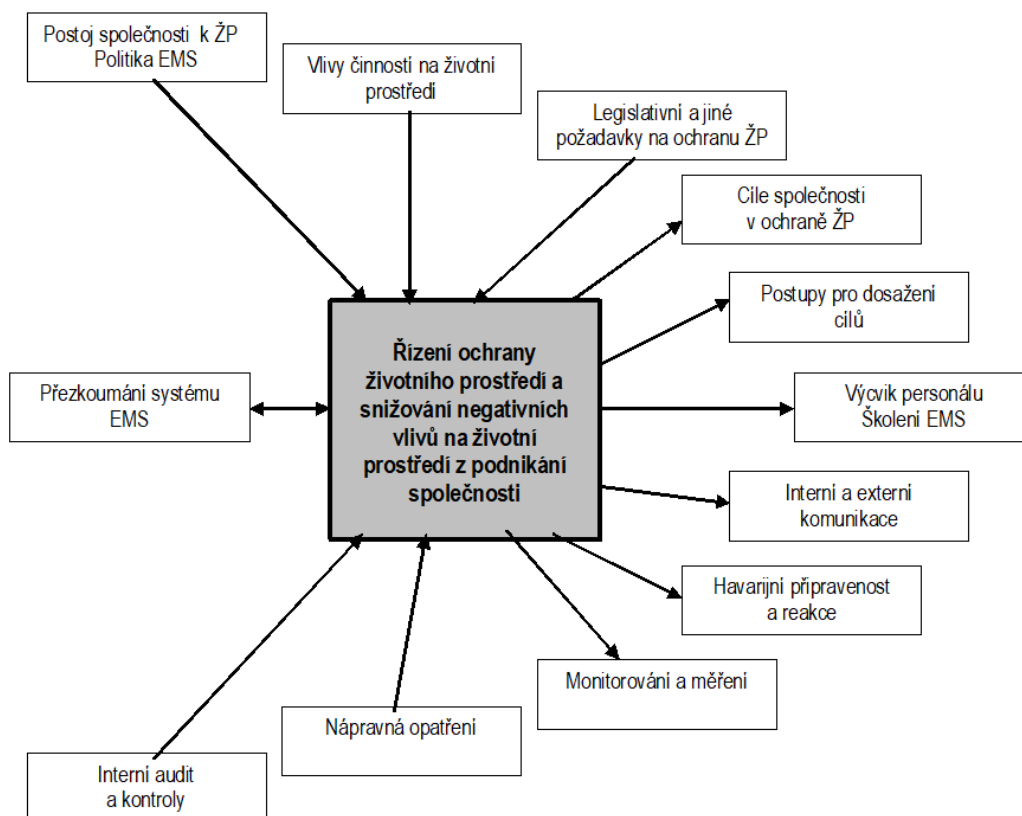
Na úrovni Udržitelného rozvoje je zpracováváno environmentální manažerské účetnictví, jehož konečnou podobu má na starost vedoucí této oblasti. Zpracování environmentálního prohlášení a celkově systém environmentálního managementu (EMS) ve firmě je součástí oblasti Ochrany ŽP a veškeré tyto činnosti zastřešuje opět zodpovědná osoba za tento

úsek. Dalo by se říci, že zmíněné dvě oblasti jsou určitým způsobem propojeny, jelikož výsledky a hodnoty z environmentálního manažerského účetnictví slouží jako podklady pro tvorbu některých částí environmentálního prohlášení.

4.4.1 Environmentální manažerské systémy

Jak již bylo řečeno, společnost zahrnuje ochranu životního prostředí do svého systému řízení na všech úrovních. Snaží se tuto problematiku rozvíjet i co se týká zaměstnanců, jejich environmentální výchovu a vzdělání vnímá jako vhodnou investici. Dopady podnikatelské činnosti firmy na ŽP jsou posuzovány s cílem snížení rizik a čerpání příležitostí ke zdokonalování. Tyto dopady a environmentální aspekty jsou externě komunikovány. Obrázek č. 8 zobrazuje schéma dílčích oblastí a činností vztahujících se k řízení ochrany ŽP společnosti HOCHTIEF CZ, které zveřejňuje v rámci svého environmentálního prohlášení.

Obr. 8: Schéma řízení ochrany životního prostředí v organizaci HOCHTIEF CZ



Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a)

4.4.1.1 Norma ISO 14001

Počátkem existence zavedení EMS dle požadavků normy ISO 14001 bylo rozhodnutí představenstva v listopadu roku 2001. Společnost ručí za minimální dopady na životní prostředí v rámci jejích realizovaných projektů. V roce 2002 probíhala příprava veškerých potřebných záležitostí a podkladů a v témže roce došlo i k zavedení systému ochrany ŽP. Pro velký úspěch získala firma v únoru roku 2003 první certifikaci a od té doby ji každé tři roky obnovuje. Nyní poslední platný certifikát EMS dle ČSN EN ISO 14001:2016 je od 24. dubna 2021 platný na zmíněné tři roky (tzn. do 24. dubna 2024). Stejně jako ostatní certifikáty společnosti HOCHTIEF CZ i tento vydává certifikační orgán STAVCERT, který je akreditován u Českého institutu pro akreditaci. Organizace STAVCERT s akreditačním číslem CZ–V–5004 byla založena roku 1997.

4.4.1.2 Systém environmentálního řízení a auditu (EMAS)

Společnost HOCHTIEF CZ je jednou z 22 organizací registrovaných v Programu EMAS v ČR a je tedy oprávněna používat logo EMAS. První ověření Prohlášení EMAS proběhlo v květnu roku 2006, v červenci stejného roku se společnost stala součástí národního registru systému EMAS pod registračním číslem CZ-000031. Osvědčení od Ministerstva životního prostředí potvrzuje, že společnost zavedla systém EMAS dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1221/2009. Poslední osvědčení EMAS, které firma zveřejňuje na svých webových stránkách stejně jako ostatní osvědčení a certifikáty, je platné do 25. května 2024. Poslední ekologický audit týkající se integrovaného systému řízení v oblasti EMS/EMAS byl proveden v roce 2022 za rok 2021.

4.4.1.3 Environmentální manažerské účetnictví

Ve vybrané společnosti jsou úseky Udržitelného rozvoje a Ochrany ŽP úzce provázané především kvůli sdílení údajů z environmentálního manažerského účetnictví, které slouží pro potřeby tvorby environmentálního prohlášení. V praxi to vypadá tak, že vedoucí prvního zmíněného úseku po shromáždění environmentálních nákladů a výnosů a jejich následném uzavření na konci období předá zpracované údaje hlavnímu ekologovi firmy, který následně zhodnotí stěžejní oblasti a provede potřebné kroky pro zveřejnění dat v rámci environmentálního prohlášení.

Vybraná společnost vede v rámci interních procesů environmentální manažerské účetnictví v systému SAP/ARISTOTELES. Ten umožňuje zadávání výnosových

a nákladových položek dle organizační příslušnosti a jednotlivých účtů, jejichž volba a pojmenování je čistě v kompetenci podniku. Díky zavedení Programu EMAS byla účetní osnova rozšířena s cílem efektivnější identifikace jednotlivých nákladů a výnosů týkajících se životního prostředí.

Organizace HOCHTIEF CZ používá v rámci environmentálního manažerského účetnictví 35 nákladových a 4 výnosové účty. Tyto účty řadí do jednotlivých oblastí, kterými jsou ovzduší, odpadní vody, odpady, půda/deponie, hluk, energie, PHM a ostatní. Toto zařazení do skupin poté slouží jako podklad pro porovnání určitých typů nákladů. Zvolené účty, jejich pojmenování a zařazení do zmíněných skupin je uvedeno v příloze B.

Výše jednotlivých environmentálních nákladů v jednotlivých letech závisí především na typu projektů, které jsou v rámci daného roku realizovány. Roli může hrát spotřeba pohonných hmot při dovozu materiálu na základě vzdálenosti místa realizace projektu, nutná rekultivace po uhelných dolech, množství nebezpečných odpadů při jejich likvidaci apod. Významné částky společnost odůvodňuje v rámci environmentálního prohlášení. Ty nejvyšší se v posledních pěti letech objevují především na účtu 518802 (likvidace odpadů – nebezpečných) a pohybují se okolo desítek až stovek milionů korun ročně.

4.4.1.4 Environmentální reporting

Vybraný podnik každoročně zveřejňuje údaje o vlivu jeho činností na životní prostředí v rámci environmentálního prohlášení. Poslední schválené environmentální prohlášení organizací STAVCERT dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1221/2009 je zveřejněné za rok 2021 z 8. dubna 2022.

Environmentální prohlášení firmy HOCHTIEF CZ je rozděleno do 8 základních kapitol, kterými jsou:

1. Úvodní slovo,
2. Představení společnosti a základní údaje,
3. Environmentální politika a EMS,
4. Environmentální aspekty,
5. Environmentální cíle,
6. Vliv činnosti organizace na ŽPK (životní prostředí a klima),
7. Další faktory vlivu činnosti organizace na ŽPK,
8. Požadavky vyplývající z právních předpisů.

Dalo by se říci, že stěžejními kapitolami pro tuto práci jsou hlavně ty pod čísly 3 až 7. Ve třetí kapitole kromě politiky integrovaného systému řízení společnosti je popsána i politika ochrany klimatu, která byla zavedena dne 21. června 2017. Dále je zde popsán systém environmentálního managementu organizace a přístup podniku k ochraně životního prostředí. Kapitola také definuje činnosti, které provádí v rámci EMS, informuje o přidělené odpovědnosti za environmentální management, charakterizuje výcvik zaměstnanců v oblasti životního prostředí, popisuje způsoby environmentální komunikace a zmiňuje informace o zavedeném environmentálním účetnictví. Čtvrtá kapitola uvádí přímé i nepřímé environmentální aspekty svých činností. Mezi ty s podstatným dopadem podnik řadí především vypouštění emise, produkci odpadů (hlavně nebezpečných), kontaminaci půdy, využívání přírodních zdrojů nebo například působení hluku a prachu. Pátá kapitola obsahuje nastavené cíle z předchozího roku a jejich plnění. Jako příklad pro rok 2022 byl stanoven cíl týkající se vzdělávání zaměstnanců v oblasti ochrany ŽPK a školení odpovědných pracovníků, který byl splněn s konkrétním výsledkem, kdy bylo proškoleno 763 zaměstnanců. I veškeré ostatní stanovené cíle podniku byly již splněny nebo jsou plněny průběžně v rámci dlouhodobých cílů. V závěru kapitoly jsou potom stanoveny cíle na nadcházející rok, které se v jednotlivých letech často opakují z důvodu jejich dlouhodobého plnění.

Zmíněné kapitoly obsahu environmentálního prohlášení jsou spíše popisovací a vysvětlovací, v průběhu několika let se výrazně nemění (např. environmentální politika, její cíle, zavedený EMS). Ovšem šestá a sedmá kapitola obsahuje především konkrétní údaje a čísla vztahující se k životnímu prostředí za daný rok v porovnání s lety předcházejícími. Je zde uvedeno množství odpadu v tunách dle jednotlivých divizí i s příslušnými náklady na jejich likvidaci, struktura vyprodukovaného odpadu apod. V posledním zveřejněném environmentálním prohlášení za rok 2021 tvořila přebytečná zemina 93 % z celkového objemu ostatních odpadů, která v důsledku výkopových prací nemohla být využita na jiných projektech. Byla tedy uložena především na skládky jako krycí vrstva s náklady přibližně 11,5 mil. Kč. Tato zemina vznikla především na projektech D3 0310/I a Třebovka. Tato kapitola podobně uvádí také množství spotřebované energie, vody, emisí. A jelikož se jedná o stavební firmu, uvádí i velikost zastavěné plochy. V sedmé kapitole jsou uvedeny především informace o opětovném využití odpadu a recyklaci. Mezi roky 2017 a 2021 bylo z celkového množství

vyprodukovaných ostatních odpadů vytríděno nad 99 % v každém roce (HOCHTIEF CZ, 2022a).

Na základě doposud platné směrnice 2014/95/EU nebyl vybraný podnik HOCHTIEF CZ povinen zveřejňovat nefinanční informace. Nová směrnice 2022/2464/EU přinese výrazné změny, jelikož se povinnost nefinančního reportingu na společnost již bude vztahovat. Zaměřit se bude muset na určité novinky, které nová směrnice přináší a které se jí budou týkat. Prozatím nebyla stanovena pevná struktura a způsob zveřejňování tohoto reportu, ovšem dle nové směrnice bude muset podnik povinně přejít na reportování dle nových evropských standardů z důvodu sjednocení vykazovaných informací. Další změnou pro vybranou firmu bude zavedení povinnosti ověření zpráv o udržitelnosti nezávislým akreditovaným auditorem. Jak již bylo uvedeno, organizace HOCHTIEF CZ prozatím nebyla povinna reportovat nefinanční informace, patří ale do skupiny podniků, které se budou muset na tyto změny adaptovat ve druhé vlně.

Patří totiž mezi velké podniky splňující alespoň dvě z daných kritérií (více než 250 zaměstnanců, čistý obrat více než 40 mil. EUR, aktiva více než 20 mil. EUR), splňuje dokonce všechny tři (932 zaměstnanců, čistý obrat necelých 180 mil. EUR, aktiva necelých 144 mil. EUR). Znamená to, že bude vykazovat údaje za rok 2025 v roce 2026, je tedy nutné co nejdříve shromáždit potřebné informace.

5 Environmentální manažerské účetnictví ve společnosti HOCHTIEF CZ a.s.

Tato kapitola se podrobněji zaměřuje na jeden ze zavedených dobrovolných environmentálních nástrojů ve společnosti HOCHTIEF CZ. a to konkrétně na environmentální manažerské účetnictví. Nejdříve jsou analyzovány existující nákladové a výnosové environmentální účty i s jejich konečnými zůstatky v letech 2018 až 2022, následně je porovnán jejich podíl se souvisejícími položkami ve finančním účetnictví. Další část na základě předchozích dat porovnává environmentální náklady podniku v závislosti na jednotlivých oblastech, mezi které jsou řazeny konkrétní účty. Následné vyhodnocení slouží především pro určení těch oblastí, na které firma v rámci životního prostředí vynakládá nejvyšší částky. Na základě rozboru environmentálního účetnictví jsou poté pro firmu stanovena doporučení, které vychází ze shledaných mezer v systému. Na závěr je pro zajímavost uveden vývoj počtu registrovaných podniků v Programu EMAS a certifikovaných podniků v rámci normy ISO 14001 na území ČR, vybraná společnost totiž zvyšuje čísla obou těchto dobrovolných environmentálních nástrojů.

5.1 Analýza účtů environmentálního manažerského účetnictví

Společnost HOCHTIEF CZ vede interně pro své potřeby environmentální manažerské účetnictví, které slouží nejen pro lepší přehled nákladů a výnosů, kterých firma dosahuje v rámci svého vlivu na životní prostředí, ale také jako podklad pro tvorbu environmentálního prohlášení, které je každoročně zveřejňováno. Na základě vývoje hodnot jednotlivých analytických účtů environmentálního účetnictví se podnik snaží rozpoznat ty, které by mohl v rámci nákladů snížit, a to nejen v následujícím roce, ale i z dlouhodobého hlediska. Také přehledně vidí, jaké položky jsou pro něj finančně nejnáročnější, analyzuje nutnost jejich vynakládání, případně zvažuje různé jiné alternativy. Náklady a výnosy vztahující se k ŽP jsou zahrnuty i v celkových nákladech a výnosech společnosti, tedy ve výkazu zisku a ztráty. V případě neexistence environmentálního účetnictví by tedy podnik neměl přehled o konkrétních environmentálních tocích., to znamená, že by nemusel mít potřebné informace ke správné formulaci a realizaci určitého opatření či návrhu snižující negativní dopady na životní prostředí způsobené jeho činností.

Níže zmíněné podkapitoly jsou děleny dle druhu účtů. Jsou zde zmíněné konkrétní názvy analytických účtů a jejich zařazení do souvisejících oblastí. Dále je uveden vývoj jednotlivých hodnot těchto účtů mezi lety 2018 až 2022. Nutno zmínit, že tabulky obsahují pouze účty, které nejsou ve všech daných letech nulové z důvodu další analýzy těchto hodnot. Nejsou tedy uvedeny veškeré účty, které podnik zavedl. Celý seznam je však uveden v příloze B.

Analytické účty v uvedených podkapitolách jsou rozděleny do tří kategorií, přičemž dvě jsou nákladové a jedna výnosová. Jedná se o:

- spotřebu materiálu a energie (účty 501, 502, 503),
- služby (účet 518),
- tržby z prodeje materiálu (účet 642).

Názvy a hodnoty účtů vychází přímo z interního environmentálního účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ, které byly poskytnuty vedoucími oblasti Udržitelného rozvoje a oblasti Ochrany ŽP pro účely vypracování této části práce.

Na závěr jednotlivých podkapitol budou porovnány náklady/výnosy z environmentálního manažerského účetnictví s celkovými náklady/výnosy z finančního účetnictví, které jsou převzaty z výkazů zisku a ztráty uvedených ve výročních zprávách společnosti.

5.1.1 Spotřeba materiálu a energie

Do této skupiny jsou řazeny účty 501 (spotřeba materiálu), 502 (spotřeba energie) a 503 (spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek), které dále společnost dělí na analytické environmentální účty.

Firma zvolila celkem sedm analytických účtů kategorie 501. V tabulce č. 5 jsou uvedeny pouze ty s nenulovými zůstatky za vybraných pět let, a to i s jejich zařazením do jednotlivých oblastí.

Tab. 5: Účty 501 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
501507	Všeobecná energie						X	
501509	Vodné a stočné		X					
501510	Nafta						X	
501520	Benzín						X	
501560	Maziva (olej, tuky)						X	

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Většina účtů spotřeby se vztahuje k energiím a pohonným hmotám. Pouze účet 501509 (vodné a stočné) podnik řadí do skupiny odpadních vod. V tabulce č. 6 jsou uvedeny konkrétní částky jednotlivých položek těchto nákladů, které podnik vynaložil. Tyto částky jsou zaokrouhleny matematicky na celé Kč.

Tab. 6: Vývoj hodnot analytických účtů 501 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč)

Účet	2018	2019	2020	2021	2022
501507	792 709	1 060 635	252 677	192 141	324 303
501509	2 739 691	3 661 991	3 252 077	3 162 039	2 407 447
501510	28 898 768	29 009 611	23 682 989	22 957 695	32 463 704
501520	10 782 559	10 940 002	8 508 707	8 472 518	9 513 376
501560	1 269 250	1 288 705	1 307 361	1 499 923	1 708 393

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Je zřejmé, že v této kategorii dosahuje nejvyšších hodnot spotřeba nafty, a to v desítkách milionů Kč za jednotlivé roky. Jako používané palivo převládá nafta nad benzínem. To je dáno tím, že nejvyšší vzdálenosti musí urazit nákladní vozidla, a to při převozu přebytečné zeminy či různých stavebních materiálů, které jsou především na naftu. Konkrétní spotřeba pohonných hmot je potom dána rozvozními vzdálenostmi v technologické dopravě, provozem zemních strojů, speciální dopravou a využíváním osobních vozidel. Dále samozřejmě záleží na typu uskutečněných projektů v jednotlivých

letech. Velký nárůst nákladů na spotřebu nafty v roce 2022 je spojován především s projektem výstavby dálnice D3 v úseku Úsilné – Hodějovice.

Podnik eviduje celkem pět analytických účtů v souvislosti s účtem 502 (spotřeba energie), v tabulce č. 7 jsou opět uvedeny pouze ty s nenulovými zůstatky.

Tab. 7: Účty 502 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
502400	Elektrický proud						X	
502500	Spotřeba páry a teplé vody						X	
502600	Plyn						X	
502800	Topný olej						X	

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Veškeré tyto účty spadají pod oblast energie a pohonných hmot. Konkrétní hodnoty těchto analytických účtů v jednotlivých letech zaokrouhleny matematicky na celé Kč jsou zaznamenány v tabulce č. 8.

Tab. 8: Vývoj hodnot analytických účtů 502 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč)

Účet	2018	2019	2020	2021	2022
502400	12 763 105	16 707 168	10 170 232	11 622 037	16 633 668
502500	8 009 704	7 993 180	5 508 059	6 264 140	2 989 995
502600	1 215 259	1 032 266	891 946	1 130 226	1 473 866
502800	2 505 524	780 692	8 010 232	381 185	111 856

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Spotřeba energií je dána především spotřebou elektrické a tepelné energie, a to na stavbách a v provozovnách společnosti. Množství nákladů na spotřebu energie na stavbách převyšuje tyto náklady ve stálých provozovnách firmy, a to o téměř 56 % v roce 2021. V předcházejících letech se tento procentní podíl příliš nemění. V posledních letech došlo k mírnému růstu cen elektrické energie. Od roku 2021 začalo docházet ke snižování jejího odběru zejména na dvou projektech v Praze, jednalo se o rekonstrukci

nástupišťe stanice Muzeum (na trase metra A) a stavbu výtahů na Karlovo náměstí. Bylo tomu tak i v následujícím roce 2022.

Pod účet 503 (spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek) spadá pouze jeden analytický účet. Celkově ho používají ve svém účetnictví zejména stavební společnosti. Zaznamenávají se zde obvykle takové dodávky materiálu, které lze těžce skladovat, jako je tomu například u spotřeby různých tekutých směsí (beton, asfalt apod.). Vybraná firma tento účet, který je uveden v tabulce č. 9, vede konkrétně pro deponii zeminy. Jedná se o dočasné uložení vytěžené zeminy, která ovšem nesmí být kontaminovaná a bude opětovně využita v místě, kde byla vytěžena. V takovém případě se nejedná o odpad.

Tab. 9: Účty 503 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
503611	Náklady na deponie zeminy				X			

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Jak už z názvu analytického účtu vyplývá, spadá pod oblast půda/deponie. Konkrétní hodnoty tohoto účtu v jednotlivých letech zaokrouhlené matematicky na celé Kč jsou uvedeny v tabulce č. 10.

Tab. 10: Vývoj hodnot analytických účtů 503 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč)

Účet	2018	2019	2020	2021	2022
503611	9 418 498	1 124 688	230 110	1 241 116	3 420 944

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Tabulka č. 11 porovnává výši spotřeby materiálu a energie vztahující se k životnímu prostředí s celkovou spotřebou materiálu a energie. Hodnoty z environmentálního účetnictví jsou zjištěny součtem již uvedených environmentálních nákladů z tabulek č. 6, 8 a 10. Za rok 2022 není k datu vypracování této práce známa výše těchto celkových nákladů z finančního účetnictví z důvodu dosavadního nezveřejnění výkazu zisku a ztráty společnosti za tento rok. Údaje jsou uvedeny v tisících Kč a hodnoty uvedené v procentech jsou zaokrouhleny matematicky na tři desetinná místa.

Tab. 11: Porovnání spotřeby materiálu a energie v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)

Spotřeba materiálu a energie	2018	2019	2020	2021	2022
Environmentální účetnictví	78 395,067	72 538,303	61 814,39	56 923,02	71 047,552
Finanční účetnictví	4 911 031	4 597 015	2 989 286	2 602 093	X
Podíl v %	1,596	1,578	2,068	2,188	X

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a), zpracováno autorkou

Náklady na spotřebu materiálu a energie vztahující se k ŽP měly až do roku 2021 klesající trend. V roce 2022 je zaznamenán vzrůst těchto nákladů o více jak 14 mil. Kč. Je to dáno především vysokými náklady za naftu a mírnému zvýšení cen za elektrickou energii. Podíl environmentálních nákladů na spotřebu materiálu a energie k těm celkovým se pohybuje okolo 2 %. Největší skok (o 0,49 %) je zaznamenán mezi lety 2019 a 2020, to je dáno především snížením celkových nákladů o více než 1 500 mil. Kč a těch environmentálních pouze o cca 10 mil. Kč.

5.1.2 Služby

Společnost HOCHTIEF CZ dělí služby spojené s životním prostředím celkem na třináct analytických účtů, ovšem pouze na šesti z nich eviduje konkrétní náklady. Tyto účty jsou uvedeny v tabulce č. 12 i s jejich zařazením do příslušné skupiny.

Tab. 12: Účty 518 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
518010	Znalec hluku					X		
518034	Externí audity EMS, EMAS, ŽP							X
518201	Znalecké posudky, konzultanti ŽP							X
518801	Likvidace odpadů – ostatních			X				
518802	Likvidace odpadů – nebezpečných			X				
518803	Ostatní služby – ochrana půdy a vod				X			

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Tyto analytické účty vztahující se k službám mají mezi environmentálními nákladovými účty nejpočetnější zastoupení. Patří sem dokonce jediný účet ze všech environmentálních účtů spadající do oblasti hluku, a tím je 518010 (znalec hluku). V tabulce č. 13 jsou uvedené konkrétní hodnoty z environmentálního účetnictví společnosti, které jsou zaokrouhleny matematicky na celé Kč.

Tab. 13: Vývoj hodnot analytických účtů 518 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč)

Účet	2018	2019	2020	2021	2022
518010	0	0	240 600	189 450	52 400
518034	250 000	285 000	305 000	390 000	414 000
518201	0	0	0	6 000	6 000
518801	26 478 884	24 656 181	53 561 320	41 303 569	8 804 004
518802	4 028 304	11 384 019	222 408 060	183 189 165	17 752 038
518803	3 952 253	1 520 126	222 001	74 847	130 560

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Dalo by se říci, že nejzásadnějšími náklady, které se týkají životního prostředí, jsou náklady na likvidaci odpadů. Podnik tyto náklady dále dělí na likvidaci nebezpečných a ostatních odpadů. Mezi ty ostatní podnik řadí odpady plastové, papírové, kovové, skleněné, komunální, dále dřevo, zeminu a kamení, asphalt z demolic a recyklovatelné stavební materiály (např. cihla, beton). Produkce odpadů společnosti HOCHTIEF CZ souvisí zejména s realizací staveb nebo s různými činnostmi v provozovnách.

Co se týká vyprodukovaného odpadu provozoven, je zavedeno třídění především plastu a papíru. Nebezpečný odpad zde vzniká minimálně, ale i přesto je zajištěna jeho zodpovědná likvidace. Nejčastěji se jedná o zářivky, baterie, tonery a jiná zařízení, která jsou ve výměnném režimu zpětného odběru předávána zpět dodavatelům k likvidaci.

V rámci odpadů vyprodukovaných na stavbách má veškeré činnosti související s evidencí o nakládání s odpady na starost vedoucí daného projektu, ať už jde o jejich třídění, převoz, likvidaci apod. Tyto aktivity musí být v souladu s legislativou a řídicí dokumentací organizace. Množství a druh odpadů jsou průběžně monitorovány a slouží jako podklad pro vyhodnocování trendu vývoje odpadů a následné přijímání opatření vedoucí k jejich redukcí.

V jednotlivých letech náklady na likvidaci odpadu (účty 518801 a 518502) kolísají, jelikož velikost vyprodukovaných odpadů v jednotlivých letech závisí na typu uskutečněných projektů. Nejvyšší náklady na jejich likvidaci jsou zaznamenány v letech 2020 a 2021, kdy probíhaly hlavní práce na obchvatu u Českých Budějovic. Vznikaly zde velké objemy přebytečných zemin, které nebylo možno na projektu využít, proto posloužily jako technologická vrstva na skládkách nebo k rekultivaci krajiny. Jedním z dílčích cílů společnosti v oblasti nakládání s odpady je jejich co nejefektivnější využití, pokud je možné. Jde hlavně o stavební odpady, které se firma snaží sama využít. Pokud to nejde, předává je do vlastnictví osobám, které jsou oprávněné k jejich převzetí a mají zařízení pro třídění a recyklaci těchto odpadů (např. třídící recyklační dvory).

Nutno podotknout, že většina nákladů na likvidaci nebezpečného odpadu souvisí s likvidací ekologické zátěže (v roce 2022 to bylo přes 99 %). Firma HOCHTIEF CZ od roku 2011 provádí zakázky likvidace ekologických zátěží na různých projektech. Tyto likvidace ekologických zátěží vykazuje samostatně, aby nebylo ovlivněné sledování jiných vyprodukovaných odpadů.

V tabulce č. 14 je zaznamenáno množství jednotlivých druhů vyprodukovaných odpadů i s příslušnými vynaloženými náklady na jejich likvidaci, které jsou převzaty z tabulky č. 13. Následně jsou dopočteny průměrné náklady na likvidaci jedné tuny ostatních i nebezpečných odpadů v letech 2018 až 2022, které jsou zaokrouhleny matematicky na tři desetinná místa.

Tab. 14: Průměrné náklady na likvidaci jedné tuny odpadu společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022

O/N	Druh	2018	2019	2020	2021	2022
Odpad (t)	Ostatní	136 617,4	129 010,15	217 198,2	124 545,2	70 798,7
	Nebezpečný	4 269,16	9 355,45	65 887,4	62 485,7	4 555,3
	Celkem	140 886,56	138 365,60	283 085,60	187 030,90	75 354,00
Náklady (Kč)	Ostatní	26 478 884	24 656 181	53 561 320	41 303 569	8 804 004
	Nebezpečný	4 028 304	11 384 019	222 408 060	183 189 165	17 752 038
	Celkem	30 507 188	36 040 200	275 969 380	224 492 734	26 556 042
Průměrné N/1 t (Kč)	Ostatní	193,818	191,118	246,601	331,635	124,353
	Nebezpečný	943,582	1 216,833	3 375,578	2 931,697	3 897,007
	Celkem	216,537	260,471	974,862	1 200,298	352,417

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Je zřejmé, že průměrné náklady na likvidaci nebezpečného odpadu jsou vyšší než na likvidaci ostatního odpadu, a to z důvodu náročnosti procesu. Celkové průměrné náklady se do roku 2021 vyvíjí vzestupně, v tomto roce byla vynaložená suma za likvidaci jedné tuny odpadu vyšší o více jak 550 % v porovnání s rokem 2018. V roce 2022 potom průměrné náklady na jednu tunu odpadu klesly o více jak 70 % v porovnání s předchozím rokem.

Největší množství odpadů je produkováno přímo v místě realizace projektů především ve formě přebytečné zeminy a kamení (v roce 2022 to bylo 65 698,87 tun z celkových 70 798,7 tun ostatního odpadu). Dále je potom v o mnoho menším množství produkován odpad ve formě stavebních materiálů po demoličních pracích (v roce 2022 to bylo 2 748,53 tun z celkových 70 798,7 tun ostatního odpadu).

Co se týká vyprodukovaného odpadu jednotlivých divizí, jednoznačný náskok má divize Dopravní stavby, která v roce 2022 vyprodukovala 43 627,80 tun ostatního odpadu (více jak 61 % všech divizí) a 4 550,71 tun nebezpečného odpadu (více jak 99 % všech divizí).

Níže uvedená tabulka č. 15 porovnává výši nákladů za služby vztahující se k životnímu prostředí s celkovými náklady za služby uvedenými ve výroční zprávě společnosti. Hodnoty z environmentálního účetnictví jsou zjištěny součtem již uvedených environmentálních nákladů z tabulky č. 13. Za rok 2022 není k datu vypracování této práce známa výše těchto celkových nákladů z finančního účetnictví z důvodu dosavadního nezveřejnění výkazu zisku a ztráty společnosti za tento rok. Údaje jsou uvedeny v tisících Kč a hodnoty uvedené v procentech jsou zaokrouhleny matematicky na tři desetinná místa.

Tab. 15: Porovnání nákladů na služby v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)

Služby	2018	2019	2020	2021	2022
Environmentální účetnictví	34 709,441	37 845,326	276 736,981	225 153,031	27 159,002
Finanční účetnictví	564 367	581 323	886 919	696 756	X
Podíl v %	6,150	6,510	31,202	32,314	X

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a), zpracováno autorkou

Očividný skok podílu nákladů za služby je mezi lety 2019 a 2020, kdy tento podíl vzrostl o více než 24 %. Je to dáno velkým nárůstem nákladů na likvidaci odpadu v letech 2020

a 2021, které byly vynaloženy především v důsledku prací na obchvatu u Českých Budějovic. Tyto náklady jsou závislé na druhu provedených zakázek, proto podnik často zaznamenává kolísavý trend vývoje.

5.1.3 Tržby z prodeje materiálu

V environmentálním účetnictví organizace HOCHTIEF CZ jednoznačně převyšuje počet nákladových účtů nad těmi výnosovými. Celkem jsou zavedeny čtyři výnosové účty, z nichž společnost ve vybraných letech účtovala pouze na dvou z nich. Tyto účty jsou uvedeny v tabulce č. 16.

Tab. 16: Účty 642 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
642110	Tržby z prodeje – dobrop. kovošrot							X
642120	Tržby z prodeje recyklátu							X

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Jelikož podnik zavedl pouze pár environmentálních účtů v porovnání s těmi nákladovými, řadí tyto analytické účty do skupiny ostatní.

Tabulka č. 17 zobrazuje hodnoty těchto účtů, které jsou zaokrouhleny matematicky na celé Kč.

Tab. 17: Vývoj hodnot analytických účtů 642 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč)

Účet	2018	2019	2020	2021	2022
642110	3 811 655	487 233	333 300	415 326	1 070 330
642120	1 154 752	269 105	460 096	0	179 432

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Účet 642110 (tržby z prodeje – dobropisy kovošrot) představují finanční prostředky získané prodejem již nepotřebného železa firmě, která takové železo vykupuje. Tržby z prodeje recyklátu (účet 642120) tvoří částky získané za prodej recyklátu. Vybraná firma

nejčastěji odprodává například kousky fošen, které zbydou z výroby. V roce 2021 je hodnota tohoto účtu nulová, jelikož žádné tržby z prodeje recyklátu nebyly uskutečněny.

Uvedená tabulka č. 18 porovnává hodnotu tržeb z prodeje materiálu vztahující se k životnímu prostředí s celkovými tržbami z prodeje materiálu uvedenými ve výroční zprávě firmy. Celkové částky z environmentálního účetnictví jsou opět zjištěny součtem již uvedených environmentálních výnosů z tabulky č. 17. Za rok 2022 není k datu vypracování této práce stejně jako v předchozích případech známa výše těchto celkových výnosů z finančního účetnictví z důvodu dosavadního nezveřejnění výkazu zisku a ztráty společnosti za tento rok. Údaje jsou uvedeny v tisících Kč a hodnoty uvedené v procentech jsou zaokrouhleny matematicky na tři desetinná místa.

Tab. 18: Porovnání tržeb z prodeje materiálu v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)

Tržby z prodeje materiálu	2018	2019	2020	2021	2022
Environmentální účetnictví	4 966,407	756,338	793,396	415,326	1 249,762
Finanční účetnictví	5 552	1 352	25 037	9 390	X
Podíl v %	89,453	55,942	31,689	4,423	X

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a), zpracováno autorkou

V prvních dvou vybraných letech je podíl tržeb z prodeje materiálu vysoký, dokonce přesahuje 50 %. Z toho lze usoudit, že velké množství celkového prodaného materiálu představovalo železo a recyklát. Postupně se podíl hodnot snižoval, v roce 2021 je rozdíl oproti roku 2018 dokonce o více jak 85 %. V roce 2021 byl prodejem kovošrotu sice získán určitý finanční obnos, nicméně podnik neprodal žádný recyklát v porovnání s ostatními lety. Nutno zmínit, že odprodej těchto materiálů závisí na druzích uskutečněných staveb v daných letech a následném vyprodukovaném množství železa a recyklátu.

5.2 Vyhodnocení

Položky a hodnoty využití v této podkapitole vychází z údajů předchozí podkapitoly. S uvedenými daty se dá pracovat různými způsoby v závislosti na potřebném zjištění určitých informací a dosažení požadovaných cílů podniku.

V této části práce je environmentální účetnictví využito k posouzení nákladů v jednotlivých oblastech, do kterých účty spadají. Data jsou zpracována z různých hledisek. Jedním z nich je pohled na environmentální náklady tak, jak se dílčí oblasti podílí na celkových nákladech v jednotlivých letech. Druhým je potom vyjádření těchto nákladů za všechny sledované roky v jednotlivých oblastech.

V následujících tabulkách této podkapitoly je vynechána oblast ovzduší, do které některé environmentální účty podniku spadají, ale ve vybraných letech jsou nulové, tudíž by její uvedení v tomto případě nemělo význam. Tabulka č. 19 ukazuje, jakou částkou přispívají jednotlivé oblasti do celkové částky nákladů za daný rok. Částky dílčích oblastí jsou sumou hodnot účtů spadajících do daných oblastí, pro tyto výpočty sloužily tabulky č. 6, 8, 10 a 13.

Tab. 19: Environmentální náklady jednotlivých oblastí společnosti HOCHTIEF CZ dle let 2018 až 2022 (v Kč)

Oblast	2018	2019	2020	2021	2022
Odpadní vody	2 739 691	3 661 991	3 252 077	3 162 039	2 407 447
Odpady	30 507 188	36 040 200	275 969 380	224 492 734	26 556 042
Půda/deponie	13 370 751	2 644 814	452 111	1 315 963	3 551 504
Hluk	0	0	240 600	189 450	52 400
Energie, PHM	66 236 878	67 751 624	58 332 203	52 519 865	65 219 161
Ostatní	250 000	285 000	305 000	396 000	420 000
Celkem	113 104 508	110 383 629	338 551 371	282 076 051	98 206 554

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Pokud by byly sečteny celkové částky za jednotlivé roky, byly by zjištěny celkové environmentální náklady ve všech pěti sledovaných letech, které představují 942 322 113 Kč. Je zřejmé, že nejvyšší náklady byly vynaloženy v letech 2020 s podílem 36 % na celkových environmentálních nákladech a 2021 s podílem 30 % na celkových environmentálních nákladech, a to především v důsledku vysokých nákladů na likvidaci odpadů.

Pro lepší přehled je vypracována tabulka č. 20, která vyjadřuje procentní podíl nákladů jednotlivých oblastí na celkové částce nákladů za sledované roky a vychází z předchozí tabulky. Jednotlivé hodnoty jsou vypočteny jako podíl částky konkrétní oblasti a celkové částky nákladů za rok.

Tab. 20: Podíl nákladů jednotlivých oblastí společnosti HOCHTIEF CZ na celkových environmentálních nákladech v letech 2018 až 2022 (v %)

Oblast	2018	2019	2020	2021	2022
Odpadní vody	2,42	3,32	0,96	1,12	2,45
Odpady	26,98	32,65	81,52	79,58	27,04
Půda/deponie	11,82	2,39	0,13	0,47	3,62
Hluk	0	0	0,07	0,07	0,05
Energie, PHM	58,56	61,38	17,23	18,62	66,41
Ostatní	0,22	0,26	0,09	0,14	0,43
Celkem	100	100	100	100	100

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Jak již bylo zmíněno, nejvyšších hodnot dosahují účty zachycující náklady na likvidaci odpadů (ostatních a nebezpečných), které spadají jako jediné do oblasti odpadů. I přesto, že se do této skupiny řadí pouze dva účty, v letech 2020 a 2021 mají nejvyšší podíl (přibližně 80 %) na celkových environmentálních nákladech. Potvrzuje se zjištění, že v těchto letech podnik vynaložil opravdu vysoké náklady na likvidaci odpadu při hlavních pracích na obchvatu u Českých Budějovic, kdy vznikalo velké množství přebytečných zemin.

V ostatních letech (2018, 2019 a 2022) má největší podíl (přibližně 60 %) na celkových environmentálních nákladech oblast energie a pohonných hmot, kam spadá celkem osm nenulových účtů. Nejvíce tomu přispívají vysoké náklady za naftu a spotřeba elektrické a tepelné energie na stavbách i v provozovnách společnosti. Nejméně zastoupenou skupinou je oblast hluku, kam spadají pouze náklady na znalce hluku, které navíc nebyly vůbec vynaloženy v letech 2018 a 2019, podíl na celkové hodnotě v těchto letech je tedy nulový.

Tabulka č. 21 obsahuje transponované hodnoty tabulky č. 19. Jejím cílem je zjistit, jakou částkou přispívají jednotlivé roky do celkové částky nákladů za danou oblast.

Tab. 21: Environmentální náklady společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 dle jednotlivých oblastí (v Kč)

Rok	Odpadní vody	Odpady	Půda/deponie	Hluk	Energie, PHM	Ostatní
2018	2 739 691	30 507 188	13 370 751	0	66 236 878	250 000
2019	3 661 991	36 040 200	2 644 814	0	67 751 624	285 000
2020	3 252 077	275 969 380	452 111	240 600	58 332 203	305 000
2021	3 162 039	224 492 734	1 315 963	189 450	52 519 865	396 000
2022	2 407 447	26 556 042	3 551 504	52 400	65 219 161	420 000
Celkem	15 223 245	593 565 544	21 335 143	482 450	310 059 731	1 656 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Pokud by byly sečteny celkové částky za jednotlivé oblasti, byla by opět zjištěna stejná částka celkových environmentálních nákladů ve všech pěti sledovaných letech (942 322 113 Kč). Zde se znovu potvrzuje, že nejvyšší částky podnik vynakládá v oblasti odpadů, a to necelých 63 % z celkových nákladů.

Pro lepší přehled je stejně jako v předchozím případě vypracována tabulka č. 22, která vyjadřuje podíl nákladů ve sledovaných letech na celkové částce nákladů za jednotlivé oblasti a vychází z předchozí tabulky. Jednotlivé hodnoty jsou vypočteny jako podíl částky v konkrétním roce a celkové částky nákladů za danou oblast.

Tab. 22: Podíl nákladů společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 na celkových environmentálních nákladech jednotlivých oblastí (v %)

Rok	Odpadní vody	Odpady	Půda/deponie	Hluk	Energie, PHM	Ostatní
2018	18,00	5,14	62,67	0	21,36	15,10
2019	24,06	6,07	12,40	0	21,85	17,21
2020	21,36	46,49	2,12	49,87	18,81	18,42
2021	20,77	37,82	6,17	39,27	16,94	23,91
2022	15,81	4,48	16,64	10,86	21,04	25,36
Celkem	100	100	100	100	100	100

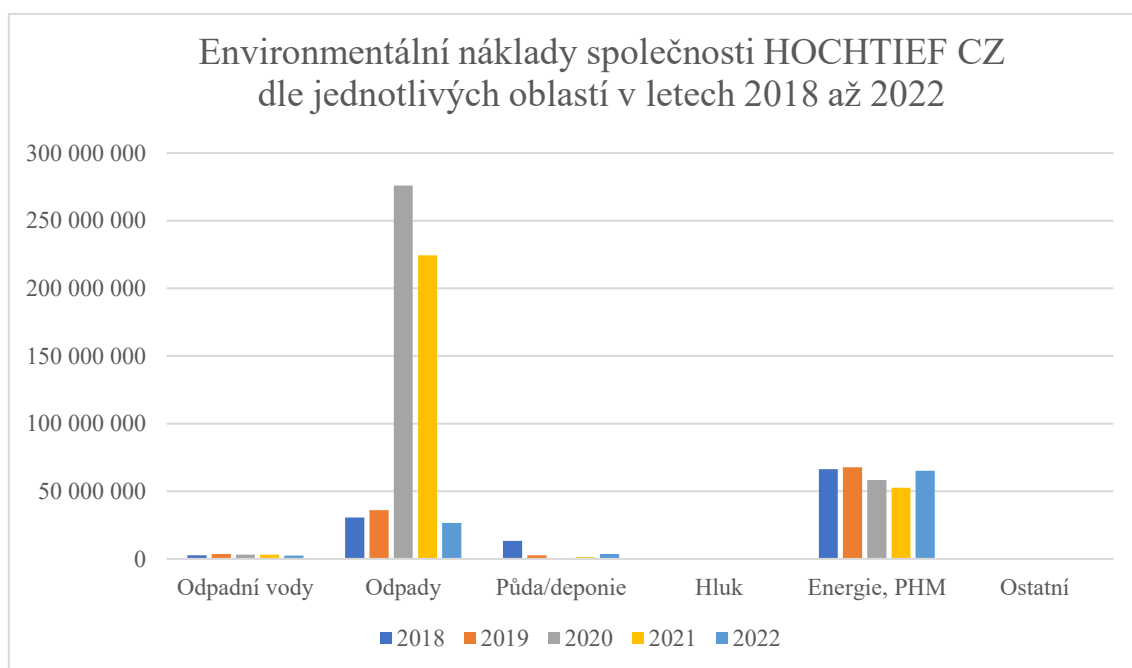
Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Dalo by se říci, že nejmenší výkyvy ve sledovaných letech jsou v oblastech odpadních vod, energií a pohonných hmot a ostatních. Oblast hluku ve dvou vybraných letech měla nulové hodnoty, proto podíl ve zbývajících letech je vysoký. Největší odchylky jsou

v oblasti půda/deponie, a to dokonce o více jak 60 % mezi rokem 2018 a 2020, a v oblasti odpadů, což opět navazuje na předchozí tvrzení o nadměrných nákladech na likvidaci odpadů v letech 2020 a 2021. Tyto výkyvy naznačují, že zmíněné dvě oblasti jsou jedny z nejvíce závislých na druhu uskutečněných projektů.

Pro grafické znázornění byl na základě tabulky č. 21 vytvořen graf č. 1, který porovnává výši environmentálních nákladů podniku dle jednotlivých oblastí v letech 2018 až 2022.

Graf 1: Environmentální náklady společnosti HOCHTIEF CZ dle jednotlivých oblastí v letech 2018 až 2022 (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Grafické znázornění jednoznačně potvrdilo předchozí výsledky, které naznačovaly, že největší podíl na celkových environmentálních nákladech mají náklady na odpady a náklady na energie a pohonné hmoty. Náklady na energie a pohonné hmoty vynaložené v jednotlivých letech jsou vcelku rovnoměrné, naopak náklady na odpady mají značné výkyvy v letech 2020 a 2021. Vzhledem k tomu že firma HOCHTIEF CZ patří do oboru stavebnictví, lze očekávat, že tyto náklady budou patřit mezi nejvyšší.

Dopad činností na životní prostředí vybrané organizace jako stavební firmy je tedy významný především v oblastech:

- spotřeby energií a PHM,
- produkce odpadů.

V těchto oblastech s významným vlivem na životní prostředí podnik postupně zavádí různá opatření pro zlepšování a udržení trendů s cílem minimalizovat jednotlivé environmentální dopady. Za takový základ považuje povědomí a odbornost pracovního kolektivu v oblasti životního prostředí jako hlavní pilíř prevence proti znečišťování ŽP.

5.3 Doporučení

Na základě provedené analýzy environmentálního manažerského účetnictví ve firmě HOCHTIEF CZ byly zjištěny určité nedostatky, na které by se podnik v budoucnu mohl zaměřit a zdokonalit tak celkový systém environmentálního řízení. Tyto nedostatky nemají nijak zvlášť zásadní vliv na výstupy z environmentálního účetnictví, ovšem pokud by se na ně podnik zaměřil, bylo by dosaženo určité efektivity do budoucna. Společnost by ze systému těžila pravdivější a rozsáhlejší informace o environmentálních peněžních tocích. Následující podkapitoly budou pojednávat o zavedení nových účtů environmentálních nákladů a pravidelném sestavování environmentálního výkazu zisku a ztráty.

5.3.1 Návrh environmentálních nákladových účtů

Po zpracování dostupných údajů bylo zjištěno, že by bylo vhodné zavést další environmentální účty, které podnik zavedené nemá, avšak jejichž existence by přinesla věrnější stanovení celkových peněžních toků souvisejících s životním prostředím. Některé environmentální náklady totiž firma eviduje pouze ve finančním účetnictví, to znamená ve výkazu zisku a ztráty, ale nepřenáší je do environmentálního účetnictví. Následující podkapitoly navrhuje zavedení konkrétních účtů obsahující takové environmentální náklady, které společnost pravidelně vynakládá a které zaznamenává pouze ve finančním účetnictví.

Při počáteční tvorbě účtové osnovy environmentálního účetnictví ve vybraném podniku bylo poslední trojčísle analytických účtů voleno náhodně, v tomto ohledu tedy neexistuje žádné pravidlo, které by se muselo dodržet při zavádění nových účtů.

5.3.1.1 Účet 521100 – Environmentální mzdové náklady

Z předchozích podkapitol vyplývá, že se vybraná firma aktivně angažuje v činnostech týkajících se životního prostředí, to znamená, že musí zaměstnávat pracovníky, kteří jsou

za tuto oblast zodpovědní a environmentální kroky jsou náplní jejich práce. Jedná se především o pracovníky oblasti Udržitelného rozvoje a oblasti Ochrany ŽP.

Udržitelný rozvoj se ve vybrané firmě dělí do šesti dalších oblastí, které se nezaměřují pouze na environmentální pilíř, ale také na ten sociální. Je zřejmé, že zaměstnanci úseku Udržitelného rozvoje se tedy nespécializují pouze na oblast životního prostředí. Na navrženém účtu 521100 (environmentální mzdové náklady) by tedy nebyly zaznamenány veškeré mzdové náklady zaměstnanců tohoto úseku. Nelze ani vyčlenit přesný počet zaměstnanců, tedy i jejich přesné mzdové ohodnocení, jelikož každý nemá na starost pouze činnosti z určité části. Takovým příkladem může být vedoucí úseku Udržitelného rozvoje, který zastřešuje udržitelný rozvoj celkově, ne pouze environmentální oblast. Pro stanovení konkrétní výše environmentálních mzdových nákladů tohoto úseku by tedy nejefektivnějším východiskem bylo stanovit procento, které odpovídá vykonané práci věnované životnímu prostředí. Na základě toho by byl podnik schopen jednoduše zjistit výslednou hodnotu mzdových nákladů úseku Udržitelného rozvoje.

V environmentálním účetnictví by měly být zaznamenány i veškeré mzdové náklady úseku Ochrany ŽP. Ty nejvíce zodpovědné pozice zde obsazují ekologové. Hlavní ekolog společnosti je zároveň vedoucím úseku Ochrany ŽP a je zodpovědný za ekology jednotlivých divizí. Ti mají na starost mimo jiné i interní ekologické kontroly, které podnik eviduje a zveřejňuje počet jejich provedení v environmentálním prohlášení. Podnik eviduje i externí ekologické kontroly, ty však už nejsou prováděny pracovníky podniku. Vynaložené náklady na externí kontroly podnik na rozdíl od těch interních eviduje ve svém environmentálním účetnictví, konkrétně na účtu 518034. Vybraná společnost neprovádí externí kontroly v takovém množství jako ty interní, avšak ve sledovaných letech jich několik zaznamenáno bylo. V tabulce č. 22 je uveden počet veškerých provedených ekologických kontrol v letech 2018 až 2022.

Tab. 23: Provedené ekologické kontroly ve společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v ks)

Počet provedených ekologických kontrol	2018	2019	2020	2021	2022
Interní ekologické kontroly	420	256	181	289	263
Externí ekologické kontroly	0	1	1	0	0

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a), zpracováno autorkou

Z výše uvedeného vyplývá, že neexistuje pádný důvod pro nepřenesení mezd pracovníků pohybujících se v oblasti životního prostředí do environmentálního účetnictví.

5.3.1.2 Účet 524100 – Zákonné sociální pojištění za zaměstnance z oblasti ŽP

Při zavedení účtu 521100 (environmentální mzdové náklady) by neměly být opomenuty náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které souvisí se mzdami pracovníků environmentální oblasti. Zaměstnavatel je povinen tyto náklady odvádět a pro lepší vypovídací schopnost by tyto náklady měly být uvedeny v environmentálním účetnictví podniku.

5.3.1.3 Účet 527100 – Zákonné sociální náklady na zaměstnance z oblasti ŽP

Pokud by podnik hradil zaměstnancům z oblasti životního prostředí tzv. náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek, měl by pro tyto náklady také zavést samostatný environmentální účet. Jedná se o daňově uznatelné náklady a v případě vybrané společnosti by na novém účtu byly zahrnuty především náklady na stravenky pro zaměstnance z oblasti ŽP do stanoveného limitu z hlediska daně z příjmu.

5.3.1.4 Účet 528100 – Ostatní sociální náklady na zaměstnance z oblasti ŽP

Na navrhovaném účtu by podnik zaznamenával také výše zmíněné náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek ovšem s rozdílem, že tyto náklady již nebudou daňově uznatelné. Nový environmentální účet by zahrnoval především náklady na stravenky pro zaměstnance z oblasti ŽP nad stanovený limit z hlediska daně z příjmů.

5.3.1.5 Účet 531100 – Silniční daň

Vybraná firma disponuje s velkým počtem zdanitelných vozidel, které jsou předmětem silniční daně. Ta by mohla být považována za daň související s životním prostředím. Jelikož vybraný podnik eviduje například energetickou daň, která spadá do ekologických daní, v environmentálních nákladech (účet 501507), měl by zvážit také zaznamenávání silniční daně do environmentálního účetnictví. V takovém případě by mohl být zaveden samostatný účet, na kterém by byly evidovány veškeré vynaložené náklady na zaplacenou silniční daň.

5.3.1.6 Účet 548100 – Pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou na ŽP

Jelikož společnost HOCHTIEF CZ patří mezi velké stavební firmy, existuje riziko znečištění ŽP její činností. Může se jednat o kontaminaci půdy, ovzduší, povrchových a podzemních vod nebo vzniklé důsledky, jako je například úhyn ryb. Není tedy velkým překvapením, že má firma sjednané pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou na ŽP. K tomuto pojištění ovšem přistupuje stejně jako k ostatním druhům sjednaných pojištění a zaznamenává ho pouze ve finančním účetnictví. Z pohledu environmentálního účetnictví by měly být náklady na toto pojištění zahrnuty v environmentálních nákladech.

5.3.1.7 Shrnutí doporučených environmentálních účtů

Pro lepší přehled jsou výše zmíněné navržené účty shrnuty do tabulky č. 24. Ta uvádí číslo environmentálních nákladových účtů, jejich název a obsah, který je blíže specifikován v předchozích podkapitolách. Poslední sloupec ujasňuje, z jaké položky výkazu zisku a ztráty (VZZ) z finančního účetnictví nové účty vychází.

Tab. 24: Navržené environmentální nákladové účty pro společnost HOCHTIEF CZ

Účet	Název účtu	Obsah účtu	Položka z VZZ
521100	Environmentální mzdové náklady	mzdové náklady pracovníků úseku Ochrany ŽP a část mzdových nákladů pracovníků úseku Udržitelného rozvoje	osobní náklady – mzdové náklady
524100	Zákonné sociální pojištění za zaměstnance z oblasti ŽP	náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění odváděné povinně zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců environmentální oblasti	osobní náklady – náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
527100	Zákonné sociální náklady na zaměstnance z oblasti ŽP	daňově uznatelné náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců environmentální oblasti	osobní náklady – ostatní náklady
528100	Ostatní sociální náklady na zaměstnance z oblasti ŽP	daňově neuznatelné náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců environmentální oblasti	osobní náklady – ostatní náklady
531100	Silniční daň	celková hodnota zaplacené silniční daně	ostatní provozní náklady – daně a poplatky
548100	Pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou na ŽP	celková hodnota zaplaceného pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou na ŽP	ostatní provozní náklady – jiné provozní náklady

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Pro vybraný podnik by bylo vhodné posoudit, zda environmentální peněžní toky nezaznamenané v environmentálním manažerském účetnictví nezakreslují konečné výsledky a na základě toho rozhodnout o možném zavedení nových účtů. Výše zmíněné návrhy by mohly společnost motivovat k nalezení mezer a zefektivnění způsobu vedení environmentálního účetnictví.

5.3.2 Návrh environmentálního výkazu zisku a ztráty

Podnik HOCHTIEF CZ žádný environmentální výkaz zisku a ztráty nezveřejňuje ani nezpracovává. Environmentální účetnictví mu slouží jako podklad pro vypracování environmentálního prohlášení, které je povinen v rámci Programu EMAS každoročně zveřejňovat. Dále na základě zjištěných výsledků sleduje významné trendy nákladů a vyvozuje určité závěry, které slouží pro budoucí rozhodnutí v oblasti vlivu činností firmy na ŽP. Pokud podnik environmentální toky zaznamenává zvlášť, vypracování tohoto výkazu se zcela nabízí. Navíc by si byl vědom konkrétní hodnoty zisku či ztráty související s životním prostředím.

V tabulce č. 25 je na základě výše uvedených částek z environmentálního účetnictví zpracován zjednodušený výkaz zisku a ztráty vztahující se k životnímu prostředí, ze kterého následně vychází výsledek hospodaření (VH). Nutno podotknout, že tento výkaz vychází ze skutečných hodnot a navržené nákladové účty z předchozí kapitoly v něm nejsou zahrnuty.

Tab. 25: Environmentální výsledek hospodaření před zdaněním společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)

Druh environ. nákladů/výnosů	2018	2019	2020	2021	2022
Spotřeba materiálu a energie	78 395,067	72 538,303	61 814,39	56 923,02	71 047,552
Služby	34 709,441	37 845,326	276 736,981	225 153,031	27 159,002
Environmentální náklady celkem	113 104,508	110 383,629	338 551,371	282 076,051	98 206,554
Tržby z prodeje materiálu	4 966,407	756,338	793,396	415,326	1 249,762
Environmentální výnosy celkem	4 966,407	756,338	793,396	415,326	1 249,762
Environ. VH před zdaněním (-)	108 138,101	109 627,291	337 757,975	281 660,725	96 956,792

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Je těžké v této oblasti dosáhnout zisku, jelikož v rámci postoje k životnímu prostředí existují spíše náklady, jejichž vynaložením podnik usiluje o pozitivní přístup podniku a snaží se o zmírnění negativních vlivů způsobených jeho činnostmi. Ovšem nějaké finanční prostředky se také dají vytěžit. V případě vybrané společnosti se jedná o odprodej kovu a recyklátu. Tyto výnosy se oproti nákladům nepohybují v příliš vysokých částkách. Ve všech sledovaných letech podnik dosahuje environmentální ztráty, která ovšem není celkovým výsledkem hospodaření podniku, ten se pohybuje v kladných částkách. Zmíněné ztráty jsou ve stovkách milionů Kč, je tedy zřejmé, že podnik vynakládá vysoké finanční prostředky vztahující se k environmentální oblasti s cílem zmírnit dopad jeho činností na životní prostředí.

5.4 Vývoj dobrovolných nástrojů v České republice

Některé dobrovolné environmentální nástroje mohou vyžadovat určitou vnější součinnost při jejich zavádění podniky. Může se jednat o různá ověření další stranou, na jejichž základě potom podniky či konkrétní výrobky mohou být certifikovány či registrovány v určitém programu. Následující tabulka č. 26 porovnává počet registrovaných podniků v Programu EMAS a počet platných certifikací získaných na základě ISO 14001 na území České republiky mezi lety 2012 a 2021.

Tab. 26: Celkový počet registrací/certifikací vybraných dobrovolných environmentálních nástrojů v ČR v letech 2012 až 2021

Typ nástroje	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
EMAS	26	17	27	27	29	24	21	19	20	20
ISO 14001	4 215	4 792	5 830	3 832	4 183	4 312	4 266	4 409	3 966	4 539

Zdroj: CENIA (2021), ISO (n.d.b), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 26 je zřejmé, že jednoznačně vede počet certifikací podniků dle ISO 14001. Certifikát dle zmíněné normy je platný celosvětově, což je velkou výhodou pro české podniky poskytující své výrobky a služby v zahraničí. V porovnání s Programem EMAS může být pro firmy mnohdy tou jednodušší a dostačující cestou, jak prokázat své chování k životnímu prostředí. Získání certifikátu není v některých požadavcích tak přísné jako v Programu EMAS. Spoustu z nich norma ISO 14001 vůbec nevyžaduje, některé například doporučuje. Z toho vyplývá, že Program EMAS je v některých bodech přísnější a jeho zavedení vyžaduje větší úsilí a prostředky. Také je třeba zmínit, že podniky

registrované v Programu EMAS většinou vlastní i certifikát ISO 14001, jelikož požadavky normy jsou díky registraci již splněny.

Vybraný podnik HOCHTIEF CZ zvyšuje čísla tabulky v řádcích Programu EMAS i ISO 14001. Je důležité zdůraznit, že je tedy jedním z několika málo podniků v ČR registrovaných a splňujících požadavky Programu EMAS, a to již od roku 2006. Prozatím je registrace platná do 25. května 2024, ale podnik i poté bude usilovat o její aktualizaci.

Jelikož existuje velký počet certifikací dle ISO 14001, jsou dostupné různé statistiky, které dále dělí certifikované podniky dle různých kritérií. Zdroj ISO (n.d.b) ve svých průzkumech kategorizuje organizace s platnou certifikací například podle sektoru jejich zaměření, a to i dle jednotlivých zemí. Sektory dělí celkem do 40 skupin. V tabulce č. 27 jsou uvedeny počty licencí ISO 14001 dle sektorů v ČR zveřejněné naposledy za rok 2021. Z důvodů rozsáhlých informací a malého zastoupení podniků v některých sektorech, jsou vybrány jen ty s minimálně 200 platnými licencemi, ostatní jsou seskupeny a jejich počet je uveden v jejich celkové sumě.

Tab. 27: Počet licencí dle ISO 14001 v ČR dle nejzastoupenějších sektorů v roce 2021

Sektor	Počet licencí	Podíl v %
Stavebnictví	807	17,78
Výrobky ze základních kovů a opracovaných kovů	547	12,05
Inženýrské služby	474	10,44
Elektrická a optická zařízení	285	6,28
Velkoobchod a maloobchod, opravy motorových vozidel, motocyklů a zboží pro osobní potřebu a domácnost	284	6,26
Stroje a zařízení	242	5,33
Pryžové a plastové výrobky	200	4,41
Ostatní sektory	1 700	37,45
Celkem	4 539	100

Zdroj: ISO (n.d.b), zpracováno autorkou

Podniky v České republice nejsou držiteli ani jedné licence dle ISO 14001 v oblastech jaderných paliv a stavby lodí. Nad 200 platných licencí má zastoupení celkem sedm sektorů v rámci ČR. Vybraná organizace HOCHTIEF CZ je řazena pod sektor stavebnictví, který výrazně převyšuje sektory ostatní. Pod tento sektor spadá necelých 18 % českých certifikovaných podniků z celkového počtu 4 539.

Závěr

V dnešním moderním světě je často brán pozitivní přístup podniků k životnímu prostředí jako samozřejmost. Snaha o zavádění různých environmentálních opatření stále narůstá, existuje tedy mnoho možností, jak mohou subjekty implementovat environmentální systém řízení do svých běžných činností, postupně ho rozšiřovat a zlepšovat.

Hlavním cílem diplomové práce bylo na základě analýzy zhodnotit možnosti implementace dobrovolných environmentálních nástrojů do managementu konkrétního podniku. Na základě rešerše odborné literatury bylo zjištěno, že existuje několik pohledů na dělení těchto nástrojů. Jedním z těch základních je kategorizace dle závislosti jejich zavedení na určité vnější součinnost. Environmentální nástroje závislé na ověření další osobou sice někdy vyžadují větší náročnost a čas, ovšem v očích veřejnosti mohou mít větší vypovídací schopnost a být pro ni důvěryhodnější. Celkově environmentální nástroje umožňují lépe sledovat a korigovat vlivy organizace na životní prostředí, na jedné straně mohou snižovat negativní dopady a na straně druhé dokonce snižovat náklady. Jejich zavedení tedy není v zájmu pouze společnosti jako celku z pohledu ochrany životního prostředí, ale i v zájmu jednotlivých podniků z pohledu minimalizace vydaných prostředků a jejich lepší image.

Analýza environmentálního systému řízení společnosti HOCHTIEF CZ, která byla součástí analytické části práce, ukázala, že vybraný podnik má zavedenou celou řadu dobrovolných environmentálních nástrojů. Tím částečně dokazuje, že se nezaměřuje pouze na své zájmy, ale bere v potaz i vliv svých činností na environmentální oblast. Je třeba zdůraznit, že vybraný podnik je jedním z pouze 22 subjektů v České republice registrovaných v Programu EMAS, který patří mezi dobrovolné nástroje, jejichž zavedení je závislé na ověření určitých požadavků nezávislou stranou. Každým rokem společnost zveřejňuje environmentální prohlášení a snaží se o opakovanou aktualizaci potřebného osvědčení. Tím, že splňuje požadavky EMAS, automaticky splňuje i požadavky normy ISO 14001, díky čemuž vlastní i příslušný certifikát.

Větší pozornost byla věnována analýze environmentálnímu manažerskému účetnictví, které tvoří další část environmentálního systému řízení vybrané společnosti. Tento nástroj slouží mimo jiné jako podklad pro tvorbu každoročně zveřejňovaného environmentálního prohlášení. Podnik má zavedené environmentální analytické účty nákladů a výnosů, které vycházejí ze základních účtů finančního účetnictví. Při porovnání konečných zůstatků

úctů z environmentálního manažerského účetnictví se souvisejícími účty z finančního účetnictví ve sledovaných letech byl zjištěn vysoký podíl environmentálních tržeb z prodeje materiálu na těch celkových. Z toho lze usoudit, že se firma snaží co nejlépe recyklovat nevyužitý materiál především v podobě železa a zbytků fošen a jeho odprodejem navíc zvýšit hodnotu tržeb. Na základě komparace výše nákladů vynaložených podnikem na jednotlivé environmentální oblasti bylo zjištěno, že nejvyšší finanční prostředky podnik vynakládá v oblasti odpadů, především na likvidaci nebezpečných odpadů, na kterou v posledních pěti letech vynaložil desítky až stovky milionů korun ročně. Výše těchto i většiny dalších druhů environmentálních nákladů závisí především na typu uskutečněných projektů, proto se firma mnohdy setkává s kolísáním vynaložených částek v jednotlivých letech.

Na základě provedené analýzy byla identifikována slabá místa v systému environmentálního účetnictví podniku a na základě dedukce byla vyvozena doporučení pro firmu. První doporučení vychází ze zjištění, že podnik neviduje veškeré environmentální peněžní toky související s životním prostředím v environmentálním účetnictví. To může snižovat jeho věrohodnost a zkreslovat konečné závěry. Byly tedy navrženy nové účty environmentálních nákladů, které by firma mohla zahrnout do stávajícího systému a zlepšit tak vypovídací hodnotu získaných výsledků. Jelikož společnost nezpracovává výkaz zisku a ztráty související s oblastí životního prostředí, jako druhé doporučení byla uvedena jeho možná struktura. Sestavení tohoto výkazu by nevyžadovalo vynaložení výrazných časových prostředků, protože by veškeré údaje vycházely z již existujících zaznamenaných hodnot. Navíc by vybraný podnik měl přehled o environmentálním výsledku hospodaření a s touto skutečností mohl dál pracovat.

Tyto nedostatky nejsou nijak zvlášť zásadní, ovšem často se dá mnohé zlepšit a uvedená doporučení pro podnik jsou brána jako podnět pro zdokonalení do budoucna. Nicméně jeho celkový přístup k environmentálnímu systému řízení je shledán jako velmi propracovaný. Firma se snaží zavádět environmentální nástroje a řádně z nich těžit důležité informace jak pro potřeby zjištění vlivu svých činností na životní prostředí, tak pro zefektivnění vynakládaných prostředků. Pomocí těchto nástrojů může lépe dosahovat svých dlouhodobých cílů a vzbuzovat pozitivní dojem v očích veřejnosti.

Seznam použitých zdrojů

- Asociace společenské odpovědnosti (n.d.a). *Ministerstvo životního prostředí*. <https://www.spolecenskaodpovednost.cz/clen/ministerstvo-zivotniho-prostredi/>
- Asociace společenské odpovědnosti (n.d.b). *O asociaci*. <https://www.spolecenskaodpovednost.cz/o-asociaci/>
- Bebbington, J., Unerman, J., & O'dwyer, B. (2014). *Sustainability accounting and accountability* (2. vyd.). Routledge.
- Bennett, M., Bouma, J. J., & Wolters, T. (2004). *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments*. Kluwer Academic Publishers.
- Berkel, R. (2010). Evolution and diversification of National Cleaner Production Centres (NCPCs). *Journal of Environmental Management*, 91(7), 1556–1565. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2010.02.032>
- Bolli, A., & Emtairah, T. (2001). *Environmental benchmarking for local authorities: From concept to practice*. European Environment Agency.
- Businessinfo (2022). *Jak ovlivní firmy nová směrnice o ESG? Přinášíme shrnutí vývoje v tematicke ESG za rok 2022*. <https://www.businessinfo.cz/clanky/jak-ovlivni-firmy-nova-smernice-o-esg-prinasime-shrnuti-vyvoje-v-tematicke-esg-za-rok-2022/>
- CENIA (n.d.a). *O EMAS*. <https://ekoznacka-emas.cz/o-emas>
- CENIA (n.d.b). *Databáze EMAS*. <https://emaseu.cz/emas/databaze-emas>
- CENIA (n.d.c). *Ekoznačení*. <https://www.cenia.cz/spolecenska-odpovednost/ekoznaceni/>
- CENIA (n.d.d). *Environmentální prohlášení o produktu*. <https://www.cenia.cz/spolecenska-odpovednost/epd/>
- CENIA (2021). *Statistická ročenka životního prostředí České republiky*. https://www.cenia.cz/wp-content/uploads/2023/01/Statisticka_Rocenka_ZP_CR_2021.pdf
- CSRD (2022). *Vše důležité o CSRD*. <https://csrd.cz/vse-dulezite-o-csrd/>
- Černá, A., & Tošovská, E. (1990). *Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí v tržních ekonomikách*. Ekonomický ústav ČSAV.
- Česká inspekce životního prostředí (n.d.). *O nás*. <https://www.cizp.cz/cizp/ceska-inspekce-zivotniho-prostredi>
- ČSN EN ISO 14001. *Systémy environmentálního managementu – Požadavky s návodem pro použití*. Český normalizační institut, 2016. Třídící znak 010901.
- ČSN EN ISO 14021. *Environmentální značky a prohlášení – Vlastní environmentální tvrzení (environmentální značení typu II)*. Český normalizační institut, 2016. Třídící znak 010921.
- D'Adamo, I., Gastaldi, M., Imbriani, C., & Morone, P. (2021). Assessing regional performance for the Sustainable Development Goals in Italy. *Scientific Reports*, 11(1), 24117. <https://doi.org/10.1038/s41598-021-03635-8>

- Dobeš, V. (1997). *Čistší produkce jako součást systémů environmentálního managementu a auditů*. Ministerstvo životního prostředí.
- Dosoudil, P. (2004). *Podnikání a životní prostředí*. Enviweb. <https://www.enviweb.cz/49238>
- Enviweb (n.d.a). *Vlastní environmentální tvrzení*. <https://www.enviweb.cz/eslovník/251>
- EUR-Lex (2011). *Document 52011DC0571*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0571>
- European Commission (2022). *EU Ecolabel facts and figures*. https://environment.ec.europa.eu/topics/circular-economy/eu-ecolabel-home/business/ecolabel-facts-and-figures_en
- European Commission (2023). *EMAS register*. <https://webgate.ec.europa.eu/emas2/public/registration/list>
- European Council (n.d). *European Green Deal*. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/green-deal/>
- European Parliament (2018). *Circular economy: definition, importance and benefits*. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20151201STO05603/circular-economy-definition-importance-and-benefits>
- Frízlová, O., Martens, O., Steohalmová, J., & Tomanová, I. (2007). *Politika životního prostředí v ČR: aplikace konceptů analýzy policy*. Fakulta sociálních studií Masarykovy univerzity. https://www.iips.cz/userfiles/file/wp_22_zivotni_prostredi.pdf
- Hejduková, P., Kopp, J., Hájek, M., & Vrabcová, P. (2022). *Ekonomie a management životního prostředí*. Západočeská univerzita v Plzni.
- HOCHTIEF CZ (n.d.a). *Portfolio služeb*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/hochtief-cz/portfolio-sluzeb>
- HOCHTIEF CZ (n.d.b). *Aktuality*. <https://www.hochtief.cz/pro-media/aktuality>
- HOCHTIEF CZ (n.d.c). *Loga společnosti*. <https://www.hochtief.cz/pro-media/ke-stazeni/loga-spolecnosti>
- HOCHTIEF CZ (n.d.d). *Divize*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/divize>
- HOCHTIEF CZ (n.d.e). *Udržitelný rozvoj*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj>
- HOCHTIEF CZ (n.d.f). *Odpovědné produkty a služby*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj/odpovedne-produkty-a-sluzby>
- HOCHTIEF CZ (n.d.g). *Aktivní ochrana životního prostředí*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj/aktivni-ochrana-zivotniho-prostredi>
- HOCHTIEF CZ (n.d.h). *Efektivní využívání přírodních zdrojů*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj/efektivni-vyuzivani-prirodnich-zdroju>
- HOCHTIEF CZ (n.d.i). *Atraktivní pracovní prostředí a bezpečnost práce*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj/atrativni-pracovni-prostredi>
- HOCHTIEF CZ (n.d.j). *Společenská odpovědnost*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/udrzitelny-rozvoj/spolecenska-odpovednost>

- HOCHTIEF CZ (n.d.k). *Compliance*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/compliance>
- HOCHTIEF CZ (n.d.l). *Program compliance*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/compliance/program-compliance>
- HOCHTIEF CZ (n.d.m). *Certifikáty, osvědčení a oprávnění*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/certifikaty-a-oceneni/certifikaty-osvedceni-a-opravneni>
- HOCHTIEF CZ (2021). *Výroční zpráva společnosti HOCHTIEF CZ za rok 2021*. <https://www.hochtief.cz/kdo-jsme/vyrocní-zpravy>
- HOCHTIEF CZ (2022a). *Environmentální prohlášení společnosti HOCHTIEF CZ za rok 2021*. https://emaseu.cz/sites/default/files/cenia//Prohlaseni_EMAS_2022_proDistribuci.pdf
- HOCHTIEF CZ (2022b). *Environmentální náklady k 31.12.2022*. Interní dokument podniku HOCHTIEF CZ.
- Hyršlová, J., & Vaněček, V. (2003). *Manažerské účetnictví pro potřeby environmentálního řízení (environmentální manažerské účetnictví)*. Ministerstvo životního prostředí.
- ISO (n.d.a) *ISO 14001:2015 Environmental management systems — Requirements with guidance for use*. <https://www.iso.org/standard/60857.html>
- ISO (n.d.b). *ISO Survey of certifications to management system standards – Full results*. <https://www.iso.org/committee/54998.html?t=KomURwikWDLiuB1P1c7SjLMLEAgXOA7emZHKGWyn8f3KQUTU3m287NxnPA3DIuxm&view=documents#section-isodocuments-top>
- Klarin, T. (2018). The concept of sustainable development: From its beginning to the contemporary issues. *Zagreb International Review of Economics and Business*, 21(1), 67–94. <https://doi.org/10.2478/zireb-2018-0005>
- Klásterka, J., Růžička, P., Babička, L., & Remtová, K. (2007). Systém environmentálního řízení a auditu. *Planeta*, 15(1/2007), 1801–6898. https://www.dataplan.info/img_upload/7bdb1584e3b8a53d337518d988763f8d/emas_prirucka.pdf
- Klímková, M., & Hornungová, J. (2012). Vliv environmentální výkonnosti podniku na výkonnost ekonomickou. *Acta academica karviniensia*, 12(3), 46–53. <http://dx.doi.org/10.25142/aak.2012.039>
- Koudelková, P., Hauer, D., Senichev, V., & Klimeš, D. (2022). *Společenská odpovědnost firem a organizací – Udržitelně o udržitelnosti*. Ekopress.
- Koukal, P. (2019). *Co je Compliance management systém*. Verlag Dashöfer. <https://www.compli.cz/33/co-je-compliance-management-system-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElvBlaCHeBsNH818-l2SIto/>
- Krausmann, F., Gingrich, S., Eisenmenger, N., Erb, K. H., Haberl, H., & Fischer-Kowalski, M. (2009). Growth in global materials use, GDP and population during the 20th century. *Ecological Economics*, 68(10), 2696–2705. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2009.05.007>
- Kunz, V. (2012). *Společenská odpovědnost firem*. Grada Publishing.

- Kurzy.cz (n.d.). *HOCHTIEF CZ a.s.* <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/46678468/hochtief-cz-as/>
- Lele, S. M. (1991). Sustainable development: A Critical Review. *World Development*, 19(6), 607–621. [https://doi.org/10.1016/0305-750X\(91\)90197-P](https://doi.org/10.1016/0305-750X(91)90197-P)
- Levická, J., & Viestová, K. (2010). *Neologizmy v terminologii marketingu*. Tribun EU.
- Málek, J. (2022). *Ekoznačení v České republice z právního pohledu*. <https://www.peytonlegal.cz/ekoznaceni/>
- Mezřický, V. (2005). *Environmentální politika a udržitelný rozvoj*. Portál.
- Ministerstvo životního prostředí (n.d.a). *Udržitelný rozvoj*. https://www.mzp.cz/cz/udrzitelny_rozvoj
- Ministerstvo životního prostředí (n.d.b). *Státní politika životního prostředí ČR*. https://www.mzp.cz/cz/statni_politika_zivotního_prostredi
- Ministerstvo životního prostředí (n.d.c). *EMAS*. <https://www.mzp.cz/cz/emas>
- Ministerstvo životního prostředí (n.d.d). *Environmentální značení*. https://www.mzp.cz/cz/environmentalni_znaceni
- Ministerstvo životního prostředí (n.d.e). *Dobrovolné dohody*. https://www.mzp.cz/cz/dobrovolne_dohody
- Ministerstvo životního prostředí (2003). *Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví*. <https://docplayer.cz/2230244-Metodicky-pokyn-pro-zavedeni-envMetodick%C3%BD%20pokyn%20pro%20zaveden%C3%ADenvironment%C3%A11ln%C3%ADho%20mana%C5%BEersk%C3%A9ho%20%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD%20ronmentalniho-manazerskeho-ucetnictvi.html>
- Ministerstvo životního prostředí (2014). *Program předcházení vzniku odpadů ČR*. <https://www.infoprovsechny.cz/request/3328/response/4482/attach/5/priloha%2075110%20ENV%2014.pdf>
- Ministerstvo životního prostředí (2017). *Národní program environmentálního značení*. [https://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/environmentalni_znaceni/\\$FILE/OFDN-NPEZ_v2017-20180410.pdf](https://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/environmentalni_znaceni/$FILE/OFDN-NPEZ_v2017-20180410.pdf)
- Moldan, B. (2015). *Podmaněná planeta* (2. vyd.). Karolinum.
- Papamichael, I., Voukkali, I., Loizia, P., Pappas, G., & Zorpas, A. A. (2023). Existing tools used in the framework of environmental performance. *Sustainable Chemistry and Pharmacy*, 32(1), 101026. <https://doi.org/10.1016/j.scp.2023.101026>
- Rating Nadace pro rozvoj architektury a stavitelství (2022). *RABF 2022 – Bodové pořadí stavebních dodavatelů 2017–2021 celkem a v jednotlivých letech*. https://rabf.cz/wp-content/uploads/2022/05/Rating_Dodavatele_2022-04-26.pdf
- Remtová, K. (1996). *Trvale udržitelný rozvoj a strategie ochrany životního prostředí*. Ministerstvo životního prostředí.
- Remtová, K. (2003a). *Čistší produkce*. Ministerstvo životního prostředí.
- Remtová, K. (2003b). *ISO normy*. Ministerstvo životního prostředí.

- Remtová, K. (2006a). *Strategie podniku v péči o životní prostředí: dobrovolné nástroje*. Oeconomica.
- Remtová, K. (2006b). Dobrovolné environmentální aktivity. *Planeta*, 14(6/2006), 1–29. [https://www.mzp.cz/web/edice.nsf/E41CF42A7A6A599DC125712500400E3C/\\$file/planeta06_web.pdf](https://www.mzp.cz/web/edice.nsf/E41CF42A7A6A599DC125712500400E3C/$file/planeta06_web.pdf)
- Růžička, P. (2004). *Systém environmentálního řízení podle Programu EMAS*. Enviweb. <https://www.enviweb.cz/50565>
- Sahimaa, O., Marttinen, M. K., Koskela, S., Salo, M., Sorvari, J., Myllymaa, T., Huuhtanen, J., & Seppälä, J. (2017). Towards zero climate emissions, zero waste, and one planet living — Testing the applicability of three indicators in Finnish cities. *Sustainable Production and Consumption*, 10(1), 121–132. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2017.02.004>
- Sachs, W. (2010). *The Development Dictionary: A guide to knowledge as power* (2. vyd.). Zed Books.
- Sharpley, R. (2000). Tourism and Sustainable Development: Exploring the Theoretical Divide. *Journal of Sustainable Tourism*, 8(1), 1–19. <https://doi.org/10.1080/09669580008667346>
- Schaltegger, S., & Burritt, R. (2000). *Contemporary Environmental Accounting*. Routledge.
- Schaltegger, S., & Wagner, M. (2006). Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner, Sustainability Accounting as the Link between the Sustainability Balanced Scorecard and Sustainability Reporting. *Springer*, 21(1), 681–697. https://doi.org/10.1007/978-1-4020-4974-3_30
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=CS>
- Smolík, D., & Havelka, M. (1994). *Ekologické aspekty rozhodování podniků a základy ekologického managementu*. VŠB – Technická univerzita Ostrava.
- Státní fond životního prostředí ČR (n.d.a). *O nás*. <https://www.sfzp.cz/o-sfzp-cr/o-nas/>
- Státní fond životního prostředí ČR (n.d.b). *Poplatková agenda*. <https://www.sfzp.cz/legislativa/poplatkova-agenda/>
- Stockholm Resilience Centre (2016). *Looking back at 2016 EAT Stockholm Food Forum*. <https://www.stockholmresilience.org/research/research-news/2016-06-21-looking-back-at-2016-eat-stockholm-food-forum.html>
- Sustainable Development Goals (n.d.). Czech Republic 2030. <https://www.sdg-data.cz/en#cr2030>
- Šimíčková, M. (n.d.). *Environmentální ekonomie a environmentální politika*. VŠB – Technická univerzita Ostrava. <https://www.hgf.vsb.cz/export/sites/hgf/546/.content/galerie-souboru/Studijni-materialy/EV-modul8.pdf>
- Šlesinger, J., Kozielová, Z., Najmanová, K. (2007). *Čistší produkce*. CENIA.
- United Nations (n.d.). *Cíle udržitelného rozvoje*. <https://osn.cz/osn/hlavni-temata/cile-udrzitelneho-rozvoje-sdgs/>

- Veber, J. (2002). *Environmentální management*. Oeconomica.
- Verlag Dashöfer (2010). *Systém environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001 jako nástroj prevence*. <https://www.bozpprofi.cz/33/system-environmentalniho-managementu-dle-csn-en-iso-14001-jako-nastroj-prevence-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkV75G4Ef0m1zpNFxvtT-IT6CCJf6Jjp8g/>
- Wackernagel, M., Schulz, N. B., Deumling, D., Linares, A. C., Jenkins, M., Kapos, V., Monfreda, C., Loh, J., Myers, N., Norgaard, R., & Randers, J. (2002). Tracking the ecological overshoot of the human economy. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, 99(14), 9266–9271. <https://doi.org/10.1073/pnas.142033699>
- Welford, R. (2014). *Corporate Environmental Management 1* (2. vyd.). Routledge.
- Yale school of the environment (n.d.). *Faith + Action on the UN Sustainable Development Goals*. <https://fore.yale.edu/FaithActionSDG>
- Zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí (2017). <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-17#f1401850>
- Zelení (n.d.). *O nás*. <https://www.zeleni.cz/o-nas/>
- Žák, M. (2009). *Účetnictví a reporting udržitelného rozvoje*. Linde.

Seznam tabulek

Tab. 1: Vybrané rozdíly mezi EMAS a ISO 14001	29
Tab. 2: Vybrané charakteristiky jednotlivých typů environmentálního značení	36
Tab. 3: Druhy environmentálního účetnictví	38
Tab. 4: Základní údaje o společnosti HOCHTIEF CZ	42
Tab. 5: Účty 501 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ.....	56
Tab. 6: Vývoj hodnot analytických účtů 501 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	56
Tab. 7: Účty 502 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ.....	57
Tab. 8: Vývoj hodnot analytických účtů 502 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	57
Tab. 9: Účty 503 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ.....	58
Tab. 10: Vývoj hodnot analytických účtů 503 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	58
Tab. 11: Porovnání spotřeby materiálu a energie v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč).....	59
Tab. 12: Účty 518 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ.....	59
Tab. 13: Vývoj hodnot analytických účtů 518 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	60
Tab. 14: Průměrné náklady na likvidaci jedné tuny odpadu společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022	61
Tab. 15: Porovnání nákladů na služby v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)	62

Tab. 16: Účty 642 environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ.....	63
Tab. 17: Vývoj hodnot analytických účtů 642 společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	63
Tab. 18: Porovnání tržeb z prodeje materiálu v environmentálním a finančním účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)	64
Tab. 19: Environmentální náklady jednotlivých oblastí společnosti HOCHTIEF CZ dle let 2018 až 2022 (v Kč).....	65
Tab. 20: Podíl nákladů jednotlivých oblastí společnosti HOCHTIEF CZ na celkových environmentálních nákladech v letech 2018 až 2022 (v %)	66
Tab. 21: Environmentální náklady společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 dle jednotlivých oblastí (v Kč).....	67
Tab. 22: Podíl nákladů společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 na celkových environmentálních nákladech jednotlivých oblastí (v %).....	67
Tab. 23: Provedené ekologické kontroly ve společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v ks).....	70
Tab. 24: Navržené environmentální nákladové účty pro společnost HOCHTIEF CZ ...	72
Tab. 25: Environmentální výsledek hospodaření před zdaněním společnosti HOCHTIEF CZ v letech 2018 až 2022 (v tis. Kč)	73
Tab. 26: Celkový počet registrací/certifikací vybraných dobrovolných environmentálních nástrojů v ČR v letech 2012 až 2021	74
Tab. 27: Počet licencí dle ISO 14001 v ČR dle nejzastoupenějších sektorů v roce 2021	75

Seznam obrázků

Obr. 1: Cirkulární ekonomika	11
Obr. 2: Cíle udržitelného rozvoje (SDGs)	13
Obr. 3: Pilíře udržitelného rozvoje	21
Obr. 4: Loga jednotlivých ekoznaček	31
Obr. 5: Logo společnosti HOCHTIEF	42
Obr. 6: Organizační struktura společnosti HOCHTIEF CZ	43
Obr. 7: Organizační struktura úseku technického ředitele.....	48
Obr. 8: Schéma řízení ochrany životního prostředí v organizaci HOCHTIEF CZ.....	49

Seznam grafů

Graf 1: Environmentální náklady společnosti HOCHTIEF CZ dle jednotlivých oblastí v letech 2018 až 2022 (v Kč).....	68
--	----

Seznam zkratek

CSR	Společenská odpovědnost firem (Corporate Social Responsibility)
CSRD	Evropská směrnice 2022/2464/EU (Corporate Sustainability Reporting Directive)
ČR	Česká republika
EDP	Environmentální prohlášení o produktu (Environmental Product Declaration)
EHS	Evropské hospodářské společenství (European Economic Community)
EMA	Environmentální manažerské účetnictví (Environmental management accounting)
EMAS	Systém ekologického řízení a auditu (Eco-Management and Audit Scheme)
ES	Evropské společenství (European Communities)
EU	Evropská unie
GRI	Mezinárodní nezávislá normalizační organizace (Global Reporting Initiative)
ISO	Mezinárodní organizace pro normalizaci (International Organization for Standardization)
LCA	Posuzování životního cyklu (Life Cycle Assessment)
NCPC	Národní centrum čistší produkce (National Cleaner Production Center)

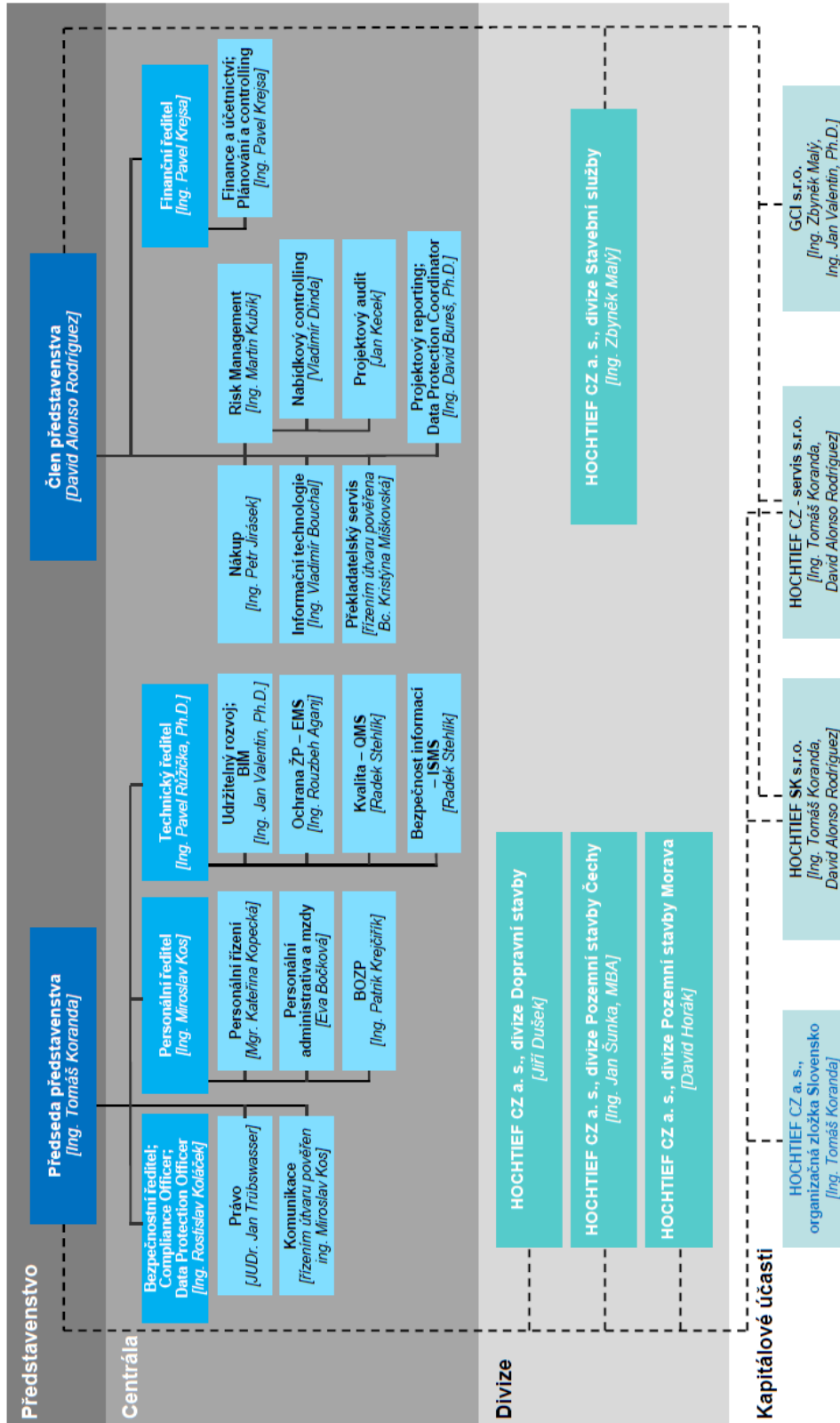
NFRD	Evropská směrnice 2014/95/EU (Non-Financial Reporting Directive)
OSN	Organizace spojených národů
SDGs	Cíle udržitelného rozvoje (Sustainable Development Goals)
VH	Výsledek hospodaření
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
UNEP	Program OSN pro životní prostředí (United Nations Environment Programme)
UNIDO	Organizace OSN pro průmyslový rozvoj (United Nations Industrial Development Organization)
ŽP	Životní prostředí
ŽPK	Životní prostředí a klima

Seznam příloh

Příloha A: Organizační struktura společnosti HOCHTIEF CZ

Příloha B: Účty environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ a jejich zařazení do jednotlivých skupin

Příloha A: Organizační struktura společnosti HOCHTIEF CZ



Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022a)

Příloha B: Účty environmentálního manažerského účetnictví společnosti HOCHTIEF CZ a jejich zařazení do jednotlivých skupin

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
501507	Všeobecná energie						X	
501509	Vodné a stočné		X					
501510	Nafta						X	
501520	Benzín						X	
501560	Maziva (olej, tuky)						X	
501615	Materiální N na env. programy							X
501621	Spotřeba HM – ŽP							X
502400	Elektrický proud						X	
502500	Spotřeba páry a teplé vody						X	
502600	Plyn						X	
502700	Spotřeba uhlí						X	
502800	Topný olej						X	
503611	Náklady na deponie zeminy				X			
511018	Opravy environmentálního zařízení		X					
518006	Čističky, otázky ŽP							X
518010	Znalec hluku					X		
518034	Externí audity EMS, EMAS, ŽP							X
518120	Spotřeba SW pro EMS ŽP							X
518201	Znalecké posudky, konzultanti ŽP							X
518501	Výchova a vzdělávání							X
518801	Likvidace odpadů – ostatních			X				
518802	Likvidace odpadů – nebezpečných			X				
518803	Ostatní služby – ochrana půdy a vod				X			
518804	Ostatní služby – ochrana ovzduší	X						
518805	Ostatní služby – čištění vozů				X			
518806	Ostatní služby – likvidace odp. vod		X					
518807	Ostatní služby – env. programy							X
545100	Ekologické vlivy – znečištění vod		X					
545110	Pokuty za chybné nakládání s odp.			X				
545120	Pokuty za znečištění vod a ovzduší	X						

Účet	Název účtu	ovzduší	odpadní vody	odpady	půda/deponie	hluk	energie, PHM	ostatní
548120	Náhrady škod na poškození ŽP							X
548230	ŽP							X
551110	Odpisy NM – ŽP							X
551210	Odpisy HM – ŽP							X
554403	Tvorba rezerv na odstranění							X
602110	Tržby z provozu env. zařízení							X
642110	Tržby z prodeje – dobrop. kovošrot							X
642120	Tržby z prodeje recyklátu							X
648600	Ostatní environmentální výnosy							X

Zdroj: HOCHTIEF CZ (2022b), zpracováno autorkou

Abstrakt

Vopalecká, A. (2023). *Environmentální nástroje jako součást řízení podniku* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: životní prostředí, udržitelný rozvoj, společenská odpovědnost firem, environmentální politika, environmentální nástroje, systém environmentálního managementu, environmentální manažerské účetnictví

Diplomová práce se zabývá environmentálními nástroji a jejich implementací do celkového systému řízení. Podniky monitorují a následně korigují své dopady na životní prostředí především pomocí dobrovolných environmentálních nástrojů, které jsou plně v kompetenci daného subjektu, ovšem jejichž zavedení může záviset na ověření určitých požadavků třetí stranou. Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy zhodnotit možnosti implementace dobrovolných environmentálních nástrojů do managementu konkrétního podniku. Teoretická část se věnuje základním aspektům souvisejícím s životním prostředím a charakterizuje teoretická východiska jednotlivých dobrovolných environmentálních nástrojů. Analytická část představuje zavedené environmentální nástroje ve společnosti HOCHTIEF CZ, věnuje se především systému environmentálního manažerského účetnictví a na základě jeho analýzy navrhuje doporučení pro zlepšení.

Abstract

Vopalecká, A. (2023). *Environmental tools as a part of business management* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: environment, sustainable development, corporate social responsibility, environmental policy, environmental tools, environmental management system, environmental management accounting

The master's thesis focuses on environmental tools and their implementation into the whole management system. Businesses monitor and revise their environmental impacts primarily through voluntary environmental tools that are fully in the competence of the entity, but the implementation of the tools may depend on the verification of the requirements by a third person. The main objective of the master's thesis is to evaluate, based on analysis, the possibilities of implementing voluntary environmental tools into the management of a specific company. The theoretical part focuses on the basic environmental aspects and characterizes the voluntary environmental tools. The practical part presents the established environmental tools in the company HOCHTIEF CZ. It focuses especially on the environmental management accounting and based on it are suggested the recommendations for improvement.