



**Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és  
Társadalomtudományi Kar**  
Műszaki Menedzsment Gazdálkodás- és Szervezéstudományi Doktori Iskola  
Üzleti Tudományok Intézet, Pénzügyek Tanszék

# **A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében**

Ph.D. Doktori értekezés

**Készítette: Madarasiné Szirmai Andrea**

**Témavezető: Dr. Laáb Ágnes**

Budapest, 2009

## Tartalomjegyzék

1. BEVEZETÉS.....	6
1.1 A kutatási probléma fontosságának indoklása.....	6
1.2 A kutatási téma körül- és lehatárolása.....	8
1.3 A kutatás céljai.....	9
1.4 Kutatómunkám során megfogalmazott hipotézisek.....	10
1.5 A kutatás módszertana.....	11
1.6 Az értekezés felépítése.....	12
2. KÖRNYEZETI INFORMÁCIÓK A SZÁMVITELBEN.....	13
2.1 A kutatás elméleti háttere.....	13
2.1.1 Tudományos, kutatói megközelítés.....	13
2.1.2 Szakmai megközelítés.....	16
2.1.3 A kutatás fogalmi keretei.....	18
2.1.4 Beszámolási keretek.....	19
2.2. Nemzetközi Környezeti Jelentési Irányelvek - Környezeti Kezdeményezések.....	21
2.2.1 Corporat Social Responsibility (CSR).....	23
2.2.2 Global Reporting Initiative (GRI).....	26
2.2.3 Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) és ISO14001-es szabvány.....	28
2.2.4 Összegzés – környezeti jelentések, kezdeményezések.....	31
2.3 A környezeti információk kezelése az éves beszámolóban.....	32
2.3.1. Az Európai Unió környezeti vonatkozású számviteli szabályozása.....	35
2.3.2 Az IFRS környezeti vonatkozású szabályai.....	39
2.3.3 A US GAAP környezeti vonatkozású szabályai.....	46
2.3.4 A 2000. évi C. törvény a számvitelről környezeti vonatkozású szabályai.....	57
2.3.5 Összegzés – Pénzügyi kimutatások környezeti információra vonatkozó szabályozása.....	62
2.4. Összegzés – környezeti információk a számvitelben.....	64
3. KÖRNYEZETI VONATKOZÁSOK A SZÁMVITELI ALAPELVEKBEN.....	67
3.1 Mögöttes alapfeltételezések.....	70
3.1.1 A gazdálkodó egység azonosításának elve.....	70
3.1.2 A vállalkozás folytatásának elve.....	72
3.1.3 Elhatárolás alapú számvitel.....	73
3.2 Minőségi jellemzők.....	75
3.2.1 Érthetőség.....	75
3.2.2 Elsődleges minőségi jellemzők.....	76
3.2.3 Megbízhatóság.....	82
3.2.4 Összehasonlíthatóság.....	89
3.3 Összegzés – környezeti vonatkozások a számviteli alapelvekben.....	92
4. JAVASLATOK A KÖRNYEZETI INFORMÁCIÓK KEZELÉSÉRE.....	95
4.1. Megjelenítés.....	95
4.1.1. A mérleg környezeti aspektusú elemzése: a mérleg sorok környezeti információ tartalma.....	95
4.1.2 A mérleg sorok környezeti pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatainak azonosítása.....	102
4.1.3 Az eredménykimutatás környezeti szempontú elemzése.....	110
4.1.4 A környezeti pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatok azonosítása az eredménykimutatásban.....	115
4.2. Értékelés.....	122

4.3 Közzététel .....	124
4.3.1 Közzététel: mit? .....	125
4.3.2 Közzététel: hol? .....	126
4.3.3 Közzététel: miért? .....	128
4.4 Összegzés – javaslatok a környezeti információk kezelésére .....	130
5. TÉZISEK .....	130
1. TÉZIS .....	131
2. TÉZIS .....	132
3. TÉZIS .....	134
MELLÉKLETEK .....	136
1. sz. melléklet: Tények és vélemények környezetünk, környezetvédelmünk állapotáról napjainkban.....	136
2. sz. melléklet: Nemzetközi kitekintés: A környezetvédelem és fenntartható fejlődés jogi szabályozása .....	138
3. sz. melléklet: Környezeti jelentési útmutatók.....	151
4. sz. melléklet: A kérdőíves felmérés statisztikai elemzése.....	152
SZAKIRODALOM .....	168
SAJÁT PUBLIKÁCIÓK .....	175

## Ábrák jegyzéke

1. sz. ábra	A kutatás vizsgálati területének lehatárolása.....	8
2. sz. ábra	Számvitel pénzgységben és természetes mértékegységekben.....	19
3. sz. ábra	Beszámolási keretek.....	20
4. sz. ábra	A környezeti beszámolók fejlődése.....	22
5. sz. ábra	Környezetvédelmi szabályozás az éves beszámoló összeállítására vonatkozóan.....	34
6. sz. ábra	Számviteli alapelvek hierarchiája.....	69
7. sz. ábra	Ökológiai mérleg összefüggései.....	108
8. sz. ábra	Környezeti költségadatok feldolgozási folyamata.....	115
9. sz. ábra	A valós érték hierarchiája.....	123
10. sz. ábra	Környezeti információk közzétételének lehetőségei.....	126

## Táblázatok jegyzéke

1. sz. táblázat	A hagyományos és környezeti számvitel típusai.....	19
2. sz. táblázat	EMAS és ISO szabvány eltérései.....	30
3. sz. táblázat	A US GAAP hierarchiája.....	47
4. sz. táblázat	A környezeti kezdeményezések és a számviteli szabályozók főbb tényezőinek összefoglalása.....	65
5. sz. táblázat	Számviteli alapelvek rendszerezése.....	68
6. sz. táblázat	A környezeti információk érintettjei és információs igényük.....	75
7. sz. táblázat	A környezeti kötelezettségek becslési kockázatainak csoportosítása.....	86
8. sz. táblázat	Számviteli alapelvek és a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolatának lehetséges fejlesztési pontjai.....	93
9. sz. táblázat	Mérlegsorok környezeti információtartalma.....	96
10. sz. táblázat	Eredmény sorok környezeti információtartalma.....	111
11. sz. táblázat	Környezeti költségek termelési folyamathoz viszonyított felmerülése szerinti csoportosítása.....	117
12. sz. táblázat	Környezeti költségek megjelenés és gyakoriság szerinti csoportosítása.....	118
13. sz. táblázat	Külső és belső környezeti költségek összefoglalása.....	120
14. sz. táblázat	Környezeti költségek környezetvédelmi vagy környezetszennyezési tevékenységhez való kapcsolódása.....	120
14. sz. táblázat	Számviteli alapelvek környezeti vonatkozású elemzése.....	133

## **NYILATKOZAT**

Alulírott Madarasiné Szirmai Andrea kijelentem, hogy ezt a doktori értekezést magam készítettem, és abban csak a megadott forrásokat használtam fel. Minden olyan részt, amelyet szó szerint vagy azonos tartalomban, de átfogalmazva más forrásból átvettem, egyértelműen, a forrás megadásával megjelöltem.

Budapest, 2009. október 30.

Madarasiné Szirmai Andrea

## 1. BEVEZETÉS

Kutatásom két látszólag távolálló területre irányult, a **környezetre**<sup>1</sup> és a **számvitelre**, ezek kapcsolódási lehetőségeit, és a kapcsolat jellegét vizsgálom. Azért csak látszólagos a távolság, mert a piac külső szereplőinek egyre fokozódik az igénye a környezettel való gazdálkodás, illetve a környezetre gyakorolt hatások közzétételére. E jogos közzétételi igény kiszolgálására célszerűen a számvitel rendszer, annak a külső (**éves beszámoló**) és belső (**környezeti jelentés, vezetői riportok kiemelt környezeti információi**) beszámolóit tűnnek a legalkalmasabbnak. Arra kívántam tehát rámutatni, hogy számvitel rendszere és annak ágai együttesen hogyan, milyen megoldásokkal és módszerekkel válhatnak alkalmassá arra, hogy a környezeti információkról tájékoztatást nyújtsanak az érdekelteknek.

### 1.1 A kutatási probléma fontosságának indoklása

*Felvetődhet a kérdés, miért tartom fontosnak a környezeti információk fokozott megjelenítését a számvitelben?*

Fontossá teszi ezt a **környezeti információk megjelenítésének jelentősége**. Induljunk ki abból, hogy a vállalkozói tevékenység folytatása feltételezi, hogy a gazdálkodás szükséges erőforrásai rendelkezésre állnak. A társadalmi berendezkedések és a gazdálkodási mechanizmusok változásával mindig más-más erőforrás vált korábban is jelentőssé. Az agrártársadalom korában a föld, az ipari társadalom idején a tőke volt a meghatározó erőforrás.

Napjaink tudásalapú társadalmában a tudásé a főszerep, miközben ez a társadalom egyre inkább a fejlődési határokat elérő, a természeti erőforrások hiányával szembesülő társadalommá, környezetét felélő társadalommá válik. Emiatt – miközben a tudás korlátlan, újratermelő erőforrás (A. Toffler, 1993), a környezet (BGF alkotóközössége, 2004), a környezeti javak egyre inkább szűkös, korlátos és kimeríthető erőforrássá válnak, s így a környezeti erőforrásokkal való gazdálkodás felértékelődik és előre sorolt a megoldásra váró legsürgetőbb társadalmi-gazdasági problémák közé.

A **környezet erőforrásként** való definiálása társadalmi, egyéni és a gazdálkodói egységek szintjén nem vitatott: már a közgazdaságtan neoklasszikus irányzata (pl. Pigou) foglalkozott a gazdálkodási tevékenységek externális hatásaival, és annak internalizálási lehetőségeivel. Az alternatív közgazdaságtan (pl. Schumacher) nem kizárólag az áruk körforgásával foglalkozik, hanem a gazdálkodás teljes rendszerét vizsgálja, amelynek értelemszerűen része az ökológia, a környezet. A javakat az alternatív közgazdaságtan négy csoportba sorolja: újratermelhető természeti erőforrások, újra nem termelhető természeti erőforrások, anyagi javak és szolgáltatások.

---

<sup>1</sup> A környezet az élő szervezeteket körülvevő fizikai, kémiai és biológiai körülmények összessége, amely részben természeti (talaj, víz, légkör élővilág, táj) és részben mesterséges (épített) elemekből áll. Az értekezésben a környezetet a természetes környezettel azonosítom.

Megítélésem szerint a mai gazdaságok és szabályozó rendszerek központi filozófiája, hogy minden erőforrást, jószágot anyagi eszközként kezelnek<sup>2</sup>, amelynek célja a gazdálkodási tevékenységet szolgálni, és a vállalati profitot maximalizálni. Ez a szemlélet és gyakorlat a természeti erőforrások olyan mértékű felhasználásához vezet, hogy az újratermelhető természeti erőforrások esetében sem biztosítható az újratermelés megfelelő üteme, a nem újratermelhető természeti erőforrások kiaknázása pedig az emberiség létét veszélyezteti (Global Footprint Network, 2007)<sup>3</sup>.

A **számvitelben való megjelenítés szándéka** a számvitel alapvető feladatával és céljával indokolható. A számvitel szerepe megkérdőjelezhetetlen abban, hogy a gazdálkodó egységek erőforrás megszerzéseiről, felhasználásairól és azok eredményéről rendszerezett formában tájékoztatást nyújt. E feladatának a számvitel akkor tud eleget tenni, ha a tájékoztatási funkció az erőforrások számbavételével párosul, amely jelenti a gazdasági folyamatok megfigyelését, mérését, feljegyzését, megjelenítését. Így a számvitel „eléri” célját, azaz a gazdasági rendszerrel kapcsolatban kerülőket információkkal látja el döntéseik jövőbeni meghozatalának megalapozásához (Dr. Sztanó, 2006).

Maga a környezet, mint erőforrás számviteli megközelítése ma még megoldatlan, mivel nem képezi a vállalkozási tulajdon részét, igen korlátozottan és sajátosan értelmezhető piacképessége (pl. a szennyezési jogok kereskedelme). Ugyanakkor a környezeti gazdasági események, folyamatok (a környezeti erőforrás felhasználása, a környezet terhelése, szennyezése, védelme) számvitelileg megfigyelhetőek, ám jelenleg csak korlátozottan és közvetetten valósul csak meg mérésük, feljegyzésük és megjelenítésük a pénzügyi számvitelben. A környezetet hiába tekintjük ugyanis erőforrásnak, nem felel meg az eszközként való megjelenítés kritériumainak (Baricz, 1997, IFRS Keretelvek).

Így a mérlegben nem a környezet, hanem az arra gyakorolt hatás – például környezetvédelmi beruházás, környezet szennyezésből adódó kötelelem – jelenik meg. A környezet felhasználása, terhelése, szennyezése összességében ráfordítást, költséget okoz a gazdálkodó egységnek. Mind a mérleg, mind az eredménykimutatás környezeti információ tartalma alapvetően rejtve marad, a közzétételek és üzleti jelentés koncentrált és kiegészítő jellegű információkat mutatnak be, így a környezet, a vállalkozás környezetre gyakorolt hatásának bemutatása kizárásra kerül a beszámolási rendszerből. Ez felvetheti azt, hogy a környezeti információk aspektusából a megbízható és valós kép megteremtése nem hajtható végre maradéktalanul.

Ugyanakkor el kell ismerni, hogy a környezeti információk sajátosságait figyelembe véve a pénzügyi számvitel önmagában nem alkalmas az adatok gyűjtésére, speciális szempontú csoportosítására és feldolgozására és szolgáltatására. A feladatok teljeskörű ellátásához a számvitel másik ágának, a vezetői számvitelnek a „támogatása” szükséges.

A feldolgozott szakirodalom segítségével elmélyített elméleti ismereteim és az elmúlt években végzett kutatásom és szerzett gyakorlati tapasztalataim alapján az általam **megfogalmazott főbb problémák** a következők:

---

<sup>2</sup> Az anyagi eszköz nem az eszköz jellegére utal, ide kell sorolni az immateriális és materiális eszközöket egyaránt. Az anyagi eszköz megkülönböztetést jelent a természeti erőforrásoktól.

<sup>3</sup> A Global Footprint Network számításai szerint a Föld egy év és három hónap alatt regenerálja az általunk egy év alatt elhasznált erőforrásokat, és abszorbeálja a keletkezett hulladékot.

- A nemzetközi környezeti jelentési irányelvek és az éves beszámoló környezeti vonatkozású szabályai különállóan és együttesen sem alkalmasak arra, hogy egy vállalkozás környezettel való gazdálkodását rendszerezetten, egységes és általánosan elfogadott szabályokat követve bemutassák.
- A környezeti információk vonatkozásában sem a nemzeti, sem a nemzetközi számviteli beszámolók nem adnak egységes, a terület sajátosságát figyelembevevő szabályrendszert a megbízható és valós kép érvényesüléséhez, és így az összehasonlíthatósághoz sem.

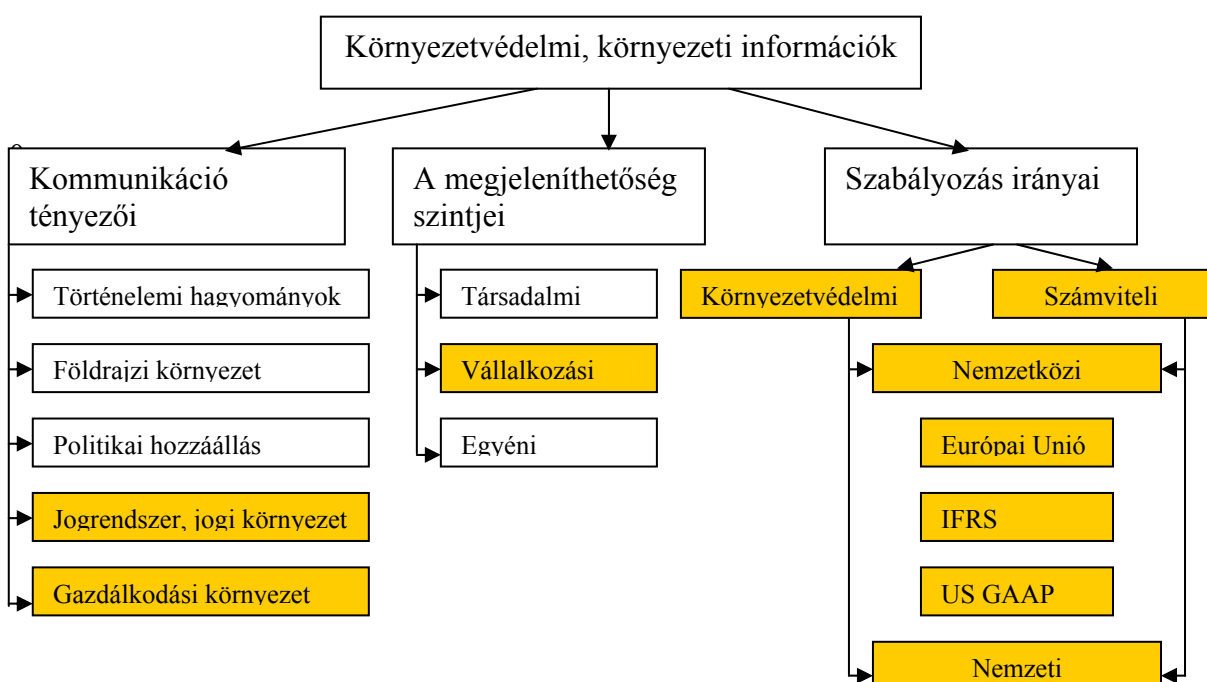
Kutatási témám aktualitását és indokoltságát alátámasztja a környezeti információk kezelésének és megjelenítésének igényét megfogalmazó nemzetközi publikációk számossága és a nemzetközi számviteli szakmai szervezetek e témakörben kifejtett állásfoglalásai. Munkám újszerűségét az adja, hogy törekedtem a számvitel egyik, ma még méltatlanul periférikus témáját elfogadottabbá és értelmezhetőbbé tenni. Az általam elvégzett munka rávilágít arra, hogy a környezeti információk megjelenítésére milyen megoldási útvonalak és lehetőségek léteznek a számviteli információs rendszeren belül.

## 1.2 A kutatási téma körül- és lehatárolása

Kutatásom középpontjában annak vizsgálata állt, hogy a számvitel világában hogyan kezelhető a környezet, mint erőforrás. Keresem a választ azokra a kérdésekre, hogy a környezeti információk kezelésének és bemutatásának számviteli jellegű kezdeményezései és szabályai áttekinthetőek-e, megfelelnek-e a környezeti információk tekintetében a megbízható és valós kép követelményének, valamint milyen megoldási lehetőségek azonosíthatók a környezeti információk számvitelben való mélyebb szintű megjelenítésére.

Az alábbiakban a kutatásom aspektusait kívánom bemutatni egy összefoglaló ábra segítségével, ahol kiemeléssel jelölöm azokat a pontokat, amelyeket értekezésemben érintek, illetve részletesen tárgyalok.

1. sz. ábra A kutatás vizsgálati területének lehatárolása



Az ábra szemlélteti, hogy kutatásom középpontjában a környezeti információk szabályozási kérdései állnak: mikro-szinten, a gazdálkodó egységek szintjén vizsgálom a fenntartható fejlődés és a környezetvédelmi jogszabályalkotás fejlődését, a különböző környezetvédelmi kezdeményezéseket, valamint a környezetvédelem területének számvitelben való érvényesülését. Különösen a „végső produktumokra” koncentrálok: a környezetvédelmi kezdeményezések terméke, a nyilvánosság elé tárható környezeti (fenntarthatósági) jelentés, amelyhez módszereket nyújt a környezeti vezetői számvitel, valamint a számvitel „végterméke” a közzeendő éves beszámoló, amelynek háttérét a pénzügyi számvitelre irányuló szabályok teremtik meg.

A kutatómunkám során nem törekedtem az eddigi gyakorlaton túlmutató információk előállítására. Igyekeztem elkerülni azt a csapdát is, hogy a környezeti információk megjelenítése, kezelése során erőltetetten hangsúlyozzam a pénzügyi számvitelt és az éves beszámolót, ott is, ahol annak nincs funkciója és a megjelenítés kivitelezhetetlen, vagy csak formálisan lenne teljesíthető.

A téma jellege és az értekezés terjedelmi korlátai miatt jelen értekezés keretében a következő kérdésekkel, területekkel nem kívánok behatóbban foglalkozni, illetve csak érintem ezeket a feldolgozás során: a természeti erőforrások értékelése, a környezetgazdálkodás, a környezet menedzsment eszközrendszerének elemzése, a környezetvédelmi audit, a környezetvédelmi irányítási rendszerek, a környezetvédelmi biztosítások, a természeti erőforrások értékelése, a környezeti teljesítmény indikátorai, a környezeti vezetői számviteli módszerek.

### **1.3 A kutatás céljai**

A kutatómunkám kiemelt céljának tekinthető a vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel vizsgálata abból a szempontból, milyen mértékben foglalkozik a környezetvédelmi információk feldolgozásával, mérésével, bemutatásával, és milyen további feladatok fogalmazhatók meg ezzel kapcsolatban. Ennek keretében az alábbi származékos célokat fogalmaztam meg saját magam számára:

- Vizsgálom, hogy a pénzügyi és vezetői számvitel szabályok, standardok, útmutatások mennyiben biztosítják az átláthatóságot, az egységes kezelést a környezetvédelmi, környezeti információk megjelenítése, értékelése és közzététele területén. A pénzügyi és vezetői információs rendszernek egymást támogatnia kell, illetve ki kell egészítenie. Ebből kiindulva, elemezni kívánom, hogy milyen erősségű kapcsolat mutatható ki a környezeti számvitel vezetői számviteli és pénzügyi számviteli ága között, ezen kapcsolat minősége milyen módon javítható.
- Az éves beszámoló az a számviteli dokumentum, amely elkészítése és közzététele kötelező a gazdálkodó egység számára, és amely a gazdálkodó egységen kívüli szereplők, érdekeltek számára információt tartalmaz. Ennek keretét adják meg az általánosan elfogadott számviteli alapelvek, így elsőként azt elemzem, hogy szükséges-e az alapelvek sajátos értelmezése a környezeti információk számviteli értelmezéséhez. Ezt követően célul tűztem ki annak vizsgálatát, hogy az éves beszámoló egyes részei milyen környezeti információkat tartalmaznak jelenleg, illetve hogyan bővíthető a környezeti vonatkozású információk megjelenítése az éves beszámolóban.

- Céljaim között szerepelt, hogy javaslatot tegyek egy környezetvédelmi kérdésekkel foglalkozó számviteli standard kidolgozására, felvázolva ennek elemeit, szabályozási kérdéseit, lehetséges megoldásait.

Kutatómunkámmal több célcsoport figyelmét hívom fel arra, hogy a környezeti kérdések jelentősége vitathatatlan, ám ennek ellenére jelenleg a gazdálkodó egységek szintjén vizsgálva az egységes kép megalkotása a gazdálkodó egység környezetvédelmi kérdéseit illetően nem lehetséges.

Ennek felismerésétől és kezelésétől nem tekinthetnek el a **szabályozó hatóságok**, ahol a számviteli és környezetvédelmi szervezetek együttműködésével jelentős előrelépések lennének elérhetőek.

A környezeti információk növekvő kockázatát kezelnie kell a **könyvvizsgálóknak**, valamint a **gazdálkodó egységeknek** is rá kell ébredniük arra, hogy a környezeti problémák rendszerezett és következetes bemutatása hosszú távon nem kerülhető el, és a bemutatás a legitimitást és a versenyképességet támogató eszközzé válhat.

Végül, de nem utolsó sorban a számviteli **szakemberek** és **oktatók** „nevelését” is kívánom szolgálni. Ráirányítom a figyelmet arra, hogy a fenntarthatóság bemutatása egyrésztől napjainkban elvárható, sőt elvárassá vált. Ugyanakkor a bemutatás igénye önmagában hordozza a fenntarthatóság, fenntartható fejlődés szellemiségének fokozott érvényesülését, és egyben elterjedését is indukálhatja.

#### 1.4 Kutatómunkám során megfogalmazott hipotézisek

Az értekezés ismerethátterének feltárása során a környezeti információk kezelésére, megjelenítésére, annak számviteli megközelítésére vonatkozóan elsősorban nemzetközi szakirodalmakat, publikációkat tártam fel.

Hipotéziseim során a szakirodalmakban megfogalmazott és általam feldolgozott elméleti összefüggésekből, és azok empirikus adataiból indultam ki, amelyeket ötvöztem az általam végzett felmérés következtetéseivel.

- 1) **A környezeti információk kigyűjthetők a vállalati információs rendszerből és megfelelő szabályozás mellett egységes, összehasonlítható adatszolgáltatás biztosítható a pénzügyi számviteli adatszolgáltatás keretén belül is. A környezeti információk megfelelő megjelenítése a pénzügyi számviteli beszámolóknak tehát megoldható, ugyanakkor ez sem hazai, sem nemzetközi szinten nem érvényesül.**
- 2) **A számvitel általánosan elfogadott alapelveit, minőségi jellemzőit kell alkalmazni a környezeti információk számviteli rendszerben való feldolgozására. Azonban az alapelvek, minőségi jellemzők környezeti szempontú magyarázata, értelmezése nélkül az alkalmazás nehezen megvalósítható.**
- 3) **A standardizáláshoz szükséges a számviteli alapelvek, minőségi jellemzők környezetvédelmi, környezeti szempontú rendszerezett és sajátos megközelítést igénylő értelmezése, a pénzügyi és vezetői számviteli információs rendszerek kapcsolati pontjainak azonosítása, a környezeti információk - az externáliák kivételével - mind természetes mértékegységben mind pénzegységben történő kifejezése.**

## 1.5 A kutatás módszertana

**Kutatómunkám módszertanában** a szakirodalmak feldolgozása és az empirikus adatgyűjtések és vizsgálatok egyaránt érvényesülnek. Az értekezésben számviteli elméletet dolgozok fel, elsődlegesen kvalitatív, és nem kvantitatív módszerekkel.

A **szakirodalmakra** épülő ismeret elemzése és célirányos rendszerezése, amelynek keretében igyekeztem úgy szelektálni és feldolgozni a begyűjtött információhalmazt, hogy abból alkotó módon lehessen gazdálkodni, súlyozva a valóban fontos, értékes, kifejezőképes információkat. Felkutattam és feldolgoztam a témához kapcsolódó elsődleges és másodlagos forrásokat, nemzetközi és nemzeti szakirodalmakat téma, szerző, kiadási idő szerint az értekezés témájához és irányaihoz igazodva.

A szakirodalmi feldolgozásom több dimenziójú:

- Áttekintettem a környezetvédelem és fenntartható fejlődés főbb lépcsőit az 1950-es évektől kezdve napjainkig, valamint a témához kapcsolódó jogszabályalkotás jelentős pontjait az Európai Unió, az Amerikai Egyesült Államok és Magyarország vonatkozásában.
- Tanulmányoztam a környezetvédelmi kezdeményezések széles körét: Corporate Social Responsibility (CSR), a Global Reporting Initiatives (GRI), az Eco-Management Audit Scheme (EMAS) és az ISO 14001-es szabvány.
- Feldolgoztam, rendszereztem, és összehasonlító vizsgálatot végeztem a nemzetközi (Európai Unió szabályozása, IFRS, US GAAP) és nemzeti számviteli szabályrendszerek környezeti vonatkozású szabályai esetében.
- Felhasználtam a témában jeles kutatók, környezetvédelmi és számviteli szakemberek publikációit, amelyek a környezeti információk megjelenítésének szükségességével és annak lehetőségeivel és problematikájával foglalkoznak: Bebbington J, Gray R, et al. (1999), C. Gregory Rogers (2007 - 2008), Gray R. (1992-2001), Martin Freedman, Dennis M. Patten (1992-2007), Schaltegger, Kaspar Muller and Henriette Hindrichsen (1996), Wiseman, J (1982), Catasús B. (2007)
- Nemzetközi környezetvédelmi és számviteli szakmai szervezetek környezetvédelemmel, fenntartható fejlődéssel foglalkozó irányelveit, standardjait, ajánlásait elemeztem: IFAC 1998, SMAC (1997), ACCA (2002), United Nations Division for Sustainable Development (2001), FEE (1995-2008), ICAEW (1992-2004).
- Nemzetközi és magyar vállalkozások éves jelentéseit, éves beszámolóit valamint környezeti jelentéseit olvastam és illesztettem össze, keresve a kapcsolódási pontokat
- Társadalomkutatási, szociológiai felméréseket, Európai Unió és magyar statisztikai jelentéseket értelmeztem.

A környezeti kérdések gazdálkodó egységek általi megítélésére vonatkozó **empirikus ismeretek** megszerzése során szembesültem azzal a problémával, hogy Magyarországon a környezetvédelemre, környezeti információkra vonatkozó adatgyűjtések gyerekcipőben járnak: léteznek nemzeti statisztikai adatgyűjtések, de vállalati szinten a környezeti adatok, információk vagy egyáltalán nem kerülnek azonosításra, gyűjtésre, vagy igen korlátozottan publikusak, így részletes elemzésük, pénzügyi és vezetői számviteli információs rendszerük felépítésének megismerése komoly nehézségekbe ütközik.

- Az empiria egyik megnyilvánulásaként kérdőíves felmérést végeztem: az értekezés bizonyos pontjainak alátámasztásához, teljessé tételéhez kérdőívet állítottam össze, amelyet 142 vállalkozás küldött vissza. A vállalkozásokat TEÁOR és árbevétel nagyság szerint egyaránt csoportosítottam, és elemeztem. A kérdőívek eredményeit statisztikai

módszerek segítségével feldolgoztam (az SPSS 15.0 for Windows programcsomag felhasználásával), megállapításaimat az értekezésbe beépítettem, illetve a 4. sz. mellékletében ismertetem.

- A kérdőíves felmérés kiegészítéseként mélyinterjúkat készítettem és elemeztem, ahol igyekeztem olyan vállalkozásokkal felvenni a kapcsolatot, amelyek környezetvédelmi, fenntarthatósági kommunikációja kiemelkedő vagy tevékenységük miatt környezeti kitétséggel rendelkeznek. A mélyinterjúk tapasztalatait integráltam a dolgozatba, illetve a 4. sz. mellékletben összefoglalva bemutatam.
- Mivel hazánkban az empirikus adatgyűjtésre igen korlátozott mértékben nyílik lehetőség, így az értekezésben felhasználtam nemzetközi kutatók, szakmai szervezetek témához kapcsolódó nemzetközi empirikus adatait, tapasztalatait, felméréseinek eredményeit.

## 1.6 Az értekezés felépítése

Az értekezés a **Bevezetés első fejezetét** követően három fő fejezetre különíthető el.

A **második fejezetben** a környezeti információk megjelenítésének és értékelésének jelenlegi szabályaival, módszereivel foglalkozom.

E fejezet *első alfejezetében* szükségesnek tartom bemutatni, hogy a neves kutatók és a számviteli szakma hogyan közelíti meg a környezeti információk megjelenítésének és kezelésének szükségességét. Ezt követően az alfejezetben az értekezés témájához kapcsolódó alapfogalmakat és azok kapcsolatait tekintem át, valamint összevetem a hagyományos és a környezeti számvitel sajátosságait.

A *második alfejezetben* bemutatom a környezeti beszámolók fejlődését, majd a kiemelkedő nemzetközi környezeti jelentési irányelveket, környezeti kezdeményezéseket vizsgálom, kitérek azok céljaira, feladataikra és tartalmukra, nemzetközi és nemzeti elterjedtségükre. Azonosítom gyenge pontjaikat szabályozásbeli és tartalmi szempontok alapján, amellyel érzékeltetem, hogy a környezeti vezetői számvitel és a környezeti jelentések önmagukban nem elegendőek és megfelelőek a környezeti információk megjelenítésére.

A *harmadik alfejezet* a pénzügyi számvitelre és annak produktumára, az éves beszámolóra koncentrálok. Összegyűjtöm a nemzetközi és nemzeti számviteli szabályozások környezetvédelmi, környezeti vonatkozású előírásait. Elemzem, hogy általános vagy kifejezetten környezeti jellegű előírásaik mennyiben alkalmasak a környezeti információk kezelésére és megjelenítésére, nyújtanak-e útmutatást a gyakorlati alkalmazásra, a szabályozások összességében megfelelőek-e és elegendőek-e a megbízható és valós bemutatáshoz.

A második fejezetben levont következtetés alapján a **harmadik fejezetben** minden számviteli szabályozás alapját, a számviteli alapelveket veszem górcső alá. Megvizsgálom az alapelvek környezeti aspektusú prioritását, valamint hogy szükséges-e a számviteli alapelvek sajátos értelmezése a környezeti információk megjelenítése kapcsán. Elemzem az alapelvek környezeti aspektusú érvényesülését a környezeti vezetői és pénzügyi számvitelben, és feltárom a vezetői és pénzügyi számviteli kapcsolat fejlesztésének lehetséges pontjait.

A **negyedik fejezetben** a környezeti információk megjeleníthetőségének struktúrájával és megoldási lehetőségek felvázolásával foglalkozom a számvitelben alkalmazott megjelenítés, értékelés és közzététel szerkezetben. Azonosítom a mérleg és eredménykimutatás jelenleg

rejtett környezeti információ tartalmát, meghatározom azokat a pontokat, ahol a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata értelmezhető, majd részletezem a kapcsolódási pontok jellegét. Megjelölöm a közzététel lehetséges helyét, felvázolom a közzéteendő információk struktúráját, valamint kitérek arra, hogy a környezeti információk közzététele miért indokolt. Ezzel tulajdonképpen oly módon térek vissza a bevezetésben megfogalmazott gondolathoz, - amely szerint a környezeti információk megjelenítésének igénye létezik – hogy az értekezés során választ adok arra, hogy a számvitel rendszerén belül hogyan elégíthető ki ez az igény.

Az önmagukban külön is értékelhető alfejezeteket és fejezeteket a végén összefoglalásokkal és következtetésekkel zárom.

## **2. KÖRNYEZETI INFORMÁCIÓK A SZÁMVITELBEN**

Ebben a fejezetben a környezeti információk megjelenítésének és értékelésének jelenlegi szabályaival, módszereivel foglalkozom.

Elsőként az e témával foglalkozó kutatók és a számviteli szakma megközelítésére, álláspontjára alapozva támasztom alá a környezeti információk megjelenítésének és kezelésének szükségességét. Ezt követően az értekezés témájához kapcsolódó alapfogalmakat és azok kapcsolatait tekintem át.

A fejezet második részében a kiemelkedő nemzetközi környezeti jelentési irányelvek, környezeti kezdeményezések céljait, feladatait és tartalmukat vizsgálom, valamint keresem kapcsolatukat a pénzügyi számvitel, éves beszámoló rendszerével.

A fejezet harmadik részében a pénzügyi számvitelre és annak produktumára, az éves beszámolóra koncentrálok. Összegyűjtöm és elemzem a meghatározó jelentőségű éves beszámoló készítését szabályozó nemzetközi és nemzeti számviteli rendszerek környezetvédelmi, környezeti vonatkozású előírásait.

### **2.1 A kutatás elméleti háttere**

A kutatás elméleti hátterének ismertetését a környezeti számvitel-elmélet szakirodalmi alátámasztásával kezdem, amelyet két aspektusból közelítek meg. Egyik oldalról értekezésem gondolatmenetét Cartasús B. (Cartasús B., 2007) megállapításaira fűzöm fel: törekszem azt bemutatni, hogy a számvitel különböző felfogásai a környezeti információk megjelenítése és kezelése esetében is jelen vannak, ám a közöttük lévő távolság, azaz az azonosított „hiány” megszüntethető. Másik oldalról nem feledkezem meg a szakmai szervezetek álláspontjának és felméréseinek megismertetéséről sem, amelyek szintén alátámasztják a környezeti információk számvitel rendszerén belüli megjelenítésének szükségességét és igényét.

A szakirodalmi háttér áttekintését követően a kutatásom fogalmi kereteit hározom meg, valamint az általam elvégzendő feladatot illesztem be a beszámolás rendszerébe.

#### **2.1.1 Tudományos, kutatói megközelítés**

„A számviteli rendszerek és értékelési módszerek, eljárások felülvizsgálása - annak érdekében, hogy a környezeti kérdések a minden napi gazdasági kalkulációkba beépüljenek - egyre közelebb jár ahhoz, hogy rámutasson, mi eredményezte a válságot... A számviteli rendszerektől elvárt, hogy rutinszerűen kezeljék a lényegesnek és jelentősnek vélt tényezőket,

elősegítve a döntéshozatalhoz az érvek és ellenérvek felmérését. A számvitel rendszer újratervezése és megreformálása az elmúlt időkben fejlődést mutat. De ez még nem elegendő.” (Al Gore, 2007)

A számvitel a kommunikáció egyik eszköze. A környezeti számvitel kutatásához a számvitel kommunikáció nyelvét két megközelítésben vizsgálom: aszerint, hogy a kézzelfoghatóság, az egyértelműség, a nyilvánvaló dolgok bemutatására (osztenzív - számvitel), vagy a különböző megnyilvánulású tényleges és rejtett teljesítmények megjelenítésére és következtetések levonására (performatív - számvitel) szolgál (Cartasús B., 2007).

Az osztenzív - számvitel alapján a számvitel rendszere, szabályozottsága, definíciói megteremtik a számvitel tény-megjelenítési képességét, alkalmassá teszik az általános értelmezhetőségre. Leghangsúlyosabb tényezője a számlák létezése, rendszerük kialakítása. Ilyen, a tény-számvitelre utaló megfogalmazás például az „ami mérhető, az kezelhető” (pl. Gray, 1992) megközelítés, amely a feltárt tranzakciók és azok hatásainak közvetlen számlákra történő szétoszthatóságára épít.

A performatív - számvitel azon az elképzelésen alapszik, hogy a számvitel alkalmazóit, felhasználóit a szereplők heterogén sora alkotja, nem helyes eleve feltételezni a szereplők közötti lényeges társadalmi kapcsolatokat, és elméletileg lehetetlen definiálni jellemzőiket. (Latour 1986, 272. o.). A performatív - számvitel azt sugallja, hogy bármely számla „sorsa”, azaz értelmezése, felhasználása a szereplő értelmezésétől függ. A számvitel jelenléte abból a szempontból értelmezendő, hogy mire használják a számvitelt. A hiány nem pusztán a jelenlét ellentéte abban az értelemben, hogy a hiánynak létezik egy „végrehajtási” aspektusa is, azaz a hiány előfeltétele a kívánalmak, elvárások megfogalmazódásának (Fuery, 1995.)

A számviteli kutatás kritikai áramlata azt emeli ki, hogy a számvitel nem „ártatlan technika”; éppen ellenkezőleg, kulcsfontosságú szerepet játszik a szervezeti valóság kialakításában. Következésképpen, az elszámolások, számlák hiányának tanulmányozása során azt kell vizsgálni, hogy azok hogyan képesek a szervezet és a társadalom összetartását szolgálni. A környezeti számvitel osztenzív vagy performatív jellegű megnyilvánulása a számvitel egyik „hiány” területének tekinthető. Bebbington (1997) a környezeti számvitel területén tett erőfeszítéseket a számvitel új formáinak kialakulásaként fogja fel. A környezeti számvitel „az elméleti számvitel egyik központi részé”-vé vált (Bebbington et al., 1999, 47. o.). Ugyanakkor azt is felismerték, hogy a környezeti számvitel sok szempontból perifériás tevékenység (pl. Humphrey et al., 1996). Az tapasztalható, hogy míg egyrészt a környezeti számvitel elméleti és gyakorlati kérdéseit illetően jelentős törekvések vannak, addig másrészt a környezeti számvitelt, „mely jórészt független a pénzügyi számvitel jelenlegi koncepcionális kereteitől” (Mathews, 1997, 495. o.) még nem fogadták el a számviteli szakemberek feladatkörébe tartozónak. Az a folyamat, amely összekapcsolja a környezet kérdését a szervezetek üzleti kérdésével a számviteli gondolkodásmódot arra készítette, hogy vizsgálja a környezeti számvitel tartalmát (lásd pl. Gray et al., 1995a, 1995b, Guthrie és Mathews, 1985; Guthrie és Parker, 1990, Hackston és Milne, 1996), és e tevékenység ideológiai helyét (Gray et al., 1995a, 1995b; Wildavsky, 1994; lásd pl. Gallhofer and Haslam, 1997).

### ***Az osztenzív szemléletű környezeti számvitel***

A hagyományos számvitelből kiindulva Senge így kommentálja a környezeti számvitel definícióját: a környezeti számvitel szigorú értelemben csak azon konkrét kötelezettségek és kiadások kimutatását célozhatja, melyek bírósági, jogi ítéletekből vagy megelőző tevékenységhez kapcsolódó kiadásokból erednek (Senge, 1993). A szigorú definíció szerint a környezeti számvitelnek az általánosan elfogadott számviteli elveken (GAAP) belül kell maradniuk, ezért pénzügyi jellegűek. Lehman (1999) elemzése azt mutatja, hogy a számviteli

szakma a környezeti számvitelt jól ismert és elfogadott eszközök alkalmazása alapján definiálja saját tevékenységeinek legitimizálása érdekében.

A környezeti számvitel meglétének (és hiányának) osztenzív jellegű értelmezhetőségének feltétele, hogy mind a környezet, mind a számvitel azonosítható legyen. A zöld környezet egy bányászársaság szempontjából nyilvánvalóan nem ugyanaz, mint egy vezetői tanácsadó szempontjából. Ráadásul a környezet értelmezése ugyanannál a szervezetnél is változhat egyik időszokról a másikra: Egy pénzügyi intézetnél régebben a környezetvédelem egyet jelenthet a szervezet adminisztratív részlegénél történő energia és papír takarékossággal. Mára a környezeti számviteli egység határai megváltoztak, és egyre jobban elfogadott az ökológiai lábnyom kalkulálása (Wackernagel and Rees, 1996). Egyik szempontból nem lehet különválasztani a zöld környezetet semmilyen emberi tevékenységtől sem, míg a másik szempontból a zöld környezet definiálható úgy, mint pl. közvetlen szennyezés vagy hulladékképzés minimalizálása. Azaz a környezeti számvitel értelmezéséhez definiálni szükséges, hogy mit tekintünk „környezetinek”, valamint hogy „milyen környezetet szeretnénk?”.

A számvitel elfogadásának különböző szintjei vannak: elsődlegesek a pénzügyi, számszaki adatok, majd az adatok, magyarázatok, ábrák és modellek következnek. Az osztenzív - számvitel meglétének (és hiányának) a magyarázatokat és az ábrákat nem tekinti mérvadó számviteli eszközöknek, a definíciók alapján kapott pénzügyi adatokat hangsúlyozza. A definícióknak azonban választ kell adniuk mind a környezeti, mind pedig a számviteli kategóriákra. Ha egy szervezetben keressük a környezeti számvitel meglétét, mindkét definíciónak eleget kell tenni, mielőtt a beszámolókat elkezdhetnénk gyűjteni. Ha viszont a környezeti számvitel hiányát keressük, kulcsfontosságú legalább az egyik kategória megléte. Amennyiben a szervezet nem foglalkozik a definíció szerinti környezetvédelem kérdésével, nem rendelkezhet környezeti számvittel sem. Amennyiben a szervezet nem számol be a számvitel definíciója szerint, nem rendelkezhet környezeti számvittel. Ha viszont az, amit találtunk nem illeszthető sem a számviteli kategóriába, sem a környezetvédelmi kategóriába, kívül reked valamennyi tanulmányon. Az osztenzív kutatás azt jelzi, hogy amennyiben létezik környezeti számvitel, akkor valamennyi érintett szereplő meggyőződhet.

#### ***A performatív szemléletű környezeti számvitel***

A performatív megközelítés azt sugallja, hogy az értelmezés nem a definíciókon, szabályokon múlik, hanem a felhasználó értelmezésétől függ, ebből adódóan a környezeti számvitel számtalan lehetséges értelmezése létezik. Például tekinthetjük úgy, hogy a környezeti számvitel jelenléte „kihívást, betekintést és lehetőségeket biztosít az elszámoltathatóság optimalizálására, és egy másfajta jövőkép kivetítésére” (Carnegie és Wolnizer, 1996, 94. o.), és „igazolja a gazdálkodó egység tevékenységeinek, valamint szociális értékeinek és megfontolásainak egybevágóságát.” (Gray et al., 1995a, 1995b, 59. o). A környezeti számvitel „a vállalkozás őszinte törekvése környezetvédelmi teljesítményüket meghatározó kérdések kommunikálására” (Perry és Sheng, 1999, 313. o.), és annak eszköze, hogy „felkészüljünk a jövőbeli szabályozásra, nem pusztán a jelenlegi jogszabályi megfelelés módja” (Buhr, 1998, 194. o). Ugyanakkor a környezeti számvitel nem csak a környezetnek jó, hanem „ésszerű üzleti megfontolás is” (Kolk, 2000, 15. o). A környezeti számvitel nemcsak nagyobb bevételi lehetőségeket rejt (Bennett and James, 1998), hanem megalapozza a költségcsökkentést is (Schaltegger et al., 1996). Az érintettekre is hat a környezeti számvitel, és a „vállalati környezeti jelentések egyben értékes hatást gyakorolhatnak a befektetési döntésekre is (Beets és Souther, 1999, 141. o).

A környezeti számvitel hiányának vizsgálata a jogszabályok és szabványok hiányára fókuszál. A jogszabályok hiánya kevéssé zavarja az üzleti világ uralkodó preferenciáit, ugyanakkor a hiány olyan jelenség, mely tágítja a gazdálkodó egységek azon lehetőségeit, hogy a számukra megfelelő módon írják beszámolóikat, így a hiány kihat a beszámolók minőségére és általános küldetésére (Gallhofer és Haslam (1997)). Francis (1990) konstruktivista szemlélete azt vázolja fel, hogy a könyvelő különböző választásokat tesz, például hogy mit és kinek jelent, és hogy a beszámolók többet jelentenek a valóság tükrözésénél: „a beszámolás olyan transzformatív gyakorlat, mely képes a világ dolgain változtatni” (Francis, 1990, 5. o).

A performatív megközelítésben a környezeti számvitel hiánya azt jelenti, hogy a gazdálkodó egység „teljes egészében elutasítja a számvitel és a gazdasági elemzés helyét a környezeti erőforrások kérdéskörében” (Milne, 1996, 154. o). Ez az elutasítás azt jelenti, hogy a környezeti számvitel hiánya miatt a környezet is hiányzik a szervezet párbeszédéből, ami hosszú távon fenntarthatatlan. Ebből következően a hiány azonosítása a létrehozás mellett érvelhet. A környezeti számvitel hiánya, az egységes elvek, eljárások, megjelenítési követelmények kizárják az elszámoltathatóságot, elfedik a lehetséges beszámolási célkitűzéseket, gátolják az értelmezést, a szabályok, normák szerinti mérést. A beszámolást a szabályozottság hiányában nem az elszámoltathatóság filozófiája vezérli, hanem a vállalkozások önmaguk által definiált felelőssége, annak mértéke és a bizalom. Ezzel egyidejűleg, a környezeti számvitel megléte esetén jelen van az elszámoltathatóság, de ennek ellenére hiányozhat a felelősség. Hosszú távon a felelőségek azonosítása az elszámoltathatóság követelményét jelzi, az elszámoltathatóság követelménye elszámolások, beszámolók készítését indukálja; erre alapozva alátámasztottnak találom a környezeti hatásokat kiváltó, környezeti kockázatokat jelentő események értékelésének és megjelenítésének igényét.

### **2.1.2 Szakmai megközelítés**

Az 1990-es évek óta, amikor az ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) kiadta Rob Gray A számvitel zöldülése: A szakma Pearce után című kritikus hangvételű munkáját, a kutatók serege kezdte vizsgálni a könyvelés szerepét a fenntartható fejlődésben (Wehrmeyer W. 1994, EPA 1996.).

Amíg a kutatások többsége a környezeti számvitel egyik „termékére”, a környezeti jelentésre fókuszált, addig az ISO 14000 standard sorozat és egyéb a környezet értékelésére és menedzselésére vonatkozó standardok megjelenése a vállalati környezeti vezetői rendszerekre hívták fel vezetői számvittel foglalkozó szakemberek figyelmét (Sheldon 1997, EPA 1995, IISD 1996, SMAC 1997; FEE 1995, ICAEW 1992, IMA 1995).

A vállalati környezeti menedzsment és jelentési gyakorlatok földrajzi és jogi korlátok nélkül kidolgozhatók, addig a környezetre vonatkozó mögöttes feltételezések már nemzetközileg megkülönböztethetőek. Például az angol-szász modell az Egyesült Királyságban és Észak-Amerikában elterjedt, és középpontjában egy olyan vállalati környezet-politikai jelentés áll, amely bemutatja a menedzsment által alkalmazott eljárásokat és a szennyező kibocsátásokat. Ezzel ellentétben a Rhine modell, amely Németországban és a Skandináv vállalatok által kedvelt a környezeti inputok és outputok öko-mérlegén alapszik, sugallva a folytonosság és az egymástól való függés értelmezését a termelés és a környezeti inputok-outputok között. Feltételezhetően e kétfajta jelentési mód közeledik egymáshoz.

A vállalati vezetői környezeti számvitel fejlődésére számos összetett erő hatott. A legkiemelkedőbb ezek közül a fenntarthatósági fejlődésre tett javaslatok politikai szintű általános elfogadása és az ennek kapcsán meginduló jogi szabályozási törekvések. 1987-ben a

Környezet és Fejlődés Világbizottság kidolgozta a fenntartható fejlődésre vonatkozó akciótervét (Agenda 21), amelyet 1992-ben fogadtak el a Riói Egyezmény keretében. A terv rákényszerítette a gazdálkodó egységeket, hogy felismerjék a környezeti menedzsment létjogosultságát, sőt legmagasabb prioritású tényezőként kezeljék azt, mint a fenntartható fejlődés kulcselemét. A Riói Egyezmény óta számtalan esettanulmány és tapasztalati elemzés látott napvilágot, amely arra mutatott rá, hogy az Agenda 21 kihívásainak a világ vállalatai és szervezetei igyekeznek megfelelni (Gray, Walters, Bebbington, and Thompson 1993; UNEP 1994; Ditz, Ranganathan, Banks 1995; BT 1996; Lane 1996; Epstein 1996)

Egy 1997-es SMAC (Society of Management Accountants of Canada) felmérés, amelyben 72 nagyvállalkozás vett részt Kanadából és az USA-ból, azt mutatta, hogy a környezeti kérdések elérték azt a szintet, hogy a válaszadók 40,1 %-a kívánt bevezetni számviteli módszereket, eljárásokat a fenntartható fejlődésre (SMAC 1997). Ugyanezen a felmérés szerint a legitimitáció volt az első számú tényező, amely a fenntartható fejlődési gyakorlat irányába vezette a vállalkozásokat. Ezt követte a környezet felé való morális elkötelezettség tényezője, valamint a helyi közösségekkel való jó kapcsolat elősegítésének kívánalma.

Egy másik felmérés, amelyet az SGS Yarsley International Certification Services Ltd., egy környezeti és minőségbiztosítási, értékelési tevékenységgel foglalkozó vállalkozás készített, feltárta, hogy ugyanezen indítékok segítették elő a vállalati környezeti menedzsment gyakorlatok adaptálását Európában. Ötszáz európai vállalkozást (Egyesült Királyságból, Franciaországból, Hollandiából és Németországból) kértek arra, hogy határozzák meg a környezeti menedzsment politikák és gyakorlatok bevezetésének elsődleges okait. Az eredmények alátámasztották a SMAC következtetéseit; a külső megfontolások, mint a jogszabályi megfelelés volt a legerősebb tényező. A tevékenység működtetésének fejlesztésének gondolata a második helyen szerepelt, ezt követte megfelelés igénye a részvényesek, a helyi közösségek, hitelezők és egyéb befolyással rendelkező csoportok felé. Egy 27 résztvevőből álló, Egyesült Királyságbeli és Új Zélandi vállalkozásokat felölelő felmérés alapján Gray (Gray et al. 1993) a zöld politikák bevezetését magyarázó tényezőket három csoportba rendelte: közvetlen üzleti okok, közvetett üzleti okok, valamint egyéni és szociális okok. A közvetlen üzleti okok voltak a legjellemzőbb okok, közöttük a vállalkozás hosszú távú életképessége, a reklám és PR lehetőségek, a gazdasági hasznok és a versenyelőny. Közvetett üzleti okként említették a vizsgált vállalkozások a peres ügyektől, a nyilvánosság kritikájától és a balesetektől való félelmüket, valamint a munkavállalók motivációjára és /vagy moráljára gyakorolt hatást. A személyes és szociális okok a harmadik legfontosabb tényezőként kerültek megfogalmazásra, mint a helyi közösségek bevonása, a menedzsment és munkavállalók személyes gondolkodása, a környezetvédelmi csoportok tevékenysége és a kulturális hatások.

Az Agenda 21 javaslatot tesz arra vonatkozóan, hogy a vállalkozások és iparágak éves jelentéseket készítsenek környezeti adataikról, az energia és természeti erőforrások felhasználásról. A vállalati kommunikáció erre három módon reagált. Elsőként kidolgozásra kerültek környezeti és fenntarthatósági jelentések, a vállalatok elszámoltathatóbbakká váltak a külső tulajdonosok felé, mint bármikor eddig a vállalati jelentések történelme során. Másodsorban, a környezeti vezetői és számviteli rendszer bevezetésével az iparágak kezdtek aktív szerepet vállalni a környezeti menedzsment fejlesztésében. Végül a nemzetközi környezeti menedzsment standardok szerinti regisztrálásukkal, mint például az ISO 14001 standardnak való megfeleléssel elfogadtak általános keretelveket.

A környezeti számvitelt kutatók valószínűleg nem lesznek képesek megváltoztatni a világot, de saját területüket fejleszthetik, gondolhatják. Amennyiben példájuk követőkre talál, akkor a „lokális cselekedet” végső soron „globális változást” eredményezhet. Ha kezdeményezéseik, törekvéseik nem is minden esetben sikeresek, még mindig perspektivikusabb megpróbálni, mint meg sem kísérelni (Adams, 2006; Begley, 2007).

### **2.1.3 A kutatás fogalmi keretei**

Az információk bemutatása a számviteli információs rendszeren belül két szinten, a számvitel két alapvető területén történhet: a vezetői és a pénzügyi számvitelben. A hagyományos vezetői és pénzügyi számvitel nem nyújt megfelelő keretet a környezeti információk bemutatásához, így napjaink érezhető törekvése és eredménye, hogy a hagyományos vezetői és pénzügyi számviteltől elkülönítésre került a környezeti vezetői és pénzügyi számvitel (Schaltegger, Hahn, Burritt, 2002.).

A környezeti számvitel különböző felfogásaira már a performatív szemléletnél kitértem, ennek ellenére most két olyan definíciót ismertetek, amely a környezeti kérdések kezelésének számviteli rendszerére, annak feladatára helyezi a súlyt. Schaltegger szerint a környezeti számvitel a számvitel egyik ága, amely azokat a tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglalja magában, amelyek egy meghatározott gazdasági rendszer környezetvédelmi problémáit vagy környezetvédelmi tevékenység gazdasági hatásait tartják nyilván, elemzik, jelentésbe foglalják (Schaltegger et al. 1996). Kósi-Valkó a környezeti számvitelt „a számviteli információs rendszeren belül a szervezet működése során a környezeti tényezőkről nyert, rendszerezett – a döntés előkészítéshez és az ellenőrzéshez megfelelő formában megjelenített – fizikai, illetve monetarizált információk halmaza”-ként definiálja (Kósi-Valkó 2006, 94. o).

A definíciókat elemezve megállapítottam, hogy míg a Schaltegger-féle meghatározásban egyaránt benne rejlik a környezeti információk vállalaton belüli feldolgozása, valamint a piaci szereplőknek (kifelé) történő kommunikálása, addig a Kósi-Valkó meghatározás a környezeti számvitel vállalaton belüli, vezetői információs szerepére fókuszál.

A kiemelkedő kutatók meghatározásai, a környezeti információk feldolgozásának és megjelenítésének módszerei, módjai, a jelentős környezeti kezdeményezések tartalmi és jelentési struktúráik mind abba az irányba mutatnak, hogy a gazdálkodó szervezetek környezettel kapcsolatos tevékenységének, működésének információs rendszere, kommunikációs eszköze - azaz a környezeti számvitel - a számvitel vezetői számviteli ágához rendelhető, mint annak egyik alrendszere.

A számvitel, mint információs rendszer – függetlenül attól, hogy a vállalkozás környezeti információira fókuszál, vagy a gazdálkodó működését, tevékenységét átfogóan, mindenre kiterjedően mutatja be - kizárólag akkor tölti be teljeskörűen funkcióját, ha annak vezetői és pénzügyi számviteli ága összekapcsolódik, egymásra épül és egymást kiegészíti.

Az alábbi táblázatban a hagyományos számvitel és a környezeti számvitel szintjei, típusai kerülnek összehasonlításra:

1. sz. táblázat: A hagyományos és a környezeti számvitel típusai

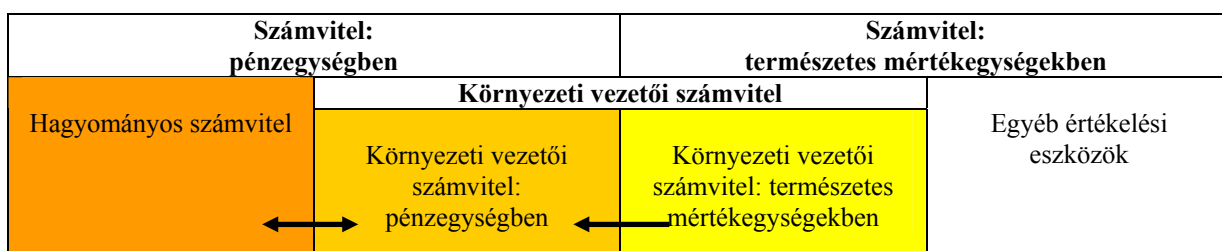
A hagyományos számvitel típusai	Környezeti számvitel típusai
<b>Vezetői számvitel:</b> azonosít, összegyűjt, megbecsül, elemez, valamint költség és egyéb információkat használ a belső döntéshozatal támogatásához.	<b>Környezeti vezetői számvitel:</b> Olyan vezetői számviteli rendszer, amely különös hangsúlyt helyez a környezeti költségek adataira, valamint az anyag- és energia áramlás információira, elősegítve a belső döntéshozatalt, a realisabb belső vállalati megítélést.
<b>Pénzügyi számvitel:</b> A külső érdekeltek számára rendszerezi és jelenti a pénzügyi információkat.	<b>Környezeti pénzügyi számvitel:</b> A külső érdekelteknek nyújt információt, fókuszálva a környezeti kötelezettségek költségeire és egyéb jelentős környezeti költségekre.
<b>Nemzeti számvitel:</b> A nemzetgazdasági és egyén információk rendszerezése a nemzeti jövedelem és fejlődés bemutatásához.	<b>Környezeti nemzeti számvitel:</b> Nemzeti szintű számvitel, amelynek középpontjában áll a természeti erőforrások készleteinek és áramlásának, a környezetvédelmi költségeknek és az externáliáknak a megfigyelése, elemzése, jelentése.

Forrás: Business and Environment, 2003

Az értekezésem középpontjában a környezeti vezetői számvitel és pénzügyi számvitel kapcsolati pontjainak feltárása áll, rámutatok arra, hogyan, milyen megoldásokkal erősíthető a számvitel két vetületének transzparenciája. Ellenérvként fogalmazódhat meg a fentiekben már felvetett probléma, miszerint a környezeti vezetői számvitel és pénzügyi számvitel eltérő adat és információ állománnyal dolgozik - pénzegységben, illetve természetes mértékegységben kifejezettek – így a transzparencia nem erősíthető, nem lehet hatékony. Dolgozatomban nem célom a számvitel két vetületének erőltetett közelítése.

Az alábbi ábra segítségével mutatom be a véleményem szerint fejlesztendő területet. A környezeti vezetői számvitel elsősorban természetes mértékegységben kifejezett adatokat dolgoz fel, rendszerez. E terület adatot, információt képes szolgáltatni a pénzegységben kifejezett környezeti vezetői számvitel felé, amelyek így a hagyományos számviteli rendszerbe integrálhatóvá válnak.

2. sz. ábra: Számvitel pénzegységben és természetes mértékegységben



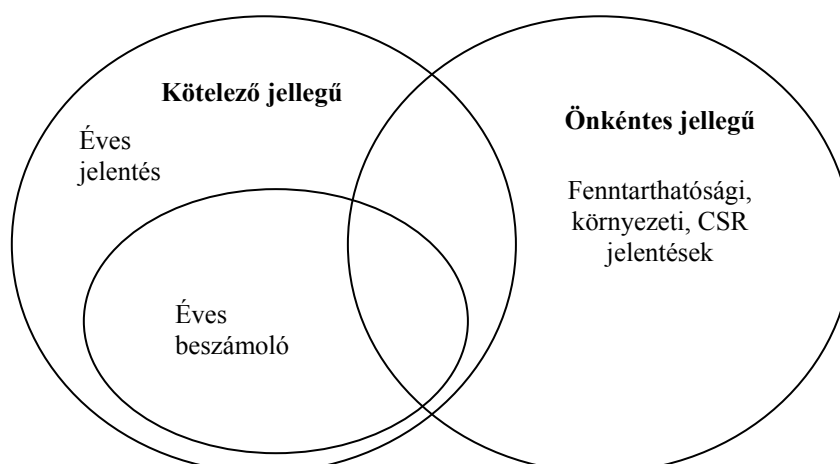
Forrás: United Nations Division for Sustainable Development: Environmental Management Accounting Procedures and Principles, 2001. 8. oldala alapján.

### 2.1.4 Beszámolási keretek

A pénzügyi számvitel végtermékének a kötelezően elkészítendő és közzeendő éves beszámolót, a környezeti vezetői számvitel nyilvános dokumentumának pedig az önkéntesen készített környezeti jelentést tekintem.

Úgy vélem, az értekezés gondolatmenetének, logikájának alátámasztásához szükséges ezek rendszerének áttekintése. Ehhez a következő ábrát használom segítségül:

3. sz. ábra: Beszámolási keretek



Forrás: saját ábra, FEE, 2008 alapján

Az ábrával azt kívánom szemléltetni, hogy ugyan a környezeti információk elsődleges megjelenési és feldolgozási helye a környezeti vezetői számvitel, amely alapján készülhet a vállalkozás döntése alapján a környezeti jelentés. Ugyanakkor a környezeti információk más vetületben, de megjelennek a kötelező jellegű pénzügyi jelentésekben is.

Az ábrában arra törekedtem, hogy a magyar és a nemzetközi beszámolási rendszer sajátosságait ötvözzem:

- Az éves beszámoló a magyar Számvitel törvényben alkalmazott fogalom, részeit alkotják a mérleg, eredménykimutatás és kiegészítő melléklet. A nemzetközi terminológiában a pénzügyi kimutatások (financial statements) fogalmat alkalmazzák. A dolgozat további részében a két fogalmat azonosnak tekintem.
- Az éves jelentés az éves beszámolón túlmenően minden hasznos és lényeges információt tartalmaz. Ide sorolom a magyar Számviteli törvényben alkalmazott üzleti jelentést és könyvvizsgálói jelentést. A nemzetközi beszámolási rendszerben az éves jelentés részét képezik a SEC és más nemzetközi, nemzeti tőzsdei előírások alapján készített jelentések, a részvényeseknek szóló levél, az ügyvezetés, igazgatótanács és felügyelő bizottság nyilatkozatai, különböző elemzések, statisztikák bemutatása, az ágazati kiegészítések, jövőre vonatkozó elképzelések felvázolása.

A kutatásom középpontjában az áll, hogy a kötelező és önkéntes jellegű jelentések metszetében milyen adatok, információk jeleníthetők meg, a metszet milyen megoldásokkal bővíthető. Metszetként értelmezem a vezetői és pénzügyi számviteli adatok, információk közös felületét, azoknak az összekapcsolását, amely révén „környezeti számviteli információs rendszer” alkotható.

## 2.2. Nemzetközi Környezeti Jelentési Irányelvek - Környezeti Kezdeményezések

Az értekezéshez kapcsolódóan tanulmányoztam a környezetvédelem és fenntartható fejlődés világszintű, Európai Unió, Amerikai Egyesült Államokbeli és magyarországi fejlődésének főbb lépcsőit és jogszabályi környezetét az 1950-es évektől kezdődően. A fenntartható fejlődés, környezetvédelem irányába tett - konferenciák, egyezmények, valamint jogszabályi környezet megteremtésének formájában felvállalt - kezdeményezések jelentős előrelépéseket jelentenek, és a globális összefogás és cselekvés szükségességét hangsúlyozzák. A jogszabályalkotást megvizsgálva erőteljes törekvés érzékelhető a környezetvédelmi, fenntartható fejlődést szolgáló globális jogszabályok, jogszabály rendszerek megteremtésére, és a bennük foglaltak végrehajtására. Kétség sem fér a jogszabály alkotási szándék pozitív indíttatásához. Am összességében hatásuk – látva a belső koherenciát sokszor nélkülöző, nagy tömegű, sokirányú és eltérő mélységű jogszabályt – inkább a túlszabályozottság, átláthatatlanság gátló, kikerülést ösztönző, esetleg passzív hozzáállását idézhetik elő egyéni, vállalati és társadalmi szinten. (Az értekezés terjedelmi korlátai miatt az 1. sz. mellékletben tudományos kutatók és környezetvédelmi szakmai szervezetek által publikált tények és vélemények olvashatók környezetünk, környezetvédelmünk jelenlegi állapotáról és jövőnkéről. A környezetvédelem és fenntartható fejlődés főbb lépcsőit és jogszabályi környezetét az értekezés 2. sz. melléklete tartalmazza.)

Megítélésem szerint az eddig elért eredmények ellenére a lépések, intézkedések felgyorsítása, az idevonatkozó politikák kidolgozása és általános elfogadása, a tényleges cselekvés elkerülhetetlenné válik. A környezeti kérdések mára olyan súlyúvá váltak, hogy a fenntarthatóság megoldásának igénye be kell, hogy épüljön minden-napjainkba<sup>4</sup>. Egy új világ és jövőkép felmutatását és kialakulását kell elősegítenie a környezetvédelemmel, fenntartható fejlődéssel foglalkozó politikáknak, szervezeteknek, szakembereknek. Nem egy új „világrend” kialakítása a cél, hanem amely olyan filozófiai alapú szemléletváltozást indukál, amelyben a Föld, az életterünk megmentésének missziója átszövi életünk és tevékenységünk minden területét társadalmi, egyéni és vállalati szinten egyaránt, túllépve az egyes nemzetek, közösségek politikai, gazdasági érdekeinek védelmére.

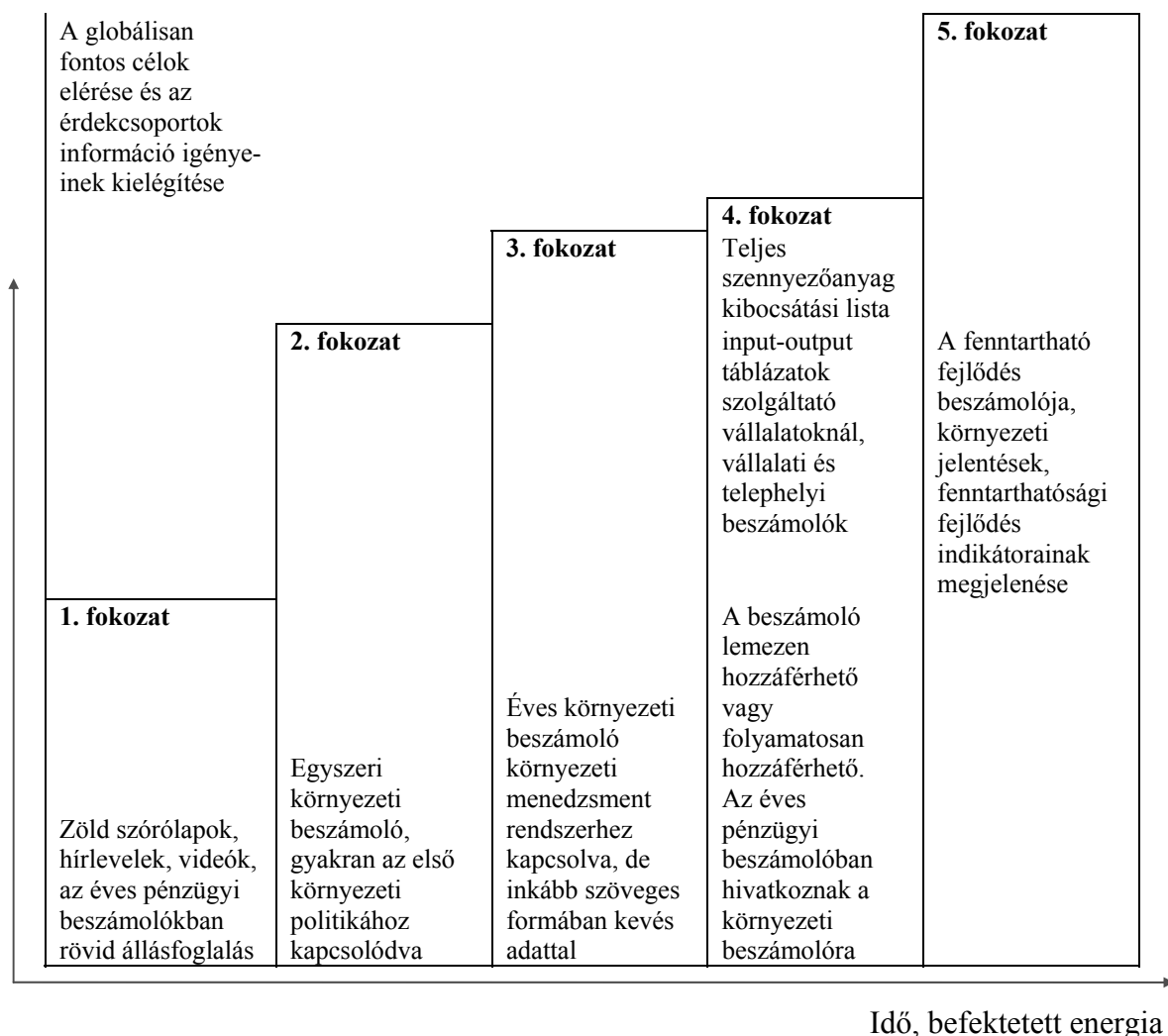
A környezetvédelem és fenntartható fejlődés jogi szabályozása, stratégiák és célok megfogalmazása nem elegendő a végrehajtáshoz, az ellenőrzéshez, a hatékonyság megítéléséhez. Ezt elősegítendő az Európai Unió, illetve annak szakmai szervezetei, és egyéb nemzetközi szakmai szervezetek is reagáltak a fenntartható fejlődés dilemmájára, szabványokat, irányelveket, gyakorlati útmutatókat készítve környezeti jelentésekhez, elszámolásokhoz és elemzésekhez. Ezek közül a legjelentősebb kezdeményezések a Corporate Social Responsibility (Vállalati Szociális Felelősség, a továbbiakban CSR), Environmental Management Accounting Scheme (Környezetvédelmi Vezetési és Hitelesítési Rendszer, továbbiakban: EMAS) és ISO 14000 szabványok, valamint a Global Reporting Initiatives (Átfogó Jelentési Kezdeményezések, továbbiakban: GRI).

Napjaink legjelentősebb környezeti kezdeményezéseinek vizsgálatát megelőzően, szükségesnek tartom áttekinteni a környezeti jelentések fejlődési fokozatait.

---

<sup>4</sup> Klímakutatók számításai alapján, ha 2012-ig a kibocsátás-csökkentés terén nem sikerül látható eredményeket elérni, akkor minden bizonnyal éveken belül a Föld átlaghőmérsékletének 2 Celsius fok feletti növekedése valószínű, visszafordíthatatlan folyamatokat idézve elő bolygónk életében.

4. sz. ábra: A környezeti beszámolók fejlődése



Forrás: Kerekes-Kindler szerk., 1997 és UNEP 1993

Az 1990-es évek elején az UNEP készítet egy jelentést (UNEP 1993), amelyben felvázolta a környezeti jelentések lehetséges főbb kategóriáit - a menedzsment környezeti politikája és környezeti menedzsment rendszerek, inputok/outputok számbavétele, pénzügyek, az érdekcsoportokkal történő kapcsolattartás, fenntartható fejlődés, és ezek elemeit - 50 pontban összefoglalva.

Az 1990-es évek közepén készült felmérések (UNEP 1993, Wennberg 1996, Lober et al. 1997) még azt mutatják, hogy a fejlett ipari országok jellemzően az 1. és 2. fokozaton állnak, az 5. fokozat egyáltalán nem jelenik meg. Az 1990-es évek vége felé a kutatások azt mutatják, hogy az USA-ban, Kanadában, valamint a nyugat-európai országokban is megjelennek a környezeti beszámolók. Készítőik elsősorban a nyersanyagot szolgáltató ágazatok és a nagy környezeti hatással járó iparágak képviselői, a vegyipari, az olaj- és földgáz, a közüzemi ágazatok, újabban pedig a papíripari vállalatok.

A környezeti jelentések készítésének gyakorisága és elterjedtsége napjainkban már nem azonos az 1990-es években tapasztalhatókkal. A felmérések azt mutatják, hogy a környezetvédelmi, fenntarthatósági kérdésekben elkötelezettséget felvállaló gazdálkodók és egyéb szervezetek a 4. és 5. szintű környezeti jelentéseket készítik, és publikálják, amely jellemzően környezetvédelmi vezetési rendszerek működtetéséhez kötődik.

A kiemelt környezeti kezdeményezéseken, irányelveken túlmenően számos egyéb kezdeményezés létezik, valamint különböző környezeti útmutatók kerültek kidolgozásra nemzetközi és nemzeti környezettel foglalkozó szakmai szervezetek által. Összességében több mint 20 környezeti jelentési útmutató létezik, bár valószínűleg a lista közel sem teljeskörű. (Az értekezés 3. sz. mellékletében felsorolom az általam összegyűjtött környezeti kezdeményezéseket.)

### **2.2.1 Corporate Social Responsibility (CSR)**

Az Európai Unióban a CSR megjelenése 90-es évek elejére datálódik. 1995-ben megalakult a European Business Network (CSR Europe), melynek máig fő küldetése a CSR-vonatkozású tapasztalatcsere elősegítése.

Az 1997. évi luxembourgi csúcs döntése alapján felálló „Gyllenhammar-csoport” záró jelentésében egy olyan javaslatot tett, amely szerint az 1000 főnél több alkalmazottal rendelkező vállalatoknak évente olyan jelentést kellene publikálnia, amely a változásmenedzselési technikájukat tárgyalja, tekintettel különösen a vonatkozó szociális jellegű tevékenységeikre és a foglalkoztatás, munkafeltételek kérdéseire. A 2000. évtől az EU politikai napirendjére került a téma a fenntartható fejlődés kontextusában, illetve, hogy az EU 2010-re elérhesse stratégiai céljait, azaz ekkorra a világ legversenyképesebb, dinamikus és tudásalapú gazdaságává válhasson, ahol a fenntartható gazdasági növekedés több és jobb munkalehetőséggel és erősödő szociális kohézióval párosul.

A Bizottság 2001 júliusában megjelentette a CSR-ről szóló Zöld Könyvet (Green Paper „Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility”), amelynek célja, hogy bevezesse a köztudatba a témát, széleskörű vitát és eszmecserét generáljon, továbbá, hogy kipuhatolja, hogy milyen partnerekre számíthat a kérdés további napirenden tartásában. A Green Paper konzultációs folyamata elősegítette, hogy az Európai Unió Bizottsága 2002 júliusában publikálta az új CSR-stratégiáját, cselekvési programját egy értekezés formájában (Communication from the Commission concerning Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development).

A CSR tulajdonképpen egyfajta filozofikus háttérrel teremt a környezeti kezdeményezésekhez, jelentésekhez. Mozgatórugója az a feltételezés, miszerint a vállalatok egyre növekvő számban és mértékben ismerik fel, hogy a felelős üzleti magatartás végső soron fenntartható üzleti sikerhez, eredményekhez vezet. A vállalatok ráébrednek arra, hogy napjainkban a profit-maximalizáló cél már önmagában nem elegendő a hosszabb távú sikerhez, szükséges, sőt elengedhetetlen a piac-, verseny- és növekedésorientált látásmódot szociálisan és környezetvédelmileg felelős magatartással párosítani.

A CSR legelterjedtebb definícióját a Green Paper alkotta meg 2001-ben: egy olyan koncepció, amelynek keretében a vállalatok önkéntesen szociális és környezeti szempontokat, megfontolásokat integrálnak üzleti működésükbe és ilyen elvek fényében alakítják kapcsolataikat mindazokkal, akiket ténykedésük érint, illetve akik kihatással vannak az üzletmenetre. A CSR legfontosabb dimenziói, eszközei három fő területre bonthatók: vállalaton belüli, vállalaton kívüli és gyakorlati aspektusok.

A vállalaton belüli dimenziók a következők:

- Humán erőforrás menedzsment
- Munkahelyi egészség és biztonság
- A változásokhoz történő alkalmazkodás, illetve az átalakulások, átszervezések, leépítések, krízishelyzetek menedzselése
- A környezeti kihatások kezelése, természetes erőforrások preferálása, környezetvédelem: Az EU hatodik környezeti akcióprogramja szorgalmazta a „win-win” alapú szemléletmód elterjesztésének fontosságát az üzleti szférában, a CSR ezen dimenziójában ez jelenik meg. Ez azt jelenti, hogy ha egy vállalat csökkenti a különböző erőforrások felhasználását, illetve a szennyezés és hulladék kibocsátását, akkor amellett, hogy ez környezetvédelmi szempontból kétségtelenül pozitív, feltételezhető, hogy közvetve ez fokozza a versenyképességet és profitabilitást is. Ez már csak azért is nyilvánvaló, hisz az említett önkorlátozások egyben az energiára és a hulladékeltakarításra szánt költségeket is csökkentik.

A vállalaton kívüli dimenziók az alábbiak:

- Helyi közösségek
- Üzleti partnerekkel, szállítókkal és a fogyasztókkal történő együttműködés
- Az emberi jogok kérdésköre
- Globális környezetvédelmi megfontolások: A fenntartható fejlődés eszméje egyértelműen megkívánja, hogy az államok és az egyes polgárok mellett a vállalatok is szerepet vállaljanak a határokon átnyúló környezetvédelmi kérdések kezelésében.

A CSR - kérdés gyakorlati aspektusai (Kun 2004) az alábbi pontokban foglalhatók össze:

- A menedzsment CSR - irányultságának, beállítódásának egységesítése
- Jelentés - Auditálás: számos kezdeményezés létezik a vállalatok szociális felelősséggel kapcsolatos teljesítményének, működésének kérdéseit tematizáló jelentések, és azok ellenőrzése, vizsgálata terén. Vannak állami, központi (pl a dán „szociális index”), illetve különböző független szervezetek irányából induló kezdeményezések (pl. a „Global Reporting Initiative”, GRI) is. Jelenleg a legnagyobb problémát azonban pont a sokféleség jelenti: nem világos és nem egységes a feltárandó információk köre, a jelentés formája, az értékelési mechanizmusok, és nincs kidolgozva a független hitelesítés rendszere. A jövőbeni cél a globális (vagy legalább EU szintű) minimális konszenzus, koherencia és konvergencia kialakulása a jelentés - auditálás kezdeményezések között.
- A munka minőségének javítása
- Szociális és öko-cimkék, termékjelzések
- Szociálisan felelős beruházások, befektetések

Az egyre inkább szaporodó európai kezdeményezések (pl. UK Ethical Trading Initiative-ETI 1998, European Academy of Business in Society 2002), fórumok (a legfontosabb a CSR Europe) és konferenciák (pl. „Mainstreaming CSR across Europe”, „European Conference on Corporate Social Responsibility”) mellett a tagállamok is egyre többet tesznek az ügyben. Dániában 1994-ben elindult egy CSR-vonatkozású kampány, majd 1998-ban felállt egy koppenhágai központ (Copenhagen Centre-TCC), amely szeretne a CSR „európai otthonává” válni. Az Egyesült Királyságban 2000 óta miniszteriális szintű felelőse van a kérdésnek, illetve 2002-ben született egy CSR-törvény javaslat is, amelyet végül nem emeltek törvényi szintre, de biztató kiindulópontnak tekinthető a jövőre nézve. Franciaországban 2003 óta a francia vállalatok kötelesek CSR-beszámolókat prezentálni.

A CSR elterjedését elismeri és támogatja az Európai Unió 2007. márciusában kibocsátott állásfoglalása (P6\_TA (2007)0062, EP: A vállalatok társadalmi felelőssége), amelyben tulajdonképpen elkötelezi magát a CSR alkalmazása és elterjedésének elősegítése mellett, tekintetbe véve, hogy az érintett felek problémaként jelzik az átláthatóság és egyensúly hiányát, a vállalatok társadalmi felelősségének fogalmának tisztázatlanságát, valamint a betarthatatlanság veszélyeire hívják fel a figyelmet.

2008-ra világszerte közel 3000 gazdálkodó egység publikál CSR jelentést, amelyek 25 %-a rendelkezik a megbízhatóságot és teljességet hitelesítő megerősítő nyilatkozattal alátámasztott CSR jelentéssel (Assure View, 2008)<sup>5</sup>.

A CSR Magyarországi helyzete napjainkban egyre erősebb, bár azt hozzá kell tenni, hogy a CSR koncepciójának megvalósítása, alkalmazása elsősorban a nagyvállalatok sajátja. A törekvések a társadalmi felelősség kommunikálására, a társadalmi, gazdasági és környezeti kihívások hatékony kezelésére, az üzleti stratégiába való beépítésre, az érintettek döntési folyamatokba való bevonására mind jelentősebb. Ugyanakkor egy 2006. évi felmérés szerint a CSR koncepció alkalmazása nem tűnik igazán hatékonynak<sup>6</sup>. 2008-ban 25 magyar vállalkozás publikált CSR-jelentést (Good CSR 2008), valamint egy 2008-ban készített felmérés alapján az előző évhez képest javult a legjelentősebb magyar vállalatok ún. elszámoltathatósági mutatója (Accountability Rating Hungary, ARH)<sup>7</sup>. Ez a mutató – pontszámok és rangsor formájában - megmutatja, hogy mennyire tartják fontosnak társadalmi, gazdasági és környezeti kihívásaik hatékony kezelését, hogyan építik be ezeket a szempontokat üzleti stratégiájukba, és milyen mértékben vonják be érintettjeiket a döntési folyamatokba.

Összefoglalva úgy ítélem meg, hogy a CSR jelentések, jellegük alapján, elsősorban pozitív információkat és vállalati folyamatokat kommunikálnak, így a környezeti kockázatok, környezeti teljesítmény megítélése a CSR jelentések alapján nem vállalható fel.

Más jellegű problémát vet fel annak kérdése, hogy a CSR jelentések külső, független auditorok által jellemzően nem verifikáltak, ún. megfelelőségi nyilatkozattal nem rendelkeznek így hitelességük és megbízhatóságuk sok esetben kétségbe vonható. Nincs általánosan elfogadott „legjobb gyakorlat” a vállalkozások számára a nem-pénzügyi adatok gyűjtésére, értékelésére és jelentésére, valamint a nem-pénzügyi adatok megfelelőségének biztosítására (Assure View, 2008.).

A CSR jelentések meghatározóan nem-pénzügyi adatokat és információkat tartalmaznak, így az éves beszámolóhoz való hozzájárulásuk, illetve a CSR jelentések és az éves beszámoló egymásra és egymásból épülése közvetlenül nem kimutatható.

---

<sup>5</sup> Az Assure View (Megfelelőségi Áttekintés) adatai alapján készült kimutatás azt mutatja, hogy a bányászati és kohászati tevékenységű gazdálkodó egységek, amelyek CSR jelentést publikálnak, mindössze 18 %-uk rendelkezik a CSR jelentést megerősítő nyilatkozattal, <http://www.corporateregister.com/astudy/>. Az Assure View 2008-ban készült el először, és CSR jelentések tartalmát, megfelelőségét, és a legjobb gyakorlat alkalmazását vizsgálja. Az Assure View elkészítését a világ vezető megfelelőségi vizsgálatokat folytató társaságai támogatják (SGS, KPMG, LRQA, a Re-Assurance Network. Az elkészítet anyagot véleményezte az AccountAbility, az Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), és az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

A legtöbb CSR jelentést a közeljövőben várhatóan Európában publikálják a vállalatok; hasonlóan a verifikálásban is élen jár Európa: 2007-ben világszerte 650 külső megfelelőségi nyilatkozat készült a CSR jelentésekre, amelyeknek 64 %-a Európában közzétett CSR jelentéshez kapcsolódik. Ezt követi Észak-Amerika a publikált CSR jelentések számát illetően, ám ezek pusztán 7,5 %-a verifikált. A megerősítési nyilatkozattal alátámasztott CSR jelentések aránya Ázsiában 15 %.

<sup>6</sup> A felmérés a 26 legnagyobb árbevételű magyarországi társaságot és az 5 legnagyobb mérlegfőösszegű bankot vizsgálta a CSR koncepció alkalmazása tekintetében. A maximálisan elérhető 100 %-os eredményből a legjobb, a Magyar Telekom Nyrt (+ a T-Mobile Magyarország) is csak 52 %-os minősítést kapott, a második helyen álló MOL Nyrt 41 %-ot ért el (Braun & Partners által végzett 2006. évi értékelés, HVG 2006. október 21.).

<sup>7</sup> Braun&Partners Network: Accountability Rating 2008, A vizsgált 60 vállalat átlagos teljesítménye 27 pont volt 2008-ban, ami 13 pontnyi emelkedést jelentett a tavalyi évhez képest.

## 2.2.2 *Global Reporting Initiative (GRI)*

A GRI 1997-ben egy amerikai társadalmi szervezet, a Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES), és az ENSZ Környezetvédelmi Programjának (UNEP) kezdeményezésére indult. Célja, hogy javítsa a fenntarthatósági jelentések minőségét, valamint, hogy szigorúbbá és hasznosabbá tegye a jelentéstétel rendszerét. A kezdeményezés az üzleti és nem nyereségorientált pártoló csoportok, könyvvizsgáló testületek, befektetői szervezetek, szakszervezetek és számos egyéb intézmény aktív részvételét és támogatását élvezi. A GRI 2000. júniusában közzétette az első GRI Útmutatót, amelyet a felülvizsgálatok után 2002-ben, majd 2006-ban G3 Útmutató néven aktualizáltak, módosítottak.

A GRI hosszú távú, a szervezet működésében érdekelt vagy általa érintett felekre támaszkodó nemzetközi vállalkozás, amelynek feladata a globálisan használható „Útmutató fenntarthatósági jelentések készítéséhez” kiadvány kidolgozása és elterjesztése. Az Útmutató szervezetek önkéntes használatára készült tevékenységeik, termékeik és szolgáltatásaik gazdasági, környezeti és társadalmi vonatkozásairól szóló jelentéseik elkészítéséhez. Az Útmutató célja, hogy segítse a jelentéstevő szervezeteket és érdekelt feleiket abban, hogy kifejezzék, illetve megértsék, az adott jelentéstevő szervezet mennyiben járul hozzá a fenntartható fejlődéshez. A GRI Jelentéstételi Keretrendszer alapján készült fenntarthatósági jelentések a jelentéstételi időszakra vonatkozó kötelezettségvállalási, stratégiai és vezetési szemlélettel kapcsolatos kimeneteket és eredményeket teszik közzé.

A G3 Útmutató a sarokköve a GRI Fenntarthatósági Jelentési Keretelveknek: egy közölteendő információkat összefoglaló keretrendszer, amelyet a gazdálkodó egységek önkéntesen és rugalmasan adoptálhatnak. A vállalkozások környezeti jelentéseihez javasolt a két dokumentumot együttesen alkalmazni. A G3 Útmutató ajánlása szerint az Útmutatóban foglaltak egy napjainkban működő gazdálkodó egység számára kiemelkedő jelentőséggel kell, hogy bírjanak, függetlenül a gazdálkodó egység méretétől, működési szektorától, földrajzi elhelyezkedésétől. A GRI Útmutató ezen gondolatának ellentmondanak a különböző felmérések tapasztalati adatai, amelyek azt az eredményt mutatják, hogy a gazdálkodó egység mérete és tevékenységi köre egyértelműen befolyásolja, sőt, meghatározza, hogy a gazdálkodó milyen szintű ismerettel rendelkezik a környezeti kérdések kommunikálásának lehetőségeit illetően, milyen mértékben foglalkozik a környezeti kérdésekkel, illetve milyen mélységben kezeli, dolgozza fel a környezeti információkat.

A GRI Útmutató indikátorokat fogalmaz meg három különböző területre (GRI 3.0 verzió, 2000-2006):

1. Gazdasági teljesítmény indikátorok szempontrendszere: gazdasági teljesítmény, piaci jelenlét, közvetett gazdasági hatások
2. Környezeti teljesítmény indikátorok szempontrendszere: anyagok, energia, víz, biodiverzitás, légnemű és cseppfolyós kibocsátások, hulladékok, termékek és szolgáltatások, a jogszabályoknak való megfelelés, szállítás, átfogó adatok a környezetvédelmi intézkedésekhez és beruházásokhoz kapcsolódó összes kiadásra vonatkozóan típus szerinti bontásban.
3. Társadalmi teljesítmény indikátorok szempontrendszere: munkaügyi gyakorlat és tisztességes munkakörülmények teljesítmény indikátorok szempontrendszere, emberi jogok teljesítmény indikátorok szempontrendszere.

A 2008. évben világ szinten 716 GRI jelentést regisztráltak, amelyből három Magyarországon bejegyzett társaság GRI jelentése<sup>8</sup>. A Környezettudatos Vállaltirányítás Egyesület (KÖVET) adatai szerint 60 vállalkozás teszi közzé évek óta környezeti jelentését, fenntarthatósági jelentését, vagy környezetvédelmi nyilatkozatát, elsősorban az autóipar, az energiaipar, közszolgáltatók, telekommunikáció, pénzügyi szolgáltatások területéről. A vállalkozások közül azonban mindösszesen 11 vállalat az, amely 2007. évre is publikált ilyen jellegű jelentést, a többi vállalkozás felhagyott a jelentés készítésével. A CSR jelentést, környezeti jelentést, fenntarthatósági jelentést készítő vállalkozások beszámolóikat sok esetben a GRI Útmutató paraméterei alapján készítik.

A GRI indikátorok és szempontok alapján készült jelentések elfogadottsága széleskörű, mivel jelenleg ez az egyetlen globális és konkrét indikátorokat tartalmazó, módszertant is felvázoló iránymutatás, ami lehetővé teszi különböző szervezetek gazdasági, környezeti és társadalmi hatásainak objektív, összemérhető bemutatását. Ugyanakkor - a CSR jelentésekhez hasonlóan – problémát jelent, hogy a jelentésekben a vállalkozások a számukra negatív tartalmú, nem előnyös megítélést jelentő adatokat, tényeket nem közlik, holott ezzel a jelentésük hitelességét teszik kérdésessé. Éppen ezért a GRI Útmutató alapján készült fenntarthatósági és egyéb azonos információ tartalmú jelentések esetében jogos és erőteljes az igény a független, külső szakmai szervezet általi verifikálásra, a fenntarthatóság érdekében végzett tevékenységekre és a jelentések valóságtartalmára, megbízhatóságára vonatkozóan. (KPMG, 2008.)

A GRI és az éves beszámoló kapcsolata már több ponton azonosítható, azonban az alapelvek nem feleltethetők meg egymásnak. A GRI alapelveket és minőségi jellemzőket fektet le egyrészt a jelentés tartalmának, illetve a jelentés minőségének meghatározásához. A jelentés tartalmának meghatározásához definiált alapelvek a lényegesség és a teljesség, a jelentés minőségének meghatározására vonatkozó alapelvek az egyensúly és elfogulatlanság, az összehasonlíthatóság, a pontosság, az időszerűség, az egyértelműség, valamint a megbízhatóság. Hasonló alapelvek és minőségi jellemzők - az éves beszámolók keretét adó törvényekben, standardrendszerekben is megfogalmazódnak (IASB, Keretelvek a Pénzügyi kimutatások elkészítéséhez és bemutatásához, 22-46. bekezdések, 2000. évi C. törvény a számvitelről 15-16. §, US GAAP CON 1, CON 2, CON 5 Alapelvei).

A GRI és a pénzügyi kimutatások alapelvei filozófiájukban azonosítást mutatnak, azonban az éves beszámolók általánosabb jellegű információ tartalma miatt azok alapelvei, minőségi jellemzői is általánosabbak, átfogóbbak a GRI fenntarthatósági szempontú speciális megközelítésénél.

A GRI teljesítmény indikátorai alapvetően természetes mértékegységben kerülnek meghatározásra, illetve szöveges formában megfogalmazásra, azaz nem-pénzügyi jellegű mutatók, nem számszaki adatok. Így a kapcsolatuk az éves beszámoló mérlegével és eredménykimutatásával nem igazolható. A teljesítmény indikátorok között azonban azonosítható néhány olyan szempont (mutató), amely információtartalma alapján jellemzően egy gazdálkodó egység éves beszámolójának kiegészítő mellékletében bemutatásra kerülhet.

A gazdasági teljesítmény indikátorai közül ilyen szempont:

- EC2 Az éghajlatváltozásból eredő, a szervezet tevékenységeit érintő pénzügyi következmények, egyéb kockázatok és lehetőségek bemutatása.

---

<sup>8</sup>(<http://www.globalreporting.org/GRIReports/2008ReportsList/>, a magyar társaságok, amelyek regisztrálták GRI jelentésüket a webhelyen Magyar Telekom NYrt, az OTP NyRt és a CIB Bank Zrt.

- EC8 Elsősorban közhasznú céllal megvalósított – kereskedelmi, természetbeni vagy közérdekű kötelezettségvállalás útján végrehajtott – infrastrukturális befektetések és szolgáltatások fejlesztése és hatása.
- EC9 Jelentős közvetlen gazdasági hatások megértése és leírása, beleértve a hatások mértékét is.

A környezeti teljesítmény indikátorai közül az éves beszámolóban is megjelenő információ lehet:

- EN 28 A jelentősebb büntetések összege, valamint a környezetvédelmi jogszabályok és szabályozások megsértésének száma és ezek nem anyagi következményei,
- EN 30: A környezetvédelmi intézkedésekhez és beruházásokhoz kapcsolódó összes kiadás típus szerinti bontásban.

Úgy vélem, hogy a GRI Útmutató egy megfelelő alapot és keretet jelenthet arra, hogy a környezeti, fenntarthatósági jelentések és az éves beszámolók nyelvezetének összhangja elősegíthető legyen.

### **2.2.3 *Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) és ISO14001-es szabvány***

Az EMAS a Környezetvédelmi Vezetési és Hitelesítési Rendszer, egyike az önkéntes részvételen alapuló környezetvédelmi vezetési rendszereknek az Európai Unióban, és az Európai Gazdasági Övezetben. Célja, hogy támogassa a szervezetek környezetvédelmi teljesítmény értékelését és fejlesztését, valamint tájékoztassa a nyilvánosságot magáról a szervezetről és a szervezet környezetvédelmi teljesítményének folyamatos javításáról.

Az Európai Unió 1993. júliusában bocsátotta ki a röviden EMAS néven ismertté vált szabványt (Eco-Management and Audit Scheme, EC1836/93). Ez lehetőséget teremtett azon iparvállalatok számára, amelyek környezeti teljesítményük javítását tűzték ki célul, hogy önkéntesen közös Európai Uniós nyilvántartási rendszerben vegyenek részt, hitelesíttessék és hozzák nyilvánosságra környezetvédelmi nyilatkozatukat.

Az átdolgozott EMAS szabványt a szervezeteknek a közösségi környezetvédelmi vezetési és hitelesítési rendszerben (EMAS) való önkéntes részvételének lehetővé tételéről 2001-ben hirdették ki EC761/2001 számmal. Az új szabvány kiterjesztette az EMAS hatókörét az összes szektorra, beleértve a helyi önkormányzatokat és az oktatást is. Megerősítette a környezetvédelmi nyilatkozat szerepét annak érdekében, hogy javítsa a kommunikációt a nyilvántartott szervezetek és azok tevékenységében érdekelt felek között. Több figyelmet szentel az indirekt hatásoknak, beleértve a beruházásokat, adminisztratív és tervezési döntéseket, gyártási eljárásokat, a szolgáltatások választékát és összeállítását. Az EMAS szabvány szerint hitelesített szervezetek hivatalos irataikon, marketing anyagaikon feltüntethetik az új EMAS védjegyet.

Az EMAS szabvány csak tagállami szinten ír elő kötelező érvényű feladatokat, míg a vállalatok és egyéb szervezetek részvétele az önkéntesség elvén alapul. A szervezetek számára kötelező érvényű szabályt nem ír elő, azok alkalmazása önkéntes, azonban amennyiben a szervezet meg akar felelni a rendszer követelményeinek, akkor célkitűzéseket kell, hogy felállítson a környezeti teljesítményére vonatkozóan, és tevékenységét úgy kell kialakítania, hogy az a célok elérése irányába haladjon.

A rendszer legfontosabb alapelvei:

- a vonatkozó környezetvédelmi jogszabályi követelmények betartása,
- folyamatos fejlesztés, a környezeti teljesítmény folyamatos javítása,
- külső kommunikáció és az alkalmazottak (érintettek) bevonása,
- a környezetszennyezés megelőzése.

Az EMAS bevezetéséhez előzetes környezeti állapotfelmérésre van szükség, amelynek keretében a hitelesítő szervezet megvizsgálja a szervezetre vonatkozó jogszabályi, szabályozási és egyéb követelményeknek való megfelelést, a vezetés környezetvédelmi gyakorlatát, meghatározásra kerülnek a szervezet tevékenységével érintett minden környezeti hatást kiváltó környezeti tényezők, és a környezeti hatások jelentőségének felmérésére szolgáló kritériumok. Ezt követően kerül sor a környezetvédelmi vezetési rendszer kialakítására, ahol az ISO 14001-es szabvány előírásai kerülnek előtérbe. Az EMAS rendszer működtetése belső ellenőrzési tevékenységet is igényel, biztosítva, hogy a jelentős környezeti hatásokkal járó tevékenységek a kidolgozott eljárásoknak megfelelően valósuljanak meg.

Az EMAS rendszer követelménye a tájékoztatási kötelezettségre vonatkozóan, hogy az EMAS rendszert működtető szervezetek évente környezetvédelmi nyilatkozatot kötelesek készíteni és azt nyilvánosságra hozni, a szervezet környezeti teljesítményének javítására tett folyamatos erőfeszítéseknek és eredményeknek megismerhetősége és nyomon követhetősége érdekében.

Annak érdekében, hogy az EMAS rendszerének bevezetése ne kizárólag a nagyvállalatok sajátja legyen, az EMAS-on belül az 50 főnél kisebb létszámú szervezeteknek is kidolgoztak egy ún. „EMAS Egyszerűen” módszert, amelynek célja, hogy a kis- és középvállalkozások számára egyszerűsítsék a nagy idő-, pénz- és munkabefektetést igénylő irányítási rendszerek bevezetését és működtetését. A program alapja a világszerte széleskörűen használt öko-térképezés módszer, amely a cég környezeti hatásait egyszerű vizuális úton méri fel. Az így kiépített rendszer megfelel az ISO 14001-es szabványnak és az EU EMAS szabványának.

Az EMAS rendszere mellett létezik egy másik szabvány, amely a környezetvédelem vezetési rendszerét, és kommunikációját tűzte ki célul: a Nemzetközi Szabványügyi Testület által kiadott ISO 14000-es szabvány sorozat. Ennek standardjai túlnyomóan irányelveket fogalmaznak meg, sok esetben pontosan az ISO 14001-es szabványnak (Környezeti Vezetői Rendszerek – Alkalmazási specifikációk szabvány) való megfelelés elérése érdekében. Az ISO 14000-szabványsorozat egyik sarokköve az ISO 14001-es szabvány, amely keretet nyújt a környezeti vezetői rendszer ellenőrzéséhez, de nem fogalmaz meg a környezeti teljesítményre vonatkozó követelményeket, kritériumokat, azokat a vállalkozások saját méretükre, tevékenységükre specializáltan fektetik le. A szabvány alapvető célja a környezetvédelem segítése, és a szennyeződés olyan mértékű megelőzése, amely egyensúlyban van a társadalmi-gazdasági szükségletekkel, ehhez fogalmaz meg vállaltirányítási követelményeket környezetközpontú irányítási rendszer megteremtésével.

Az EMAS magában foglalja és épít az ISO 140001-es szabványra, átveszi az ISO 14001-es szabvány felépítését (az 761/2001/EK, valamint a 196/2006/EK rendeletek keretében) a vezetési rendszer kiépítése során, ám néhány területen szigorúbb elvárásokat támaszt. Azaz a környezetvédelmi rendszerek alappillére lehet az ISO 14001 szabvány, majd ebből célszerű továbblépni az EMAS irányába.

Az EMAS és az ISO 14001 szabvány eltérései az alábbiakban foglalhatók össze:

2. sz. táblázat: Az EMAS és ISO szabvány eltérései

	EMAS	ISO14001
Előzetes környezeti átvilágítás	Hitelesítés előtt szükséges	Nem szükséges
Nyilvánosság	Vállalti környezeti politika, program, vezetési rendszer, teljesítmény adatok nyilvánossága előírt	Csak a környezeti politika nyilvános
Ellenőrzés	Előírja a környezeti nyilatkozat érvényesítésének időintervallumait	Nem határoz meg időintervallumot
Szerződő partnerek és beszállítók	Előírja a beszállítók tevékenységének számbavételét is. A szervezetnek törekednie kell arra, hogy a szerződéses partnerei is feleljenek meg környezeti politikájának.	Megköveteli, hogy a releváns eljárásnál kommunikáljanak a szerződő vállalkozásokkal és szállítókkal.
Elkötelezettségek és követelmények	Megköveteli a környezetvédelmi jogszabályoknak való megfelelést	Megelégszik a környezetvédelmi jogszabályok betartására való törekvés szándékának kinyilatkoztatásával

Az EMAS rendszerhez kapcsolódó feladatokat Magyarországon a 214/2006 (X. 31.) Kormány rendelet - a környezetvédelmi vezetési és hitelesítési rendszerben (EMAS) részt vevő szervezetek nyilvántartásáról - alapján a szervezetek nyilvántartásával kapcsolatos feladatokat a Környezetvédelmi és Vízügyi Minisztérium háttérintézménye az Országos Környezetvédelmi, Természetvédelmi és Vízügyi Főfelügyelőség végzi. 2008. évi adatok szerint az EU-ban összesen 4138 szervezet rendelkezik EMAS minősítéssel, amelyből a Magyarországon EMAS-regisztrált szervezetek száma 17 szervezet<sup>9</sup>. Mivel az ISO14001 szabvány az EMAS kiindulópontjának tekinthető, így e szabványnak jóval több magyar vállalkozás felel meg: 2006. januári adatok alapján 992 vállalkozás rendelkezik ISO14001 tanúsítvánnyal.

Az EMAS rendszer bevezetése és működtetése garantálja a szervezetek számára a teljes jogszabályi megfelelést, költséghatékonyabb gazdálkodást tesz lehetővé, javítja a szervezet belső és külső kapcsolatait, növeli a szervezet iránti bizalmat, így szerepet játszik a vállalkozás image teremtésében. Emellett e rendszernek is feltárhatók gyenge pontjai, mivel alkalmazása önkéntes, kifejezett teljesítmény indikátorokat nem határoz meg, a kiadott jelentésnek nincs standardizált tartalma, formája, valamint nem foglalkozik közzétételi kérdésekkel, mint például a környezeti információk minőségnek és a környezeti indikátoroknak a közzétételi problémájával. (Dixon R. et al. 2005)

<sup>9</sup> [http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/5\\_5articles\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/5_5articles_en.pdf), és <http://emas.kvvm.hu>

#### **2.2.4 Összegzés – környezeti jelentések, kezdeményezések**

A környezeti jelentések tartalmi fejlődése és világméretű elterjedése jelentős sikereket mutat az elmúlt közel húsz év alatt. Amennyiben a környezeti jelentéseket nem a különböző egyedi irányelvek, útmutatók, rendszerek alapján vizsgáljuk, hanem egy átfogó képet alkotunk a környezeti jelentésekről, akkor az szűrhető le, hogy a célkitűzések, a főbb területek, a bemutatandó információk köre ugyan lassan, de a filozófiai, koncepcionális egységesedés irányába mutat. Ennek ellenére több gyenge pont azonosítható a környezeti jelentéseket elemezve tartalmi, szabályozásbeli szempontok alapján:

- Az útmutatók túlzott mennyisége, fajtája a standardizálást inkább hátráltatja, és az érintettek információs igényének kielégítése során a megértés és átláthatóság ellen hat.
- Az ISO 14000-es szabványsorozat, az EMAS, a GRI alkalmazása önkéntes, így a gazdálkodók egy része „elkerüli” a környezeti vezetői számvitel alkalmazását, a környezeti jelentések készítését, arra hivatkozva, hogy a vállalkozás mérete, tevékenysége, környezetterhelésének mértéke ezt nem indokolja.
- A környezeti jelentések nem standardizáltak: nincs általánosan elfogadott és alkalmazott formájuk és tartalmuk. A különböző környezeti jelentések útmutatóiban, rendszereiben alkalmazott fogalmak nem egységesen definiáltak és alkalmazottak, valamint az alapelvek és minőségi jellemzők eléréséhez nem nyújtanak módszertant, iránymutatást. A pénzügyi számvitelben, az éves beszámolóban alkalmazott alapelvekkel, alapfogalmakkal a szinkron megteremtése még a jövő feladata.
- Jellemzően nem nyújtanak útmutatást környezeti információk közzétételére, az adatgyűjtés végrehajtására, az információs és jelentési rendszer kapcsolatára, vagy a jelentés készítésének folyamatára vonatkozóan.
- A környezeti vezetői számvitel nemcsak természetes mértékegységben rendelkezésre álló adatokat, információkat tartalmaz, dolgoz fel, hanem monetáris információkat is kezel és szolgáltat, de ezekből nagyon szűrt információk épülnek be a környezeti jelentésekbe, még akkor is, ha az a környezeti kezdeményezések, irányelvek szerint ajánlott is. Az ilyen jellegű pénzügyi, számviteli információk rávilágíthatnának arra, hogy a vállalat milyen módon építi be a környezetvédelmi hatásokat a vállalati döntéshozatalba, valamint a befektetőknek, és egyéb érintetteknek szintén értékes információkkal szolgálhat. A felmérések azt mutatják, hogy még a nyugati-európai gyakorlatban sem jellemző a pénzügyi információk közlése a környezeti jelentésekben.

Az általam készített kérdőív kitér a környezeti jelentési kezdeményezések Magyarországi ismertségének, alkalmazottságának és publikálási hajlandóságának vizsgálatára is. A vállalkozások átlagosan 23 %-a hallott már a fenntarthatósági jelentés, környezeti jelentés, CSR, GRI és EMA fogalmakról, bár az utóbbi három kezdeményezés ismertsége sokkal alacsonyabb, 9-16 % között mozog. Az alkalmazottság tekintetében a vállalkozások 7 %-a rendelkezik EMAS minősítéssel, 20,28 %-a ISO 14001-es minősítéssel, 31,47 %-a ISO 9001-es minősítéssel. A környezeti információk publikálása mutatja a legkevésbé pozitív képet, a vállalkozások átlagosan 4 %-a publikál ilyen jellegű jelentést. (A kérdőív feldolgozása és eredményei az értekezés 4 sz. mellékletében található.)

### 2.3 A környezeti információk kezelése az éves beszámolóban

Az előzőekben összefoglaltam, hogy a bemutatott nemzetközi környezeti jelentési irányelvek, útmutatók önkéntes alkalmazást biztosítva ugyan, de keretet teremtenek a vállalatoknak arra, hogy fenntartható fejlődésükről, környezeti teljesítményükről, gazdasági – társadalmi – környezeti helyzetükről, jövőjükéről és stratégiájukról jelentéseket készítsenek és tegyék azokat közzé. Lényeges, figyelmen kívül nem hagyható azonban annak a ténye, hogy a környezeti (fenntarthatósági) jelentések készítése önkéntes jellegű, a vállalkozások saját döntésének függvénye.

A gazdálkodók azonban más szemléletben is készítene jelentéseket: éves beszámolókat, amelyek célja a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének megbízható és valós bemutatása. Jelentős különbség a környezeti (fenntarthatósági) jelentések és az éves beszámolók összevetése során, hogy az éves beszámolók készítése és közzététele kötelező. Ennek következtében az utóbbiban bemutatott mennyiségi és minőségi adatok, információk, szöveges magyarázatok bemutatási és értékelési szabályai jogszabályi szinten meghatározottak, a szabályok elkerülése – elvileg és a kivétel-szabályokat figyelmen kívül hagyva – nem lehetséges, valamint az éves beszámolók nyilvánosságra hozatala és külső, független könyvvizsgáló általi auditálása kötelező.

Évtizedek óta az éves beszámolók felhasználóinak egyre növekvő az igénye, hogy a vállalati pénzügyi jelentések nagyobb mennyiségű és megfelelő minőségű, környezeti kérdéseket bemutató pénzügyi és nem- pénzügyi adatokat, információkat tartsanak. Az EU véleménye szerint az éves jelentésben „az információknak nem szabad kizárólag a vállalkozás üzleti tevékenységére vonatkozó pénzügyi aspektusokra korlátozódnia. Elvárt, hogy ahol ez lehetséges, egy környezeti és szociális szempontú elemzést foglaljon magába az éves beszámoló, amely a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének és helyzetének megértéséhez szükséges.” (2003/51/EK Direktíva)

A környezeti erőforrások felhasználására, környezetterhelésre vonatkozó információk hiánya az éves beszámolókból már az 1990-es években dokumentálásra került. Az Amerikai Egyesült Államok Befektetői Felelősséget Kutató Központja (US Investors' Responsibility Research Center) által 1991-ben, az intézményi befektetők körében végzett felmérés alapján megállapították, hogy a befektetők kifejezett igénye lenne, hogy pontosabb és mélyebb, pénzügyi szempontokat is felölelő, illetve pénzügyileg is meghatározott, a környezetvédelmi kötelezettségekre vonatkozó információk szerepeljenek az éves beszámolóiban. A Kanadai Könyvvizsgálói Kamara (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) 1997-ben tette közzé azon álláspontját, miszerint a vállalkozás folytatásának elve biztosításához a pénzügyi kimutatásnak az externáliákra vonatkozó információkat is tartalmazniuk kell (Magness 2003).

A tanulmányozott szakirodalmak alapján a környezeti információk bemutatása az amerikai vállalkozások éves beszámolóiban pontatlan, nem teljeskörű és megbízhatatlan (Wiseman 1982, Rockness 1985, Freedman and Wasley 1990, Gamble and others 1995). Hasonló következtetések vonhatók le az Egyesült Királyság (Harte and Owen 1991), Európa (Fekrat and others 1996) vállalati jelentéseit vizsgálva.

Az ilyen irányban végzett felmérések szerint a környezeti információk megjelenítése az éves jelentésben, éves beszámolóban még a 2000-es években is várat magára: a bemutatott információk alacsony színvonala továbbra is problémát jelent, az adatok- információk struktúrája és tartalma igen eltérő, így összehasonlításra alkalmatlanok, valamint nem teszik

lehetővé a részvényesek számára a pénzügyileg lényeges környezeti kockázatok vagy lehetőségek felmérését. (Environmental Agency 2007, EIRIS 2008)<sup>10</sup>.

Kissé más megközelítésben, de hasonló eredményre jutott egy amerikai felmérés is, amelyet a Kormányzati Elszámoltathatósági Hivatal (Government Accountability Office, GAO) vezetett, és amelynek célja megvizsgálni, hogy az Amerikai Tőzsde- és Értékpapír Felügyelet (Security and Exchange Commission, SEC) által meghatározott környezetre vonatkozó közvélemény információkat az érintettek mennyiben tartják megfelelőnek, valamint a vállalatok milyen mértékben tesznek eleget közzétételi kötelezettségeiknek. A GAO felmérése azt mutatja, hogy az érdekeltek véleménye szerint a jelenlegi jelentési rendszer követelményei túl rugalmasak, a követelmények nem pontosan definiáltak, a vállalatok által szolgáltatott információk hasznosíthatósága csekély. Az adatok arra is utalnak, hogy a SEC ilyen irányú ellenőrzési tevékenysége, és a környezeti információk bemutatásának „erőltetése” alapvetően hiányzik a SEC operatív feladataiból. A felmérés során nyert információk rá kell, hogy világítsanak arra, hogy a SEC által követelt környezeti vonatkozású közvélemény információk jelenleg nem megfelelőek, ám ennek ellenére a GAO igen visszafogottan hívta fel a figyelmet a változtatás szükségességére (Cornier et al. 2004, Patten et al. 2007).

A szakirodalmak és a felmérések alapján az állapítható meg, hogy az éves beszámoló környezeti információ tartalma sem mennyiségben, sem minőségben nem megfelelő. Annak érdekében, hogy a problémák és hiányosságok mélyebben feltárhatók legyenek, hogy rámutathassak a bemutatási hiányosságok okai mögött rejlő okozatokra, szükségesnek tartom áttekinteni a nemzetközi számviteli rendszerek, szabályozók és a magyar számviteli törvény szabályait. Meg kell jegyezni, hogy a szabályozások a legkritikább esetben vonatkoznak kifejezetten környezetvédelemre; így azt a módszert alkalmazom, hogy az adott szabályhoz hozzárendelem, keresem a környezetvédelmi, környezeti vonatkozásokat. Az egyes számviteli szabályozók, rendszerek áttekintését követően kifejtem véleményem az alkalmazhatóságukról, felvetem a kapcsolódó értelmezési problémákat. A szabályozás összetettségétől függően ezt vagy az egyes szabályok után, vagy összefoglalóan a szabályozási rendszert követően teszem meg.

A környezetvédelmi kérdések számviteli kezelésének keretét adó, általánosan elfogadott és kötelező jellegű szabályozási környezetének tekintem az értekezésben: az Európai Unió, az IFRS és a US GAAP valamint a magyar Számviteli törvény témához kapcsolódó szabályait.

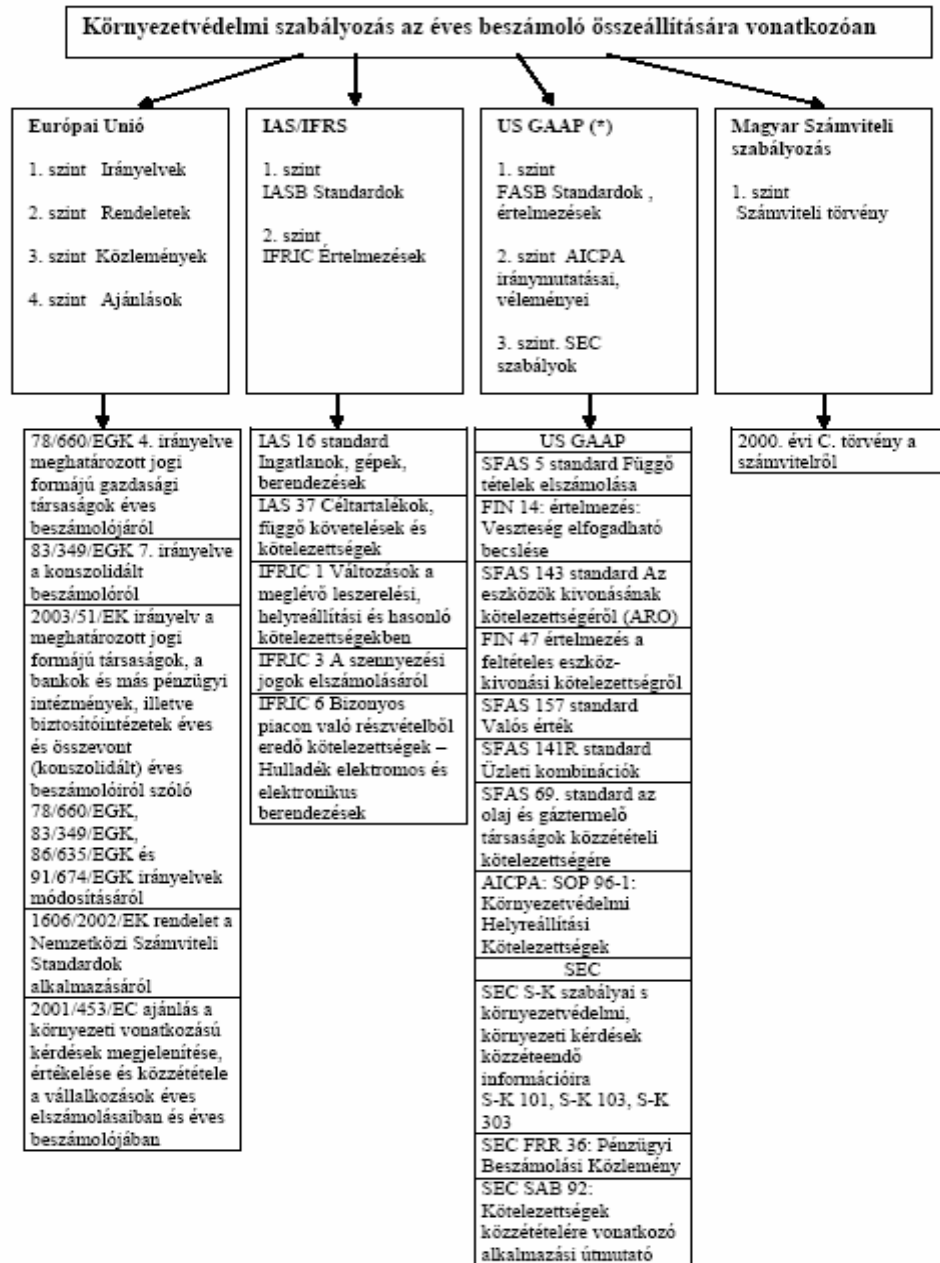
Az áttekintésbe beépítem a környezetvédelmi kérdések számviteli megítélésével, kezelésével foglalkozó szakmai szervezetek (FEE, CICA, ACCA, ICAEW, UN ISAR) kiemelt publikációit, állásfoglalásait.

A szabályozási környezet, azok szintjeinek, és konkrét szabályainak ismertetését és elemzését a következő ábra segítségével foglalom össze:

---

<sup>10</sup> A felmérésben több mint 500, a londoni tőzsdén jegyzett vállalkozást vontak be (FTSE All-Shares), amelyek éves jelentésének 98 %-a tartalmaz környezeti információkat, igaz többségük igen alacsony minőségben. A vállalkozások 42 %-a tett közzé statisztikai és számszaki adatokat, és pusztán 15 % szolgáltatott mennyiségi információkat, amelyek a vállalatok környezeti teljesítményének közvetlen összehasonlítását lehetővé tette.

5. sz. ábra: Környezetvédelmi szabályozás az éves beszámoló összeállítására vonatkozóan



(\*) A US GAAP szabályoknál a szintek alatt az amerikai számviteli szabályozás meghatározó szervezeteit szerepeltettem. A US GAAP szabályalkotási hierarchiája részletesen a 3. sz. táblázatban kerül bemutatásra.

### 2.3.1. Az Európai Unió környezeti vonatkozású számviteli szabályozása

Az Európai Unió közösségi jogon alapuló, több szintű szabályozása a számvitel területén is érvényesül. Az alapvető elveket és szabályokat **irányelvek** - a 78/660/EGK 4. Irányelve a meghatározott jogi formájú gazdasági társaságok éves beszámolójáról és a 83/349/EGK 7. Irányelve a konszolidált beszámolóról - fogalmazzák meg<sup>11</sup>. Az Európai Unió a direktívák - mint első szintű szabályozási eszközök - megalkotásán, aktualizálásán túl jelentősen nem „avatkozik bele” a számvitel szabályozásába. Az EU irányelvek nemzeti szintű átvételekor arra kell figyelemmel lenni, hogy az irányelvvel ellentétes szabályokat nem lehet kialakítani, de az alkalmazási kör, a mentesítési lehetőségek meghatározásának feladata sok esetben a tagállam saját döntése.

Az irányelveket követő szabályozási szint a **rendeletek** megalkotása, amelyek közül számviteli tekintetben és horderejében kiemelkedő az 1606/2002/EK rendelet, amely az Európai Unió tőzsdén jegyzett vállalkozások számára kötelezővé teszi, hogy 2005-től a konszolidált éves beszámolójukat az IAS/IFRS szabályrendszer alapján készítsék el. Ezzel az Európai Unió elkötelezte magát a Nemzetközi Számviteli Standardok (IAS-ek) használata mellett. A tagállamoknak lehetősége van arra, hogy az IAS/IFRS alkalmazását - kötelező vagy alkalmazási lehetőség jelleggel - kiterjesszék a tőzsdén nem jegyzett konszolidált éves beszámolót készítő vállalkozásokra, vagy akár az egyedi éves beszámolók szintjére is.

Kifejezetten környezetvédelmi, környezeti vonatkozásban az EU két jogszabályát emelem ki:

- A 2001/453/EK Ajánlás a környezeti vonatkozású kérdések megjelenítése, értékelése és közzététele a vállalkozások éves elszámolásaiban és éves beszámolójában, valamint
- A 2003/51/EK irányelv a meghatározott jogi formájú társaságok, a bankok és más pénzügyi intézmények, illetve biztosítóintézetek éves és összevont (konszolidált) éves beszámolóiról szóló 78/660/EGK, 83/349/EGK, 86/635/EGK és 91/674/EGK irányelvek módosításáról. Ezen irányelvet Számla Modernizációs Direktívának („Accounts Modernisation Directive”) is nevezik, és a 2001/453/EK ajánlásra építve fogalmaz meg környezetvédelmi témakört érintő előírásokat.

Annak ellenére vagy éppen ezért, mert számviteli kérdésekkel, különösen az éves beszámolóban a környezeti információk megjelenítésének és kezelésének problémájával az EU nem foglalkozik kifejezetten mélyen, 2001-ben a Bizottság **2001/453/EK** számmal kiadott egy **ajánlást** e témában. Tette ezt azért, mivel úgy ítélte meg, hogy az egyértelmű, világos szabályozás hiánya hozzájárult egy olyan helyzet kialakulásához, amelyben az érdekeltek - ideértve a szabályozó hatóságokat, a befektetőket, pénzügyi elemzőket és a nyilvánosságot – úgy ítélik meg, hogy a vállalkozások által közzétett környezeti információk vagy nem megbízhatóak, vagy nem kielégítőek.

---

<sup>11</sup> Tevékenység alapján specializált számviteli szabályokat fogalmaz meg további két irányelv: Az Európai Közösségek Tanács 86/635/EGK irányelve a bankok és más pénzügyi intézmények éves és konszolidált éves beszámolójáról, valamint az Európai Közösségek Tanács 91/674/EGK irányelve a biztosítók éves és konszolidált éves beszámolójáról. A könyvvizsgálatra vonatkozó kereteket teremti meg a 8-as irányelv, az Európai Parlament és a Tanács 2006/43/EK irányelve az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, amely módosított formájában 2006. május 17-én került kihirdetésre. Magyarország már az EU-hoz való csatlakozását megelőzően valamennyi hivatkozott irányelvet adaptálta számviteli szabályaiba.

Az Ajánlás forrásként kezeli a 4. és 7. irányelveket, több Nemzetközi Számviteli Standardot (IAS), amelyek különös jelentőséggel bírnak a környezeti kérdésekben. Megjegyzi ugyanakkor, hogy csekély iránymutatás áll rendelkezésre az IAS oldaláról, valamint nincs Nemzetközi Számviteli Standard kifejezetten a környezeti kérdések kezelésére. Az Ajánlásban figyelembe vették az Egyesült Nemzetek Nemzetközi Számviteli és Beszámolási Standardok Munkacsoportja által azonos témában készült jelentését is (UNEP ISAR, 1998).

Az Ajánlás útmutatást ad a környezeti kiadások, költségek és ráfordítások tartalmának azonosításához. A környezetvédelmi kiadások definíciójának<sup>12</sup> egyik aspektusa lehet, hogy ezek a költségek magukba foglalják a vállalkozás vagy annak nevében mások által tett azon lépések elsődleges költségeit, melyek a tevékenységéből eredő környezeti károkozás megakadályozását, csökkentését vagy helyreállítását célozták. Például: hulladék ártalmatlanítása és képződésének megelőzésének, a talaj, felszíni víz és talajvíz védelmének, a tiszta levegő és az éghajlat védelmének, a zajcsökkentésnek, a biodiverzitás és a táj védelmének költségei. Aránylag egyszerűnek tűnik a környezetvédelmi költségek tartalmának meghatározása, de a pontosítása végett az Ajánlás megfogalmazza, hogy azok a költségek, melyek elsődleges célja nem a környezeti kár megelőzése, csökkentése vagy helyreállítása – munkahelyi egészséget és biztonságot, a vállalat termékeinek biztonságos használatát szolgáló költségek -, bár kedvezően hathatnak a környezetre, de nem minősülnek környezeti kiadásoknak.

A szabály egyértelműnek tűnik, de a gyakorlatban problémát okozhat annak megítélése, hogy az adott költség pusztán a vállalat működésének költsége, vagy a környezetért tett konkrét lépés költsége. Például szűrő- és monitoring berendezések telepítése egy gyártóüzemben egyszerre felel meg mindkét definíció elemnek: egyik oldalról megakadályozza a környezeti károkozást, de ugyanakkor javítja a munkahelyi egészséget-biztonságot is, sőt számviteli megközelítésben a vállalkozás folytatásának elvét is alátámaszthatja.

Az Ajánlás nem hangsúlyozza annak szükségességét, hogy a vállalkozás számviteli politikájában - összhangban a vállalkozás által működtetett környezeti vezetői rendszerrel (ha rendelkezik ezzel a vállalkozás) - szabályozni szükséges a környezeti költségek tartalmát, hasonlóan ahhoz, ahogyan azt a saját termelésű készletek önköltségének meghatározáskor tesszük az önköltség számítási szabályzat keretében. A közvetlen és közvetett költségek elkülönítésének számviteli megközelítése alapján ezt a tevékenységet a közvetlen környezeti költségek meghatározásaként azonosítom.

A közvetlen környezetvédelmi költségeken túl léteznek olyan környezettel kapcsolatban felmerült kiadások, melyek nem térülnek meg, nem járnak semmilyen haszonnal, azaz veszteséget jelentenek a vállalkozásnak. Ide sorolható a környezetvédelmi problémák miatt fizetendő kártérítések, a környezetvédelmi jogszabályok be nem tartásával kapcsolatban fizetett bírságok vagy büntetések, szintén a jogszabályok megsértéséből adódóan az eszközök hasznos élettartama előtti bezárásának veszteségei. Az Ajánlás logikája szerint értelmezve ezek a kiadások nem gátolják meg, csökkentik, vagy állítják helyre a környezeti kárt, így nem tartoznak a környezeti közvetlen költségek halmazába. Másik oldalról megközelítve, ha azt emeljük ki, hogy ezek a kiadások a vállalkozás működési tevékenységeihez kapcsolódnak, az elvégzett, (vagy éppen el nem végzett) környezetvédelmi tevékenységéből erednek, csak éppen nem hasznot generálnak vállalkozásnak, hanem veszteséget, akkor ezek a kiadások a környezetvédelmi költségek közé sorolhatók (CICA, 1993).

---

<sup>12</sup> Az Európai Unió Statisztikai Hivatala (Eurostat) a kiadásokra részletes definíciókat hozott létre környezetvédelmi területenként, melyeket az 1996. decemberi 58/97. sz. Tanácsi Rendelet végrehajtó dokumentumai tartalmaznak. Ezek a definíciók jelentik az Európai Unióban a környezetvédelmi kiadásokkal kapcsolatos statisztikai jelentéstételi kötelezettségek alapját.

Az bizonyos azonban, hogy ezeket a költségeket nem célszerű környezeti közvetlen költségnek minősíteni, inkább közvetett költségként kell kezelni.

Az Ajánlás a fentiekén túlmenően javaslatot ad a környezeti kötelezettségek megjelenítésére, a definiálja a függő környezeti kötelezettségeket, kitér az esetleges megtérülések kezelésére, útmutatást ad a környezeti ráfordítások aktiválásának lehetőségére, és az eszközök értékvesztésének kérdésére, a környezeti kötelezettségek, céltartalékok értékelési szabályira, valamint összefoglalja a lehetséges közzeendő információkat.

Az Ajánlás javaslatai alapvetően a téma EU- szintű összefoglalásának minősülnek, kitekintést nyújtanak e speciális területre, keret adnak a megjelenítés és értékelés sajátos értelmezéséhez. A benne megfogalmazottak a témához kapcsolódó IFRS standardokban is megjelennek, így a duplikált bemutatás elkerülése érdekében részletesen az IFRS standardoknál térek ki ezen kérdésekre.

Az EU jogszabály-alkotási rendszerében az ajánlások a legutolsó szabályozási szintet jelentik, speciális szakmai területtel foglalkoznak, és a problémával kapcsolatos megoldási javaslatokat összegeznek. Az alkalmazhatóságuknak és elterjedtségüknek nagyban gátat szab, hogy a tagállamokra nézve az ajánlások átvétele nem kötelező jellegű, így a tagállamok nemzeti számviteli szabályozásukba jellemzően nem ültették át az Ajánlás részletes javaslatait, inkább a 2003/51/EK Irányelvnek való megfelelést tartották szem előtt.

Az Európai Unió 2003-ban bocsátotta ki a **2003/51/EK irányelvet**, amelyben két olyan módosítás található, amely a környezeti kérdések hangsúlyozottabb megjelenítésére utal. Az egyik ilyen módosítás szerint figyelembe kell venni a tárgyidőszakban vagy az előző üzleti évek során felmerülő valamennyi kötelezettséget, akkor is, ha ezek a kötelezettségek csak a mérleg fordulónapja és a mérleg összeállításának időpontja között válnak ismertté. A környezeti károk keletkezésének, okozásának esetében ennek különös jelentősége van, hiszen a vállalkozások (elvileg) nem kerülhetik meg a megjelenítés kötelezettségét az esemény fordulónap utáni megtörténtére hivatkozva.

Ugyanakkor a szabály árnyaltabb megfogalmazásánál a tagállamokra vonatkozóan az irányelv már csak feltételes módban fogalmaz. Ismét csak lehetőséget nyújtva az ilyen irányú tagállami szintű szabályozásra: az előzőekben említett kötelezettségeken kívül „a tagállamok engedélyezhetik, vagy előírhatják, hogy a tárgyidőszakban vagy az előző üzleti évek során felmerülő valamennyi előrelátható kötelezettséget és feltételezhető veszteséget figyelembe kell venni, még akkor is, ha e kötelezettségek vagy veszteségek csak a mérleg fordulónapja és a mérleg összeállításának időpontja között válnak ismertté (31. cikk b. pontja)”

A másik, a környezeti kérdésekre irányuló módosítás az üzleti jelentés tartalmának finomítása: „A társaság fejlődésének, teljesítményének vagy helyzetének megértéséhez szükséges mértékben az elemzésnek tartalmaznia kell a pénzügyi, és adott esetben azon kulcsfontosságú, nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatásokat, amelyek lényegesek az adott üzleti tevékenység szempontjából, beleértve a környezetvédelem és a foglalkoztatás kérdéseire vonatkozó információt is. (46. cikk, 1. bekezdés, b. pont)” A tagállamok szabályozási szabadsága e területen is megmaradt, mivel a következőkben az irányelv azt a lehetőséget adja a tagállamoknak, hogy nem pénzügyi információk bemutatásának kötelezettsége alól a vállalkozások mentesíthetők, figyelembe véve a vállalkozások méretét.

A FEE által egy 2008 végén kibocsátott vitaanyag (FEE 2008), amely a 2003/51/EK irányelv tagországok általi alkalmazását elemzi, azt mutatja, hogy annak ellenére, hogy a tagországok átvették számviteli szabályozásukba az irányelv környezeti információk üzleti jelentésben

megjelenítendő követelményét, a nem-pénzügyi információk és a fenntarthatósági kérdések közzététele a gyakorlatban igen jelentős eltéréseket mutat. Ezt okozhatja a vállalati kultúrák különbözősége, az egyéb alkalmazandó jogszabályok, és a társadalom fenntartható fejlődés kérdése iránti fogékonysága.

### ***Összegzés, értékelés – Európai Unió környezeti vonatkozású számviteli szabályozása***

Napjainkban az EU jogszabályai számviteli vonatkozásban, és így a környezeti kérdések számviteli kezelésében is kettősek: érvényben vannak az Európai Unió e területre kidolgozott, számviteli kereteket teremtő irányelvei, rendeletei, ajánlásai, illetve az IAS/IFRS rendszerének befogadásával a kapcsolódó részletesebb szabályok kiemelt standardokban található. Mint ahogyan arra az IFRS részben rámutatnak az EU keret jellegű szabályozása nem minden esetben egészül ki az IFRS alapos, részletekbe menő szabályozásával, így ugyan a két szabályozási rendszer szabályai egy nagy rendszert alkotnak, mégsem adnak teljes egészet, főleg a speciális megközelítést igénylő kérdésekben, mint amilyen a környezeti kérdések számviteli kezelése is.

A kettős szabályozást „árnyalja” tovább, hogy bár az irányelvek adaptálásával a tagállamok egységes elveket követnek a számviteli szabályok kialakításában, ám a nemzeti számviteli előírások között lényeges különbségek lehetnek, illetve léteznek.

Előfordul, és problémát okozhat az is, hogy az egyes témák szabályainak kialakítása párhuzamosan folyik az EU-ban, illetve nemzeti szinten. Az Egyesült Királyságban az ún. Működési és Pénzügyi Áttekintés (Operating and Financial Review) jelentés és az EU 2003/51/EK irányelvének kidolgozása párhuzamosan történt. Az előbbi alapján számos Egyesült Királyságbeli vállalkozás önkéntes alapon készítette jelentését a külső érintettek és részvényesek igényeinek megfelelően. 2005. Novemberében, a hivatkozott EU Direktíva miatt eltörölték az Egyesült Királyság Működési és Pénzügyi Áttekintésének jelentését, amelyet számos tőzsdén jegyzett vállalkozás úgy értelmezett, hogy a nem-pénzügyi jelentési kötelezettséget a tőzsdén jegyzett vállalkozásokra teljes egészében eltörölték, így környezetvédelmi információkat egyáltalán nem tettek közzé (FEE 1999, Environmental Agency 2007).

Ebből az a következtetés vonható le, hogy nem elegendő pusztán akár az EU szintű, akár a nemzeti jogszabályok, iránymutatások formális kidolgozása és hatályba léptetése, hanem elengedhetetlen a gazdasági szereplők, érintettek felé irányuló erőteljes kommunikációja, a bennük kifejezett szemlélet változtatási szándék hangsúlyozása, valamint a gyakorlati alkalmazás és alkalmazhatóság elősegítése. Ezzel – hasonlóan, ahogyan azt a környezeti, fenntarthatósági jelentések összefoglalásában megfogalmaztam - megteremthető, hogy a szabályok ne „csak” egy keretet teremtsenek, megfelelési kényszert jelentsenek, valamint külső és belső ellenőrzési pontokat határozzanak meg, hanem előremutató szándékuk érvényesüljön, az érdekeltek hozzáállását – jelen esetben a környezetvédelmi, környezeti információk bemutatásához való hozzáállásukat - pozitívan befolyásolják.

Az Európai Unió kezdeményező szerepe kulcsfontosságú abban, hogy a CSR információk, környezeti információk integrálása az éves beszámolóba előrelépést mutasson. A FEE úgy véli, hogy az éves beszámolónak a Modernizációs Direktíva szellemében kell készülnie, és nem szabad a könnyen elérhető információk bemutatására korlátozódniuk. Önmagában a kereszthivatkozások a fenntarthatósági jelentésekre nem elegendők, az éves beszámolóban szükséges megjeleníteni a fenntarthatóságra vonatkozó kulcsfontosságú területeket és

információkat, a pénzügyi és nem-pénzügyi kulcs teljesítmény indikátorok (KPI) összekapcsolásával (FEE 2008b).

### 2.3.2 Az IFRS környezeti vonatkozású szabályai

Az IASC (a mai IASB-nek az elődje: International Accounting Standard Board, Standardalkotó Bizottság) már 1998-ban kifejezte szándékát, hogy a környezeti kérdések számviteli kezelését napirendjére tűzi. A FEE válaszul az IASC-nek elkészített egy összefoglaló anyagot, amelyben azt taglalja, hogy a környezeti kérdések hogyan integrálhatók az IAS rendszerébe (FEE 1999).

Az 1990-es évek végén az IASB 5 éves tervében még szerepel egy melléklet elkészítése az IFRS szabályait kiegészítve, amely a környezeti információk pénzügyi kimutatásokban való megjelenítéséhez ad iránymutatást, kitérve a környezeti ráfordítások, kötelezettségek, céltartalékok, kockázatok, környezethez kapcsolódó adók és pénzügyi instrumentumok fogalmi meghatározására, értékelési kérdéseire, közzeendő információk körére, valamint a lényegesség elvének sajátos alkalmazására. Napjainkban az IASB standardalkotási ütemtervében már nem szerepel a környezetvédelemmel kapcsolatos konkrét standardalkotási terv, holott a környezetvédelmi, környezeti kérdések összefoglalása azóta sem történt meg az IASB részéről<sup>13</sup>.

Az IFRS több hatályos standardjában megfogalmazásra kerültek előírások a környezeti kérdésekre vonatkozóan, amelyek megítélésem szerint nem szolgálnak mélységében megfelelő információkkal az érdekelteknek, de kiindulási alapnak megfelelőek. A felvázolt 5. sz. összefoglaló ábra alapján a következőkben részletesebben ismertetem és elemzem az IFRS környezeti vonatkozású szabályait.

A 2004. év végén kibocsátott **IAS 16 Ingatlanok, gépek berendezések standard** külön kitér a biztonsági és környezetvédelmi célokat szolgáló eszközök **megjelenítésének** kérdésére (IAS 16 standard, 11. bekezdés). A Keretelvekben, illetve az IAS standardjaiban az eszközök kimutatásának egyik fő feltétele, hogy az eszközök tartása, használata jövőbeni gazdasági hasznot, gazdasági előnyt jelentsen a gazdálkodónak. Ennek megítélése azonban sok esetben problémát okozhat; környezetvédelmi eszközök esetében a vállalkozások a jogszabályi kötelezettségüknek megfelelően rákényszerülnek a környezetvédelmi beruházások végrehajtására, így a megtérülési számítás eredménye a beruházás megvalósítása kérdésében nem döntést támogató, nem releváns információ. A gazdasági haszon nem mérhető pontosan, illetve a gazdasági haszon olyan módon keletkezik, hogy az eszköz alkalmazása a gazdálkodó egység termelésének, működésének és értékesítési lehetőségeinek feltételét teremti meg. Ezen logika alapján a biztonsági és környezetvédelmi eszközök azonosíthatók eszközként, de ezeknek az eszközöknek és a hozzájuk kapcsolódó eszközöknek a könyv szerinti értéke együttesen nem haladhatja meg az ezeknek az eszközöknek és a kapcsolódó eszközöknek a várható megtérülő értékét. E szabály megfelel az IAS 36 Értékvesztés standard általános előírásainak. Nem mellőzhetem az IAS 36 standard 19. bekezdésének előírását, amely szerint, ha valamelyik összeg meghaladja a könyv szerinti értéket, akkor nem szükséges a másik értékelés elvégzése. A gyakorlat ez utóbbi szabály érvényesülését támasztja alá: a vállalkozásoknak valamely megtérülő értékre általában megbízható becslés áll rendelkezésükre, és ezt használják viszonyítási alapnak az aktiválhatóság megítéléséhez.

<sup>13</sup> Környezeti vonatkozású szabálmódosítás lehet a várhatóan 2010-ben elfogadásra kerülő, a szennyezési jogok elszámolásáról szóló standard, valamint a módosításra kerülő IAS 37 Céltartalékok, függő követelések és függő kötelezettségek standard. <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>

A **bekerülési érték**ben szintén megjelenik a környezeti információk figyelembe vétele, bár ez a szabály már előremutat a 2005. augusztusában kibocsátott **IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek, függő követelések standard** előírásaira is.

Az IAS 16 standard építve az IAS 37 standard előírásaira úgy szabályoz, hogy céltartalékot kell képezni az adott eszközre vonatkozóan az eszköz lebontását, használatát követően a szétszerelés, elszállítás, a terület-helyreállítási költségek fedezetére. A céltartalék becsült összege<sup>14</sup> az IAS 16 standard értelmében nem ráfordításként elszámolandó, hanem az eszköz bekerülési értékének része. A céltartalék összegének megbízható becslését nehezíti, hogy amennyiben pénz időértékének hatása jelentősnek minősül, úgy a céltartalék értékét diszkontált értéken, azaz jelenértéken kell kimutatni. Ennek elsősorban akkor van jelentősége, és akkor hordoz hasznosítható információt, ha a céltartalék hosszú időtartamú eseményhez kapcsolódik, márpedig az IAS 16 standardban megfogalmazott a környezetvédelmi szempontú céltartalékképzési kötelelem (például terület-helyreállítási kötelezettségre képzendő céltartalék a környezetet szennyező tevékenység befejezése után) jellemzően hosszú távra vonatkozik.

**Az IFRIC 1 Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben értelmezés** nyújt segítséget a **kezdeti megjelenítést követő értékelésre**. Bekerülési érték modell esetén, amennyiben az ilyen jogcímen már megjelenített kötelezettség változását a cash flowk összegének vagy esedékességének, vagy az alkalmazott diszkontrátának a módosulása okozza, úgy az eszköz könyv szerinti értékét kell korrigálni. Az idő múlásából eredő diszkont változásokat pénzügyi ráfordításként kell megjeleníteni az adott időszaki eredmény terhére. Átértékelési modell esetében a céltartalék változását főszabályként a saját tőkében megjelenített átértékelési különbözettel szemben kell elszámolni.

A **céltartalék**, illetve annak **jelenértékének** számításához alkalmazott diszkont tényező megállapítására az IAS 37 standard ad útmutatást. A becslés végrehajtására vonatkozóan a standard azt az elvárást fogalmazza meg, hogy olyan eljárások alkalmazhatók, amelyek biztosítják, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítésénél valamennyi alapelv, minőségre vonatkozó elvárás érvényesüljön, valamint a becslések matematikai, statisztikai eljárások alkalmazásával, szakértői becslések felhasználásával készíthetők el. A standard megemlíti, hogy a várható érték, azaz a valószínűséggel súlyozott kimenetek módszere jól alkalmazható a becslések elvégzéséhez, elsősorban akkor, ha nagyszámú azonos vagy hasonló tartalmú kötelelemmel rendelkezik a vállalkozás.

A diszkontlábra vonatkozó útmutatás annyit mond, hogy diszkontlábként a pénz időértékét, és a kötelezettségre jellemző kockázatnak megfelelő, piaci értékítéletet tükröző adózás előtti kamatlábat kell használni. A diszkontláb nem tükrözhet olyan kockázatokat, amelyeket a jövőbeni pénzáramlás becslésénél – például az értékvesztés elszámoláshoz kapcsolódóan – már figyelembe vettek.

A napjainkban érzékelhető pénzügyi válság és annak elhúzódó hatásai feltételezhetően nagymértékben befolyásolják a környezetvédelmi kötelezettségek, céltartalékok

---

<sup>14</sup> A céltartalék olyan kötelezettség, amely bekövetkezésének ideje, ütemezése vagy összege bizonytalan. Az IAS 37 standard szerint céltartalékot kell képezni, ha múltbeli eseményből származik egy jelenleg fennálló kötelelem, amelynek teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlását eredményezi, valamint a kötelelem összege megbízhatóan megbecsülhető. A standard alkalmazza az ún. legjobb becslés elvét a céltartalék összegének képzésekor. E szerint a legjobb becslés az az összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelezettség rendezésére, vagy egy harmadik félre történő átruházásért a mérleg fordulónapján reálisan fizetne. A legjobb becslés kalkulálásánál figyelembe kell venni valamennyi az adott becsléshez kapcsolható kockázatot és bizonytalanságot.

diszkontáláshoz alkalmazandó ráták mértékét, illetve a várható cash-flow kiáramlás becsült összegét. Ennek eredményeképpen az érintett vállalkozások éves beszámolóinak minden eleme jelentős változást fog mutatni, amelynek elemzéséről sem az összehasonlítható információk prezentálása kapcsán, se a jelentőségük révén nem lenne szabad megfeledkezni.

Az IAS 37 standard értelmezésében a **céltartalékképzés alapját** megteremtheti jogi vagy vélelmezett jellegű kötelelem egyaránt. A jogi kötelezettség a gazdálkodónak szerződésből, jogszabályból vagy egyéb jogi műveletből származó környezetvédelmi kötelezettségét jelenti, például környezetvédelemhez kapcsolódóan jogszabályban meghatározott fizetendő díjak, büntetések, vagy termékszavatosság kötelme, jövőbeni eszköz kivonási kötelme esetében.

A vélelmezett kötelezettség elve szerint céltartalékot kell akkor is képezni, ha a gazdálkodó eddigi gyakorlata, nyilvánosságra hozott irányelvei alapján a gazdálkodó azt közvetíti az érdekeltnek felé, hogy bizonyos kötelezettségeket vállalni fog, és így a partnerek a kötelezettségek teljesítésére számítanak. Például, ha jogszabály nem rögzíti a környezeti károk helyreállításának kötelezettségét, de azt a gazdálkodó nyilvánosan magára vállalja, akkor a gazdálkodónak vélelmezett kötelezettsége keletkezik.

A környezetvédelmi kötelezettségek felmerülésének időpontját, összegét nagymértékben befolyásolhatják a jövőbeni események és azok következményei, illetve a jogszabályok módosításának hatásai.

A céltartalékok becslésénél azokat a jövőbeni eseményeket kell figyelembe venni, amelyek befolyásolhatják a kötelezettség kiegyenlítéséhez szükséges összeg nagyságát, de csak abban az esetben, ha kielégítő, megfelelő tények támasztják alá, hogy az események valóban be fognak következni. Például a gazdálkodó egység úgy ítélheti meg, hogy az üzem bezárását követő terület-helyreállítási költségek összege jelentősen csökkentheti a jövőbeni technológiai fejlődés hatására. A céltartalék becslésénél csak akkor veheti számításba a technológiai fejlődés költségcsökkentő hatását, ha már bizonyos a technológiai fejlődés bekövetkeztéről, és nem csak utópisztikus gondolatok, tervek alapján kalkulál.

A jogszabályok módosítása, illetve akár jogszabálytervezetek szintén korrigálható tényezők lehetnek a céltartalék becslésénél. A jövőbeni eseményeknél leírtakhoz hasonlóan jogszabálytervezet várható hatása csak akkor vehető figyelembe a céltartalék számításánál, ha lényegében biztos, hogy a tervezet módosítás nélkül elfogadásra és hatályba léptetésre kerül. A gyakorlat azonban azt mutatja, hogy a megfelelő bizonyosság csak a jogszabály hatályba lépésekor áll elő.

A környezetvédelmi információk **mérlegen kívüli tételként** is megjelenhetnek, ebben az esetben a kiegészítő információk között függő kötelezettségként kell bemutatni. A függő kötelezettség múltbeli eseményből adódó lehetséges kötelezettség, amelyek fennállását egy vagy több olyan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy elmaradása erősíti meg, amelyek nem teljesen állnak a vállalkozás befolyása alatt. Például, ha a vállalkozás egyik telephelye árterületen van, akkor szembe kell azzal néznie, hogy egy esetleges árvíz esetén kárelhárítási és helyreállítási kötelezettsége lesz. Ez az esemény – az árvíz - azonban nem áll a gazdálkodó befolyása alatt. Függő kötelezettségnek kell minősíteni az olyan múltbeli eseményből adódó jelen kötelezettséget, amelyet nem ismertek el céltartalékként, mert nem valószínű, hogy rendezése erőforrás kiáramlást okoz vagy a kötelezettség összege nem megbízhatóan mérhető.

Az IAS 37 standard szabályozza a céltartalékokra vonatkozóan **közzeendő információk** körét is: ki kell térni a céltartalékok adott időszaki állományváltozására, azonosítva a kötelezettség jellegét. Ez alapján a gazdálkodónak jogcímenként kell ismertetni a céltartalékokat, azoknak összegét, állományváltozását, bizonytalanságokat, a becsléskor

alkalmazott főbb feltételezéseket. Ugyan a standard nem emeli ki, de természetesnek tartom, hogy a környezetvédelmi kérdések részletes bemutatását is e pontnál kellene megtennie a vállalkozásoknak.

A standard egyik előírása szerint azonban kivételesen ritka esetekben előfordulhat, hogy a standardban megfogalmazott közzeendő információk bemutatása komoly hátrányt, érdekütközést jelent a vállalkozásnak egy a céltartalékokkal kapcsolatos, más felekkel folytatott vitában. Ezen okra hivatkozva a vállalkozás eltekinthet az információk közzétételétől, de be kell mutatni a vita általános jellegét, fel kell hívnia a figyelmet a közzététel hiányára, valamint annak okára<sup>15</sup>. Felmerülhet a kérdés: létezik olyan környezetvédelmi kérdés, amely napjainkban nem hátrányként jelentkezik a tárgyalások során? A földterület szennyezettsége, a környezetvédelmi beruházások igénye vagy kötelezettsége, a szennyező anyagok kibocsátása, stb. jellemzően mind érzékeny és nem szívesen nyilvánosságra hozott kérdéseket feszeget. Így e kivétel-szabály lehetővé teszi, hogy a környezeti kérdések részletes ismertetésétől a vállalkozás „megmeneküljön”. A standard azt sem magyarázza meg, mit tekint „kivételesen ritka” esetnek: kivételesen ritka az ide sorolható esetek általános előfordulása, vagy a vállalkozásra vonatkoztatott felmerülése. Nyitott kérdés az is, hogy számít-e a lényegesség ilyen esetekben.

A céltartalékképzés speciális esetére tér ki a 2005-ben kibocsátott **IFRIC 6 Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – Hulladék elektromos és elektronikus berendezések értelmezés**. Ennek kiadása az Európai Unió által kibocsátott, a hulladék elektromos és elektronikus berendezésekről szóló irányelvben (2002/96/EK és 2003/108/EK) megfogalmazott szabályok - a hulladék berendezések összegyűjtéséről, kezeléséről, hasznosításáról és környezetbarát ártalmatlanításáról - miatt vált szükségessé. Az IFRIC 6 a magánháztartásokban keletkezett történelmi hulladékok<sup>16</sup> kezelésére vonatkozik, és arra ad választ, hogy az ezeket gyártó vállalkozásoknak mikor keletkezik céltartalékképzési kötelezettsége. Az értelmezés összhangban áll az IAS 37 standarddal, és megfogalmazza, hogy kötelmet keletkeztető eseménynek minősül a gazdálkodó egység piaci jelenléte a mérési időszak során, ebből következően a történelmi háztartási berendezések hulladék-kezelési költségeinek kötelezettsége nem a termék előállításakor és értékesítésekor keletkezik. A kötelmet keletkeztető esemény időzítése független lehet attól az adott időszaktól is, amelyben a hulladékkezelési tevékenységet végzik, és amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> A US GAAP nem ad „felmentést” a céltartalékok és függő tételek bemutatása alól.

<sup>16</sup> Az irányelv megkülönbözteti az „új” és a „történelmi” hulladékot: új hulladéknak minősül a 2005. augusztus 13. után értékesített termékekhez kapcsolódó hulladék, történelmi hulladéknak az ezen időpont előtti hulladék.

A történelmi háztartási berendezések hulladékkezelési költségeit az adott jellegű berendezés azon gyártóinak kell viselniük, amelyek a piacon az egyes tagállamok alkalmazandó jogszabályaiban meghatározott időszakon keresztül jelen vannak. A tagállamoknak olyan rendszert kell létrehozni, amelyben a költségekhez minden gyártó arányosan (pl. az adott berendezés jellegének megfelelő piaci részesedése arányában) járul hozzá. Azonban az egyes tagországok eltérően határozzák meg a „meghatározott időtartam”, mint mérési időszak hosszát, és a piaci részesedés számításának módját, mérését. Az új hulladékokra és a magánháztartáson kívüli hulladékokra vonatkozó céltartalékok kimutatásában az IAS 37 standard az iránymutató.

<sup>17</sup> Például, 2005. augusztus 13. előtt a gazdálkodó egység mosógépeket gyártott és adott el háztartásoknak, így a jogszabály alapján ezek „történelmi berendezések”-nek minősülnek. Az irányelv nemzeti bevezetése során a 2006-ban begyűjtött régi háztartási hulladékokra az értékelési időszakot a 2007-es évben határozzák meg. A gazdálkodó egység 20 %-os piaci részesedést ér el 2006-ban, 25 %-ost 2007-ben. A gazdálkodó egység kötelezettséget mutat ki a 2006-ban begyűjtött régi hűtőgépek eltávolításával kapcsolatos költségekre az értékelési időszakban (2007) végrehajtott értékesítések során, mivel az a múltbeli esemény, amely keletkezteti a kötelezettséget nem más, mint az értékelési időszak során végrehajtott értékesítés. A kötelezettséget a 2007 folyamán végrehajtott értékesítések tekintetében kell kimutatni, a gazdálkodó azon legjobb becslése alapján, hogy a költségek mely 25 %-a vonatkozik majd a 2006-ban begyűjtött régi hűtőgépek számára. (KPMG: IFRS Briefing Sheet, 35. száma alapján)

Az értelmezés megjegyzi, hogy az IFRS-eknek a számviteli politikák kiválasztásánál érvényes hierarchiája alapján az IFRIC 6-ban szereplő iránymutatás vonatkozhat a magán háztartásokból származó új hulladéokra. Az előírás alkalmazása kapcsán kérdésként felmerülhet, hogy például a közös begyűjtési terv megfelel-e a kötelezettség kivezetésére vonatkozó kritériumoknak.

Úgy vélem, hogy a céltartalék képzésére, a legjobb becslés módszerére, a jelenérték számítására, a diszkont tényező meghatározására vonatkozó IAS 37 standard meghatározásai, előírásai egyrészt igen általánosak, másrészt környezetvédelmi vonatkozású kitekintést nem adnak, így a vállalkozásoknak tényleges segítséget nem nyújtanak. A diszkont tényező meghatározásával számos más standard foglalkozik, de ezek nem környezetvédelmi, céltartalék vonatkozásúak, hanem a valós érték meghatározásához adnak segítséget különböző eszközökre, és különböző körülmények esetén. Például az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés értékelés standard, az IAS 36 Értékvesztés standard bekezdései tartalmazzák a diszkontálásra vonatkozó iránymutatásokat.

A mérlegen kívüli megjelenítés elvei szűkszavúan szabályozottak, a közzéteendő információk általánosak, a bemutatás kötelezettségét a vállalkozások meg tudják kerülni.<sup>18</sup>

A céltartalékok kezelésének és megjelenítésének gyenge színvonalát támasztják alá a Rába folyót szennyező (a 2000-es évek elejétől mindmáig) osztrák vállalkozások<sup>19</sup> éves beszámolói. A beszámolók nem az IFRS, hanem az osztrák számviteli szabályok szerint készült pénzügyi kimutatások. Céltartalékot mindhárom vállalkozás megjelenít a mérlegében, de két vállalkozás esetében nem derül ki az éves beszámoló egyetlen részéből sem, hogy ebben szerepel-e környezetvédelem címén képzett céltartalék, milyen összegben, így „természetesen” szöveges indoklás, magyarázat sem olvasható. Az egyik vállalkozás jelentős összegben és mértékben (az egyéb céltartalékokból 6.340 e€, 52 %) képez környezetvédelmi kötelezettségre céltartalékot, de részletes bemutatást a beszámoló itt sem tartalmaz; pusztán az üzleti jelentésben olvasható egyetlen bekezdés, igen általános tartalommal a vállalkozás környezettudatosságára és ISO 14001 szabvány szerinti minősítésére utalva.

Az általam végzett kérdőíves felmérés eredménye szerint a válaszadó 142 vállalkozásnak mindössze 14,78 %-a készít IFRS előírások alapján beszámolót, és ezen vállalkozások 23,81 %-a alkalmazza az IAS 16 standard a bekerülési érték részeként számolandó céltartalék előírását.

Megítélésem szerint a céltartalék definíciójának megfelelő, a múltbeli eseményekből eredő, a felmerülés idejére és összegére nézve bizonytalan kötelmek – ilyen a környezetvédelmi, környezeti kötelmek túlnyomó része – feltárása, azonosítása, valamint bemutatásuk iránti igény napjainkra kiemelkedő jelentőségűvé vált. Ennek következtében egy sokkal részletesebb, strukturáltabb és ugyanakkor átfogó – megjelenítésre, értékelésre, közzétételre vonatkozó - szabályozás lenne szükséges a céltartalékok, vagy szűkebben, illetve más szemléletben értelmezve a környezetvédelmi kötelezettségek témakörében.

A kockázat és kötelezettségek becslésére tudományos kutatások, és szakmai szervezetek számos iránymutatást dolgoztak ki: várható érték megközelítés, legvalószínűbb érték megközelítés, értéktartomány megközelítés, az ismert legalacsonyabb érték megközelítés, a

---

<sup>18</sup> Az IASB munkaterve alapján az US GAAP rendszerével összhangot teremtve felülvizsgálják az IAS 37 standardot, különös tekintettel a függő tételekkel kapcsolatos várható veszteségek értelmezésére, megjelenítésére. A felülvizsgált standard várhatóan 2010-ben kerül kibocsátásra.

<sup>19</sup> Boxmark Leather GmbH & Co KG, Wollsdorf Leder Schmidt & Co., Josef Schmidt Lederfabrik, 2004-2007. évi éves beszámolójuk alapján

valós érték meghatározásakor alkalmazható módszerek: piaci érték megközelítés, jövedelemtermelő képesség megközelítés, költség megközelítés és a hozzájuk rendelhető értékelési eljárások (US GAAP SFAS No. 157. 2006, C. Gregory Rogers 2007, Walker&Krol 2008, Stanko et al. 2006). Ezeket felhasználva célszerű és lehetséges lenne kialakítani egy általánosan elfogadott módszertant.

Egy igen sajátos kérdést jelent a szennyezési, **emissziós jogok kereskedelmének számviteli kezelése**. Sajnálatos módon az IASB 2005. júliusában visszavonta az **IFRIC 3** az emissziós jogok<sup>20</sup> számviteli kezelését, értékelését tárgyaló értelmezést. A visszavonás ellenére úgy ítélem meg, érdemes egy-két gondolatot kiemelni az értelmezésből, ami tükrözi az emissziós jogok számviteli megközelítésének logikáját, elveit.

A leosztott jogokat immateriális eszközként kell aktiválni az IAS 38 Immateriális javakról szóló standard alapján. Az emissziós jogok állománynövekedésének egyik legjellemzőbb módja a jogok vásárlása, amelynek értékelése a standard bekerülési értékre vonatkozó szabályai alapján történik. Az állománynövekedés másik tipikus módja a térítés nélküli átvétel, amely esetében a bekerülési érték a leosztáskor (átadáskor) érvényes piaci ár. Az IFRIC 3 alapján amennyiben az egységeket valós értékük alatt bocsátják ki, akkor a bekerülési érték az egységek valós értéke lesz, és a valós érték és a kibocsátási érték közötti különbséget állami támogatásként kell értelmezni. A támogatás összegét halasztott bevételként – kötelezettségként, magyar számviteli szemlélet szerint passzív időbeli elhatárolásként – kell kimutatni, majd bevételként azon elszámolási időszak alatt kell elszámolni, amelyre az egységet kibocsátották, függetlenül attól, hogy azt a vállalkozás megtartja, értékesíti, vagy visszaszolgáltatja.

Az emissziós jogok értékelésének módszere a visszavont értelmezés alapján megegyezik az IAS 38 immateriális javak standardban meghatározott értékelési módszerekkel, azaz a gazdálkodó saját döntése alapján vagy a bekerülési érték modell (múltblei érték) vagy az átértékelési modell (valós érték) szerint értékeli az egységeket a megjelenítést követően.

A szennyezőanyag kibocsátásakor kötelezettség keletkezik a kvóta-szennyezéssel azonos mértékű visszaadására. A visszaadásra ténylegesen a mérleg fordulónapot követően kerül sor (a jogszabály szerint a következő év április 30-án), de a fordulónapra vonatkozóan a várható kötelezettség összegében céltartalékot kell képezni, a legjobb becslés elvét alkalmazva, amelynek alapja jellemzően a kibocsátási egységek aktuális piaci ára. A gyakorlatban alkalmazott megoldás a nettó szemléletű céltartalékképzés: a tényleges kibocsátás mennyiségének és a rendelkezésre álló kibocsátási jogok mennyiségének különbségére képeznek céltartalékot. A céltartalék a következő évben a kvóta visszaszolgáltatásakor kerül feloldásra.

A szennyezési jogok után amortizáció nem számolható el, mivel maradványértékük megegyezik a bekerülési értékükkel, azaz értékéből az eszköz a használat során nem veszít. Értékvesztés az IAS 36 Értékvesztés standard alapján elszámolható az egysége után.

Az IFRIC 3 értelmezés visszavonásának elsődleges oka, hogy az EFRAG (Európai Pénzügyi Beszámolási Tanácsadó Csoport) nem értett egyet az IFRIC 3 értelmezéssel, mivel megítélése szerint egyik értékelési modell sem megfelelő. A bekerülési érték modell esetében az eszközök bekerülési értéken értékelték, de a céltartalék, mint forrás, becsült piaci áron

---

<sup>20</sup> Emissziós jognak (kibocsátási jog) nevezik azokat a jogokat, amelyeket az adott ország kormánya által engedélyezett környezetszennyezési szintnek megfelelően, a vállalkozás térítésmentesen kapott, vagy vásárolt. A jogok szétosztása előzetesen történik, majd az időszak végén történik az elszámolás.

szerepel a könyvekben. Az átértékelési modellt azért nem tartották elfogadhatónak, mert az IAS 38 standard szerint az eszközökben bekövetkezett átértékelés miatti növekedést a saját tőke növekedéseként kell bemutatni, ezáltal az eredményre közvetetten hat, míg az IAS 37 standard szerint a várható kötelezettség értékének változása közvetlenül érinti az eredményt.

Az IFRIC 3 értelmezés visszavonása ellenére a gyakorlatban alkalmazzák az ebben foglalt előírásokat, mivel más irányadó útmutatás e témában nem áll rendelkezésre. A US GAAP és az IFRS konvergenciájaként az IASB 2010-re tervezi az emissziós jogokra vonatkozó, egységes álláspontokat tükröző standard kibocsátását.

### ***Összegzés, értékelés - Az IFRS környezeti vonatkozású szabályai***

Az IFRS hatályos standardjainak eszközök, kötelezettségek megjelenítésére, értékelésére és közzétételére vonatkozó szabályai nem tartalmazzak egységes rendszert alkotó és konkrét környezetvédelmi, környezeti szabályokat, útmutatásokat annak ellenére, hogy az érdekeltek széles köre, ideértve a különböző szakmai szervezeteket (IOSCO, FEE, ICAEW) és a gyakorló szakembereket, ennek igényét jelzi.

Az IFRS (a US GAAP-el ellentétben) az elvi szintű, általános jellegű szabályozás mellett kötelezte el magát, a részletekbe menő konkrét szabályok meghatározásával szemben. Számos területre azonban (pénzügyi instrumentumok, üzleti kombinációk) igen részletes szabályok kerültek kidolgozásra. Megítélésem szerint az IFRS általános szabályai természetesen alkalmazhatóak, sőt alkalmazni kell a környezeti kérdésekre. Ugyanakkor a környezeti információk speciális jellegéből adódóan az általános szabályok nem elegendők a helyes és megfelelő értelmezéshez és gyakorlathoz.

Úgy ítélem meg, hogy napjainkra szükségessé vált az elvek felülvizsgálása, más szemszögből való megítélése és kibővítése, valamint annak felismerése, hogy a világ változásával - a téma kapcsán a környezeti hatások figyelembevételével – az elvek már nem minden esetben biztosítanak elegendő és megfelelő keretet a megbízható és valós kép előállításához.

A standardok áttekintése során megfogalmazott észrevételeken túlmenően a következő észrevételeket tudommegfogalmazni az IFRS szabályaiban e témához kapcsolódóan hangsúlyozva, hogy az általános szabályozás létezik, de az egyértelmű értelmezés és alkalmazás érdekében szükséges a környezeti irányú iránymutatások megfogalmazása:

- A mögöttes feltételezések és a minőségi jellemzők környezeti szempontú értelmezésével nem foglalkozik az IFRS.
- Az IFRS nem hívja fel a figyelmet a számviteli politika e témájú kidolgozásának szükségességére.
- Sem a Keretelvek, sem az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard nem fogalmazza meg a környezeti költségek, környezeti kötelezettségek fogalmát.
- A közzéteendő információk között megfogalmazásra kerül a cash-flow kiáramlások összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságok és a jövőbeni eseményekkel kapcsolatos főbb feltételezések közzétételének követelménye, de a kérdésben lényeges tényezőként kezelendő kockázatok bemutatását nem kéri az IFRS. A Keretelvek említést tesz a vállalkozás helyzetére hatással bíró kockázatok bemutatásának lehetőségéről, de konkrét eseteket, példákat nem mutat be, javaslatokat nem tartalmaz, sőt az IAS 37 Céltartalékok standard sem tér ki a környezetvédelmi kockázatok bemutatásának szükségességére és jelentőségére.
- Az IAS 36 Értékvesztés standard számos külső és belső körülményt sorol fel – igaz, nem kizárólagos jelleggel, nem teljesskörűséget biztosítva - amely értékvesztésre utaló jelzés lehet a vállalkozás számára. A körülmények között megemlítésre sem kerül a

környezetvédelmi, környezeti jellegű értékvesztés lehetősége. Például: szennyezett területek, környezetvédelmi jogszabályoknak nem megfelelő eszközök működtetése, a stigma hatásból<sup>21</sup> eredő értékvesztés. Mivel a standardalkotók nem térnek ki a környezetvédelmi jellegű értékvesztésre, mint lehetőségre sem, így nem tisztázták a környezeti okból az eszközökben bekövetkezett értékvesztés mérésének és jelenérték számításának kérdéseit, a visszanyerhető érték meghatározásának, és az értékelés és elszámolás időpontjaiból adódó bizonytalanság problémái sem. A környezeti eredetű értékvesztés körülményeit, feltételezéseit, valamint amennyiben értelmezhető, akkor értékét a közzeendő információk között meg kellene említeni.

- Az IFRS filozófiája szerint minden szervezet pénzügyi teljesítményét vagy pénzügyi helyzetét illetően lényegesnek minősülő információt be kell mutatni a tétel jellegétől függően a mérlegben, az eredménykimutatásban vagy a kiegészítő megjegyzések között. Konkrét, a mérlegben és az eredménykimutatásban való megjelenítési követelmény nem fogalmazódik meg az IFRS-ben, hiszen nincsenek a mérleg vagy eredménykimutatás főlapján részletező sorok a környezeti jellegű információk bemutatására. Önmagában ez még nem probléma, hiszen az éves beszámoló kiegészítő megjegyzések része feloldhatná ennek hiányát. Sajnos azonban nem teszi meg: a környezetvédelmi, környezeti kérdések közzeendő információi teljes mértékben hiányoznak az IFRS rendszeréből, mivel az egyes standardok általános bemutatási szabályokat fogalmaznak meg.

E résznél nem térek ki az általam megoldásnak, lehetőségnek vélt gondolatok bemutatására; ezeket az értekezés következő fejezeti taglalják.

### ***2.3.3 A US GAAP környezeti vonatkozású szabályai***

Az Amerikai Egyesült Államokban a környezetvédelmi, környezeti kérdések megjelenítésére, értékelésére, közzeendő információira vonatkozó előírások igen szerteágazóak, mind a szabályozó szervezetek, a szabályozási szintek, mind az előírások témáit, céljait illetően.

Az amerikai számviteli szabályozás három meghatározó szervezete a Pénzügyi Számviteli Standard Bizottság, az FASB (Financial Accounting Standard Board), az Amerikai Könyvvizsgálói Kamara (AICPA, American Institute of Certified Public Accountants), valamint az Értékpapír – és Tőzsdedefelügyelet (SEC, Securities and Exchange Commission).

Az FASB elsődleges tevékenysége a US GAAP alapját megteremtő standardok és értelmezések kidolgozása<sup>22</sup>. Szabályalkotása kiterjed a 159 db, a US GAAP rendszerét alkotó standardra (Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)), 7 db számviteli alapelvetet feldolgozó standardra (Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)), valamint az ezekhez kapcsolódó értelmezésekre és iránymutatásokra.

Az AICPA – amely az FASB egyik ún. alkotmányozó szervezete is - napjainkban mérlegtételekhez kapcsolódó számviteli és könyvvizsgálati állásfoglalásokat, iparági számviteli útmutatókat, gyakorlati iránymutatásokat (Practice Bulletins), valamint számviteli értelmezéseket dolgoz ki.

A SEC az amerikai tőzsdén jegyzett vállalkozások felé fogalmaz meg kötelezően alkalmazandó szabályokat, vezet be jelentési kötelezettségeket és formákat. Az ún. S-K szabályok jellemzően nem pénzügyi működési információkat szabályoznak, míg az ún. S-X

<sup>21</sup> Stigma hatásról beszélünk, ha egy eszköz szennyeződése a szomszédos területekre való áttérjedés kockázatát is magában rejt, amely ezáltal a potenciális vevőket visszaríasztja a vásárlástól.

<sup>22</sup> Az FASB által kibocsátott standardokat és értelmezéseket az AICPA és a SEC teljes mértékben elismeri.

szabályok a SEC felé benyújtandó beszámolók formájára, tartalmára, vizsgálatára, határidőire fogalmazznak meg követelményeket.

A US GAAP rendszerének hierarchiája az alábbiakban foglalható össze:

3. sz. táblázat: A US GAAP hierarchiája

Hierarchia Szintje	FASB (Pénzügyi Számviteli Standard Bizottság)	APB (Számviteli alapelvek Bizottsága)	AICPA (Amerikai Könyvvizsgálói Kamara)
1.	Számviteli standardalkotó bizottság standardjai, szabálmódosításai és kiadott magyarázatai	Számviteli alapokat alkotó testület véleményei	Könyvvizsgálói szervezet számvitel-kutatási véleményei
2.	FASB számvitel technikai alkalmazás iránymutatása		Iparági könyvvizsgálati útmutatók (Audit and Accounting Guides) Mérlegpozíciók számviteli és könyvvizsgálati útmutatói (SOP)
3.	Azonnali Döntőbizottság (EITF) döntései		Íránymutatások a standardokon kívül eső elszámolások bemutatására
4.	Számviteli megoldások		Számviteli értelmezések

Forrás: Matukovics, Madarasnié, Rózsa: IAS versus US GAAP, Verlag Dashöfer, 2003.

A hierarchiában nem jelenik meg a SEC, mivel az nem a US GAAP rendszerét adja, hanem azt egészíti ki a tőzsdén jegyzett vállalkozásokra vonatkozó szabályok megalkotásával.

A környezetvédelmi kérdések számviteli kezelését közvetetten befolyásolja az 1980-ban elfogadott CERCLA vagy közismertebb néven a „Superfund” törvény. Ez szigorú követelményeket állított fel a hulladék lerakók jelenlegi és jövőbeni veszélyes anyagok kibocsátására vonatkozóan, definiálta a „potenciálisan felelős felek” fogalmát (Potentially Responsible Parties, PRPs) és kategorizálta a hozzájuk köthető felelőségeket<sup>23</sup>.

Az 5. sz. összefoglaló ábra alapján a következőkben részleteiben ismertetem és elemzem a US GAAP és SEC jelentős környezetvédelmi, környezeti vonatkozású szabályait.

Az első számviteli standard a környezeti kötelezettségekre vonatkozóan az 1975-ben kibocsátott *SFAS No. 5 standard* a függő kötelezettségek elszámolásáról<sup>24</sup>, valamint a következő évben kiadott *FIN No. 14*. A veszteség összegének elfogadható becslése értelmezés, amelyek általános szabályokat fogalmazznak meg a függő tételek pénzügyi elszámolásáról és beszámolóban való megjelenítéséről.

A standard fő szabálya szerint függő kötelezettségek akkor jeleníthetők meg a beszámolóban, és mutathatók ki ráfordításként, ha várhatóan az adott beszámolási időszakra vonatkozóan veszteséget okoznak, és ha a kötelezettség összege megbízhatóan mérhető. A veszteség

<sup>23</sup> A CERCLA végrehajtásának feladatát, a szennyezett területek azonosítását és nyilvántartását a Környezetvédelmi Ügynökség (Environmental Protection Agency, EPA) végzi. Az EPA három kötelezettség kategóriát definiált: az ún. szigorú kötelezettség esetén a tisztítási költségek kötelezettségét akkor is fel kell vállalni a szennyezőnek, ha gondatlanság nem történt. A másik kategória az ún. egyetemleges kötelezettség, amely esetén bármely szennyező kötelezhető a teljes költség megtérítésére, még ha a szennyezést több szennyező együttesen okozta is. A harmadik kategória az ún. retroaktív kötelezettség, amikor a jogszabály (CERCLA) elfogadása előtti eseményekre kell képezni céltartalékot.

<sup>24</sup> Az SFAS No. 5 módosításra került 1975 év végén az SFAS No. 11 standard kibocsátásával, de mindkét standard hatályban van.

összegének becslésére alkalmazható értékelési módszer a „legvalószínűbb érték”. Amennyiben az összeg egy túl-ig tartományként kalkulálható, úgy a tartomány legalacsonyabb értékét kell alkalmazni mint az „ismert legalacsonyabb összeg”.<sup>25</sup>

Amennyiben megbízható becslés nem adható, akkor a kiegészítő információk között kell bemutatni a függő tételt. Ezen túlmenően általános közzétételi szabályokat foglal össze a standard, kifejezetten környezetvédelemmel, környezeti kérdésekkel foglalkozó előírást nem tartalmaz.

A standard több esetben is lehetőséget ad arra, hogy a függő kötelezettség várható veszteségének bemutatását a vállalkozás elkerülje, vagy csak a későbbiekben tegye meg. Ilyen eset lehet, ha:

- a peres ügy kimenetele nem bizonyosan kedvezőtlen a vállalkozásra nézve, vagy
- nem valószínű a veszteség realizálása, vagy
- a veszteség nem lényeges, vagy
- a veszteség összege nem becsülhető megbízhatóan.

A standard alkalmazása a valószínűség és becsülhetőség kifinomult értékelését kívánja meg, valamint a számszaki bemutatáson túli közzététel szükségességét is hangsúlyozza. Ha például reálisan az valószínűsíthető, hogy a veszteség meghaladja az eddig kimutatott összeget, akkor közzé kell tenni a valószínűséget, és valószínűleg nagyobb összegű veszteség becslésének módszerét. Ugyanakkor információvesztést, esetleg torzítást okozhat, ha egy vállalkozás egy a csekélynél magasabb, de a valószínűnél alacsonyabb bizonyossági szintű, nem bizonyosan bekövetkező kockázatot tárt fel, amely kockázat várható hatása potenciálisan lényeges, de a várható ráfordítás összege nem becsülhető megbízhatóan. Ebben az esetben a ráfordítás és kötelezettség kimutatása nem, csak a kiegészítő információként való részletes ismertetése szükséges.

A standardhoz kapcsolódóan kérdéseket vet fel a környezetvédelmi kötelek kezelése: a várható helyreállítási költséget milyen arányban kell az adott időszakra terhelni az összemérés elvét is figyelembe véve? Mennyiben lehet/kell tekintetbe venni, hogy a rövid távra szóló ráfordítás-becslések sokkal pontosabbak, mint a hosszú távra vonatkozók? Mikor csökkenthető a kötelezettség a harmadik fél által előrejelzett várható megtérülések összegével<sup>26</sup>? Hogyan kell korrigálni a nettó jelenértéket, és milyen időtávra kell előretekinteni a becslés készítésénél?

A valószínűség és lényegesség fogalmak mennyiségi értékelés nélküli alkalmazása, pusztán a számviteli alapelvekre, minőségi jellemzőkre való alapozása nagymértékben szubjektívvá teszi a függő tételek bemutatásának megbízhatóságát. A standard általános megfogalmazásai, valamint a mérlegen belüli bemutatás megkerülésének a lehetősége azt eredményezhetik, hogy az éves beszámoló nem fogja tartalmazni a függő tételek veszteségét.

Speciális területre vonatkozó szabály az 1977-ben kibocsátott **SFAS No. 19 standard** Az olaj és gáztermelő vállalatok pénzügyi beszámolásáról, illetve az ehhez kapcsolódó, 1982. végén megjelent az SFAS No. 69 standard az olaj és gáztermelő társaságok közzétételi kötelezettségére vonatkozóan. Az előírások kitérnek az olaj és gáz tartalékok mennyiségének mérésére és csoportosítására, éves termelési információk bemutatására, a termelő célú eszközök költségeinek aktiválására, a kőolaj- és földgázvagyon megszerzésére, kutatásra és mezőfejlesztésre fordított összeg bemutatására, a kőolaj és földgáz feltárásának és

---

<sup>25</sup> Ez a megközelítés nem azonos az IAS 37 standard „legjobb becslés elve” megközelítéssel.

<sup>26</sup> Erre a kérdésre adhat választ a FIN No. 39. Bizonyos szerződésekhez kapcsolódó összegek egymással szemben való elszámolása értelmezés, amely szerint a követelés-kötelezettség összevezetése akkor lehetséges, ha a felek ismerik az összegeket, nincs jogi akadály a összevezetésnek, valamint a vállalkozásnak szándékában áll az összevezetés.

kitermelésének költségcsoportosítására. Ezen túlmenően az olaj és gáz értékelésének főbb követelményeit fogalmazzák meg az ún. bizonyított készletek<sup>27</sup> diszkontált cash flow elemzése alapján: értékesítéséből származó jövőbeni becsült pénzáramok év végi árszinten meghatározandók, és konstansak, a költségek nem eszkalálhatók, valamint a diszkontáláshoz 10 %-os rátát kell alkalmazni.

A standard gyakorlati alkalmazásának problematikáját az értékelés adja, mivel a pénzáram kalkulálásához szükséges időintervallum megállapítása nagyfokú torzítást eredményezhet, az összemérés elvének érvényesülése nehezen biztosítható, a hozamokra jellemző a fluktuálás, amit a portfólió szintű értékelés kisimíthat.

Szintén gondot okoz az év végi árak alkalmazása, mivel magas árak esetén a bizonyított készletek felértékelődnek, illetve a vállalkozások által a különböző időponttal záródó pénzügyi évek (fordulónapok) következtében az adott időpontban érvényes árak a kőolaj értékelését jelentősen befolyásolják, és a vállalkozások szintjén az összehasonlítást korlátozzák. (Johnston 2005, MOL 2001)

1990-ben az *EITF No. 90-8* számmal (Emerging Issues Task Force, Azonnali Döntőbizottság) bocsátott ki egy *iránymutatást* (Capitalization of Costs to Treat Environmental), amely a környezeti szennyezés kezelésének költségeit vizsgálja, fókuszálva a költségek aktiválásának lehetőségére. Az iránymutatás szerint a költségek felmerülhetnek a jelenlegi vagy jövőbeni környezeti szennyezések megelőzéséhez, helyreállításához, hatástalanításához. Ezek a költségek lehetnek önként felvállaltak vagy törvény erejénél fogva kötelezőek. A költségek magukba foglalhatják például a szennyezés eltávolításának költségét (pl. a földalatti tárolók szivárgása által okozott szennyezés), tárgyi eszközök vásárlásának kiadásait (pl. levegő szennyezettséget ellenőrző berendezés), környezetvédelmi tanulmányok költségeit, valamint a környezetvédelmi jogszabályok alapján kivetett büntetések terheit. Az értelmezés kizárólag azzal foglalkozik, hogy ezen költségek, ráfordítások aktiválhatók-e. Nem érinti, hogy mikor kell a kapcsolódó kötelezettségeket kimutatni, és hogyan kell ezen kötelezettségeket értékelni, illetve hogy ezek a ráfordítások rendkívüli ráfordításnak minősülhetnek-e.

Az iránymutatás úgy fogalmaz, hogy ezeket a költségeket ténylegesen költségként kell kimutatni, és csak akkor aktiválhatók, ha várható megtérülésük, valamint ha a következő követelmények közül bármelyik teljesül<sup>28</sup>:

- A költség az adott eszköz élettartamát, kapacitását megnöveli, vagy biztonságosabbá, hatékonyabbá válik az eszköz.
- A költség elhalasztja vagy megelőzi a környezeti szennyezést, amely a vállalkozás jövőbeni tevékenységeiből, működéséből adódóan bekövetkezne.
- Az alapvetően értékesítésre tartottnak minősített eszközhöz – azaz forgóeszközökhöz – ezek a költségek azért merültek fel, hogy az eszköz értékesítésre kész állapotba kerüljön.

Az erőteljes - politikai szintű - környezetvédelmi szabályozás hatására a SEC rákényszerült e terület halasztást nem tűrő kezelésére: *S-K jelentések* formájában 1982-ben összefoglalta a környezetvédelmi témájú közzétételi követelményeket. Közzétételi kötelezettsége az S-K szabályok alapján a vállalkozásoknak akkor áll fenn, ha a szennyezéssel kapcsolatos költségek jelentős hatással bírnak a vállalkozás eredményére.

*S-K 101 szabály*, amely a vállalkozás bemutatásának követelményeit fogalmazza meg előírja, hogy a vállalkozásnak ismertetni kell a környezetvédelmi szabályoknak való megfelelés vagy

<sup>27</sup> A bizonyított készlet olyan kőolaj- és gázkészletre vonatkozó mennyiségi becslés, amely figyelembe véve a jelenlegi gazdasági és működési feltételeket, geológiai és mérnöki adatok alapján gazdaságosan kitermelhető.

<sup>28</sup> Az aktiválás kritériumai alapvetően megegyeznek az IFRS filozófiájával, de részleteiben, megfogalmazásában eltéréseket mutatnak.

annak hiányából eredő, jelentős hatású eseményeket, hatásukat a beruházásokra, az eredményre és a vállalkozás piaci (verseny) helyzetére.

Ugyan a szabályozás középpontjában a lényegesség fogalmának mennyiség és minőségi értelmezése áll, ám a SEC nem rendel konkrét küszöbértéket a lényegességhez, sőt figyelmeztet a kizárólag mennyiségi megközelítés kockázataira.

A SEC **S-K 103 szabálya**iban a minőségi szempontok nagyobb hangsúlyt kapnak. A vállalkozásnak az éves 10-K jelentésében, és a negyedéves 10-Q jelentésében be kell mutatni a jelentős függőben lévő jogi ügyeket, kivéve, ha a jogi ügy a vállalkozás általános működéséhez kötődik (rutin-vizsgálat), és abban a vállalkozás vagy annak leányvállalata érintett, vagy az eljárás tárgya a birtokukban lévő ingatlanok valamelyike. Az adminisztratív vagy bírósági eljárások információit részletesen be kell mutatni, ha az a vállalkozás tevékenységére, üzletmenetére lényeges hatást gyakorol, az eljárás elsődlegesen vagy kártérítési igényre vonatkozik, vagy lehetséges pénzügyi szankcionálást, nem tervezett beruházási kiadást, vagy többlet ráfordítást eredményezhet, valamint ezeknek a lehetséges összege – a kamatok és költségek nélkül – meghaladja a vállalkozás és leányvállalatainak konszolidált szinten számított forgóeszközeinek a 10 %-át.

Az S-K 103 szabályokat fogalmaz meg arra az igen gyakori esetre is, amikor a peres eljárásban a felperes a kormány. A rutin-vizsgálat kivétel szabálya nem alkalmazható abban az esetben, ha a jogi eljárásban a másik fél a kormány, és a vállalkozás becslései alapján a pénzügyi szankció várhatóan legalább 100 eUSD összegű.

A szabályozás furcsa megfogalmazása szerint a meghatározott kritériumok teljesülése esetén az eljárásról akkor is közzé kell tenni információkat, ha a kormánynak szándékában áll eljárást kezdeményezni, de az még megfontolás tárgyát képezi. Problémát okozhat annak az időpontnak a meghatározása, amikor kimondható, hogy a kormány peres eljárás indítását fontolja, továbbá annak alátámasztása is nehézséget okoz, hogy mikor és hogyan támasztható alá, hogy a büntetés összege meghaladja a 100eUSD-t. Az S-K 103 nem ad választ arra, hogy fennáll-e a vállalkozás közzétételi köteleme akkor is, ha kiegyenlítette a bírságból adódó kötelezettségét, vagy ha a bírság várható összege meghaladja ugyan a 100 eUSD-t, de jelentős enyhítő körülmények léteznek?

Az **S-K 303 szabály** (Management Discussion and Analysis, MD&A) előremutató, jövőbeni környezetvédelmi függő tételek bemutatását követeli meg olyan jelentős eseményekre koncentrálni, amelyek jelzés értékűek lehetnek a jövőbeni működési eredmény alakulására. Ilyen lehet a jelenleg ismert trendek, keresletek, elkötelezettségek, egyéb események, vagy a vezetés által már feltárt, várhatóan lényeges hatású bizonytalanságok. Egyéb előretekinthető információk bemutatása javasolt, de nem kötelező. A szabályozás több kérdést vet fel: hogyan értelmezhető, mérhető, és összehasonlítható információt jelent-e a „lényeges hatású bizonytalanság”, milyen módszerekkel készíthetők becslések.

Erre ad választ a Sarbanes-Oxley törvény, amely egyik része az S-K 303 szabályait finomítja. A vállalkozásoknak be kell mutatnia az ún. „kritikus számviteli becsléseket” kitérve a becslések módszerére, az alkalmazott feltételezésekre, a különböző becslések okaira, és az olyan eseményekre, bizonytalanságokra, amelyek jelentősen módosíthatják a becslés módját vagy az alapjukat szolgáló feltételezéseket. Ezen túlmenően olyan mennyiségi elemzést kell készíteni, amely a vállalkozás pénzügyi helyzetének érzékenységét mutatja a becslések változásának függvényében. Erre a mennyiségi megközelítésű „érzékenység elemzésre” két módszer alkalmazható: az egyik szerint feltételezni kell, hogy reálisan lehetséges változások hatnak a vállalkozás által alkalmazott feltételezésekre a következő évben, vagy a másik

módszer szerint azzal a feltételezéssel kell élni, hogy a számviteli becslés változni fog a reálisan lehetséges kimenetek felső és alsó küszöbe között. Ugyancsak elvárt, hogy a vállalkozások közöljenek információkat a „becsült valószínűségekre, ahol ez értelmezhető” utalva a valószínűségi döntés-elemzés (probabilistic decision analysis) módszerének alkalmazhatóságára.<sup>29</sup> A módszer lényege a különböző kimenetek valószínűségének súlyozott átlaga alapján számított várható érték becslése. (Ewing et al, 2005)

Összefoglalva megállapítható, hogy az S-K szabályok középpontjában a lényegesség becslése áll. Egyrésztől kivitelezhetetlennek tűnik a mennyiségi-minőségi kritériumok általános megállapítása küszöbértékek és egyéb tényezők alapján, másrészt a vállalkozások összehasonlíthatóságának biztosításához szükségzerű lenne<sup>30</sup>. Elgondolkodtató azonban az, hogy az értékelési, illetve statisztikai módszerek ilyen szintű beépítése a számviteli kimutatásokba, amelyek a SEC, Sarbanes-Oxley és ASTM szabályokban megjelennek, elősegítik-e az éves beszámolók valóságtartalmának érvényesülését, megbízhatóságának, minőségének javulását. Erőltetettnek és félrevezető információk közlésére lehetőséget adónak tartom, hogy egy rengeteg feltételezésen és becslésen alapuló, bonyolult módszer „végeredménye” legyen az elhatárolt ráfordítások összegének mérlegben, eredménykimutatásban megjelenő összege, és a közzeendő információk magyarázatainak, indoklásainak alapja.

Az S-K szabályokat követően a SEC további iránymutatásokat adott ki. 1989-ben az FRR 36 iránymutatást, amelyben különböző közzétételi követelmények kerülnek megfogalmazásra, illetve illusztrálásra, majd 1993-ban az **SAB 92 közleményét** a közzétételi követelmények további pontosítására. Ez utóbbi fogalmazza meg, hogy a környezetvédelmi kötelezettségek diszkontálásához olyan diszkont rátát kell alkalmazni, amely eredményeképpen, szokásos tranzakciót figyelembe véve, a jelenleg fizetendő elméleti kötelezettség értéke számítható. Amennyiben ilyen ráta nem határozható meg, akkor az alkalmazott diszkont ráta nem haladhatja meg a monetáris eszközök kockázatmentes kamatlábát. A monetáris eszköz lejáratának összhangban kell lennie a környezetvédelmi kötelezettség időtartamával. A diszkont rátán túl a közlemény előírja, hogy be kell mutatni a vállalkozás politikáját a környezetvédelmi kérdések hatásának felmérésére vonatkozóan: a terület környezetvédelmi szempontú értékelésének indoka és körülményei, a diszkontálás sajátosságai, és a várható, biztosítótól származó megtérülések (Roberts R.Y., 1995).

Az AICPA 1996-ban kiadott értelmezése, a **SOP 96-1 értelmezés**<sup>31</sup> a környezeti szennyezések helyreállítási kötelezettségeinek becslésére és pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésére ad iránymutatást. A környezeti kötelezettségek becsült összegének meghatározásakor figyelembe kell venni a veszélyes anyagok nagyságrendjét és típusát, a jövőbeni események,

---

<sup>29</sup> E módszer alkalmazását szorgalmazza az American Society of Testing and Materials ASTM (Environmental Assessment and Risk Management Standards ) E2137 standardjában, amely a környezetvédelmi kérdések költségeinek és kötelezettségeinek pénzügyi becsléséhez és közzeendő információihoz nyújt standard formájában megfogalmazott útmutatást. A szakma heves tiltakozását váltotta ki az ASTM azon ajánlása, hogy a SEC hivatalosan elfogadja és kötelezővé tegye az ASTM standardjának alkalmazását az amerikai tőzsdén.

<sup>30</sup> Egy 2003-ban végzett felmérés szerint a vizsgált 16 olaj- és gázipari vállalatból mindössze három azonosította éves beszámolójában a klímaváltozást a jövőbeni pénzügyi teljesítményét jelentősen befolyásoló tényezőként. 2003. Research Report: Changing Oil: Emerging environmental risk and shareholder value in the oil and gas industry, World Resources Institute.

<sup>31</sup> Az AICPA azért tartotta indokoltnak ezen értelmezés elkészítését, mert egy 1996-ban, az EPA által végzett felmérés szerint a „potenciálisan felelős felek” által szennyezett terület tisztítási költsége a 35 millió és az 1 billió dollár közötti tartományba becsülhető, amely megkérdőjelezhetetlenül jelentősnek minősül, így az elszámolás és közzététel szabályainak hangsúlyosabb megfogalmazására van szükség.

fejlesztések hatását, a helyreállításhoz alkalmazható alternatív technológiákat, az esetlegesen várható megtérüléseket. A becslések összege a jelenlegi és a jövőbeni éves beszámolók tekintetében módosítható, de a visszamenőleges módosításra nem nyílik lehetőség. Az értelmezés javasolja, hogy a helyreállítások különböző szintjeinél viszonyítási pontokat (benchmark) kellene meghatározni a becslhető összeg nagyságrendjének meghatározásához: mi alapján minősül a vállalkozás potenciálisan szennyező félnek, egyoldalú felszólítás a helyreállítási tevékenységre, megvalósíthatósági tanulmányba való bevonás, részvétel helyreállítási tevékenységre vonatkozó vizsgálatban, vagy az ezekre vonatkozó eredmények közzététele.

Az US GAAP standardalkotó szervezete a FASB, 2001. júniusában bocsátotta ki a **SFAS No. 143. standard**ját a kivonási kötelezettséggel bíró eszközök elszámolásáról (Asset Retirement Obligation, ARO). A standardot kell alkalmazni minden hosszú távon használt tárgyi eszközre vonatkozóan, amelyhez jogi kötelelem alapján kivonási kötelezettség kapcsolódik az eszköz megszerzéséből, kivitelezéséből, fejlesztéséből és/ vagy szokásos működtetéséből eredően. Az eszköz kivonásának kötelezettségét valós értéken kell kimutatni a kötelezettség felmerülésének időpontjában, és összege az adott eszköz bekerülési értékének részeként tőkésítésre kerül. <sup>32</sup> A valós érték meghatározásához a cash flow alapú értékelési módszert kell alkalmazni<sup>33</sup>, azaz a jövőben fizetendő cash flow diszkontált jelenértékét kell kiszámítani. Amennyiben a cash flowk összegükben vagy időpontjukban nem bizonyosak, akkor a várakozásoknak megfelelő becsült összeg jelenértékét kell meghatározni. A cash flowk becslésénél figyelembe kell venni azokat a feltételeket, tényezőket, amelyeket egy független, vásárlási szándékkal rendelkező harmadik fél az ár kialakításához számításba venne: a kivonási kötelelemnek való megfelelés ráfordításai, infláció, általános költségek, kalkulált árrés, valamint a kötelezettségben rejlő bizonytalanságok, előre nem látható körülmények. A becsült cash flowk összegét egy jelenlegi kockázat-mentes rátával kell diszkontálni, módosítva a vállalkozás hitelképességének hatásával.

A kivonási kötelelem összegével megnövelt eszközérték után kell értékcsökkenést számítani az eszköz hasznos élettartamára felosztva. A vállalkozásnak rendszeresen felül kell vizsgálni a kötelezettség alapjául szolgáló cash flowk számításánál figyelembe vett feltételezéseket,

---

<sup>32</sup> Az FASB előírások koncepciójukat tekintve összhangban vannak az IAS 16 standard bekerülési értékre és IAS 37 standard céltartalékképzési kötelezettségére vonatkozó szabályokkal (lásd 4.2 részben) a részletekben azonban mutatnak eltéréseket:

- Az IFRS valószínűség definiálására a „more likely than not”, azaz „valószínűbb, mint nem”, a US GAAP a „likely”, azaz „valószínűleg” fogalmat alkalmazza; megítélésem szerint az IFRS fogalma mutatja a gyengébb valószínűséget, azaz az IFRS szerint „hamarabb” megjelenítendő a céltartalék. A gyakorlatban a a „valószínűbb, mint nem” fogalomhoz a 50 %-os, míg a „valószínűleg” fogalomhoz 75 %-os küszöböt rendelnek.
- Az IFRS-ben kimutatott, adott eseményre képzett céltartalékok értéke valószínűleg magasabb, mivel az egyformán lehetséges kimenetek átlagát kell céltartalékként kimutatni, míg a US GAAP-ben ez az összeg a becsült értéktartománynak a legalacsonyabb értékét jelenti.
- Az IFRS-ben jelenleg fennálló jogi és vélelmezett kötelelem alapján egyaránt ki kell mutatni a céltartalékot, a legjobb becslés elvét alkalmazva. A US GAAP-ben az eszköz kivonási kötelezettség jogi kötelmen alapszik, a valós érték megbízható és ésszerű becslésével.
- Az alkalmazandó diszkontráták tekintetében az IFRS szerinti diszkont ráta az adózás előtti ráta, amely tükrözi a pénz időértékének piaci megítélését, valamint a kötelezettség sajátos kockázatait, míg a US GAAP-ben hitelképességgel korrigált kockázatmentes rátát kell alkalmazni, ha a várható jelenérték módszert alkalmazza a vállalkozás a valós érték becsléséhez.
- Az idő múlásából eredő diszkont változás az IFRS-ben pénzügyi ráfordítás, a US GAAP-ben egyéb működési ráfordítás.

<sup>33</sup> Összhangban a Concepts Statements 7, A Cash flow információk alkalmazása és a jelenérték számítása a számviteli értékelésekben standarddal.

tényezőket. Ha a becsült cash flow változik, akkor az az eszköz és kötelezettség könyv szerinti értékét módosítja. Amennyiben a felülvizsgált cash flow növekedést jelez, úgy a diszkontálást a jelenlegi, a hitelképességgel korrigált kockázat-mentes rátával kell elvégezni, míg, ha a cash flow várhatóan csökkeni fog, akkor az eredeti diszkont rátát kell alkalmazni. Az idő múlásából adódó diszkont változás az eszköz értékét nem befolyásolja, de módosítja a kötelezettség összegét: a standard javaslata szerint ez nem pénzügyi ráfordítás, hanem inkább ún. növekmény ráfordítás, és egyéb ráfordításként elszámolandó.

A standard létezése és szabályai ellenére a vállalkozások megítélése az alkalmazás tekintetében nem pozitívak, számos esetben kerülnek a már közzétett éves beszámoló, SEC jelentések módosításra az ARO helytelen megjelenítése miatt<sup>34</sup>. (Perellis, 2006) Az ARO standarddal kapcsolatban felmerülő gyakorlati alkalmazási problémák között kell megemlíteni, hogy az adott eszközre vonatkozó jogi kötelezettségek bemutatása elmarad, a lízingelt eszközök esetében a vállalkozások „elfelejtik” a kivonási kötelezettség szabályának alkalmazását. A legtöbb esetben az eszköz bezárására vonatkozó tapasztalati adatok hiányára, az eszközök nem meghatározható hasznos élettartamára, vagy a kötelelem kiegyenlítésének bizonytalan időpontjára hivatkozva, a vállalkozások úgy ítélik meg, hogy nem képesek a kötelezettség összegének megbízható becslésére, így azt nem is teszik meg. Indoklást, magyarázatot nem fűznek az alkalmazott megoldásukhoz, az okok feltárása elmarad.

Az SFAS No. 143 ARO standard problematikus és helytelen értelmezése és alkalmazása miatt 2005-ben az FASB kibocsátotta a **FIN No. 47 értelmezést**. Ebben pontosításra kerül a kivonás fogalma: ide tartozik az értékesítés, a selejtezés, az átadás, az újrafelhasználás. Bevezetésre kerül a feltételes eszköz kivonási kötelelem fogalma, amely olyan jogi kötelelem az eszköz kivonására vonatkozóan, amelyben a kivonás időpontja és/vagy a kötelelem kiegyenlítésének módja a vállalkozás ellenőrzésén, befolyásolásán túlmutató jövőbeni feltételek függvénye. Definiálásra kerül az „elegendő információ” fogalma iránymutatást adva a kötelezettség valós értékének megbízható becsléséhez; az elegendő információ megítélés kérdése, amely a lényeges tényezőktől és körülményektől függ. Elegendőnek minősül az információ amennyiben például a kiegyenlítés dátuma és módja ismert.

A FIN No. 47 értelmezés több szempontból zavart okoz:

- Nem egyértelmű, hogy akár a standard vagy az értelmezés alapján a vállalkozásoknak fel kell-e tárni, hogy a már létező ingatlan szennyezett-e vagy sem, és a tisztítási költség hogyan határozható meg.
- A földterület megítélésének kérdése sem egyértelmű: a föld jellemzően határozatlan hasznos élettartammal rendelkezik, így a kivonási kötelezettség nem értelmezhető rá. Ugyanakkor, ha a vállalkozás képes előrejelezni, hogy az ingatlan egy jövőbeni időpontban várhatóan értékesítésre kerül, akkor már kivonásnak minősül az esemény, így a kivonási kötelezettség szabályát alkalmazni kell.
- Nem definiált a „szokásos” működés fogalma, illetve komoly nehézséget jelent a vállalkozásoknak annak megítélése, hogy az adott esemény, tevékenység, mint szokásos működés eredményez-e kivonási kötelemet, vagy sem.

A környezetvédelmi kötelezettségek értékelése kapcsán további két standardot kell megemlíteni: a valós értékelésről szóló, 2006 szeptemberében kibocsátott **SFAS No. 157**.

---

<sup>34</sup> Például a USA Mobility 10-K jelentését tette ismételten közzé a 2003 – 2005 évekre vonatkozóan, amely szerint \$2,9 millió USD-t kellett megjelenítenie rövid lejáratú, valamint 5,4 millió USD-t hosszú lejáratú kötelezettségként az ARO előírásainak megfelelően.

<http://www.advancedenvironmentaldimensions.com/restatements.htm>

*standard*, valamint a 2007-ben módosított *SFAS 141-R Üzleti kombinációk standard*, amelyekből kiemelném a témához kapcsolódó szabályokat.

A SFAS No. 157. standard kötelezettségekre vonatkozó valós érték<sup>35</sup> meghatározása abból a feltételezésből indul ki, hogy az értékelés napjával a kötelezettség egy piaci szereplőnek átruházásra került, és a nem-teljesítés kockázata az átruházást megelőzően és követően azonos. Ebből következően a kötelezettség valós értékének tükröznie kell a nem-teljesítésből eredő kockázatot, ami elsősorban, de nem kizárólagosan a vállalkozás saját hitelképességi kockázatát jelenti, és eltérő lehet a teljesítés módjától függően.

A szabálynak az a feltételezése, hogy a kötelezettség rendelkezik aktív piaccal, kétségessé teszi a környezetvédelmi kötelezettségek értékelésére való alkalmazhatóságát, amelyek igen korlátozott mértékben ruházhatók át, így nincs olyan piacuk, amely valós értékben irányadó árak vagy akár megfigyelhető jellemzők bázisa lehetne. A szakma tiltakozásának hatására az FASB 2007 novemberében elfogadta azt a szakmai kezdeményezésű javaslatot, amely egy évvel elhalasztotta a standard alkalmazásának kötelezettségét a nem-pénzügyi eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan (Blume, 2006, C. Gregory Rogers 2008, Kern et al., 2008).

A SFAS No. 143. üzleti kombinációkról szóló standard<sup>36</sup> módosításának (2008. december 15-től hatályos) környezetvédelmi vonatkozású előírása, hogy az üzleti kombinációk tranzakcióinak értékelése során a szerződésen alapuló függő tételt (eszközt és kötelezettséget egyaránt) az akvizíció napján érvényes valós értéken<sup>37</sup> kell értékelni. Minden más függő tételt, az ún. nem-szerződéses függő tételeket akkor kell értékelni, ha „valószínűbb, mint nem” (more likely than not), hogy az akvizíció napján a függő tétel a US GAAP alapelveiben definiált eszköz és kötelezettség fogalomnak (Concept Statement 6-ban definiált) megfelel. Amennyiben nem azonosítható a függő tétel megjeleníthető eszközként, kötelezettségként, akkor az SFAS No. 5 standard alapján mérésükkel, számszerűsíthetőségükkel akkor kell foglalkozni, amikor valószínűvé válnak és összegük megbízhatóan becsülhető.

A standard szemléletet módosító előírása, hogy a becslésben bekövetkező változások hatását nem jövőre-nézően, a jelen és következő beszámolási időszakokban kelljen megjeleníteni – ahogyan azt számvetési becslések változása esetén az irányadó számvetési alapelvek megkövetelik - hanem felül kell vizsgálni a megelőző időszakok összehasonlítható információit. Ennek biztosítása további többletterhet jelent a vállalkozásoknak, környezeti aduitok, átvilágítások elvégzésére kényszerítve őket, időszerű, pontos és piaci alapú értékelés elvárásával, amely alapján lehetőleg ne kell az előző időszakok jelentéseiket, beszámolóikat módosítaniuk.

A közzeendő információk körét is kibővítette a standard: a felvásárlónak ismertetnie kell a függő tételek jellegét, összegét a felvásárlás napjára vonatkozóan, és a lehetséges kimenetek tartományát, illetve ezek változásait az akvizíció után, és a változások indokát. Amennyiben

---

<sup>35</sup> A valós érték becslésének hierarchiájában az első szintet az aktív piac jegyzett árai jelentik. A második szint a megfigyelhető jellemzőkön alapuló, de nem jegyzett árak alapján történő értékelés, amelyek tükrözik a piaci szereplők árazás során figyelembe vett, független féltől származó piaci alapú feltételezéseket. Az ún. nem megfigyelhető jellemzők a vállalkozás saját feltételezéseit tükrözik, az ezek alapján végzett valós érték számítás a harmadik a valós érték hierarchiában.

<sup>36</sup> E standard és a szintén 2007-ben módosított IFRS 3 Üzleti kombinációk standard a US GAAP és IFRS konvergenciájának eredménye. A standardok elveikben megegyeznek, részleteikben kisebb eltérések mutatkoznak; környezetvédelmi vonatkozású eltérés, hogy az IFRS 3 az üzleti kombináció során azonosított függő kötelezettséget akkor kell kimutatni, ha múltból eredő jelenlegi kötelezettség áll fenn, és a kötelezettség valós értéke megbízhatóan mérhető. A közzétételre vonatkozó szabályok nem az IFRS 3-ban, hanem az IAS 37 standardban találhatóak, amely módosított változata 2010-ben kerül kibocsátásra.

<sup>37</sup> Ez az értékelési szemlélet összhangban áll az SFAS No. 157 standard valós érték koncepciójával.

nem adható becslés a lehetséges kimenetekre, úgy annak tényét közölni kell. Az IFSR-sel ellentétben, ezeket az információkat akkor is közzé kell tenni, ha a kötelezettség kiegyenlítése vagy egy peres ügy kimenetele szempontjából kifejezetten hátrányosnak minősülhet a közzététel.

A standardalkotók az éves beszámoló valóságát szolgáló, információban gazdag tájékoztatási célja, „jószándéka” érezhető, ámbar megkérdőjelezhető az eredményessége és hatékonysága. A függő tételek valós értékének meghatározásához elfogadott és a gyakorlatban alkalmazható módszerek – az iránymutatások és értelmezések ellenére - nem léteznek, valószínűsíthetően azokat az „élet” fogja kidolgozni, finomítani. Tartani lehet attól is, hogy a valós érték számításában megjelenő szubjektivitás, a feltételezéseken alapuló kalkulációk – ami kifejezetten helytálló a környezetvédelmi függő kötelezettségekre – a vállalkozásokat az adatok, információk manipulálására készítheti. Ezt felerősítheti az is, hogy bizonyos iparágakban (papíripar, vegyipar, stb) különös jelentőséggel és kockázattal bír a környezetvédelmi függő kötelezettségek feltárása is, nemhogy annak értékelése<sup>38</sup>. Összességében a standard drámai hatást gyakorol az üzleti kombinációkban azonosított környezetvédelmi és egyéb függő tételek megjelenítésének és értékelésének módjára: az eddig nem értékelt függő tételek megjelenítésre kerülhetnek, a piaci- alapú értékeléssel a kötelezettségek értéke meghaladhatja az ún. ismert minimum értéket, így a kimutatott kötelezettségek várhatóan az eddigieknél magasabb értéken szerepelnek majd a beszámolóban (C. Gregory Rogers, 2007).

A SEC szabályokra jelentős hatást gyakorolt a 2002 júliusában kihirdetett **Sarbanes-Oxley törvény** (továbbiakban SOX), amely megalkotása egyfajta válasz volt az elmúlt időszakok vállalati és számviteli botrányaira (amely számos multinacionális nagyvállalat eltűnését eredményezte: Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems, WorldCom), és célja a megrendült befektetői bizalom helyreállítása. A törvény új vagy az eddigieknél erőteljesebb szabályokat állít fel minden amerikai nyílt körű, tőzsdén jegyzett vállalkozás igazgatósága és vezetése felé. A törvény megköveteli, hogy a SEC szabályozása összhangban legyen a SOX törvénnyel.

A SOX szabályainak megalkotását ugyan nem környezetvédelmi, környezeti kérdések vezérelték, de spektruma olyan széleskörű, hogy felöleli ezt e témakört is. A SOX 11 fő fejezetéből<sup>39</sup> a 302. és 906. pontok értelmében a SOX hatálya alá tartozó vállalkozások ügyvezető igazgatói és pénzügyi igazgatói kötelesek igazolni, hogy cégük pénzügyi kimutatásai „hűen tükrözik” a vállalkozás pénzügyi helyzetét és működési eredményeit. A pontatlan nyilatkozatok büntetést vonnak maguk után, amelynek már környezetvédelmi vonatkozása is van. A gyakorlat azt mutatja, hogy a vállalati vezetők kezdeményezik a vállalat átfogó környezetvédelmi felmérésének készítését annak biztosítására, hogy pénzügyi kimutatásaik ne alulbecsült környezetvédelmi kötelezettséget reprezentáljanak.

---

<sup>38</sup> A valós értékelésnek az erőltetése a feladatok és képzettségek meghatározásának kérdését is felveti: kinek a feladata, illetve kinek van megfelelő szakértelme a környezetvédelmi függő tételek valós értékének megállapításához? Az auditor, értékbecslő, könyvelő nem rendelkezik környezetvédelmi auditok, átvilágításokhoz szükséges szakértelemmel, míg a környezet mérnök, tanácsadó a vonatkozó számviteli elvekkel és szabályokkal nincs tisztában. Jelentős a kockázata és hatása az értékelésnek nem kizárólag az akvizíció értéke szempontjából, hanem például a vállalkozások hitelképessége, hitelkockázata tekintetében is. (Walker&Krol, 2008)

<sup>39</sup> Elsősorban a III. Vállalati felelősség, a IV. Kiemelt pénzügyi közzététel, a VIII. Vállalati és büntetőjogi család felelőssége, valamint a IX. A „fehér galléros” bűncselekmények büntetésének fokozása fejezetekben tárható fel a témához kapcsolódó szabályozás.

A SOX 404. pontja ellenőrzési és nyilatkozattételi kötelezettséget fogalmaz meg a vállalatok pénzügyi jelentéseit felügyelő belső ellenőrzési rendszerrel kapcsolatban. A közelmúltban a Tőzsdei Vállalatok Elszámolásait Felügyelő Testület (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) arról tájékoztatta a társaságokat és könyvvizsgálókat, hogy a környezetvédelmi kötelezettségeket is be kell vonni a belső ellenőrzés megfelelőségének elemzésébe: „a pénzügyi jelentéseket felügyelő belső ellenőrzés magába foglalja annak vizsgálatát is, hogy meghatározásra és mérésre kerültek a környezetvédelmi kötelezettségek... még abban az esetben is, ha nem zajlik állami vizsgálat vagy végrehajtási eljárás”. A legtöbb vállalat valószínűleg nem vezetett be olyan fajta szigorú eljárásokat és ellenőrzéseket, melyekre szükség lenne a SOX ezen belső ellenőrzési kötelezettségeinek teljesítésére.

Nem a vállalatvezetők az egyetlenek, akiknek be kell tartaniuk a SOX előírásait. 2003-ban a SEC a SOX 307. pontja alapján minimális etikai normákat bocsátott ki a jogi szakemberekre vonatkozóan, melyek megkövetelik, hogy a jogászok a cég fő jogi tanácsadójának vagy ügyvezető igazgatójának jelentést tegyenek, ha bizonyítékkal rendelkeznek az értékpapír törvények lényeges megszegéséről vagy az ügygondnoki kötelezettség be nem tartásáról. Ha a jelentés címzettjei és egyben felelősei nem reagálnak megfelelően a bizonyítéokra, akkor egy ügyvéd közbenjárásával kerül az ügy, valamint a jogsértés bizonyítéka bemutatásra egy audit bizottságnak, egy független igazgatókból álló bizottságnak vagy az egész igazgatótestületnek. Ennek eredményeképpen a SEC-nek benyújtandó dokumentumok előkészítésében részt vevő ügyvédnek figyelembe kell vennie a FIN 47 értelmezést, amikor áttekintik a SOX szerinti kötelezettségeiket és véleményezik, hogy az ügyfelek pénzügyi kimutatásai vajon „hűen tükrözik-e” a pénzügyi helyzetet. Az ügyvédnek e kapcsán meg kell bizonyosodnia arról, hogy létezik-e olyan jogi kötelelem, mely alapján fennállnak a FAS 143 és FIN 47 szerinti eszköz kivonási kötelezettségek.

A SOX törvény egészét és részeit kihirdetése óta számos bírálat érte és éri napjainkban is - a hatályon kívül helyezésének igénye is felmerült - a Kongresszus képviselői, jogászok, számviteli szakemberek, befektetési tanácsadók és kutatók részéről egyaránt. A kritikák között kell megemlíteni, hogy a törvénynek való megfelelés igen költséges – egy Kongresszusi beszámoló szerint 2004-ben a Fortune 500 amerikai vállalatnak a „megfelelés ára” átlagosan 5,1 millió USD volt. Ettől azonban nagyobb problémát jelent, hogy az amerikai tőkepiacra, tőzsdére is jelentős hatással van: a törvény hatályba lépése után megnőtt azon vállalatok száma, amelyek az amerikai tőzsdéről kivonultak, sok esetben az Egyesült Királyság tőzsdéjén jelentek meg, ugyanakkor csökkent a regisztrálást kérő társaságok száma. Végül a SOX elleni érvként említik a kutatások azt is, hogy valójában nem akadályozza meg a csalásokat, és nem teremtette meg a bizalmat. (Piotroski et al, 2008, Wall St. Journal, 2008)

Természetesen a SOX törvénynek vannak támogatói is, véleményük szerint a befektetői bizalom jelentősen javult, a pénzügyi kimutatások pontosabbak, megbízhatóbbak lettek, a pénzügyi jellegű ellenőrzések hatékonyabbakká váltak a SOX hatására, a könyvelések „megtisztulni” látszanak.<sup>40</sup> (Park 2008, Rittenberg 2005)

### ***Összegzés, értékelés – A US GAAP környezeti vonatkozású szabályai***

A US GAAP, SEC és SOX szabályozásának összetettsége miatt az értékelést az átláthatóság érdekében az egyes szabályokat követően részletesen megtettem, így ezeket nem ismétlem.

---

<sup>40</sup> Glass, Lewis & Co. LLC által készített 2006 márciusában publikált "Getting It Wrong the First Time" felmérés szerint 2005-ben 1295 amerikai tőzsdén jegyzett vállalkozás tette ismételten közzé pénzügyi kimutatásait, ami majdnem a kétszerese a SOX bevezetése előtti ismételt közzétételek számának. <http://www.glasslewis.com/downloads/Restatements2005Summary.pdf>

Összefoglalóan az állapítható meg az amerikai - és főleg az amerikai tőzsdén jegyzett - vállalkozásokra vonatkozó számviteli szabályozásról, hogy azok szabályai olyan szerteágazóak, hol általánosak, hol pedig túlrészletezettek, hogy ez gátat szab az értelmezhetőségüknek és alkalmazhatóságuknak.

### **2.3.4 A 2000. évi C. törvény a számvitelről környezeti vonatkozású szabályai**

A nemzetközi számviteli szabályoknál sokkal szűkszavúbban és egyszerűbben szabályozza a magyar számviteli törvény a környezetvédelem számviteli aspektusait, nem fektet kiemelkedő hangsúlyt a környezeti információk bemutatásának, értékelésének és közzétételnek kérdéseire. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy természetesen az Európai Unió direktíváiban foglaltak átvétele megtörtént.

A számviteli törvény környezetvédelmi vonatkozású előírásai között kell megemlíteni a függő kötelezettségek, céltartalékok definícióját, a kiegészítő mellékletben és az üzleti jelentésben közzéteendő információk meghatározását.

A **függő kötelezettség** (3 §.) „olyan - általában - harmadik személlyel szemben vállalt kötelezettség, amely a mérleg fordulónapján fennáll, de mérlegtételkénti szerepeltetése jövőbeni eseménytől függ”.

Környezetvédelmi vonatkozásban függő kötelezettség lehet például, ha a gazdálkodó egyik partnerét esetlegesen környezetszennyezéssel járó feladat ellátásával bízta meg. A feladat végrehajtását a jogszabályok lehetővé teszik, az engedélyek rendelkezésre állnak. A partner elvállalja a feladat elvégzését azzal a kitételrel, hogy az esetleges környezetszennyezésért a felelősséget, a kárelhárítási és tisztítási kötelezettséget a gazdálkodóra hárítja, aki egy kezesi, kötelezettségvállalási nyilatkozattal ezt megerősíti.

A **céltartalékok** fogalmának számviteli törvény szerinti definíciója (41. §) szerint „az adózás előtti eredmény terhére céltartalékot kell képezni a szükséges mértékben azokra a múltbeli, illetve a folyamatban lévő ügyletekből, szerződésekből származó, harmadik felekkel szembeni fizetési kötelezettségekre, amelyek a mérleg fordulónapján valószínű vagy bizonyos, hogy fennállnak, de összegük vagy esedékességük időpontja még bizonytalan, és azokra a vállalkozó a szükséges fedezetet más módon nem biztosította.”

Ilyen eset lehet például, ha környezetvédelmi jogszabály előírja a terület 5 évenkénti tisztítását, akkor meg kell becsülni a céltartalék várható összegét 5 évre vonatkoztatva, és céltartalékként kell kimutatni.

A számviteli törvény lehetőséget ad arra, hogy az adózás előtti eredmény terhére céltartalékot képezzen a gazdálkodó „az olyan várható, jelentős és időszakonként ismétlődő jövőbeni költségekre (különösen például a környezetvédelemmel kapcsolatos költségekre), amelyekről a mérleg fordulónapján feltételezhető vagy bizonyos, hogy a jövőben felmerülnek, de összegük vagy felmerülésük időpontja még bizonytalan és nem sorolhatók a passzív időbeli elhatárolások közé. A szokásos üzleti tevékenység rendszeresen és folyamatosan felmerülő költségeire nem képezhető ilyen címen céltartalék.”

A fentiekén túlmenően a mérlegen kívüli egyéb tételekre is ki kell térni a kiegészítő mellékletben, így a függő kötelezettségeket, biztos jövőbeni kötelezettségeket ismertetni szükséges.

A **kiegészítő melléklet** környezetvédelem témájú közzéteendő információi (94. §) szerint ismertetni kell „a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök adatait, be kell

mutatni a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok adott évi állományváltozásának levezetését a vonatkozó jogszabályok szerinti veszélyességi osztályok alapján, valamint jogcímenként elkülönítetten a környezetvédelmi kötelezettségek, a környezet védelmét szolgáló jövőbeni költségek fedezetére a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben képzett céltartalék összegét. Ehhez kapcsolódóan ki kell térni a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek összegének, valamint a kötelezettségek között ki nem mutatott környezetvédelmi, helyreállítási kötelezettségek várható összegének ismertetésére”.

Az **üzleti jelentésben** - amely nem része az éves beszámolónak, de elkészítése az éves beszámolót készítő vállalkozásoknak kötelező - ki kell térni a várható fejlődésre a gazdasági környezet ismert és várható fejlődése, valamint a belső döntések várható hatása függvényében. Kifejezetten a környezetvédelemmel kapcsolatban be kell mutatni 95. § (5) bekezdés:

- „a környezetvédelemnek a vállalkozó pénzügyi helyzetét meghatározó, befolyásoló szerepét, a vállalkozó környezetvédelemmel kapcsolatos felelősségét,
- a környezetvédelem területén történt és várható fejlesztéseket, az ezzel összefüggő támogatásokat,
- a környezetvédelem eszközei tekintetében a vállalkozó által alkalmazott politikát
- a környezetvédelmi intézkedéseket, azok végrehajtásának alakulását.”

**Összevetve az IFRS és US GAAP szerinti szabályozás és a magyar számviteli szabályozás céltartalékokra, függő tételekre** vonatkozó előírásait az alábbiak állapíthatók meg.

- A függő kötelezettségek és a céltartalékok definíciói megfogalmazásában, részletességében, hangsúlyukban mutatnak kisebb eltéréseket az IAS 37 és a US GAAP megfogalmazásaihoz képest, de a mögöttük húzódó alapelvek azonosak, elvi eltérés nincs közöttük.
- Árnyalatnyi szemléletbeni különbség tapasztalható a kötelezettségek, céltartalék értelmezésében. A magyar számvitel értelmezése szerint a céltartalék nem esik a kötelezettségek általános, és a nemzetközi szabályokkal összevetve sokkal konkrétabb és szigorúbb definíciója alá. Az IAS 37 megfogalmazás alapján a céltartalék olyan speciális kötelezettség, ahol a kötelezettség és céltartalék közötti különbséget az eseményben rejlő bizonytalanság adja. Azaz a nemzetközi szemlélet elismeri, hogy a kötelezettségek egy része csak becsléssel mérhető, és ezek a kötelezettségek jelentik a céltartalékokat, ezzel ellentétben a magyar szabályozás kötelezettség definíciója arra utal, hogy csak olyan tételek mutathatók ki kötelezettséggként, ahol nem becsléssel, hanem konkrét dokumentumok, bizonylatok alapján pontosan meghatározható a kötelezettség értéke.
- Eltérés a nemzetközi számviteli szabályozás és a magyar számviteli törvény között, hogy az előbbiben nem megengedett a függő kötelezettségekre történő céltartalékképzés, míg utóbbiban ez kötelező. A két szabályozás logikai megközelítése eltérő: ahogyan azt az IFRS és US GAAP céltartalék szabályainál kifejtettem a „valószínűbb, mint nem”, valamint a „valószínű” fogalmakat alkalmazzák a kötelezettség céltartalékként történő megjelenítéséhez (egyéb más, e pontnál nem releváns kritérium mellett). Ha ezeknek a valószínűség szinteknek nem felel meg a kötelezettség, mert nem valószínű, hogy rendezése erőforrás kiáramlást okoz vagy a kötelezettség összege nem megbízhatóan mérhető, akkor függő kötelezettségnek kell minősíteni, és a mérlegben nem jeleníthető meg. A magyar szabályozás mögött az a logika húzódik meg, hogy a függő kötelezettség

várható veszteségét célszerű előrejelezni, és ezt céltartalék becslésével kell megtenni. Úgy ítélem meg, hogy az óvatosság elve a magyar szabályozásban erőteljesebben érvényesül e pontnál, amely hatására a függő tételekre képzett céltartalék összege magasabb lenne a nemzetközi szabályok alapján kimutatottaknál, így az adott évi eredményt csökkentené.

- A nemzetközi és magyar céltartalékképzés másik különbsége az idősíkok kezelése: a nemzetközi előírások alapján az esemény múltbelisége a meghatározó, míg a magyar számviteli törvény alapján bizonyos jövőbeni események várható költségeire is lehetőség a céltartalék képzése. A nemzetközi szabályokban az ilyen tételek egyértelműen függő kötelezettségek, így a mérlegben nem megjeleníthetők.
- A Számviteli törvény nem szabályozza annak kérdését, hogy a várható eszköz kivonási kötelezettségéhez kapcsolódó ráfordítások értéke az eszközök bekerülési értékének részét képezik-e. A törvény alapelvei, a bekerülési érték általános meghatározása alapján – az eszköz megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó ráfordítások – úgy ítélem meg, hogy indokolható lehet a bekerülési érték részeként kezelni a kivonási kötelelem kalkulált összegét: ha az eszközt a vállalkozás nem szeri meg, akkor nem keletkezik kivonási kötelme sem, azaz nem merül fel ilyen jellegű ráfordítás sem. A Számviteli törvény és a nemzetközi szabályozás különbségének hátterében az állhat, hogy a nemzetközi szabályozás az eszközökből várhatóan realizálható gazdasági haszon összegének mérésére sokkal nagyobb hangsúlyt fektet.
- A magyar számviteli törvény a céltartalék értékének becsléséhez nem ad támpontot; a céltartalékot „a szükséges mértékben” kell megképezni. Az IFRS és US GAAP értékelési elveket és iránymutatásokat adnak a becslés elvégzéséhez, amelynek egyik kiemelt eleme a céltartalék jelenértékének meghatározása. A magyar számviteli szabályozás rendszerébe nem épült be a jelenérték számítás, diszkontálás alkalmazása, a pénz időértékének hatása nem kerül kifejezésre.
- A kiegészítő mellékletben közzeendő információk minősége meghaladja az IFRS által megfogalmazottakat, mivel az IFRS általánosan fogalmaz a tárgyi eszközökre, céltartalékokra vonatkozóan közzeendő információk ismertetését előírva, míg a magyar szabályozás kifejezetten környezetvédelmi aspektusú információk bemutatását követeli meg. A US GAAP vonatkozásában ez már nem mondható el, hiszen abban és az azt kiegészítő SEC szabályokban igen erőteljes környezetvédelmi közzétételi követelmények jelennek meg.
- Az üzleti jelentés számviteli törvény szerinti tartalmát az EU 2003/581/EK irányelve határozza meg, azzal összhangban állóan. Az üzleti jelentés informáltságot támogató célja annyiban sérül, hogy közzététele, letétbe helyezése nem kötelező, elegendő biztosítani, hogy a gazdálkodó székhelyén megtekinthető legyen, így ezzel igen korlátozott nyilvánosságot jelent.

A gyakorlat azt mutatja, hogy a nemzetközi számviteli rendszerek alapján készített beszámolók kiegészítő megjegyzések részében a környezeti információk hangsúlyosabbak, bemutatásuk strukturáltabb, tényleges információkat hordoznak. A magyar számviteli törvény alapján készült beszámolók igen csekély mértékben tartalmaznak ilyen jellegű információkat: az általam végzett kérdőíves felmérés alapján a 142 vállalkozás 71,33 %-a tevékenységének jellegére hivatkozva úgy ítéli meg, hogy nem indokolt környezetvédelmi kérdésekkel

foglalkoznia, azt bemutatnia. A vállalkozások 27,97 %-a képez környezetvédelmi címen céltartalékot, 32,87 %-a mutatja be a kiegészítő melléklet elvárásainak megfelelően a környezetvédelmi vonatkozású információit. Az éves beszámolót készítő vállalkozások 41,75 %-a tér ki üzleti jelentésében a környezetvédelemre. A vizsgált vállalkozások éves beszámolóit és üzleti jelentéseit alapján megállapítottam, hogy a kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalma sok esetben elnagyolt, minimális részletezettséggel tartalmazza a kötelezően előírt törvényi elemeket. Az érdekelteknek szánt ilyen jellegű információk nem az éves beszámolóban kerülnek részletesen bemutatásra, hanem egyéb gazdasági környezeti, fenntarthatósági jelentés formájában. (A kérdőíves felmérés részletes feldolgoása és eredményei a 4. sz. mellékletben találhatók.)

A magyar számviteli szabályozásban szintén meg kell említeni az **emissziós jogok elszámolását**<sup>41</sup>, és annak nemzetközi számviteli előírásokkal való kapcsolatát. Mint már említettem, az IFRIC 3 értelmezés visszavonásával sem az IFRS, sem a US GAAP nem rendelkezik ide vonatkozóan elfogadott standarddal. Konkrét számviteli szabály a Számviteli törvényben nem található a szennyezési jogok megjelenítésére és elszámolására, annak logikája és gyakorlata az IFRIC 3 értelmezésen alapszik. Az IFRIC 3 értelmezés előírását a magyar számviteli gyakorlat a következő elszámolásokkal egészítette ki (Andor, Fazekas 2008, Tóth 2006).

A szennyezési jogok a magyar számviteli elvek alapján szintén megfelelnek az eszközök definíciójának, és megjeleníthetőségi kritériumainak: olyan vagyoni elemek, amelyek a vállalkozás használatában állnak, gazdasági értékkel bírnak, önállóan értékelhetők és önállóan forgalomképesek.

Az immateriális javak az IFRS terminológiájában éven túli eszközöket jelentenek. A magyar gyakorlat azt mutatja, hogy ezen sajátos immateriális eszköz nem kizárólag a befektetett eszközök között jelenhet meg, hanem jövőbeni hasznosításának függvényében készletek között is szerepelhet. Azt a kvóta-mennyiséget célszerű a készletek között kimutatni, amelyeket a vállalkozás a következő évi visszaadási kötelezettsége teljesítéséhez tartalékol, illetve amelyeket értékesíteni szándékozik a jövőben.

Az IFRIC 3 értelmezés nem részletezi az állománycsökkenések elszámolásának kérdését. Amennyiben a kvóta felhasználásra kerül, úgy azt egyéb ráfordításként kell elszámolni. A jogszabályok alapján a visszaadási kötelezettségnek három esete lehetséges, amelyre a magyar számviteli gyakorlat az alábbi megoldásokat „forrta ki”:

- Amennyiben az üzemeltető tárgyévi szennyezőanyag kibocsátása egyenlő az államtól az adott évre ingyenesen kapott és visszaszolgáltató kvótákkal, akkor elszámolási feladat nem merül fel.
- Ha az üzemeltető tárgyévi szennyezőanyag kibocsátása magasabb az államtól az adott évre ingyenesen kapott és visszaszolgáltató kvóták mennyiségénél, akkor az üzemeltető vagy megvásárolja a hiányzó mennyiséget, és a bekerülési értéken nyilvántartásba veszi azokat, vagy bírságot fizet. Mivel a bírság összege nem ismert, így a várható veszteség fedezetére képzett összeget céltartalékként, és nem kötelezettséggként kell megjeleníteni.

---

<sup>41</sup> Magyarországon az elszámolás kereteit a 2005. évi XV. törvény az üvegházhatású gázok kereskedelméről, a XV. törvény végrehajtásának egyes szakaszairól szóló 143/2005 kormányrendelet, a 66/2006 kormányrendelet a 2005-2007 közötti időszakban az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek kereskedelmére vonatkozó Nemzeti Kiosztási Terv és Nemzeti Kiosztási Lista kihirdetéséről, valamint a kibocsátási egységek kiosztásának részletes szabályairól fogalmazza meg.

- Ha az üzemeltető tárgyévi szennyezőanyag kibocsátása alacsonyabb az államtól az adott évre ingyenesen kapott és visszaszolgáltató kvóták mennyiségénél, akkor vagy értékesíti azt, vagy átviszi a következő időszakra. Értékesítés esetén immateriális eszközként nyilvántartva a kvótát egyéb bevétele keletkezik a vállalkozásnak, áruként megjelenítve pedig értékesítés nettó árbevételeként kell elszámolni a bevétel összegét. A kapcsolódó ráfordítás immateriális eszköz esetében egyéb ráfordításként, áruk esetében eladott áruk beszerzési értékeként elszámolandó.

Az elszámolást bonyolítja, hogy a kibocsátási egységek egy részét a vállalkozások térítés nélkül kapják, így azt a számviteli törvény értelmében rendkívüli bevételként kell elszámolni, halasztott bevételek passzív időbeli elhatárolásaként, majd a kvótához kapcsolódóan felmerült ráfordítások elszámolásakor kell feloldani az elhatárolást. Mivel a felhasználás és az állománycsökkenések egy része egyéb ráfordításként kerül elszámolásra, így ez torzulást okozhat az eredménykategóriák összetételében (Tóth Mihály). Ilyen esetre alkalmazható a Számviteli törvény 4§. (4) bekezdése, miszerint „a törvény előírásaitól kivételes esetben el lehet térni, ha az adott körülmények mellett e törvény valamely rendelkezésének alkalmazása nem biztosítja a megbízható és valós összképet.” A Számviteli törvénytől való eltérést a könyvvizsgálónak el kell fogadnia, valamint a vállalkozásnak törvényi előírástól való eltérést, annak indokait, valamint az eszközökre-forrásokra, pénzügyi helyzetre, eredményre gyakorolt hatását fel kell tüntetni a kiegészítő mellékletben.

Az emisszió kereskedelemhez számos szolgáltatási díj kapcsolódik (felügyeleti díj, igazgatási szolgáltatási díj, számlavezetési díj), amelyek összegét az egyéb szolgáltatások költségeként kell elszámolni.

A visszaadási kötelezettség elmulasztásakor a vállalkozásoknak bírságot kell fizetniük az elmulasztott egységek után, amelynek mértéke a mulasztás időtávjának függvénye. Ma Magyarországon a tárgyévét követő kereskedési időszakban a visszaadni elmulasztott kvóták után a bírság 40 Eur/kvóta, a második kereskedelmi időszakban ez 100 Eur/kvótára emelkedik. Ha a harmadik időszak végéig sem teljesítette az üzemeltető a kötelezettségét, akkor az elmulasztott mennyiséggel csökkentett mennyiséget írják jóvá csak az üzemeltető számláján, ez azonban nem mentesít a bírság megfizetése alól. A fizetendő bírságok összegét egyéb ráfordításként kell kimutatni.

### ***Összegzés, értékelés – A 2000. évi C. törvény a számvitelről környezeti vonatkozású szabályai***

A magyar számviteli szabályozás az Európai Unió számviteli vonatkozású irányelveiben megfogalmazottakkal összhangban áll általános szabályait és környezetvédelmi, környezeti vonatkozású előírásait tekintve egyaránt. Az IFRS szabályainak Számviteli törvénybe való beépítése már nem mutat ilyen egyértelmű képet, hiszen az IFRS alkalmazása kifejezetten multinacionális nagyvállalatok számára jelentenek előnyt, hordoznak többletinformációt, kiegyenlítve az IFRS szerinti beszámoló készítés jelentős szakmai tudás, informatikai háttér és időráfordítás igényét. A magyarországi vállalkozások nagysága nem indokolja az IFRS teljes rendszerének átvételét, a vállalati méret kapcsán érintett vállalati kör a 1606/2002/EK rendelet alapján alapvetően IFRS alapján készíti beszámolóját.

Az IFRS és különösen a US GAAP szabályaival összevetve a magyar előírásokat a Számviteli törvény igen egyszerű, és nem minden esetben egyértelmű, inkább számviteli alapelvekre támaszkodó szabályokat fogalmaz meg, minden további útmutatás, gyakorlati alkalmazás nyújtását mellőzve.

A környezetvédelmi, környezeti kérdések tekintetében célszerű lenne a magyar számviteli szabályokat részletesebben, mélyebben kidolgozni. Megítélésem szerint erre a törvényi jogszabályi forma nem ad megfelelő keretet. A magyar számviteli szabályozás jövőjeként felvázolt számviteli standard jellegű szabályozás ezt sokkal inkább szolgálná, lévén ez egy kötetlenebb, rugalmasabb formát ad az előírások, a mögöttük húzódó megfontolások és a gyakorlati útmutatás összefoglalására.

### **2.3.5 Összegzés – Pénzügyi kimutatások környezeti információra vonatkozó szabályozása**

A fentiekben áttekintettem a meghatározó és irányadó környezetvédelmi, környezeti vonatkozású pénzügyi számviteli szabályokat, amelyek alapján napjaink éves beszámolóit készülnék.

Az éves beszámolók, pénzügyi számviteli szabályozás környezeti aspektusú előírásainak elemzése hasonló következtetés levonására készíttet, mint a környezetvédelem fejlődésének és jogszabályi háttérének, valamint a környezeti jelentések áttekintése esetében. Az EU, az IFRS és a magyar számviteli szabályozás a kontinentális jog hagyományaira épülve inkább keret jellegűnek minősül, elvi, megjelenítési és értékelési tekintetben is hiányosságok tárhatók fel a szabályozásukban, „aluszabályozottak”. Ezzel szemben a US GAAP esetjog alapú szabályozása sok kisebb-nagyobb, részletesnek, esetenként túlszabályozottnak minősülő előírást fogalmaz meg.<sup>42</sup>

Ahogy arra a bevezetőben rámutattam az EU, IFRS, US GAAP és magyar számviteli szabályozás mellett természetesen számos nemzetközi és nemzeti szakmai szervezet és kutató foglalkozik e kérdéssel hozzájárulva ahhoz, hogy a környezeti kérdések ne kizárólag vezetői számviteli megközelítése kerüljenek előtérbe, azonban útmutatóik, ajánlásaik nem minősülnek általánosan elfogadott standardnak, iránymutatásnak.

Az előző részben bemutatott és értékelt számviteli szabályok alapján az alábbi „gyenge pontokat” azonosítottam az éves beszámolók környezeti információk kezelését illetően:

- Mivel nincs a témában egységesen elfogadott és alkalmazott szabálygyűjtemény, nem egységesek a kapcsolódó definíciók, alapelvek és megjelenítési, értékelési és közzétételi koncepciók.

Az azonos kérdésre alkalmazott számos fogalom – mint például a valószínű, reálisan valószínű, valószínűbb, mint nem – az értelmezésben és gyakorlatban egyaránt zavart okoz.

A fentiekben bemutatott számviteli szabályozásokban megjelenik a környezeti költség, ráfordítás, környezetvédelmi kötelezettség, környezet védelmét közvetlenül szolgáló eszközök fogalma, de a szabályozások nem definiálják ezeket, útmutatás nincs a tartalmukra vonatkozóan. Sok esetben más szakmai szervezetek meghatározásaira

---

<sup>42</sup> Érdemes megfigyelné, hogy a standardalkotó szervezetek milyen eltérő súllyal kezelik az egyes területeket: a pénzügyi instrumentumok számviteli kezelése mind az IFRS, mind a US GAAP szabályrendszerében kiemelkedő jelentőséggel bír. A konvergencia sokkal erőteljesebb e kérdésben, mint a környezetvédelmi kérdések számviteli kezelésben. Az erőteljes és összehangolt szabályozási igény és törekvés jelenik meg a pénzügyi instrumentumok esetében a jelenlegi pénzügyi válságban is; a globális megközelítés megvalósítása érdekében az IASB szoros együttműködéséről biztosítja a FASB-t. Mondhatnánk, hogy ez természetes, hiszen a multinacionális nagyvállalatok pénzügyi instrumentumokkal folytatott tranzakciói jelentősen befolyásolják a vállalkozások pénzügyi, jövedelmi, vagyoni helyzetét. Kérdésként azonban felvetődhet, hogy a környezetvédelmi kérdések számviteli kezelése kap-e ekkora hangsúlyt? A válasz sajnos nemleges: az IFRS és US GAAP 2011-ig szóló közös munkaprogramjuk a környezetvédelmi, környezeti kérdések átfogó, összhangot teremtő szabályozásáról említést sem tesz, csak kiemelt területekkel foglalkoznak (pl. az emissziós jogok kezelésére 2010-re várható közösen megalkotott standard kibocsátása).

építenek – például az Európai Unió statisztikai hivatala, az EUROSTAT definícióira - de az ehhez szükséges hivatkozásokat nem adják meg.

Nem egységesek a környezeti kötelezettségek értékelési szabályai és a közzéteendő információk köre sem részletesen kidolgozott.

Ennek következtében a vállalatok által bemutatott információk értéke csökken, gyakran csak puszta adatok, az érdekelteknek tényleges hasznot, tartalmat nem jelentenek, sőt a vállalkozások összehasonlítása e kérdésben szinte lehetetlen. A környezeti adatok gyűjtésének és jelentésének költsége, az adatok érzékenysége és bizalmas jellege miatt gyakran elrettentő tényezőt jelent a vállalatoknak a környezeti információk közzététele a pénzügyi kimutatásokban.

- Az EC Irányelvekben megfogalmazottak adoptálása kötelező a tagországok számára, így a nemzeti számviteli szabályokban ezek megjelennek és kötelező érvényűek. Azonban az EC Irányelvek gyakran nyújtanak választási lehetőséget az adott Irányelven belül a tagországoknak arra vonatkozóan, hogy a nemzeti számviteli szabályokban mitől tekinthetnek el, mire adhatnak mentesítéseket. Ebből adódóan számos ország nemzeti számviteli szabályaiból kimaradnak a környezeti információkra vonatkozó szabályok. Hasonló végeredményre vezet az IFRS és a US GAAP szabályainak alkalmazása is, amely tőzsdén jegyzett, és/vagy konszolidált éves beszámolót készítő gazdálkodókra jellemző. Mindezek következtében azon gazdálkodók, amelyek kizárólag a nemzeti számviteli szabályok alapján készítik pénzügyi kimutatásaikat, sokkal alacsonyabb színvonalon, kevésbé részletesen vagy egyáltalán nem mutatják be a környezeti információkat a pénzügyi kimutatásukban.
- A környezeti információk megjelenítésének igényét és lehetőségét tovább rontja az, hogy az EU irányelvek, az IFRS és US GAAP számos esetben, az információ lényegességére alapozva mentesítési lehetőséget adnak az információ megjelenítésének kötelezettsége alól, a lényegesség egyértelmű meghatározása, jellemzése nélkül. A 2003/51/EC irányelv egyik bekezdése azt fejt ki, hogy az szükséges „a kulcsfontosságú, nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatókat, amelyek lényegesek az adott üzleti tevékenység szempontjából, beleértve a környezetvédelem és a foglalkoztatás kérdéseire vonatkozó információt is” bemutatni az üzleti jelentésben, majd a következő bekezdésben a vállalati méret alapján mentesítési lehetőséget ad a bemutatás kötelezettsége alól.
- Elfogadva azt, hogy jelenleg nincs globális standard a témában, a számviteli kezelés a létező szabályok betartásán túlmenően a vállalkozások egyéni megítélésének kérdése. Ez a vállalkozások számviteli politikájának jelentőségét helyezi előtérbe, ami tulajdonképpen a vállalkozás környezeti kérdésekhez való hozzáállását tükrözné az éves beszámoló (pénzügyi kimutatás) szintjén. A bemutatott szabályozások erre vonatkozóan sem adnak útmutatást, nem is említik a számviteli politikai szabályozás szükségességét, lehetőségét.
- Az éves beszámoló a vállalkozások pénzügyi, jövedelmi, vagyoni helyzetét mutatja be, a bennük foglalt adatok és információk a vállalkozás különböző szempontú teljesítményének megítélésre adnak keretet. A vállalkozás környezeti teljesítménye jelenleg nem olvasható ki az éves beszámolóból. (Az értekezésnek nem célja a környezeti teljesítmény lehetséges indikátorainak, számítási módjainak bemutatása, valamint annak vizsgálata sem, hogy a környezeti teljesítmény mérése és közzététele milyen hatásokkal jár az éves beszámolót felhasználó érdekeltek döntéshozatalára.)

- Paradoxon, hogy minden számviteli szabályozás a lényegesség elvére építve követeli meg a környezeti információk megjelenítését, értékelését, közzétételét, de a lényegesség fogalmának értelmezésére nem született útmutatás. (Az értekezés következő fejezetében ennek, illetve a számviteli alapelvek tárgyalására részletesen kitérek.)

Átfogóan végiggondolva a szabályalkotó szervezetek környezetvédelmi aspektusú pénzügyi számviteli előírásait úgy vélem, hogy számos szintű szabályozás, szabály, értelmezés látott napvilágot, változik folyamatosan, alkalmazzák a vállalkozások kisebb-nagyobb sikerrel és hatékonysággal. Arra a kérdésre azonban, hogy kialakul-e a szabályozások összességét egy nagy egésznek tekintve átfogó kép a vállalkozások környezeti információinak vonatkozásában, amely elősegítené az éves beszámolóban prezentálandó megbízható, valós kép kialakítását, a válasz nem kedvező. A szabályok összességéből a környezetvédelmi kérdések számviteli kezelésének koncepciója felvázolható, de ez nem elegendő az egységes megítéléshez és alkalmazáshoz, az éves beszámoló összeállításához alapot nyújtó számviteli alapelvek, minőségi jellemzők érvényesüléséhez.

Összességében az állapítható meg, hogy jelenleg nincs olyan globális nemzetközi számviteli szabályozás, amely a környezetvédelmi, környezeti kérdések éves beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) való megjelenítését, értékelését és közzétételi követelményeit egységes rendszerbe szervezné, és alkalmazását kötelezővé tenné. A környezetvédelmi, környezeti információk éves beszámolóban való szerepeltetését jelenleg a lényegesség elve irányítja. (ACCA, 2002). Az alul- és túlszabályozottságban kellene megtalálni azt a középutat, amely az éves beszámolók minőségét e kérdéskörben javítaná, a felhasználóknak valós és tartalommal bíró információkat közvetítené olyan mennyiségben, minőségben és szerkezetben, hogy az éves beszámolót készítő vállalkozásokból ne a jogszabályi megfelelés érdekében végzendő többletmunka érzését keltse.

#### **2.4. Összegzés – környezeti információk a számvitelben**

Összességében az állapítható meg, hogy jelenleg nincs olyan globális nemzetközi számviteli szabályozás, amely a környezetvédelmi, környezeti kérdések éves beszámolóban való megjelenítését, értékelését és közzétételi követelményeit egységes rendszerbe szervezné, és alkalmazását kötelezővé tenné. A környezetvédelmi, környezeti információk éves beszámolóban való szerepeltetését jelenleg a lényegesség elve irányítja. Az alul- és túlszabályozottságban kellene megtalálni azt a középutat, amely az éves beszámoló minőségét e kérdéskörben javítaná, a felhasználóknak valós és tartalommal bíró információkat közvetítené olyan mennyiségben, minőségben és szerkezetben, hogy az éves beszámolót készítő vállalkozásokból ne a jogszabályi megfelelés érdekében végzendő többletmunka érzését keltse.

Az alábbi táblázat a környezeti kezdeményezések és a számviteli szabályozók főbb tényezőinek összefoglalását tartalmazza:

4. sz. táblázat: A környezeti kezdeményezések és a számviteli szabályozók főbb tényezőinek összefoglalása

Megnevezés	CSR	GRI	ISO 14001	EMAS	EU szabályok	IFRS	US GAAP	Számviteli törvény
Általánosan elfogadott fenntarthatósági jelentési irányelvek kidolgozása		√						
Környezeti standardok kidolgozása		√						
A környezeti vezetői rendszer standardjainak megfogalmazása			√					
Környezeti audit folyamata, kritériumai			√					
A környezeti vezetői rendszer működésének támogatása				√				
A környezeti teljesítményekről szóló jelentések publikálásának elősegítése		√		√				
A környezeti jelentésben megjelenő adatok és információk minőségének problémájával foglalkozik		√						
A környezeti jelentések tartalmát specifikálja		√						
Környezeti indikátorokat fogalmaz meg		√						
Alkalmazása önkéntes	√	√	√	√				
Alkalmazása kötelező (jogszabályoknak való megfelelési kényszer)					√	√	√	√
Érintettek bevonása kötelező	√							
Érintettek bevonása javasolt		√	√	√				
Érintettek bevonása nem szabályozott					√	√	√	√
Végeredménye beszámoló, jelentés közzététele	√	√		√	√	√	√	√
Külső, független verifikálása kötelező			√	√		√	√	√
Külső, független verifikálása javasolt		√						
Nincs külső, független verifikálási követelmény	√							
Időben folyamatos	√	√	√	√				
Időben alapvetően az üzleti év végére fókuszál					√	√	√	√
Mennyiségi adatok, információk bemutatásának követelménye		√		√				
Minőségi adatok, indexek, információ bemutatásának követelménye	√	√	√	√				
Pénzügyileg kifejezett adatok, érték adatok bemutatásának követelménye		√			√	√	√	√
Szöveges magyarázatok bemutatásának követelménye	√	√	√	√	√	√	√	√
Környezeti vezetői rendszer alapelveinek megfogalmazása			√	√				
Környezeti vonatkozású beszámolási, jelentési alapelemek megfogalmazása		√		√				
Környezeti vonatkozású értékelési alapelemek meghatározása		√		√				
A környezetvédelmét szolgáló eszközök bemutatása és értékelése							√	√

Megnevezés	CSR	GRI	ISO 14001	EMAS	EU szabályok	IFRS	US GAAP	Számviteli törvény
A környezetet jelentősen terhelő eszközök bemutatása és értékelése						√	√	
A környezeti kötelezettségek (céltartalékok, függő tételek) bemutatása és értékelése				√	√	√	√	√
Környezeti költségek, ráfordítások, bevételek kezelésének, megjelenítésének igénye			√	√				
Környezeti teljesítmény mérése, közzétételének igénye		√	√	√				
Környezeti információk közzétételének köteleme		√			√	√	√	√

Az összegző táblázatomban az a meglátásom, hogy a környezeti vezetői számvitel, a környezeti jelentések és a pénzügyi számvitel, éves beszámoló tartalmi szabályozottsága különböző szabályozási formákban és szinteken létezik, azok számos környezetvédelemre, környezetre irányuló területet felölelnek. Ennek ellenére az egységes összkép a környezettel, mint erőforrással való gazdálkodásról nem olvasható ki egyetlen rendszer alapján sem, sőt az eltérő célok, adat- és információ struktúra miatt azokat egyesítve sem kapunk átfogó képet.

Ennek egyik oka lehet, hogy a pénzügyi beszámolási kockázat alapvetően eltér a környezeti kockázattól. A környezeti kockázat a terület-helyreállítási, tisztítási költségek függő kötelezettségét, a szennyezés megelőzésének és folyamat-ellenőrzésének költségét, az eszköz kivonási kötelezettségét, az eszköz múltbeli és jövőbeni szennyeződési körülményeiből adódó értékvesztést foglalja magába. A környezeti jelentések tartalma nem kötelező szabályokon alapszik, a jelentések nem minden esetben auditáltak, így a környezeti kockázatok bemutatásának szintje és minősége a vállalkozás szándékán, illetve etikai normáin nyugszik. A pénzügyi beszámolási kockázat annak a kockázata, hogy a vállalkozás által kötelezően alkalmazandó szabályokra épülő és auditált éves beszámolójában téves állítások szerepelnek a nem azonosított, helytelenül csoportosított, nem megfelelően értékelt környezeti kockázatokból. A környezeti kockázatok éves beszámolóban történő hangsúlyozottabb, részletesebb és egységes szemléletű bemutatásához a jelenlegi pénzügyi számviteli szabályozás nem nyújt megfelelő alapot, így a bemutatás azt eredményezheti, hogy a bemutatott környezeti kockázat pusztán előítéleteket fogalmaz meg az érintettekben, a vállalkozás jóhírnevét hátrányosan érinti, és pénzügyi hatása jelentősebb a mögötte húzódo környezeti kockázat ténylegesen várható hatásánál. A környezeti információk megjelenítésének és kezelésének standardizálásával a pénzügyi beszámolási kockázat csökkenthető lenne.

Felvetődik egy másik érv is az éves beszámolók szegényes környezeti információtartalma kapcsán: a pénzügyi kimutatások alatt ún. általános célú pénzügyi kimutatásokat kell érteni, így annak keretébe nem fér bele a környezetvédelmi, környezeti kérdések részletes ismertetése. „Az általános célú pénzügyi kimutatások olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készült kimutatások, akik nincsenek abban a helyzetben, hogy speciális információ szükségletükhöz szabott beszámolók készítését kérhessék.” (IAS 1, 2,7. bekezdések). Érvelhetünk úgy, hogy a környezeti információk pénzügyi kimutatásokban való magasabb minőségű megjelenítése nem általános célokat szolgál. Ez azonban csak az igazság egyik oldala. Ha figyelembe vesszük a környezet felhasználásának, szennyezésének mértékét és ütemét, a klímaváltozás gazdasági rövid és hosszú távú társadalmat és gazdálkodókat egyaránt érintő hatásait, akkor már nem ennyire egyértelmű a pénzügyi kimutatások általános céljának tartalma. A környezeti hatásoknak, ideértve a vállalkozások környezetért, vagy az

ellen tett tevékenységeinek bemutatása a pénzügyi kimutatásokat felhasználók széles köre számára hasznos gazdasági döntések meghozatala során. Napjainkban olyan vélemények is előtérbe kerülnek, hogy a számviteli szabályozók éves beszámolóra vonatkozó „döntéshasznossági” célkitűzése a rövid távú befektetőknek kedvez, míg a hosszú távú befektetők igényeit nem veszi figyelembe. Ez a megközelítés szintén alátámasztja a környezeti információk megjelenítésének létjogosultságát az éves beszámolóban, mivel ez ilyen jellegű információk bemutatása egyértelműen a hosszú távra szóló „informáltságot” hangsúlyozza.

### **3. KÖRNYEZETI VONATKOZÁSOK A SZÁMVITELI ALAPELVEKBEN**

Az IFRS, a US GAAP és a magyar számvitel rendszerének alapját a számviteli alapelvek teremtik meg. A különböző számviteli szabályozók alapelvei jelentős koncepcionális, filozófiai eltérést nem mutatnak, mára az egyes alapelvek szerepében, helyében és súlyában is összhang alakult ki, illetve a szabályalkotók folyamatosan finomítják, aktualizálják ezek értelmezéseit<sup>43</sup>.

Az értekezés témájának feldolgozásakor az egyes alapelveket, minőségi jellemzőket olyan mértékben mutatom be általánosan, hogy az keretet adjon az alapelvek környezetvédelmi, környezeti megközelítésű áttekintésére. Vizsgálatom középpontjában az áll, hogy környezetvédelmi, környezeti kérdések számviteli kezelése indokolhatja vagy eredményezheti-e az alapelvek hierarchiájának módosulását, illetve az alapelvek milyen sajátos értelmezése, vetülete jelenik meg a téma kapcsán.

A táblázat elkészítése, a különböző számviteli rendszerek alapelveinek egymásmellé rendelése során a következőket vettem tekintetbe:

- A számviteli alapelvek a magyar Számviteli törvényben felsorolásszerűen kerülnek bemutatásra, csoportosítási szempontokat nem ad a törvény (15-16 §). Az áttekinthetőség érdekében a magyar Számviteli törvény szerinti alapelveket az IAS/IFRS struktúrája szerint csoportosítottam.
- Az IAS/IFRS és US GAAP alapelveinél egyes alapelvek kiemelt alapelvként, minőségi jellemzőként jelennek meg, és ezekhez kapcsolódnak alárendelt, magyarázó alapelvek. Kiemelt minőségi jellemzőnek tekintem a világosság, relevancia, megbízhatóság és összehasonlíthatóság jellemzőket. Az egyes számviteli rendszerek alapelveit, jellemzőit ezek köré rendeztem.
- A US GAAP több alapelvet más fő minőségi jellemzőhöz rendel. Ilyen például az óvatosság elve, ami a US GAAP-ben korlátozó tényezőként jelenik meg.

---

<sup>43</sup> Az IFRS és US GAAP konvergenciájának keretében várhatóan 2009 végén kerül kibocsátásra az egységes szemléletet tükröző Keretelvek, amely többek között az éves beszámoló minőségi alapelveinek felülvizsgálatára, és összhangjának megteremtésére is kiterjed.

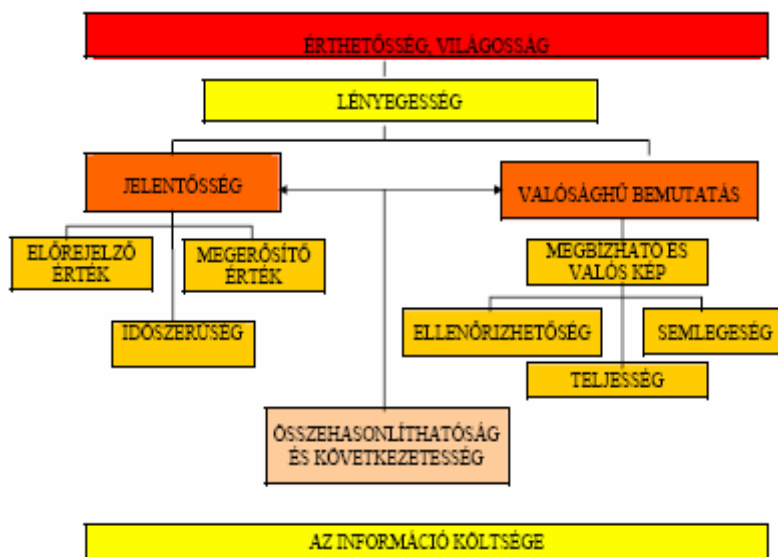
A számviteli alapelvek összefoglalását az alábbi táblázat segítségével teszem meg<sup>44</sup>:

5. sz. táblázat: A számviteli alapelvek rendszerezése

<b>Magyar Számviteli törvény</b> 15-16. §.	<b>IAS/IFRS</b> Keretelvek IAS 1 standard	<b>US GAAP</b> CON 1,2,5 Koncepció
<b><i>Mögöttes alapfeltételezések</i></b>		
Vállalkozás folytatásának elve Időbeli elhatárolás elve Összemérés elve	Vállalkozás folytatásának elve Elhatárolási alapú számvitel	Vállalkozás folytatásának elve A gazdálkodó egység azonosításának elve Folytonosság elve Pénzegység elve <b><i>A gazdasági események rögzítésének alapelvei – fő alapelvek</i></b> Múltbeli értéken való értékelés elve Bevétel elszámolási alapelv: Elhatárolási alapú számvitel Összemérés elve Teljes bemutatás (teljesség) elve
<b><i>Minőségi jellemzők</i></b>		
<b><i>Világosság</i></b>		
Világosság elve	Érthetőség	Világosság elve
<b><i>Relevancia</i></b>		
Lényegesség elve Egyedi értékelés elve	Relevancia Lényegesség	Relevancia Időszerűség
<b><i>Megbízhatóság</i></b>		
Valódiság elve Tartalom elsődlegessége a formával szemben Óvatosság elve Teljesség elve	Valóság-hű bemutatás Tartalom elsődlegessége a formával szemben Semlegesség Óvatosság Teljesség	Hű bemutatás Teljesség Megerősítettség Semlegesség
<b><i>Összehasonlíthatóság</i></b>		
Következetesség elve Folytonosság elve Bruttó elszámolás elve	Összehasonlíthatóság	Összehasonlíthatóság Következetesség
<b><i>A releváns és megbízható információk korlátai</i></b>		
Költség-haszon összevetésének elve	Időszerűség Költség-haszon elve A minőségi jellemzők egyensúlya	Lényegesség Költség-haszon elv Óvatosság Iparági gyakorlat

A magyar Számviteli törvény és az IFRS nem rendel prioritást az egyes alapelvekhez, sőt az IFRS a releváns és megbízható információk korlátai között említi, hogy törekedni kell a minőségi jellemzők egyensúlyának betartására, valamint felhívja a figyelmet az egyensúly megtartásának problematikájára. A US GAAP ezzel szemben hierarchiát állít fel az alapelvek vonatkozásában, amelynek felfogása érvényesül a minőségi jellemzők egységes értelmezésére irányuló IASB-FASB közös projektjében (FASB, 2005). Ez a hierarchikus szemlélet az alapelvek egymáshoz való viszonyának, kapcsolódásának szemléltetésére is alkalmas.

6. sz. ábra: A számviteli alapelvek hierarchiája



Ahogy az ábra mutatja az érthetőség, világosság jellemzője áll a hierarchia csúcsán, mivel a standardalkotók úgy ítélik meg, hogy a felhasználók számára a hasznos-döntéshozatal szempontjából kiemelkedő jelentőséggel bíró elv, lényegében kapcsolatot teremt az érintettek köre, információs igénye és döntés specifikus jellemzők között.

A hasznos döntéshozatal elsődleges jellemzői a jelentőség és a valóság-hű bemutatás elvek, amelyekhez több komponens kerül hozzárendelésre. Az összehasonlíthatóság és következetesség másodlagos jellemzők, amelyek hozzájárulnak az elsődleges jellemzők érvényesüléséhez. A lényegesség a rá leginkább jellemezhető küszöbértékekkel felső korlátot ad, a költség-haszon jellemző pedig a minden elvre kiható, ellentmondást generáló sajátosságával alsó korlátot ad a minőségi jellemzők érvényesüléséhez.

A következőkben az alapelveket a fenti két ábra alapján vizsgálom: egyrészt a három számviteli rendszerben fellelhető valamennyi minőségi jellemzőre kitérek, másrészt az ismertetést a két ábra összetolásából adódó koncepció alapján teszem meg:

- a releváns mögöttes alapfeltételezések
- az érthetőség jellemzője
- elsődleges jellemzők, itt elemezve a lényegesség és költség- haszon jellemzőket is
- másodlagos jellemzők.

### 3.1 Mőgöttes alapfeltételezések

A számveteli rendszerek a minőségi jellemzőket megelőzően definiálják az ún. mőgöttes alapfeltételezéseket, amelyeket a számveteli alapelvek rendszerezését bemutató 4. sz. táblázatban ismerttettem. A mőgöttes alapfeltételezések kiinduló pontokat jelentenek a pénzügyi kimutatások elkészítésének és értelmezésének megkönnyítéséhez. Ezen alapelvek teljesülése nélkül a többi alapelv, minőségi jellemző nem tud maradéktalanul érvényesülni.

Az alábbiakban az értekezés témája szempontjából meghatározó mőgöttes alapelvek környezeti szempontú elemzésére fókuszálók, ezek:

- a gazdálkodó egység azonosításának elve
- a vállalkozás folytatásának elve
- elhatárolási alap.

A többi alapfeltételezés és alapelv a minőségi jellemzők vizsgálatánál kerül tárgyalásra.

#### 3.1.1 A gazdálkodó egység azonosításának elve

A US GAAP mőgöttes alapfeltételezéseinek egyike a gazdálkodó egység azonosításának elve, amely szerint a gazdálkodó egység működésének behatárolhatónak, beazonosíthatónak kell lennie, valamint elhatárolhatónak kell lennie más gazdálkodó egységek és magánszemélyek működésétől. Ebből következően meg kell határozni a beszámolási egységet, annak jogi formáját, helyzetét és határait ahhoz, hogy az elszámoltathatóság biztosítható, valamint a téves és félrevezető bemutatás elkerülhető legyen. A pénzügyi számvetelben a beszámolási egység azonosítása alapvetően az egyedi illetve a konszolidált beszámolási kötelezettséget határozza meg. A környezeti információk megjelenítése kapcsán éppen ezért kiemelten fontos a környezeti vonatkozású beszámolási „határok” definiálása, mivel ez nem feltétlenül azonos a pénzügyi szempontú éves beszámoló határaival.

Problémát okozhatnak a következők:

- Amennyiben a vállalkozások beszállítói láncot alkotnak, akkor a vállalkozások hagyományos értelmezésben megfelelnek a „gazdálkodó egység azonosítása elvnek”. Környezeti hatások és információk megjelenítése szempontjából azonban már nem adnak teljes képet, hiszen a termék egészéhez, élet-ciklusához<sup>45</sup> kapcsolódó környezeti hatások összessége különböző, jogilag egymástól elkülönülő vállalkozások éves beszámolójában jelenik meg.
- A vállalkozáson belüli környezeti hatásoknak kitett telephelyekről önmagában az éves beszámoló nem tartalmaz értékelhető és összefoglaló információkat. Az adatok, információk vállalkozások egymás közötti összehasonlítása szempontjából jelentősége van annak, hogy egy adott, környezetvédelmi, környezeti vonatkozású tevékenységet (például víz és energia felhasználása az üdítőitalok palackozási folyamata során) minden vagy csak bizonyos telephely végez, illetve az egyes telephelyek milyen módon, milyen anyagokat felhasználva végzik a tevékenységet.

---

<sup>45</sup> Az életciklus elemzés során a szakemberek arra törekednek, hogy számszerűsítsék, megbecsüljék hogy egy termék előállítása, felhasználása, értékesítése, egészen a hulladékként történő lerakásáig milyen környezeti terhekkel jár, beleértve az energiakiadásokat is.

- Torzítást eredményezhet az is, hogy a vállalkozások számos tevékenységet kiszerveznek saját működésükből: jelentősen befolyásolja az anyag-input és szennyezés-kibocsátási adatokat a környezeti szempontból meghatározó információkat hordozó szállítási, tisztítási, csomagolási tevékenységek, vagy akár egyes termelési szakaszok kiszervezése. Az információk összehasonlíthatósága szempontjából lényeges, hogy az adott tevékenységet a vállalkozás önmaga végzi, vagy a tevékenységhez szükséges anyagot és szolgáltatást külső féltől szerzi be.

Mindezek alapján úgy ítélem meg, hogy a hagyományos „gazdálkodó egység elve” módosításra szorul a környezeti információk kezelése esetében. A gazdálkodó egység behatárolhatósága a környezeti információk megjelenítésének szempontjából függ:

- a környezeti kitettséget, kockázatot hordozó telephelyek számától, tevékenységétől, azok komplexitásától,
- a vállalati tevékenységek kiszervezettségének fokától,
- a vállalkozás által alkalmazott sajátos termelési folyamatoktól és azok elemeitől,
- valamint attól, hogy a termék élet-ciklusa teljes egészében vagy jelentős részében egy vállalkozáson belül zajlik le, vagy több vállalkozásra allokálható.

Ez felvetheti annak a gondolatát, hogy szükséges-e, lehetséges-e a környezeti információk konszolidált szintű megjelenítése. Az anyavállalat, leányvállalat, társult vállalkozások és közös vállalkozások pénzügyi számvitelben alkalmazott konszolidációs módszereinek alkalmazása, a tulajdoni hányadok kezelése a környezeti jelentés, környezeti vezetői számvitel relációjában nem igazán került értelmezésre az eddigiekben, valószínűleg az ilyen jellegű megközelítés erőltetett és félrevezető lenne.

Ennek ellenére a környezeti adatok konszolidációjának problémája létezik: például a konszolidációs körön belül szállított anyagok és termékek mérleg és eredményhatásai a pénzügyi számvitel konszolidációs szabályai alapján főkönyvi szinten kiszűrésre kerülnek. Ugyanakkor, ha ez nem párosul az analitikus mennyiségi input és output adatok halmozódásainak kiszűrésével, akkor ez azt jelenti, hogy konszolidált szinten a pénzügyi számvitel számszaki és vezetői számvitel természetes mértékegységben meghatározott adatai nem kapcsolhatók egymáshoz, összevetésük értelmezhetetlen eredményt ad. Ennek háttérében az áll, hogy a vezetői számvitel kalkulációs egysége a költségviselő (termék), vagy akár a költséghely (telephely), míg a pénzügyi számvitel a vállalkozás egészére fókuszál, így a konszolidáció jelentősége sok esetben csak a pénzügyi számvitel által vezérelt éves beszámolóban érvényesül.

A problémára megoldást biztosít, ha a környezeti kitettséggel terhelt telephelyek és a konszolidációba bevont vállalkozások az adatokat azonos szerkezetben és tartalommal gyűjtik, az anyagáramlás bemutatására azonos input/output számlarendszert dolgoznak ki, valamint azonos konszolidációs módszereket alkalmaznak, amely során a konszolidációs körön belüli állományváltozásokat mennyiségileg is kiszűrhetővé válik. Ezáltal a környezeti vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel kapcsolatát erősítik.

Célszerű lenne utalni a jelentős környezeti hatást okozó telephelyekre, kiszervezett tevékenységekre, beszállítói kapcsolatokra. Annak eldöntése vitára adhat okot, hogy ezen információk milyen részletesen, illetve az éves beszámoló vagy a környezeti jelentés keretein belül kerüljenek bemutatásra. Megítélésem szerint jelenleg – a környezeti jelentések és éves beszámolók környezeti szabályainak kuszaságában - az információk részletes megjelenítése a környezeti jelentésben indokoltabb. Ha az első tézisem környezeti kérdéseket globálisan rendszerező jövőbeli pénzügyi számviteli standardjára építek, akkor úgy vélem, hogy ebben a

standardban ki kell emelni, hogy a jogilag elkülöníthető gazdálkodók egyedi vagy konszolidált beszámolója a gazdálkodó környezeti megítélésére vonatkozóan nem ad teljeskörű és átfogó képet, megjelölve ennek legfőbb okait.

Összefoglalva, a gazdálkodó egység azonosítása kettős problémát vet fel. Az egyik a környezeti hatások sajátosságából ered, azaz, hogy egy termék okozta környezeti hatás nem feltétlenül és kizárólagosan egy elkülöníthető, beazonosítható gazdálkodóhoz kötődik, mert a termék környezeti összhatása az együttműködő telephelyek és más jogilag elkülönülő vállalkozások összesített információi alapján mérhető. A másik problémát, illetve torzító hatást a konszolidáció módszertana okozza, mivel az éves beszámoló elkészítését irányító pénzügyi számvitel alkalmazza a konszolidációs módszereket, ám ezek a módszerek a vezetői számvitelből, így a környezeti vezetői számvitelből hiányoznak. Mindezekből következően a pénzügyi számvitelben alkalmazott gazdálkodó egység azonosítása alapelv környezeti információk kezelésére vonatkozóan nem értelmezhető.

### ***3.1.2 A vállalkozás folytatásának elve***

Az alapelv szerint a beszámoló elkészítésekor és a könyvvizetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése.

Az alapelv jelentősége a környezeti információk megjelenítésének szempontjából vitathatatlan, mivel szélsőséges esetben előfordulhat, hogy a vállalkozás folytatásának elve éppen a vállalkozás környezeti kitettsége, kockázata vagy már környezeti károkozása miatt sérül. A szélsőséges, igen ritka előfordulás több okra vezethető vissza:

- A vállalkozások tényleges és elsődleges célja a jövőbeni működésük fenntartása és profittermelő képességük, piaci részesedésük megtartása, illetve fokozása, így még amennyiben nem elkötelezettjei a fenntartható fejlődés, CSR filozófiájának, akkor is végrehajtvák a szükséges és elégséges jogszabályi előírásokon alapuló vagy önkéntesen felvállalt környezetvédelmi beruházásokat, intézkedéseket. Ezzel a környezeti károkozás kockázatát, valószínűségét jelentősen csökkentik. Az előre nem látható, váratlan, a vállalkozás által nem befolyásolható események hatására bekövetkező káresemények (természeti katasztrófák), illetve nagyfokú gondatlanságból eredő balesetek (szennyező anyagok kezelés, tisztítás nélküli kibocsátása a természetbe) eredményezhetik, hogy a vállalkozás folytatásának elve nem értelmezhető megfelelően.
- A jelenlegi környezetvédelmi szabályozás közvetlen törvényi szabályozási környezete és a mögötte húzódó szankcionálási rendszer (ellenőrzések és bírságok kiszabása) nem elég hatékony, illetve szigorú. A bírságok kiszabása nem minden esetben éri el célját, a vállalkozásokat nem motiválja környezetvédelmi beruházásokra. A jogszabályok megsértése, az emissziós határértékek túllépése jogszabályi alapon elvi lehetőséget teremt az üzemek bezárásához, ám erre a gyakorlatban nehezen található példa. A környezetvédelem közvetett szabályozási eszközei (környezeti adók, szennyezési jogok piaca) vagy az egyéb szabályozók (jótállási kötelezettség, adókedvezmények, környezetvédelmi tanácsadás, környezetvédelmi emblémák, stb) jellemzően nincsenek jelentős hatással a vállalkozás folytatásának elvére.

- Sok esetben a konszernek vertikális struktúrája azt eredményezi, hogy a környezeti kockázat, környezeti károkozás a konszernnek nem az egészét, hanem csak egyetlen vagy bizonyos kapcsolt vállalkozását érinti, így a vállalkozás folytatásának elve az egyedi beszámolás szintjén sérülhet, nem konszolidált szinten. Természetesen a konszolidált éves beszámolóban utalni kell a kapcsolt vállalkozás megszűnésének okára, de az egyedi és konszolidált éves beszámolók tanulmányozása alapján az a tapasztalatom, hogy a konkrét okok az utaláson túlmenően nem kerülnek részletesen bemutatásra, mivel ez sértené a konszern érdekeit, és jóhírnevét csorbítaná. Úgy vélem, a jelentőség, lényegesség fogalmakra hivatkozva a konszern szintű éves beszámoló elfedi a konszern alkotó egyedi vállalkozások környezeti kitettségének és károkozásának megjelenítését és részletes bemutatását, így környezeti hatások miatt konszolidált szinten igen csekély valószínűségű, hogy a vállalkozás folytatásának elve sérül.

A vállalkozás folytatásának elvét vizsgálva ki kell térni a környezetvédelmi céltartalékok, függő kötelezettségek megjelenítésére. Az előzőekben bemutatam, hogy az IFRS, US GAAP és magyar számviteli szabályozás milyen esetekben követeli meg, illetve teszi lehetővé környezetvédelmi jogcímen céltartalék képzését. A céltartalék becsült összegének megjelenítése az éves beszámolóban kettős célt szolgál: egyrészt az eseményben rejlő bizonytalanságot és kockázatot mutatja a kötelezettségként történő bemutatással, másrészt a ráfordításként való elszámolással a vállalkozás elsődleges osztalékfizetési keretét, az adózás előtti (így az adózott) eredményt csökkenti. Mindezek ellenére egyáltalán nem biztos, hogy a jövőben konkrétan nem definiálható időpontban és összegben felmerülő „kvázi” kötelezettség pénzügyi teljesítéséhez a vállalkozás tényleges pénzeszköz forrással rendelkezik. Ez végsősoron korlátozhatja a vállalkozás folytatásának elvének érvényesülését, ám ennek megfelelő időben való felismerése jóformán felvállalhatatlan feladat. Ennek megoldására szolgálhat a biztosítások rendszere akár több vállalkozás önkéntes együttbiztosításával, vagy biztosító társaságok környezetvédelmi felelősséget csökkentő garancia nyújtásával, kártérítési felelősség átvállalásával. (Az értekezésnek nem célja a környezeti felelősségbiztosítás bemutatása).

### ***3.1.3 Elhatárolás alapú számvitel***

A US GAAP rendszere nem mögöttes alapfeltételezésként kezeli ezt az alapelvet, de mindhárom rendszer egyik meghatározó alapelve. A magyar számviteli szabályozás alapján két alapelv rendelhető ide: az időbeli elhatárolás elve és az összemérés elve. Ezek szerint „az olyan gazdasági események kihatásait, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek, az adott időszak bevételei és költségei között olyan arányban kell elszámolni, ahogyan az az alapul szolgáló időszak és az elszámolási időszak között megoszlik. Az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit és a bevételeknek megfelelő költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, függetlenül a pénzügyi teljesítéstől. A bevételeknek és a költségeknek ahhoz az időszakhoz kell kapcsolódniuk, amikor azok gazdaságilag felmerültek. (Sztv 15-16. §)”

A pénzügyi számvitel környezetvédelmi, környezeti megközelítésben az elhatárolás alapú számviteli szemlélet rövid távú megnyilvánulása lehet a környezetvédelmi adók, hozzájárulások, bírságok, környezetvédelmi szolgáltatások, tevékenységek költségeinek megfelelő időszakra történő elszámolása. Az események, folyamatok hosszú távú időtartamára utaló elhatárolás a térítés nélkül kapott szennyezési jogok időbeli elhatárolása, illetve a környezetvédelmi jogcímen képzett céltartalékok.

Ez utóbbiban látom az elhatárolási alapú számvitel sajátos értelmezését: a nemzetközi számviteli szabályok értelmében az ingatlanok, gépek, berendezések jövőbeni leszerelési, terület helyreállítási, kivonási költségeire jelenérték módszert alkalmazva céltartalékot kell képezni az eszköz megszerzésének pillanatában. Ez azt jelenti, hogy a hosszú idő múlva, akár több tíz év múlva esedékes kötelezettség az eszköz bekerülésének pillanatában megjelenik a mérlegben. Az elhatárolás alapú számviteli szemlélet tulajdonképpen az eszköz értékcsökkenésének elszámolásával jelenik meg: a céltartalék bekerülési értéket növelő összege az eszköz hasznos élettartama alatt kerül elszámolásra, amely hasznos élettartam az adott eszköz bevétel termelő képességének időtartamához kötődik, így az összemérés elve érvényesül.

Felvetődik az a kérdés, hogy amennyiben a környezetvédelmi jogi vagy szerződéses kötelelemre képzett céltartalék nem az eszköz bekerülési értékének a része, hanem ráfordításként kerül elszámolásra, akkor hogyan érvényesül az időbeli elhatárolás elve. Ebben az esetben is igaz, hogy ezen kötelelem jellemzően hosszú távra vonatkoznak (például környezetvédelmi károkozás kártérítési peres ügyei, helyreállítási kötelezettségek), így megjelenítésük a mérlegben a hosszú lejáratú kötelezettségek között vagy a magyar számvitelben a céltartalékok mérlegfőcsoportban történik. Az eredmény szempontjából a ráfordítás a kötelelem azonosításakor egyösszegben kerül elszámolásra, így az egy adott évet terhel, az összemérés és elhatárolás elve nem érvényesül. Ennek oka, hogy az eredményhatás megjelenítése a számviteli alapelvből adódóan a gazdasági esemény felmerüléséhez kötődik, valamint az, hogy az ilyen esetekben a ráfordításhoz rendelhető elszámolási időszak hossza jellemzően nem vagy igen nagyfokú bizonytalansággal azonosítható.

Az alapelvekből eredő értelmezés ellenére felmerülhet, hogy a megbízható és valós kép érvényesülését mennyiben szolgálja a ráfordítások egy időszakra való terhelése. Indokoltnak látom a kérdést azért is, mert a különböző vállalkozások különböző környezetvédelmi, környezeti eseményeiből származó kötelemei a kapcsolódó időtávok tekintetében jelentős eltéréseket mutatnak. A mérleg és eredményadatokból nem állapítható meg, hogy a vállalkozás milyen időtartamra vonatkozó feltételezéssel élt. A kiegészítő mellékletben, megjegyzésekben kötelezően nem bemutatandó ez az információ, valamint az üzleti jelentés korlátozott publicitása sem támogatja az információ elérhetőségét. Erre vonatkozó részletes bemutatási követelményeket a US GAAP és a hozzá kapcsolódó SEC szabályok fogalmazzák meg. Mindezekből következik, hogy jellemzően a vállalkozások összehasonlítása környezetvédelmi ráfordítások és kötelezettségek terén nem lehetséges, az éves beszámoló egyetlen része sem nyújt a kötelezettség becsült időtartamára vonatkozó információt<sup>46</sup>.

A fenti gondolatmenettel nem azt kívánom eldönteni, hogy a céltartalék aktiválása, és ezzel a több évre való elszámolása, vagy az adott évi eredmény terhére történő elszámolása a megfelelő módszer. Pusztán arra hívom fel a figyelmet, hogy a számviteli szabályozás – konkrétan az IFRS – nem azonos megközelítésből fogalmazza meg elszámolási szabályait, ezzel azok értelmezését és alkalmazhatóságát nehezíti meg.

Az elhatárolás alapú szemlélet értelmezését tovább komplikálja a környezeti események sajátossága, azaz hogy az esemény felmerülése és annak környezetre gyakorolt hatása közötti kapcsolat nem minden esetben állapítható meg egyértelműen. Előfordulhat, hogy egy környezeti károkozás környezetre gyakorolt hatása egyértelműen csak évek múltán válik nyilvánvalóvá és ebből adódóan mérhetővé (például egy balesetből eredő szennyezés-

---

<sup>46</sup> A Magyarországon működő vállalkozások IFRS rendszerével összhangban készített pénzügyi kimutatásaiban a céltartalékok jogcímei és állományváltozásának részletes bemutatásakor megbontásra kerül a céltartalék rövid és hosszú lejárat alapján, de időtartamra vonatkozó becsléseket, információkat nem tartalmaznak a beszámolók. Például MOL 2007. évi Éves Jelentés, 19 és 32. pontjai

kibocsátás), ami pénzügyi számviteli szempontból azt eredményezi, hogy a károkozás hatása hosszú időszakon át meg sem jelenik az éves beszámolóban, annak mérlegében és eredménykimutatásában, legfeljebb a kiegészítő mellékletben található ide vonatkozó utalás. Más esetekben viszont a környezeti hatás vagy következmény anélkül érzékelhető, hogy az okozó esemény egzakt módon valaha is azonosításra kerülne (például a szennyezett talaj), amely esetben a múltbeli esemény megléte, a jelenlegi kötelelem fennállása és ennek megbízhatóan becsült összege a pénzügyi számviteli szabályozások értelmében az esemény és annak hatásának megjelenítését megköveteli.

Összességében úgy ítélem meg, hogy a környezeti információk éves beszámolóban való megjelenítése során az elhatárolás alapelve értelmezhető, de a környezeti kérdések kezelésének globális standardjában mindenképpen ki kell emelni az alapelv értelmezésének sajátosságait.

### 3.2 Minőségi jellemzők

A minőségi jellemzők elemzését a számviteli alapelvek hierarchiájának csúcsán álló érthetőség jellemzővel kezdem, majd az elsődleges és másodlagos jellemzőkkel folytatom.

#### 3.2.1 Érthetőség

Az érthetőség elve szerint a pénzügyi kimutatásokban nyújtott információkat úgy kell bemutatni, hogy a felhasználók azokat könnyen tudják kezelni, értelmezni. Az érthetőséget elősegíti az információk csoportosítása, jellemzése, világos és tömör bemutatása, valamint az összehasonlíthatóság biztosítása. A minőségi jellemző általános feltételezése, hogy a felhasználók rendelkeznek a megfelelő tudással az éves beszámoló olvasásához és értelmezéséhez. E feltételezés helytálló a környezeti információk kezelése és megjelenítése esetében is, az éves beszámolóra és a környezeti jelentésekre egyaránt. Mindemellett a környezeti információk érintett csoportjainak meghatározása nem egyszerű feladat, nem határozható meg egy „elsődleges” felhasználói csoport.

A vállalaton kívüli érintettek csoportjait és az egyes csoportok környezeti információs igényeit az alábbi táblázatban foglalom össze (Schaltegger, Hahn, Burritt, 2001):

6. sz. táblázat: A környezeti információk érintettjei és információs igényük

Érintettek	Környezeti információ igényük
Befektetők	Környezeti kitétség, kockázat Szükséges és már végrehajtott környezetvédelmi beruházások Fennálló szennyezésekből adódó várható kötelezettségek Környezeti kitétséget jelentő kiszervezett tevékenységek jellege, nagyságrendje Folyó környezetvédelmi, környezeti ráfordítások összege, mértéke A vállalkozás környezetvédelmi tevékenysége
Hitelezők	Környezeti kitétség, kockázat Fennálló szennyezésekből adódó várható kötelezettségek Környezeti hatások, kockázatok várható pénzügyi hatásai Szükséges és már végrehajtott környezetvédelmi beruházások
Szállítók	A vállalkozás környezeti politikája, környezettudatossága A vállalkozás beszállítói láncai, azok jellegzetességei
Vevők	A vállalkozás környezeti politikája, környezettudatossága Múltbeli véletlen vagy tudatos szennyezések A vállalkozás termékeinek, szolgáltatásainak környezetbarát jellege A vállalkozás környezetvédelmi tevékenysége

<b>Érintettek</b>	<b>Környezeti információ igényük</b>
Munkavállalók	A vállalkozás környezeti politikája, környezettudatossága A vállalkozás termékeinek, szolgáltatásainak környezetbarát jellege A vállalkozás külső felek által történő környezeti vonatkozású megítélése, minősítése
Kormányzati hivatalok és költségvetési szervek (környezetvédelmi is)	A vállalkozás megfelel-e a rá vonatkozó jogszabályoknak - adatszolgáltatási kötelelem: pénzügyi és mennyiségi adatok egyaránt - jelentéskészítési kötelezettség - bevallási kötelezettség - adó, járulék, hozzájárulás fizetési kötelezettség A vállalkozásnak kiutalt támogatások jogossága Környezeti teljesítmény Vállalati gyakorlat vizsgálata a jövőbeni jogszabály alkotási stratégiák kidolgozásához Folyó környezetvédelmi, környezeti ráfordítások összege, mértéke
Könyvvizsgálók	Környezeti kitétség, kockázat Szükséges és már végrehajtott környezetvédelmi beruházások Fennálló szennyezésekből adódó várható kötelezettségek Folyó környezetvédelmi, környezeti ráfordítások összege, mértéke Környezeti kitétséget jelentő kiszervezett tevékenységek jellege, nagyságrendje
Társadalom és környező országok	Környezeti kitétség, kockázat Környezeti teljesítmény A vállalkozás megfelel-e a rá vonatkozó jogszabályoknak A vállalkozás környezeti politikája, környezettudatossága A vállalkozás termékeinek, szolgáltatásainak környezetbarát jellege Múltbeli véletlen vagy tudatos szennyezések Fennálló szennyezésekből adódó várható kötelezettségek Folyó környezetvédelmi, környezeti ráfordítások összege, mértéke A vállalkozás környezetvédelmi tevékenysége

Az érintettek információ igényeinek érthető, világos formában való interpretálása – figyelembe véve az egyes csoportok és az azokat alkotó szervezetek, egyének eltérő tudás szintjét – olyan megfogalmazásokat, nyelv alkalmazását teszi szükségessé, amely a szakmai zsargont és tudományos kifejezéseket a megértést nem befolyásoló, korlátozó mértékben tartalmazza, illetve a szükséges magyarázatokat megteszi.

Úgy ítélem meg, hogy az éves beszámoló készítésére vonatkozóan megfogalmazott szabályok az érthetőség és világosság elvét alátámasztják. Ezzel szemben a környezeti jelentések már önmagukban speciális nyelvezetet, terminológiákat használnak, amelyet tovább bonyolít az adott vállalkozás iparági besorolása, tevékenységi köre által megszabott szakmai nyelv, így a környezeti jelentések értelmezhetősége ilyen értelemben korlátozott.

Az általam javasolt globális környezeti kérdéseket feldolgozó standard, amely felölelné az alapelvek, minőségi jellemzők, definíciók és fogalmak, megjelenítési, értékelési és közzétételi sajátosságok rendszerezését és egységesítését, hozzájárulna az érthetőség, világosság elvének fokozottabb érvényesüléséhez

### **3.2.2 Elsődleges minőségi jellemzők**

#### **Relevancia, lényegesség**

A számviteli szabályozások a lényegességet két fogalommal jelölik. Releváns információról beszélünk akkor, ha az érdekeltek számára az információ a döntéshozataluk során érdemben felhasználható, ha befolyásolja döntéshozatalukat, elősegíti a múltbeli, a jelenben történő és a jövőbeni események megítélését vagy megerősíti, módosítja a korábbi megítélésüket, döntésüket. A definíció alapján megállapítható, hogy a relevancia információ tartalma két irányú. Az egyik oldalról megerősítő jellegű, mivel csökkenti a bizonytalanságot azáltal, hogy múltbeli tevékenységekre vonatkozóan az eddigiekben be nem mutatott, de a jelenben

relevánsnak minősített információkat mutat be, vagy a korábban közzétetteket felülvizsgálva módosítja azokat. A másik oldalról előrejelző értékkel bír, azaz trendekre, várható változásokra utal, de természetesen nem tényleges és egzakt előrejelzést ad, hanem az előrejelző folyamat egy inputját jelenti.

A lényegesség túlmutat a jelentőség elvén: az információ akkor lényeges, ha elhagyása vagy téves bemutatása, elferdítése befolyásolja a felhasználók gazdasági döntéseit. A lényegesség az adott tétel vagy hiba nagyságától függ, az adott körülmények között, ezért a pénzügyi számvitel általános megközelítésében a lényegesség küszöbértékhez kötődik, és így nem elsődleges minőségi jellemzővé válik. Nem egyszerű annak eldöntése, hogy az információ kizárólag akkor minősül-e relevánsnak, ha pénzügyi számviteli szempontból lényeges is egyben: a döntéshez nem kizárólag a küszöbértékeket kell figyelembe venni, hanem az esemény, tétel jellegét, a kapcsolódó körülményeket egyaránt mérlegelni szükséges.

A lényegesség fogalmának definícióját az IASB felülvizsgálta<sup>47</sup>, és a meghatározás során már kiemelésre kerül az, hogy a lényegesség értékeléséhez nem minden esetben határozható meg mennyiségi küszöbérték, ugyanakkor a lényeges információk mellőzése vagy téves bemutatása az éves beszámolókat valódiságát torzítja, nem teljeskörű képet nyújt a vállalkozásról, elfogult és hibás információkat tartalmazhat.

A lényegesség a pénzügyi számvitel egészét átható korlát, mivel minden egyes minőségi alapelvhez hozzárendelhető. A számviteli szabályozások, rendszerek egyik hangsúlyozott eleme a lényegesség meghatározása, a számviteli politikában külön részben célszerű feldolgozni a mérleg és eredmény csoportokra értelmezendő lényegességet, rögzítve a küszöbértékeket - amennyiben azok értelmezhetők – illetve egyéb olyan tényezőket, amelyeket a lényegesség megítélésénél figyelembe kell venni. A környezetvédelem, a környezeti információk megjelenítése nem köthető kifejezetten mérleg és/vagy eredménytételhez, így a lényegességet a vállalkozások e tekintetben nem szabályozzák, illetve általánosságban teszik azt meg a céltartalékok és függő kötelezettségek kapcsán.

A környezeti jelentés egyik meghatározó kezdeményezése, a GRI (Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines, Amsterdam, 2006) definíciója szerint lényeges az információ, ha az ésszerűen megmagyarázható módon fontos a szervezet gazdasági, környezeti és társadalmi hatásainak meghatározása szempontjából, vagy lényeges, mert befolyásolja az érintettek döntéseit, és emiatt kell, hogy a jelentésben szerepeljen. A környezeti vezetői számvitelben, a környezeti jelentések készítéséhez a lényegességi küszöbértékek szintén útmutatást nyújthatnak, de önmagukban nem elegendőek, az esemény vagy tétel jellegének és a körülményeknek még nagyobb jelentősége van. Ennek oka, hogy a környezeti vezetői számvitel elsősorban nem a közvetlen pénzügyi hatással járó témákra fókuszál, a pénzügyi számvitelnél több nem-pénzügyi, minőségi információt tartalmaz.

A küszöbértékek meghatározása nem feltétlenül segíti a döntéshozatalt, mivel a különböző érdekcsoportok különböző szempontokat szem előtt tartva eltérő határértékekkel dolgoznak: kutatások (C. Rhianon et al, 2008) azt mutatják, hogy az éves beszámolót felhasználók alacsonyabb lényegességi küszöböt alkalmaznak, mint a beszámolót készítők vagy a könyvvizsgálók. A kutatás arra is rámutatott, hogy az érdekeltek hatékony bevonása elengedhetetlen a lényegesség meghatározásához annak érdekében, hogy a lényegességi döntések elfogultságból eredő kockázata minimálisra csökkenthető legyen.

---

<sup>47</sup> IASB és FASB közös projekt: Tervezet a pénzügyi jelentésekhez alkalmazandó koncepcionális Keretelvek felülvizsgálása, 2. fejezet: minőségi jellemzők és a döntéshozatalban hasznos információk ellentmondásai, Május 2008 (FASB Exposure Draft of an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting in Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information of May 2008.)

A környezetvédelmi, környezeti információk lényegességének értékeléséhez a pénzügyi és vezetői számvitel területén egyaránt figyelembe kell venni:

- a nemzetközi és nemzeti törvényekben, jogszabályokban, egyezményekben meghatározott kritériumokat, kibocsátási határértékeket
- a külső érintettek (befektetők, versenytársak, társadalom) által felvetett stratégiai kérdéseket és jövőbeni kihívásokat
- a vállalkozáson kívüli, külső forrásokból származó információkat a környezeti hatások, kockázatok, jövőbeni kilátások tekintetében
- összehasonlító vállalatok (peer group) határértékeit, normáit
- a vállalkozás stratégiáját, küldetését, politikáját
- a vállalkozás tevékenységi köreit, valamint azok környezeti kockázatát, hatását a környezetre
- a vállalkozás működési környezetét, jelentős kockázatait
- a környezetvédelemhez, környezetterheléshez kapcsolódó események, tranzakciók gyakoriságát, nagyságrendjét mennyiségben, és amennyiben lehetséges értékben
- a környezetvédelemhez, környezeti kérdésekhez kapcsolódó közvetlen rövid távú pénzügyi hatásokat.

A jelenlegi pénzügyi számviteli szabályozások alapján a lényegesség elvére hivatkozva a környezeti kérdések bemutatása elkerülhető az éves beszámolóban. Ennek kapcsán fogalmazódik meg a kérdés, hogy a lényegesség elvét környezeti kérdésekben a vállalati szinten megjelenő eseményekre és hatásukra kell értelmezni, vagy a vállalatok tevékenységei által okozott környezeti összhatás szemszögéből kell vizsgálni, azaz azt a kérdést kell megválaszolni, hogy környezeti szempontból mely vállalkozás a lényeges? Helyes-e az a szabályozási elv a környezeti információk megjelenítése szemszögéből, hogy a vállalkozások mentesülnek a bemutatás kötelezettsége alól a vállalkozás nagysága alapján?

A környezeti információk megjelenítése akár vezetői, akár pénzügyi számviteli megközelítésben elsősorban a nagyvállalatokhoz, multinacionális óriásvállalatokhoz köthető<sup>48</sup>. Azonban az európai vállalkozások 99,38 %-a kis-és középvállalkozásnak minősül, amelyek folyamatos küzdelmet folytatnak, hogy meg tudjanak felelni az állandóan változó jogszabályi környezetnek. Napjainkban a kisvállalkozások körülbelül 75 %-a nincs tisztában a környezeti kötelezettségeivel és azok hatásaival (Európai Bizottság 2007. októberi hírlevele alapján). A kis- és középvállalkozások a legtöbb esetben nem mutatnak érdeklődést a környezeti vezetői számvitel nyújtotta lehetőségekre, vagy nincs kapacitásuk, erőforrásuk annak bevezetésére és működtetésére. A pénzügyi számviteli előírások alapján viszont vállalkozási méretük alapján mentesülnek a pénzügyi kimutatások környezeti vonatkozású szabályainak alkalmazása alól, mivel egyszerűbb értékelési szabályok vonatkoznak rájuk és szűkebb az általuk kötelezően közzéteendő információk köre is (European Commission, 2007).

Ebből következően a lényegesség elvére hivatkozva a vállalkozások jelentős része vagy a vállalkozás nagysága, vagy az esemény hatása alapján a vezetői és a pénzügyi számvitel területén sem kezeli és jeleníti meg a környezeti információkat. Ezzel tulajdonképpen azt

---

<sup>48</sup> Ha a vállalati méreteket vesszük figyelembe, akkor azt tapasztaljuk, hogy a nagyobb vállalatok, főleg a multinacionális cégek gyakrabban készítenek környezeti beszámolót, mint kisvállalatok. Ez a tény talán azzal magyarázható, hogy a nagyvállalatok egyrészt jobban ki vannak téve a közvélemény nyomásának, másrészt az általuk okozott környezetszennyezés is nagyobb mértékű, illetve nagyobb tőke is áll rendelkezésükre a környezeti károk elhárítására, a környezeti problémák kezelésére. A beszámoló kiadására is több pénzük van, mint a kisvállalatoknak (Schaltegger, 1996).

feltételezzük, hogy egy kis- vagy középvállalkozás nem gyakorolhat a környezetre lényegesnek minősülő hatást.

Ennek a tapasztalat ellentmond: ahogyan azt az előző fejezetben bemutattam, a Rába folyót szennyező vállalkozások pénzügyi beszámolójában a megképzett céltartalék mérlegben való megjelenítésén túlmenően semmilyen információ nem található a szennyezésre vonatkozóan. A 2000-ben a romániai Nagybánya térségében működő AURUL SA ausztrál-román vegyesvállalat kezeletlen technológiai hulladékvizet gyűjtő zagytározó földgátja átszakadt és a vízfolyás rövid idő alatt erősen toxikus vegyületeket mosott be a Szamosba, majd a Tiszába és onnan a Dunába. A magyar állam 28,6 milliárd forint kárérték megtérítését követelte a vállalkozástól. Az AURUL SA 2000. évi beszámolója alapján saját tőkéje 849 millió forintnak felel meg, jegyzett tőkéje 395 millió forint, árbevétele 71 millió forint, alkalmazottainak létszáma 25 fő. Az okozott kár nagyságrendjét és a vállalkozás főbb adatait egymás mellé illesztve egyértelműen látható, hogy a vállalkozás piaci súlyát, méretét messze meghaladta az általa okozott társadalmi-gazdasági kár.<sup>49</sup> A lényegesség vitathatatlan, ám a vállalkozás beszámolójában a környezeti kitétségnek, kockázatnak megfelelő kötelelem kimutatása nem lelhető fel. (Tóth J. 2008, Andrew J. 2000, Barker 2007)

Úgy vélem, a valós bemutatást nem szolgálja az, ha a gazdálkodók nagyságához kötjük a környezeti információk valamilyen rendszerben (környezeti jelentésben vagy pénzügyi kimutatásban) való bemutatásának követelményét, hiszen napjainkban a környezeti információ önmagában hordozza a lényegességet. Nem a vállalkozás mérete a meghatározó a lényegességben, mivel „számos tevékenység jelentős nem szándékolt extern hatással jár együtt, amely esetenként fontosabb, mint a szándékolt gazdasági-piaci hatás.” (Tóth I. János, 2008). A környezeti információk bemutatásának kötelezettségét a gazdálkodók tevékenysége alapján kell meghatározni, ágazathoz, szektorhoz kell rendelni. Az önálló globális környezeti információkat kezelő standardban meg kell határozni azokat az ágazatokat, tevékenységi köröket, amelyeknél a környezeti információk kezelését és megjelenítését kötelezővé lehetne tenni, függetlenül a vállalkozás nagyságától. Ehhez iránymutatásként alkalmazhatók a nemzeti és EU szintű statisztikai útmutatások, a környezeti jelentések iránymutatásait készítő szervezetek e kérdésre vonatkozó ajánlásai. Ezek alapján kiemelt ágazatként kezelendők:

- a növénytermesztés, állattenyésztés
- a bányászat, kőfejtés
- a feldolgozóipar
- a villamosenergia-, gáz, gőz- és melegvízellátás, légkondicionálás
- a vízellátás, szennyvíz gyűjtése, kezelése, hulladékgazdálkodás, szennyeződés-mentesítés
- az építőipar
- a szállítmányozás.

### ***Költség-haszon elve***

A lényegesség elvének fokozottabb érvényesítésekor ellenérvként hozható fel a költség-haszon összevetésének elve: a beszámolóban nyilvánosságra hozott információk hasznosíthatósága (hasznossága) álljon arányban az információk előállításának költségeivel. Ellenérv abban a tekintetben, hogy az alacsonyabb lényegességi küszöbérték, a részletes bemutatás követelménye eredményezheti azt, hogy az információ előállításának költsége összességében magasabb lesz annak hasznánál. Az, hogy a környezeti adatok, információk

---

<sup>49</sup> Az Aurul SA esetén túl több olyan környezeti károkozás ismert, amelyekben a vállalkozás mérete alapján a környezeti kockázat, kitétség bemutatása elkerülhető, de az okozott kár nagyságrendje, környezeti hatása jelentős és hosszú távú. Például: a bhopali gázrobbanás (1984), a csernobili atomkatasztrófa (1986), az Exxon Valdez tankhajó zátonyra futása (1989), a Prestige tankhajó elsüllyedése (2002).

előállításának költsége milyen terhet, többletterhet ró a vállalkozásra, függ a vállalkozás már kialakított információs rendszerének minőségétől és komplexitásától, a vállalkozás méretétől és tevékenységétől.

Nem látom megalapozottnak a lényegesség és gazdaságosság ellentmondásának környezeti kérdésekre vonatkozó hangsúlyozását, hiszen az IFRS és US GAAP szabályai már az eddigiekben is felvetették ennek problematikáját (például a céltartalékok képzése és az akvizíciók során felmerülő függő kötelezettségek értékelésének módszerei esetében), igaz e szabályokat alapvetően nagyvállalatok alkalmazzák. A kis- és középvállalkozások esetében a lényegesség és a költség-haszon elv ellenmondását úgy lehet csökkenteni, hogy a lényegesség szintjét a vállalkozások tevékenységi köréhez és a működésük során jellemzően felmerülő vagy lehetséges környezetet érintő események jellegéhez és gyakoriságához kell igazítani, a jelenlegi szabályoknál konkrétabb iránymutatásokat megfogalmazva, kiemelve azt, hogy nem feltétlenül új információk előállítása a cél, hanem a rendelkezésükre álló információk strukturált és értelmezhető közzététele.

### ***Egyedi értékelés elve***

A relevancia és lényegesség meghatározásánál fontos szempont lehet az értékelés szintje is. A Számviteli törvény meghatározza az egyedi értékelés elvét, míg a nemzetközi szabályozásokban ilyen alapelv kifejezetten nem definiált, mivel az utóbbi az egyedi értékelés mellett a komponens megközelítést, a pénztermelő egységek<sup>50</sup> értékelését is értelmezi. Az egyedi értékelés elve szerint az eszközöket és a kötelezettségeket a könyvvizetés és a beszámoló elkészítése során egyedileg kell rögzíteni és értékelni.

A környezeti kérdések megítélésénél az egyedi értékelés elve és lehetősége háttérbe szorul. Az eszközök bekerülési értékének részét képező kivonási kötelezettség nyilvántartása és értékelése elviekben megfelel az egyedi értékelés elvének, a gyakorlatban viszont inkább eszközcsoporthoz, pénztermelő egységhez rendelt kötelmet jelent. Környezeti károkozás, baleset, jövőbeni környezetvédelmi kötelezések megítélése esetén az adott eset minősül egyedinek, nem az eseményhez rendelhető eszköz és kötelezettség egyediségén van a hangsúly.

Az egyedi értékelés elve a környezeti kérdések megítélésében a lényegesség elvének érvényesülését is gátolhatja: az egyedileg nem jelentős események, esetek összevonatan, az események jellege, gyakorisága alapján rendszerezve már jelentősnek, illetve lényegesnek minősülhetnek.

### ***Időszerűség***

A relevanciát és lényegességet befolyásolja az adat, információ időben történő azonosítása, feldolgozása, a megfelelő információs csatornákon a felhasználókhöz juttatása, ezáltal elősegítve a hatékony és megbízható a döntéshozatalt. Az időszerűség minőségi jellemzőjét a Számviteli törvény nem nevesíti, de filozófiájából adódik, míg a nemzetközi számviteli rendszerek definiálják ezt a jellemzőt. Az időszerűség vonatkozik az információk időben történő megszerzésére, az éves beszámolóban valamint a környezeti jelentésekben való időszerű megjelenítésére, amely befolyásolja a beszámolás, jelentés készítés rendszerességét, gyakoriságát.

---

<sup>50</sup> A komponens megközelítés lényege, hogy az ingatlanok, gépek, berendezések jelentősen nagyobb értékű és eltérő élettartamú komponenseit (részeit) elkülönítetten kell nyilvántartani és rájuk értékcsökkenést számolni (IAS 16 standard). A pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely folyamatos használata során olya pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

A környezeti információk vonatkozásában az időszerűség elvének sajátos érvényesülését egyik oldalról a beszámolás gyakoriságában látom. Az éves beszámolók gyakoriságát a nemzeti szintű számviteli és gazdasági társaságokra vonatkozó szabályok egzakt módon meghatározzák. A környezeti jelentések készítésének gyakorisága, közzétételének időpontja törvényi szinten, kötelező jelleggel nem szabályozott. Az iránymutatások támpontokat adnak a vállalkozásoknak a gyakoriság meghatározásához a következetesség elvét és az információ megbízhatóságának jelentőségét hangsúlyozva. A gyakorlat azt mutatja, hogy a termelési rendszerek, a folyamatok, az eredmények és a hatások változásainak várható és becsült gyorsaságát, ütemét figyelembe véve a vállalkozások éves, illetve két-három éves gyakorisággal készítik a környezeti jelentést.

Úgy vélem, amennyiben a vállalkozás környezeti jelentést készít és publikál, úgy a publikáció időpontját mindenképpen összhangba kell hozni az éves beszámoló közzétételének időpontjával.

A környezeti jelentésben és az éves beszámolóban egyaránt egyértelműen fel kell tüntetni a beszámolás időszakát. Amennyiben a környezeti jelentés és éves beszámoló fordulónapja eltérő és/vagy nem ugyanazon beszámolási időszakot öleli fel, akkor értelmezhetőségük, összehasonlításuk, az egymást kiegészítő információk összekapcsolása nagymértékben korlátozott. Ezért nem elegendő a közzététel időpontját egységesen meghatározni, hanem a fordulónapnak és a beszámolási időszaknak is azonosnak kellene lennie.

Ahogy az előző gondolatokból is adódik, függetlenül attól, hogy a vállalkozás készít-e környezeti jelentést vagy kizárólag az éves beszámolóban jeleníti meg a környezettel kapcsolatos információkat, fennáll egy az időszerűséget érintő másik probléma: a vállalkozások tevékenységének ökológiai hatás-ciklusa eltérhet, és jellemzően el is tér a környezeti jelentés és az éves beszámoló ciklusától. Az éves beszámoló két, maximum három év információit tartalmazza. Ez jellemzően megegyezik a környezeti jelentések időhorizontjával, de meg kell jegyezni, hogy a környezeti jelentések a környezetvédelmi ráfordítások adatait az adott évre mutatják be, összehasonlító információkat nem prezentálnak.

A vállalkozás működése által generált tényleges és/vagy előrejelezhető környezeti hatások sem ciklusukban, sem időhorizontjukban nem illeszkednek a két-három évhez. Gondoljunk végig a Rába vagy Tisza folyó szennyezéseinek eseteit: a vállalkozások környezeti jelentést nem publikálnak, éves beszámolójukban nincs a konkrét szennyezést és annak hatását bemutató információ. Amennyiben környezeti jelentést készítenének e vállalkozások, akkor annak információi a szennyezést követő két-három évre vonatkoznának, és a múltbeli negatív megítélést kiváltó esemény jelenleg is érezhető következményeit nagy valószínűséggel nem említenék ennyi év távlatában. Az éves beszámoló egyetlen „sugallata” a szennyezés okozta várható kiadásra peres ügy és területtisztítási kötelelem címén megképzett céltartalék összege lehet. Ám, ha részletes bemutatást a kiegészítő melléklet, üzleti jelentés nem tartalmaz, akkor ez pusztán egy adat, nem tartalommal bíró, megbízható és értékelhető minőségű információ. Amennyiben hozzárendeljük a környezeti jelentés és éves beszámoló tartalmához azt, hogy a múltban - időben a környezeti jelentés és éves beszámoló időhorizontját meghaladóan több, mint két-három évet visszalépve - történt szennyezéseknek ökológiai hatásai a mai napig érezhetők, akkor az ökológiai és jelentési ciklusok eltérése, és a jelentések információ hiánya egyértelmű.

Megítélésem szerint fel kell hívni a figyelmet a környezeti információk bemutatásakor az olyan környezetvédelemmel és környezeti kérdésekkel kapcsolatos információkra, ahol egyértelműen meghatározható, hogy az ökológiai hatás-ciklus eltérő a környezeti jelentések és

az éves beszámoló beszámolási időtartamától. Ez jelenthet egy-egy kiemelt eseményt, folyamatot (káresemények, jelentős technológiai fejlesztések hatásai), de felölelheti a vállalkozás egész tevékenységét. A környezeti vezetői számvitel életciklus elemzés, ökológiai mérleg készítési módszerei az ilyen jellegű információk megadásához megfelelő alapot teremtenek.

Összefoglalva úgy vélem, hogy a környezeti kérdések éves beszámolóban való megjelenítésének egyik központi, ha nem a legfontosabb alapelve a lényegesség elve, amelyet több más alapelv erősít, illetve korlátoz. Annak érdekében, hogy az éves beszámoló e témára kiterjedően is megfeleljen a megbízható és valós kép elvárásának a fentiekben megfogalmazott elvárások és javaslatok alapján az általam megoldásnak vélt környezeti kérdéseket kezelő globális standardban részletes útmutatást kell adni a lényegesség értelmezésére.

### **3.2.3 Megbízhatóság**

A megbízhatóság minőségi jellemző érvényesülése több jellemző együttesének létezésével biztosítható: valóság-hű bemutatás, óvatosság, teljesség, tartalom elsődlegessége a formával szemben, semlegesség.

#### ***Valóság-hű bemutatás***

A valóság-hű bemutatás (vagy a Számviteli törvény szerint a valódiság elve) szerint a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. A valóság-hű bemutatás akkor valósul meg, ha a vállalkozás bemutatása teljessé, semleges és lényeges hibától mentes.

A Számviteli törvény a valóság-hű bemutatás kritériumaként jelöli meg az elvek és eljárásoknak törvény szerinti alkalmazásának kötelezettségét, a nemzetközi definíciók ezt nem hangsúlyozzák, inkább a becslések jelentőségére és gyakoriságára hívják fel a figyelmet.

A környezeti információk megjelenítésére is vonatkozik a valóság-hű bemutatás követelménye. A valóság-hű bemutatás elemzését két oldalról közelítem meg: a megjelenítés oldaláról, illetve a bemutatott adat, információ mögött húzódó értékelési eljárások, módszerek alkalmazásának oldaláról.

A megjelenítés valódiságát meghatározza a vállalkozás teljes információs rendszerének, szűkebb megközelítésben a számviteli információs rendszerének szervezettsége, az információkat gyűjtő és feldolgozó részlege, osztályok közötti információáramlás koordináltsága és integritása, illetve az információs rendszer ellenőrzöttsége. A környezeti információk tekintetében a valóság-hű bemutatás jellemzőjének érvényesülését elősegíti, ha a környezeti jelentésben és éves beszámolóban kizárólag olyan adatok és információk jelennek meg, amelyek forrásai azonosíthatók és ezen források megbízhatónak minősülnek, legyenek azok a vállalkozás saját mérési rendszerei, információ feldolgozási folyamatai és módszerei, vagy külső szervezetek adatbázisai, statisztikai információi, előrejelzései. A környezetvédelem, környezeti kérdések esetében az adatok, információk forrásainak azonosítása és megbízhatóságának biztosítása nem olyan egyértelmű, mint például egy szállítói tartozás, eszköz beszerzés, értékesítés összegének és valódiságának megerősítése, mivel a környezeti információk kezelésében a becslések, becslési eljárások alkalmazása előtérbe kerülnek az egzakt, pontosan mérhető adatokkal, információkkal, bizonylatokkal szemben.

A környezeti adatok, információk alapjául szolgáló forrásokra a környezeti jelentésben és éves beszámolóban hivatkozni szükséges, meg kell jelölni a forrás helyét, visszakereshetőségének módját. Amennyiben az adatok, információk megerősítését dokumentumok nem támasztják alá, úgy a bemutatást csak akkor célszerű megtenni, ha az információ a vállalkozás jelenlegi és jövőbeni helyzetének megítélése, illetve a döntéshozatal szempontjából lényegesnek minősül, és a vállalkozás a bemutatás bizonytalanságának okait, tényezőit, az alkalmazott feltételezéseket és becslési módszereket megbízhatóan bizonyítani képes.

Úgy vélem, hogy mind a környezeti jelentések általános szabályai (GRI útmutató), mind az éves beszámoló alapelv rendszere és szabályai (IFRS, US GAAP céltartalékok, függő kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásai) megteremtik a valóságghú bemutatás kereteit, hiszen a környezeti jelentés, éves beszámoló hasznossága lényegében ezáltal biztosított. A valóságghú bemutatás fokozottabb érvényesüléséhez, a beszámolók minőségének javításához hangsúlyozottabban, részletesebben kellene leírni az alkalmazott mérési módszereket, számítási folyamatok főbb pontjait, ki kellene térni a számításokra vonatkozó hibahatárookra, jelezve, hogy azok nagysága nem gátolja a megfelelő következtetések levonását, döntések meghozatalát.

A valóságghú bemutatást szolgálja és erősíti a vállalkozás belső ellenőrzési rendszere, valamint a független külső fél által végzett megerősítés, auditálás is. Az előző részben, a CSR bemutatásakor kitértem a környezeti menedzsment rendszerek és környezeti jelentések verifikálásának korlátozott elterjedtségére és az auditálás problémáira. A pénzügyi számvitel, éves beszámoló oldaláról a független külső auditoroknak a beszámoló könyvvizsgálatakor a környezetvédelmi ügyeket is figyelembe kell venniük.

A könyvvizsgálók környezetvédelmi kérdésekhez való hozzáállására vonatkozóan az 1990-es évek második felében több kutatást végeztek szakmai szervezetek (University of Dundee 1995, FEE 1998, AAF 1995), amelyek arra mutatnak rá, hogy a könyvvizsgálók „üzleti” alapon vizsgálják a környezetvédelmi kérdéseket, és kezelésük nem mutat különbséget a vállalkozás más területeitől a tényleges és lehetséges kockázatok megítélése tekintetében. A könyvvizsgálók jellemzően nem észlelik, hogy a környezetvédelmi kérdések különleges figyelmet igényelnek, inkább az ügyfél üzletvitelének, működési környezetének teljeskörű, átfogó megismerésének részeként értelmezik. Kivételt jelentenek a „nagy” könyvvizsgáló cégek (leginkább a „big 4”), amelyek könyvvizsgálati folyamataikba, útmutatásaikba és oktatási tematikájukba beépítik és hangsúlyozottabban kezelik a környezetvédelmi kérdések könyvvizsgálatának módszereit, folyamatait.

Napjainkban azáltal, hogy a nemzetközi és nemzeti könyvvizsgálati standardok is külön kezelik a környezetvédelmi kérdések figyelembe vételét a könyvvizsgálatban, már nagyobb felelősség terheli az auditort, körültekintőbben kell eljárnia a vizsgálat során. A Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, valamint ennek átvételével a Magyar Könyvvizsgálati Standardok 1010. témaszámú állásfoglalása ad iránymutatást a környezetvédelmi ügyek figyelembevételére vonatkozóan a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Az 1010. sz. állásfoglalás központi elemei:

- az üzleti tevékenység megismerése során a környezeti kockázatok azonosítása (310. témaszámú standard alapján),
- a környezetvédelmi kérdések figyelembe vétele az eredendő kockázat felmérésével, a számviteli és belső ellenőrzési rendszerek, az ellenőrzési környezet és eljárások megismerésével és minősítésével (400. témaszámú standard alapján),
- a környezetvédelmi vonatkozású jogszabályok figyelembe vétele (250. témaszámú standard alapján)

A könyvvizsgálói jelentés elkészítésekor „a könyvvizsgáló kialakítja a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményét, mérlegeli, hogy a környezetvédelmi ügyek hatásait megfelelően kezelik és közzéteszik-e a vonatkozó beszámoló-készítési elveknek megfelelően. Ezen kívül a könyvvizsgáló minden egyéb olyan információt átolvas, amelyek a pénzügyi kimutatásokkal együtt szerepelnek, annak érdekében, hogy azonosítson bármely következtetlenséget, például a környezetvédelemre vonatkozóan.

A vezetésnek a bizonytalanságokra vonatkozó becslései és ezek közzétételének a mértéke a pénzügyi kimutatásokban kulcsfontosságú kérdések a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatás megállapításában. A könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a környezetvédelmi kérdések következtében jelentős bizonytalanságok állnak fenn, vagy nem megfelelő a közzététel. Olyan körülmények is keletkezhetnek, amikor a könyvvizsgáló megítélése szerint a vállalkozás folytatásának elve többé nem áll fenn<sup>52</sup>.

A jelenlegi helyzet továbbra is nyitva hagy két kérdést. Az egyik, hogy a könyvvizsgáló a környezetvédelmi, környezeti kérdések megítélésében tulajdonképpen teljes mértékben külső szakemberek és hatóságok véleményére, jelentéseire, vizsgálati eredményeire tud hagyatkozni, mivel ilyen irányú tudása nincs, és vitatható az is, hogy egyáltalán kellene-e rendelkeznie vele. A másik probléma, hogy az auditálásra nem kötelezett vállalkozások éves beszámolója kívül esik a független, külső megerősítésen, így általánosságban és a környezetvédelmi kérdések tekintetében sem hitelesített. Ebből adódóan a beszámoló felhasználóinak figyelmét elkerüli, nincs jelzésük arra vonatkozóan, hogy az éves beszámoló milyen - többek között környezeti információ megjelenítési – hiányosságokat mutat a törvényi és standardokban megfogalmazott előírásokhoz képest. Természetesen lehet azzal érvelni, hogy ezen vállalkozások önmagukban méretük alapján nem minősülnek lényegesnek, így a környezetre gyakorolt hatásuk és a kapcsolódó információk közlése sem lényeges. A lényegesség elvénél leírtak alapján e véleménnyel nem értek egyet.

A valóság-hű bemutatás kettőssége megnyilvánul abban, hogy ha a teljeskörűség és bizonyíthatóság kritériumai teljesülnek is, mivel valamennyi esemény, tranzakció megtörténte és valódisága igazolható, és a könyvekben, éves beszámolóban megjelenítésre kerültek, a mögöttük húzódó tartalom, annak helyes interpretálása jelentős mértékben befolyásolja a megbízható és valós összképet. Ennek megítéléséhez az utat az értékelési módszerek, vizsgálata jelenti, amelyről az értekezés 4.2 fejezetében fejtem ki gondolataimat.

### ***Óvatosság***

A megbízhatóság jellemzőjének érvényesülését segíti elő az óvatosság minőségi jellemző. Az óvatosság azt jelenti, hogy a bizonytalanságot jelentő körülmények megítélésénél kellő elővigyázatossággal kell eljárni, úgy hogy az eszközök vagy a bevételek ne kerüljenek túlértékelésre, illetve a kötelezettségek és ráfordítások ne legyenek alulértékelték. Ezért az éves beszámoló (pénzügyi kimutatás) készítése során figyelni kell a bizonytalanságot jelentő tételeket, illetve ezek kezelését, alakulását. Az óvatosság elvének betartása azonban nem jelenti azt, hogy a beszámolóban rejtett tartalékok mutathatók ki, vagy a tartalékok összege a szükségesnél nagyobb összegben kerülhet meghatározásra. Az óvatosság elvéből adódóan az sem elfogadható, hogy az eszközök és bevételek szándékosan alulértékelték, vagy a

- 
- a környezetvédelmi kérdések vizsgálatához alkalmazható alapvető vizsgálati eljárások bemutatása
  - a környezetvédelmi szakemberek, környezeti auditok és belső ellenőrzési rendszer jelentéseinek, valamint a vezetés nyilatkozatainak felhasználása

<sup>52</sup> A 700. témaszámú a „Könyvvizsgálói jelentés a pénzügyi kimutatásokról” című standard és az 570. témaszámú „A vállalkozás folytatásának elve” című standard részletes iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgáló részére ilyen körülmények között. (101. témaszámú állásfoglalás 49-50. bekezdései)”

kötelezettségek és ráfordítások túlértékelték, mivel ez sértené a semlegesség elvét. Nem kerülhető el azonban annak megfogalmazása, hogy az óvatosság elve és a valós értékelés szemlélete sok esetben egyenesen ellentmond egymásnak.

A környezeti információk kezelésének egyik legfőbb jellemzője és egyben kockázati tényezője a bizonytalanság, így a környezeti jelentések és az óvatosság elvének szoros kapcsolata könnyen azonosítható. A környezeti információk vonatkozásában az óvatosság elve a következő értelmezésekben van jelen:

- Az óvatosság elve nem jelenti azt, hogy a vállalkozásnak mellőznie kell a pozitív környezetvédelmi folyamatok, előidézett kedvező környezeti hatások bemutatását. A megjelenítést úgy kell megtenni, hogy az információk, adatok a téves vagy pontatlan közlésből adódóan ne legyenek félrevezetőek. A vállalkozások hajlamosak arra, hogy „megcímkézzék” magukat, a fenntarthatóságot szem előtt tartó vállalkozásnak minősítsék működésüket minimális környezetvédelmi lépések megtételével (például szelektív hulladékgyűjtés, a törvény által kötelezően előírt környezetvédelmi beruházások végrehajtása) abban az esetben is, ha tevékenységük jellege miatt környezeti kitettséggel bírnak. Az óvatosság kapcsán fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a környezetvédelmi intézkedések megtétele, a beruházások végrehajtása nem eredményez azonnal pozitív környezeti hatásokat, pusztán a vállalkozás törvényeknek való megfelelését és környezettudatos hozzáállását bizonyítja.
- Az óvatosság másik irányú értelmezése, hogy a kedvezőtlen környezeti hatások ne kerüljenek elrejtésre, illetve ne legyenek alulértékelték. Kutatásaim alapján úgy látom, hogy a vállalkozások e téren két csoportra oszthatók. Egyik részük, jellemzően, amelyek kizárólag a nemzeti számviteli előírások alapján készítik éves beszámolójukat, a környezetvédelmi kötelezettségeket nem, nem megfelelő időben, vagy alulértékeltten mutatják ki. Azon vállalkozások, amelyek az IFRS és a US GAAP rendszere alapján készítik éves beszámolójukat körültekintőbben, módszertanilag alátámasztott módon jelenítik meg a környezetvédelmi témákra képzett céltartalékok, függő kötelezettségek összegét. A tőzsdei előírások szigorúsága, az üzleti kombinációk során azonosított feltételes kötelezettségek értékelési követelménye (US GAAP SFAS 141R standard, IFRS 3 standard), a környezetvédelmi hatóságok egyre szigorodó ellenőrzései hatására azonban az is előfordulhat, hogy a környezetvédelmi kötelezettségek nem alulértékelték lesznek, inkább túlértékeltté válnak, az ismert legalacsonyabb értéket<sup>53</sup> meghaladó összegben megbecsültek (C. Gregory Rogers 2008). A számviteli standardok meglehetősen nagy mozgásteret adnak - a szakmai megítélésre és körültekintésre hivatkozva - a környezetvédelmi kötelezettségek, környezeti kérdések megjelenítése, értékelése és közzététele területén, ezzel teret adnak a bizonytalanság érvényesülésének. Amennyiben a bizonytalanság már elismert, és a rendelkezésre álló információk korlátozottak, akkor a vállalkozás környezetvédelmi kötelezettségeit az érintettek kockázatosabbnak ítélik, mint ahogyan azt a vállalkozás értékeli és ráfordításait becsüli, túlbecsülve a kockázatok módosító hatásait.

A környezetvédelmi, környezeti kérdések kezelésének bizonytalanságának legfőbb tényezője, hogy a terület jellege nem ad lehetőséget a pontos mérésre, így a megjelenített és értékben kifejezett adatok, információk feltételezések és becslések sokaságára épülnek. A becslések pedig önmagukban hordozzák a kockázatot: a becslési kockázat (C. Gregory Rogers, 2007) a

---

<sup>53</sup> Amennyiben a kötelezettség összege egy tól-ig tartományként kalkulálható, úgy a tartomány legalacsonyabb értékét kell alkalmazni, mint az „ismert legalacsonyabb összeg (US GAAP szabály).

vállalkozás környezetvédelmi kötelezettségeinek értékeléséhez és jövőbeni cash flowihoz kapcsolódó bizonytalanságokból eredő kockázat.

A környezetvédelmi kötelezettségek, főleg a szennyezést megelőzően feltérképezett szennyezési feltételek becslési kockázata az alábbi módon vázolható fel:

7. sz. táblázat: A környezeti kötelezettségek becslési kockázatainak csoportosítása

<b>A környezeti kötelezettségek becslési kockázatainak csoportosítása</b>		
Tényleges bizonytalanság	Számviteli bizonytalanság	Jogi bizonytalanság
Tényezői:		
Terület jellemzői Allokáció Időbeniség Megtérülés	Mérés Standardok, szabályozás Ellenőrzés	Peres ügyek Szabályozásbeli

A tényleges bizonytalanság vonatkozik a terület bizonytalanságára, az allokációból eredő bizonytalanságra, az időbeniség bizonytalanságára, valamint a megtérülési bizonytalanságra.

- A terület bizonytalansága a területre jellemző adatok hiányosságából ered, és hatással van egy adott terület teljes tisztítási költségének összegére.
- Allokációból eredő bizonytalanságot hordoz bármely egyedi fél részesedésének megítélése egy több tulajdonú és/vagy több fél által használt terület teljes terület-helyreállítási költségéből.
- Az időbeniség bizonytalanságát az okozza, hogy nem határozható meg egzakt időponttal, hogy a jelenleg fennálló kötelezettség mikor fog pénzeszköz kiáramlást okozni.
- A megtérülés bizonytalansága azt takarja, hogy vállalkozás képes-e forrást szerezni más független felektől, biztosító társaságoktól vagy kártalanítást fizetőktől, hogy saját ráfordításait ellentételezze.

A számviteli bizonytalanság három bizonytalansági tényezőt ölel fel: a mérésből, a standardokból és az ellenőrzésből eredő bizonytalanságot

- A mérési bizonytalanság a vállalkozás által alkalmazott becslési módszerekre utal. A várható jelenérték módszere a kötelezettségek becslésére a bizonytalanságok kezelésére hatékonyabb módszer lehet a legvalószínűbb érték (IFRS) vagy az ismert legalacsonyabb érték (US GAAP) módszereinél.
- A standardokból eredő bizonytalanság azt jelenti, hogy egy új standard esetlegesen kiterjesztheti a kötelezettségek fogalmát, a korábban meg nem jelenített kötelezettségeket megjelenítendő kötelezettségként értelmezve (ilyen például a US GAAP módosított szablyaiban a feltételes eszköz kivonási kötelelem, amely korábban nem jelent meg a kimutatásokban)
- Az ellenőrzési bizonytalanság magába foglalja annak a kockázatát, hogy a vállalkozás hiba vagy csalás okán nem képes azonosítani, értékelni és bemutatni a környezetvédelmi kötelezettségét.

A jogi bizonytalanság a peres ügyekből és a szabályozásból eredő bizonytalanságot tartalmazza:

- A peres ügyekből eredő bizonytalanság a kormányzati szervek, magánszemélyek és vállalkozások által a jövőben igények benyújtásának kockázatát jelenti.
- A szabályozási bizonytalanság a jövőben megalkotott törvények és jogszabályok hatásaira utal.

A becslési kockázat indikátora lehet a vállalkozás szennyező hatású múltbeli tevékenysége, a környezetvédelmi előírásoknak nem megfelelő működése, az üzleti kombinációinak gyakorisága és az ezek során azonosított környezetvédelmi függő kötelezettségek jellege, az eszköz kivonási kötelezettségének nagyságrendje, amely indikátorok szerepéről és számviteli kezeléséről az előző fejezetben kifejtettem gondolataimat.

Pénzügyi megközelítésben a becslési kockázatot jellemezheti a környezetvédelmi kötelezettségek megtérülési idejének mutatója (ELTR: environmental liability turnover ratio), amely úgy számítható, hogy a vállalkozás környezetvédelmi kötelezettségeinek eszköz kivonási kötelelem nélküli értékét el kell osztani az adott évi környezetvédelmi kötelezettségek kiegyenlítésére fordított kiadások összegével. Természetesen ahhoz, hogy a mutató számítható legyen a vállalkozás számviteli információs rendszerének ezen adatokat gyűjtenie, mérnie kell, valamint a vállalkozásoknak éves beszámolójukban közzé kell tennie, nemcsak belső, vezetői számviteli felhasználási célt kell szolgálnia. Az ELTR mutató a környezetvédelmi kötelezettségek menedzselésének és jelentésének minőségére utal.

- Különleges, egyedi körülményektől eltekintve az ELTR mutatónak egy hatékonyan vezetett vállalkozás esetében folyamatosan csökkennie kell, mivel a vállalkozás rendszeresen helytáll a létező környezetvédelmi kötelezettségeinek, és elkerüli újabb kötelezettségek felvállalását.
- Amennyi az ELTR mutató viszonylag konstans vagy emelkedő, úgy a befektetők megkérdőjelezhetik a vállalkozás képességét a környezetvédelmi kötelezettségek hatékony kezelését illetően, kétségek merülnek fel az éves beszámoló valódisága és megbízhatósága tekintetében.
- Az állandó ELTR érték arra utal, hogy a vállalkozás környezetvédelmi kiadásainak éves összege kiegyenlíti a környezetvédelmi tartalékok, kötelezettségek éves növekedését.

Amerikai ipari vállalkozásokkal készített felmérések azt mutatják, hogy amennyiben az ELTR 5-7 közötti, több év viszonylatában állandó értéket mutat, úgy a vállalkozás a környezetvédelmi kötelezettségeit alulértékeli, nem megfelelő mértékben jeleníti meg, illetve utalhat a hatékony menedzsment program hiányára is.

A vállalkozások környezetvédelmi kérdéseinek kezelésében célként kell megjelennie a becslési kockázat minimalizálásának, mivel a befektetők, hitelezők és elemzők egyre nagyobb hangsúlyt fektetnek a környezetvédelmi bizonytalanságok, és az ebből eredő kockázatok menedzselésének és megjelenítésének minőségére, amit erősít a globális felmelegedés által kiváltott befektetői aggodalom. A becslési kockázat csökkenthető:

- az éves beszámoló áttekinthetőségének javításával,
- az időbeli elhatárolások megfelelő időben történő elszámolásával,
- a hatékony belső ellenőrzési rendszer bevezetésével és hitelesítésével,
- megalapozott értékelési módszerek alkalmazásával
- a még be nem jelentett, de valószínűsíthető kártérítési igényekre, a várható környezetvédelmi jogszabályváltozásokra vonatkozó információk közzétételével
- az ELTR mutató változásának indoklásával
- környezetvédelmi biztosítások megkötésével
- a környezetvédelmi kötelezettségek egy független harmadik félnek történő átadásával, 25-30 %-os prémium ellenében. Ezzel a környezetvédelmi kötelezettségek összege kikerülne a mérlegből, a vállalkozás a prémium megfizetésével csökkenti kockázatát a hitelezők és befektetők irányába, ezáltal növeli piaci kapitalizációjának értékét, és csökkenti a súlyozott átlaggal számított tőkeköltséget. A kötelezettség átruházási értékének meghatározásához rendelkezésre állnak összehasonlító árak, például információ szerezhető a szennyezett területek adásvételeinek áráiról.

Összességében úgy ítélem meg, hogy az óvatosság elvének és a valóság-hű bemutatás követelményének egyensúlyát biztosítani a környezeti kérdések kapcsán jelenleg nem lehetséges. Napjaink értékelési modellekről szóló vitái, a valós érték modell alkalmazási lehetőségének korlátozottsága a környezeti kérdésekre, a bizonytalanságból eredő számos becslési kockázat azt sugallja, hogy az óvatosság elvének előtérbe kellene kerülnie a környezetvédelmi, környezeti kérdések megjelenítése és értékelése kapcsán, hogy az erőltetett valóság-hű bemutatás ne az ellenkező eredményt érje el, megtévesztő információkat közölve az érintettekkel.

### ***Teljesség***

A valóság-hű bemutatás érvényesülését szolgálja a teljesség elve, amely szerint a pénzügyi kimutatás megbízhatóságához az információkat teljes körűen kell bemutatni, figyelembe véve az információ lényegességét és költségét. Egy információ elhagyása hamis vagy félreérthető kép kialakítását okozhatja, így a kimutatások adatai nem lesznek megbízhatóak. A Számviteli törvény teljesség elvének definíciója kiemeli, hogy el kell számolni a fordulónap és a mérlegképzési napja között ismertté vált események hatásait.

Mivel a környezeti jelentésekre nincs általánosan elfogadott standard, így a teljesség meghatározása nehezen értelmezhető, hiszen nincs meg a szükséges viszonyítási alap a jelentés kiterjedési körére, határaitra vonatkozóan. Természetesen, ha a vállalkozás például a GRI mutatószám rendszere alapján készíti fenntarthatósági jelentését, akkor a GRI-hez való viszonyítással már értelmezhetővé válik a teljesség megítélése. Ugyanakkor a GRI hatókörén túllépve felvetődhet az is, hogy az adott fenntarthatósági jelentés azért nem teljes, mert nem mutat be információkat a globális felmelegedés, megújuló energia, génmanipulált termékek, stb. témáira, amelyek bemutatása kétségtelenül kényelmetlen a vállalkozás számára, de mellőzése elfedheti a lehetséges kockázatokat. A jelentésben szerepeltetett témakörök összességének biztosítania kell, hogy a szervezet jelentős környezeti hatásait tükrözi, és elegendő információt szolgáltat az érintetteknek a vállalkozás megítéléséhez, értékeléséhez. A teljesség elvének érvényesülését jelenti az is, hogy figyelembe kell venni a vállalkozás működési határain belüli, irányítási körébe tartozó valamennyi szervezeti egységet, kapcsolt vállalkozást, alvállalkozót, kiszervezett tevékenységeket, beszállítói láncot.

Az éves beszámolóban megjelenő információk tekintetében a teljesség elve egyrészt érvényesül, hiszen az általános szabályok a beszámolási kötelezettségre, a megjelenítésre és értékelésre rendszert alkotnak, egységesen elfogadottak. Másrészt kifejezetten a környezetvédelmi, környezeti kérdések kezelése terén a teljesség már nem egyértelmű: a jelenlegi számviteli előírások nem rendszerezik, és nem hangsúlyozzák a témához kapcsolódó sajátos megjelenítési, értékelési és közzétételre vonatkozó szabályokat, hiányzik a területre vonatkozó általánosan elfogadott iránymutatás, standard.

Összességében úgy ítélem meg, hogy a teljesség elvének érvényesítése és egyértelmű értelmezése a globális standard kidolgozásának szükségességét támasztja alá.

### ***Tartalom elsődlegessége a formával szemben***

A megbízhatóság jellemzőjének egyik követelményét fogalmazza meg a tartalom elsődlegessége a formával szemben minőségi jellemző: a beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket, ügyleteket a tényleges gazdasági tartalmuknak megfelelően - az alapelvekhez, vonatkozó előírásokhoz igazodóan - kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell elszámolni.

A környezeti információk megjelenítése tekintetében nem egyszerű feladat megítélni, hogy a jogszabályok rengetegében, a bonyolult és szakmai zsargonban megfogalmazott megállapodások sokaságában a vállalkozás a tényleges tartalomnak megfelelően mutatja be a környezeti kérdéseket. A tartalom elsődlegességét korlátozza, ha ugyan a bemutatott adatok pontosak, de az értelmezhetőséget támogató tartalmi ismertetés hiányzik, amelynek következtében az adatok nem válnak információkká, hasznos információkká.

### ***Semlegesség***

A semlegesség minőségi jellemző szerint az információ megbízható, ha előítéletektől mentes, nem tartalmaz torzításokat az elérni kívánt eredmény feltüntetése érdekében (az IFRS és US GAAP rendszerében nevesített, míg a Számviteli törvény filozófiájából következő alapelv).

A minőségi jellemző nem értelmezhető megfelelően a környezeti kérdések kapcsán: a környezeti jelentéseknek nincs általánosan elfogadott standardja, így ez megteremti a szabad és szándékos információ szelekció lehetőségét. A vállalkozások hajlamosak csak a „jó híreket” közölni, a negatív tartalmú és hatású információk akkor kerülnek felszínre, amikor már nyilvánvalóak és magyarázatra szorulnak. A nem megfelelő tartalmú grafikonok, illetve a grafikonok nem rendszeres alkalmazása, a kellemetlen témák bemutatásának elkerülése (gyakori szennyezési esetek, a múltbeli területszennyezés, a veszélyes anyagok tárolása) befolyásolja az érintettek megítélését és vélemény alkotását<sup>54</sup>.

Az éves beszámoló környezeti vonatkozású szabályai szintén nem olyan mértékben kidolgozottak, rendszerezettek, hogy a semlegesség érvényesülését szolgálni tudják.

Véleményem szerint a semlegesség minőségi jellemző érvényesítése és egyértelmű értelmezése a globális standard kidolgozásának szükségességét támasztja alá.

### **3.2.4 Összehasonlíthatóság**

Az összehasonlíthatóság minőségi jellemzője az IFRS és US GAAP rendszerében nevesített jellemző, a magyar Számviteli törvény alapelveit áttekintve három alapelvet rendelkezik az összehasonlíthatóságot támogató alapelvek közé: a következetesség, a folytonosság, valamint a bruttó elszámolás elvét. Úgy fogalmazhatunk, hogy az összehasonlíthatóság a cél, a következetesség és a többi hozzákapcsolt alapelv az eszköz, amely segít a cél elérésében.

A következetesség elvének követelménye, hogy a „beszámoló tartalma és formája, valamint az azt alátámasztó könyvvezetés tekintetében az állandóságot és az összehasonlíthatóságot kell biztosítani” (Sztv 15-16.§).

A folytonosság elve nevesítve nem jelenik meg a nemzetközi számviteli rendszerekben, de nyilvánvaló, hogy filozófiájuk, szabályaik ezt magukba foglalják. Az alapelv az összehasonlíthatóságot segíti azáltal, hogy lefekteti: „az üzleti év nyitóadatainak meg kell egyeznie az előző üzleti év megfelelő záró adataival, valamint az eszközök és a források értékelése, az eredmény számbavétele csak a törvényben meghatározott szabályok szerint változhat” (Sztv 15-16.§).

A bruttó elszámolás elve - nemzetközi számviteli szabályozásban nettósítás fogalommal jelölt, de a magyar és nemzetközi definíció azonos tartalmú - azért szolgálja az összehasonlíthatóságot, mivel nem teszi lehetővé - az adott számviteli rendszerben megfogalmazott esetek kivételével -, hogy a bevételek és a költségek (ráfordítások), illetve a

---

<sup>54</sup> A KPMG által 1997-ben publikált felmérés szerint a vizsgált vállalkozások 35 %-a mutatott be környezetvédelmi, környezeti „jó és rossz híreket” egyaránt. (KPMG: International Survey of Environmental Reporting, 1996, Stockholm)

követelések és a kötelezettségek egymással szemben elszámolásra kerüljenek. Ennek következtében nem fordulhat elő, hogy az egyik évben egy adott követelésbe beszámításra kerül a hozzá rendelhető kötelezettség, míg a másik évben nem kerül összevonásra a követelés és kötelezettség összege, így nem torzítja az éves beszámoló információ tartalmát, a beszámoló adatai alapján számított pénzügyi mutatók nem adnak megtévesztő eredményt.

### ***Következetesség, összehasonlíthatóság***

Az összehasonlíthatóságnak egyaránt érvényesülnie kell az adott vállalkozás különböző évekre készített éves beszámolóinak, valamint a különböző vállalkozások adott évének összehasonlítása kapcsán.

Az összehasonlíthatóság érvényesül abban, hogy két, illetve három év információi kerülnek bemutatásra a pénzügyi kimutatásban, de a környezeti jelentések szintén több időszakot ölelnek fel. Az összehasonlíthatóságot szolgálja az is, hogy a vállalkozások számviteli politikájukban foglalják össze a számviteli törvényben, standardokban szabályozott alapelvek, megjelenítési és értékelési előírások gyakorlati végrehajtásához szükséges, a vállalkozás által alkalmazott módszerek és eljárások összességét.

A más vállalkozásokkal történő összehasonlítás természetesen nem azt jelenti, hogy egységes, minden vállalkozás által azonos eljárásokat és módszereket kell alkalmazni. Figyelembe kell venni a vállalkozások méretében, tevékenységében lévő különbségeket, az iparági sajátosságokat, a földrajzi elhelyezkedés hatását, és minden egyéb olyan tényezőt, amely egy gazdálkodó relatív teljesítményét befolyásolhatja. Éppen ezért szükséges a vállalkozás működését meghatározó, arra jellemző információkat kiemelni - a számviteli politikában vagy a kiegészítő mellékletben -, hogy az érintettek az egyes vállalkozások közötti különbséget érzékeljék, és ennek tükrében értékeljék teljesítményüket, hozzanak döntéseket.

A környezeti információk összehasonlíthatóságának korlátozó tényezői:

a) A környezeti események, szennyezések és hatások eltérő jellege: első megközelítésben hasonlóknak tűnhetnek, de részleteikben, nagyságrendjükben, jelentőségükben igen jelentős eltérést mutatnak. Például két vállalkozás szén-dioxid kibocsátása az esemény egyezősége alapján összehasonlíthatónak tűnik. Ha azonban hozzáfűzzük, hogy a szennyezés gránit vagy mészköves területet érintett, hogy olyan régióban történt, ahol ilyen jellegű szennyezés még nem fordult elő, vagy éppen gyakori, hogy a szennyezés víztisztítási eljárásokat működtető országot érintett-e, akkor világossá válik, hogy az összehasonlítás a szennyezés hatására nézve egyaránt nehezen végezhető el. Az összehasonlítási lehetőséget tovább rontja, hogy ezen események, szennyezések és hatásaik a legtöbb esetben még csak hasonlóságot sem mutatnak: például 1 tonna halogénezett szénhidrogén hatása igen nehezen vethető össze egy mezőgazdasági terület ipari célokra való felhasználásának hatásával. Az összehasonlíthatóságot ebben az esetben a környezeti vezetői rendszerek, vezetői számviteli módszerek, eljárások teremthetik meg, feltételezve, hogy minden egyes vállalkozás alkalmazza ezeket a módszereket, és eredményeit publikálja is. Ilyen elsősorban a környezeti teljesítmény mérésére alkalmas módszerek (Csutora, Kerekes, 2004, Tóth, 2001):

- öko- hatékonyság,
- ökológiai térkép,
- öko-mérleg,
- öko-pont módszer,
- ISO 14031 szabvány Környezeti Teljesítmény Értékelés mutatószámrendszere,
- GRI Útmutató indikátorai,
- környezeti és fenntarthatósági index (pl.: Dow Jones Fenntarthatósági Index, DJSI),
- fenntarthatósági balance scorecard megközelítések.

- b) A különböző iparágak környezeti helyzetének és teljesítményének eltérései: különböző iparágak különböző környezeti hatásokat okoznak, eltérő környezeti kockázattal rendelkeznek. Az összehasonlíthatóságot javíthatja viszonyítási alapok, benchmarkok meghatározása. A helyes és megbízható viszonyítási alapok megkeresése azonban kellő óvatosságot igényel, hiszen a termelési folyamatokban, működési környezetben és kapcsolatokban, földrajzi elhelyezkedésben, jogszabályi környezetben meglévő jelentéktelennek tűnő különbségek is okozhatnak jelentős eltéréseket a környezeti hatásokban és azok megítélésében, illetve torzíthatják a tényleges eredményeket. A problémában megoldást jelenthet például a GRI útmutató rendszere, amelynek keretében számos iparágra vonatkozóan kidolgozásra kerültek az iparági sajátosságokat figyelembevevő környezeti teljesítményi indikátorok.
- c) A vállalkozások eltérő méretéből adódó összehasonlítási probléma: a lényegesség elvénél bemutatott okok miatt a kis-és középvállalkozások jellemzően nem fektetnek nagy súlyt a környezeti kérdések kezelésére és kommunikációjára, így az összehasonlítás pusztán azért nem valósul meg, mert az információk meg sem jelennek. Amennyiben az éves beszámoló vagy a környezeti jelentés tartalmaz környezeti információkat, az eltérő vállalati méret akkor is problémát jelent a különböző vállalkozások azonos területre vonatkozó összegeinek összehasonlítása tekintetében: egy multinacionális konglomerátum több száz környezeti kockázatnak kitett területtel nem hasonlítható össze egy kis-és középvállalkozás egyetlen környezeti kockázatnak kitett területével, a készített környezeti jelentések sem összevethetők. Az összehasonlíthatóságot segíti a relatív értékek, vagy kalkulációs egységre vetített ráták számítása, az utóbbi esetben figyelembe véve, hogy a kalkulációs egység és a vetítési alap azonosítása nem egyszerű feladat, és nem minden esetben eredményez hasznos, nem megtevesztő információkat.
- d) A környezeti információk megjelenítésének a határai nem azonosak különböző vállalkozásoknál, ahogyan arra már a „gazdálkodó egység azonosítása” elvénél utaltam. Eltérő adatokat, értékeket, információkat fog bemutatni az a vállalkozás, amely valamennyi környezeti kockázattal járó tevékenységét egy gazdálkodó egységet alkotva végzi, vagy amely a környezetterhelő tevékenységek egy részét kiszervezi, vagy beszállítói láncokkal együttműködve tevékenykedik. Az összehasonlíthatóságot elősegíti, illetve az össze nem hasonlíthatóságra felhívja a figyelmet, ha a vállalkozások akár az éves beszámolóban, akár a környezeti jelentésben egyértelműen rögzítik a jelentés, az adat-információ tartalom határait.

A környezeti kérdések megjelenített adatai, információi csak akkor vezetnek tartalommal bíró és értelmezhető eredményre, ha meghatározásra kerül a környezeti jellegű adatok és információk gyűjtésének célja, forrása, gyakorisága és módszerei, a környezeti jellegű ráfordítások csoportosításának logikája, kidolgozásra kerül a környezeti teljesítmény mérésére alkalmazható indikátor rendszer, valamint biztosított a választott értékelési módszerek állandósága és következetes alkalmazása.

A környezeti információk éves beszámoló mérlegében és eredménykimutatásában való megjelenítése önmagában alacsony szinten támogatja az összehasonlíthatóságot; amennyiben a kiegészítő melléklet nem közöl részletes adatokat, magyarázatokat, viszonyítási alapokat a mérlegben és eredménykimutatásban megjelenített környezeti kérdésekhez kapcsolódó tételekről és összegeikről, úgy azok kizárólag a számok egymással történő összevetésére adnak lehetőséget, a tartalmi összehasonlítás nem kivitelezhető.

### ***Folytonosság***

A folytonosság elvének érvényesülése biztosítható az éves beszámoló és a környezeti jelentések beszámolási gyakoriságának szabályozottságával, valamint a tárgyévi és összehasonlító év(ek) mennyiségi és érték adatok állományváltozásának egyeztetésével. Úgy ítélem meg, hogy az éves beszámolóban a környezetvédelmi, környezeti kérdések megjelenítése esetében az elv érvényesül.

### ***Bruttó elszámolás elve***

A magyar Számviteli törvény szerinti bruttó elszámolás elve – ami a nemzetközi számviteli rendszerek megközelítésében nettósítás elveként jelenik meg - szintén érvényesül a környezeti információk megjelenítése során. Az IFRS és US GAAP szabályai megfogalmazzák, hogy a céltartalék összege nem csökkenthető a céltartalék-képzést generáló, várhatóan értékesítésre kerülő eszközök eladásának nyereségével (IAS 37 standard 51. bekezdés). A céltartalék kötelméhez kapcsolódó megtérülést külön eszközként kell kimutatni, nem szabad csökkenteni a céltartalék értékét a megtérülő összeggel, bár a céltartalék képzés miatti ráfordítás és a megtérülés miatti bevétel nettósítva is kimutatható (IAS 37 standard 53-57. bekezdések).

Megítélésem szerint a környezeti információk összehasonlíthatósága - a fentiekben felsorolt tényezők alapján - a környezeti jelentésekben és az éves beszámolóban egyaránt csak olyan módon biztosítható, hogy a bemutatott adatok, információk mellé a vállalkozások rendszerezett módon, következetesen és érthetően szöveges kiegészítéseket, magyarázatokat, indoklásokat fűznek. Egy általánosan elfogadott környezetvédelmi, környezeti számviteli standard keretében lehetőség adódik az összehasonlíthatóság érdekében közzéteendő tényezők összegyűjtésére, rendszerezésére.

### **3.3 Összegzés – környezeti vonatkozások a számviteli alapelvekben**

Az alapelvek, jellemzők környezeti szempontú értelmezhetőségének vizsgálata az éves beszámolóban összességében azt mutatja, hogy a korlátozott mértékű értelmezhetőség a meghatározó. Amennyiben az alapelv, jellemző nem vagy korlátozottan értelmezhető az azt jelenti, hogy:

- ésszerűen nem értelmezhető az alkalmazása (egyedi értékelés, teljesség), vagy
- az általános és környezeti szempontú értelmezés jelentős eltéréseket mutat (gazdálkodó egység azonosítása), vagy
- az alapelvek, jellemzők általános megfogalmazása nem elegendően részletes és hangsúlyozott a környezeti információkra történő, tényleges útmutatást adó értelmezéshez (semlegesség, teljesség).

Az alapelvekhez, jellemzőkhöz rendelt prioritás nem jelenti egyben azt is, hogy el lehet tekinteni az alapelvek és jellemzők egyensúlyának - lehetőségek szerinti - megteremtésének követelményétől. Elemző munkám során arra jutottam, hogy a környezeti aspektus alapján felállított prioritás az általános hierarchikus struktúrától nem a főbb szintek azonosításában tér el, hanem az egyes komponensek súlyában mutat hangsúlykülönbségeket:

- környezeti kérdésekre alkalmazva az óvatosság és semlegesség jellemzők kiemelése indokoltabb
- a lényegesség, a költség-haszon elv és a teljesség körülhatároltabb definiálása szükséges.

A pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatának vizsgálata azt mutatja, hogy az alapelvek, minőségi jellemzők többsége esetében kapcsolat nincs vagy az gyenge. Összefoglalva a kapcsolat erősítésének és nyilvánvalóvá tételének lehetőségét a következőkben látom:

8. sz. táblázat: Számviteli alapelvek és a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolatának lehetséges fejlesztési pontjai

<b>Alapelvek, minőségi jellemzők</b>	<b>Pénzügyi-vezetői számvitel kapcsolatának lehetséges fejlesztési pontjai</b>
Gazdálkodó azonosításának elve	<p>Az éves beszámolóban:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fel kell hívni a figyelmet arra, hogy az éves beszámoló határai nem azonosak a környezeti információk gazdálkodó egységeken átnyúló hatásain.</li> <li>- be kell mutatni a gazdálkodó egységen túlmutató olyan külső és belső szervezeti egységeket, folyamatokat, amelyek befolyásolják a vállalkozás környezeti megítélését és helyzetét.</li> </ul> <p>A környezeti jelentésben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tisztázni kell, hogy a közölt mennyiségi adatok a konszolidációs hatások kiszűrése utáni állapotot tükrözik-e, avagy halmozott adatok.</li> </ul>
Vállalkozás folytatásának elve	<p>Az éves beszámolóban ismertetni kell</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- az olyan múltbeli, jelenleg fennálló vagy jövőbeni környezetvédelmi, környezeti eseményeket, amelyek jelentős hatással lehetnek az alapelv érvényesülésére.</li> <li>- hogy a képzett céltartalék, mint kötelelem kiegyenlítéséhez a vállalkozás rendelkezik-e valamilyen formájú tényleges fedezettel.</li> </ul>
Elhatárolási alap	<p>Az éves beszámolóban:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- utalni kell az olyan ismert környezeti eseményekre, ahol az esemény felmerülése és annak környezetre gyakorolt hatása egymástól eltérő beszámolási periódusokban jelentkeznek.</li> </ul> <p>A környezeti vezetői számvitel rendszerében:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- gyűjtött és számított költségek, ráfordítások, bevételek esetében is alkalmazni kell az elhatárolási alapú megközelítést.</li> <li>- biztosítani kell, hogy a környezeti költségek, ráfordítások, bevételek összege és mennyiségi adata is ezen megközelítést tükrözze</li> </ul>
Érthetőség	<p>A környezeti vezetői számvitelben és a pénzügyi számvitelben azonos fogalmakat, követelményeket kell meghatározni és alkalmazni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- az alapelvek</li> <li>- a környezeti beruházások</li> <li>- környezeti költségek, ráfordítások</li> <li>- környezeti kötelezettségek</li> <li>- az értékelési módszerek</li> <li>- a környezeti teljesítmény</li> <li>- a közzétételi kötelezettségek vonatkozásában.</li> </ul>
Relevancia, lényegesség	<p>A pénzügyi és vezetői számvitelnek a környezeti szempontú lényegességek meghatározásában közös elveket kell követni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A lényegesség megítélését nem elsősorban küszöbértékekhez kell rögzíteni, számos egyéb minőségi tényezőt is figyelembe kell venni.</li> <li>- A lényegesség megítélésénél prioritását a vállalkozás tevékenységének jellege determinálja, a vállalkozások mérete másodlagos.</li> <li>- Az éves beszámolóban a környezeti vagy általános szempontú lényegességet a környezeti vezetői számvitelnek, környezeti jelentésnek is lényegesnek kell tekintenie, és fordítva, azaz el kell ismerniük, és át kell venniük a két terület különböző szempontok alapján meghatározott „lényegességeit”.</li> </ul>
Költség-haszon	<p>Az információ megszerzésének költsége a vállalkozásoknál nem egy deklarált összeg, nem kidolgozott kritérium rendszer vagy folyamatlemezés alapján kerül megítélésre, így az elv érvényesülésénél a lényegesség jellemzőnél leírtakra utalok vissza.</p>

<b>Alapelvek, minőségi jellemzők</b>	<b>Pénzügyi-vezetői számvitel kapcsolatának lehetséges fejlesztési pontjai</b>
Időszerűség	Egységesség szükséges az éves beszámolók és környezeti jelentések: <ul style="list-style-type: none"> <li>- időhorizontjára, a bemutatási periódusok számára</li> <li>- a publikálás, közzététel időpontjára</li> <li>- a fordulónapra</li> <li>- a beszámolási időszak hosszára (negyedév, félév, év) vonatkozóan.</li> </ul> Fel kell hívni a figyelmet az éves beszámoló és környezeti jelentés, valamint a környezeti események által kiváltott ökológiai hatás-ciklus időbeni eltolódására, eltérésére.
Egyedi értékelés	A kapcsolat erősítésére nincs szükség, mivel az egyedi értékelés a környezeti információk, események jellege miatt alapvetően kivitelezhetetlen, és a nemzetközi számviteli rendszerekben nem hangsúlyozott szemlélet.
Valósághű bemutatás (valódiság)	A környezeti jelentésekben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- részletesebben, visszakereshető, megerősíthető módon kellene bemutatni az értékeléshez alkalmazott módszereket, a költségek, ráfordítások csoportosításának szempontjait, a működési folyamatok környezeti hatásait, és az elvégzett becslések hibahatárait.</li> </ul> Az éves beszámolóban: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ismertetni szükséges a környezetvédelmi kötelezettségek becsült összegéhez kapcsolódó értékelési eljárást, az eszközök bekerülési értékébe számított céltartalék összegét, a végrehajtott és jövőben szükséges környezeti beruházások jellegét.</li> <li>- javasolható a környezeti vezetői számvitel környezeti ráfordítások csoportosítási szempontjainak átvétele.</li> </ul>
Tartalom elsődlegessége a formával szemben	Az éves beszámolóban közé kell tenni: <ul style="list-style-type: none"> <li>- a környezetvédelemre vonatkozó meghatározó jogszabályi előírásokat, összhangban azokkal, amelyeket a környezeti vezetői számvitel szintén felhasznál a tervezés, elemzés során.</li> </ul>
Semlegesség	Az éves beszámolóban: <ul style="list-style-type: none"> <li>- fejleszteni és rendszerezni kell a környezeti információkra vonatkozó közzeendő információk körét.</li> </ul> A környezeti jelentések: <ul style="list-style-type: none"> <li>- egy általánosan elfogadott standard elősegítené, hogy a bemutatott adatok, információk reálisan és egyensúlyban közöljék a pozitív és negatív megítélést kiváltó környezeti eseményeket.</li> </ul>
Óvatosság	Az elv a pénzügyi számvitelhez rendelhető, a környezeti vezetői számvitel a környezetvédelmi, környezeti kötelezettségek, ráfordítások számítására és becslésére alkalmazott megalapozott, a becslési bizonytalanságokat minimalizáló módszerekkel tudja biztosítani, hogy a pénzügyi számvitelnek átadott adatok, információk támogatják az óvatosság elvének érvényesülését.
Teljesség	Biztosítani kell az éves beszámolóban és környezeti jelentésben megjelenített információk összhangját, az összetartozó, de két vetületben megjelenő adatok, információk „kereszt-értelmezhetőségét”. Az éves beszámoló és környezeti jelentések környezeti információra vonatkozó teljességének megítélése viszonyítási alap függvénye, amely viszonyítási alapot az általánosan elfogadott szabályozási rendszer jelenti.
Összehasonlíthatóság (következetesség)	Az éves beszámolóban és környezeti jelentésben egyaránt fel kell tüntetni: <ul style="list-style-type: none"> <li>- az összehasonlíthatóságot korlátozó tényezőket,</li> <li>- az összehasonlíthatóság biztosítását elősegítő sajátos módszereket, eljárásokat.</li> </ul>
Folytonosság	A kapcsolat erősítésére nincs szükség, az időszerűség elvénél bemutatottak teljesülésével ez az elv is érvényesül.
Bruttó elszámolás	Azonos szemlélet alkalmazása a pénzügy és vezetői számvitelben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- a környezetvédelmi, környezeti ráfordítások és azok megtérülései nettó vagy bruttó módon kerülnek a kalkulációk során beszámításra, illetve az éves beszámolóban megjelenítésre,</li> <li>- a követelések és kötelezettségek összevonása azonos eseményekhez kapcsolódóan sem történik meg egyik területen sem.</li> </ul>

## 4. JAVASLATOK A KÖRNYEZETI INFORMÁCIÓK KEZELÉSÉRE

A környezeti vezetői és pénzügyi számviteli kapcsolat megteremtésének, illetve erősítésének első lépését a számviteli alapelvek környezeti szempontú értelmezésében látom, amelyet az előző fejezetben megtettem. Prioritás szinteket rendeltem az alapelvekhez, minőségi jellemzőkhöz környezeti kérdések szempontjából megközelítve, megvizsgáltam környezeti aspektusú értelmezhetőségüket az éves beszámolóban, valamint a pénzügyi és a vezetői számviteli kapcsolat fejlesztésének lehetőségeire mutattam rá.

Úgy vélem, hogy e feladatok elvégzése megfelelő alapot teremt a továbblépésre az éves beszámoló összeállításának irányába. A következőkben a 2000. évi C. törvény a számvitelről mérleg és eredménykimutatás struktúráját felhasználva<sup>55</sup> elemzem a környezetvédelmi, környezeti információk lehetséges megjelenítési pontjait, valamint keresem a kapcsolatot a környezeti vezetői számvittel. Az elemzést a számvitelben alkalmazott megjelenítés, értékelés, közzététel struktúrában teszem meg.

### 4.1. Megjelenítés

#### *4.1.1. A mérleg környezeti aspektusú elemzése: a mérleg sorok környezeti információ tartalma*

A pénzügyi és a környezeti vezetői számvitelben egyaránt ismert fogalom a mérleg, de jellegükből adódóan merőben eltérő koncepcióval, tartalommal és struktúrával bírnak.

Az alábbi táblázat segítségével a pénzügyi számviteli szabályok alapján készített, az éves beszámoló részét képező mérleget tekintem át: megvizsgálom, hogy az egyes mérleg sorokhoz kapcsolódóan feltárhatók-e környezeti információk, súlyozom az információ megjelenítésének jelentőségét. Megjelölöm azon sorokat, ahol környezeti információk vonatkozásában a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata azonosítható.

---

<sup>55</sup> Nem tartom célszerűnek az IFRS vagy a US GAAP mérleg és eredménykimutatás struktúrája szerinti elemzést, mivel azok szerkezetileg egymástól is mutatnak eltéréseket, illetve a standardok a minimális tartalmat határozzák meg, a szerkezetre és az elemekre javaslatot, útmutatást, példát adnak. Ahol a magyar számviteli szabályozás jelentősen eltér a nemzetközi számviteli szabályozástól, ott ezekre külön felhívom a figyelmet, de az értekezés szempontjából nem tartom indokoltnak a különböző számviteli rendszerek előírásainak részletes bemutatását és azok összevetését.

9. sz. táblázat: Mérleg sorok környezeti információ tartalma

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérleg sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi – vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
01.	<b>A. Befektetett eszközök</b>				
02.	<b>I. IMMATERIÁLIS JAVAK</b>				
03.	Alapítás-átszervezés aktivált értéke	ISO 14000 sorozat, EMAS, KIR rendszer bevezetésének aktivált költségei	+	√	IFRS-ben, US GAAP-ben nem aktiválható költségek
0	Kísérleti fejlesztés aktivált értéke	Új környezetvédelmet szolgáló, környezetterhelést csökkentő kísérletek aktivált költsége	++	√	IFRS-ben, US GAAP-ben az aktiválási feltételek szigorúbbak
05.	Vagyoni értékű jogok	Befektetési célú szennyezési jogok	++	√	IFRIC 3 értelmezés alapján
06.	Szellemi termékek	Környezetvédelemhez kapcsolódó találmányok, szabadalmak, licenck, know-how-k, szoftverek, gyártási eljárások	++	√	-
07.	Üzleti vagy cégérték	Amennyiben a goodwill keletkezésének oka egyértelműen a gazdálkodó környezettudatos magatartása, tevékenységét meghatározó, de alacsony környezeti kockázata, a magas színvonalú környezeti menedzsment rendszere	+	0	Konkrét környezeti okokra visszavezethető goodwill azonosítása nehezen kivitelezhető, illetve publikálása nem jellemző
08.	Immateriális javakra adott előlegek	Nem jellemző	0	0	IFRS-ben, US GAAP-ben a követelések között jelenik meg
09.	Immateriális javak érték helyesbítése	Nem jellemző	0	0	Esetleg az emissziós jogok érték helyesbítése értelmezhető
10.	<b>II. TÁRGYI ESZKÖZÖK</b>				
11.	Ingtatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	- Olyan ingatlanok, amelyeket környezeti hatást, kockázatot jelentő tevékenység végzésére használ a gazdálkodó - Szennyezett ingatlanok, földterületek - Környezetvédelmi célú ingatlanok	++	√	Az IFRS-ben, US GAAP-ben az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog nem tárgyi eszköz, hanem immateriális eszköz.

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérleg sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi – vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
12.	Műszaki berendezések, gépek, járművek	- Olyan műszaki és egyéb eszközök, amelyeket környezeti hatást, kockázatot jelentő tevékenység végzésére használ a gazdálkodó	++	√	
13.	Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	- Környezetvédelmi célú műszaki és egyéb eszközök			
14.	Tenyészállatok	Nem jellemző	0	0	
15.	Beruházások, felújítások	Környezetvédelmi beruházások összege és jellege (közvetlen vagy integrált)	++	√	
16.	Beruházásokra adott előlegek	Környezetvédelmi beruházásokra adott előlegek	+	√	IFRS-ben, US GAAP-ben a követelések között jelenik meg
17.	Tárgyi eszközök érték helyesbítése	Környezetvédelmi célú, illetve környezeti kitettségű eszközök valós értékelésének különbözete	+	0	IFRS-ben, US GAAP-ben nincs ilyen külön sor, mivel az átértékelési különbség a bekerülési érték része
18.	III. BEFEKTETETT PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK	Nem jellemző	0	0	
26.	<b>B. Forgóeszközök</b>				
27.	<b>I. KÉSZLETEK</b>				
28.	Anyagok	- Környezetvédelmi, illetve környezetet terhelő tevékenységeket szolgálóan megvásárolt nyers-, segéd-, csomagolóanyagok - Ezek hulladékai - Veszélyes anyagok - Veszélyes hulladékok	++	√	
29.	Befejezetlen termelés és félkész termékek	A termékek csoportosítása környezeti szempontok alapján kiemelve a kifejezetten környezetbarát vagy környezetszennyező technológiával készülő termékeket.	++	√	
30.	Növendék-, hízó- és egyéb állatok				
31.	Késztermékek				

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérleg sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi – vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
32.	Áruk	- Az áruk csoportosítása környezeti szempontok alapján kiemelve a kifejezetten környezetbarát vagy környezetszennyező áru csoportokat. - Az áruként besorolt szennyezési jogok információi	+	√	
33.	Készletekre adott előlegek	Nem jellemző	0	0	IFRS-ben, US GAAP-ben a követelések között jelenik meg
34.	<b>II. KÖVETELÉSEK</b>				
35.	Követelések áruszállításból és szolgáltatásokból	Ellátási láncokban vevőként való részvétel	+	√	
36-37.	Követelések kapcsolt és egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozással szemben	Nem jellemző	0	0	
38.	Váltókövetelések	Nem jellemző	0	0	
39.	Egyéb követelések	Környezetvédelmi kártérítési, biztosítási igények	++	0	
40.	<b>III. ÉRTÉKPAPÍROK</b>	Nem jellemző			
45.	<b>IV. PÉNZESZKÖZÖK</b>				
46.	Pénztár, csekkek	Nem jellemző	0	0	
47.	Bankbetétek	- Környezetvédelmi beruházásra elkülönített pénzeszközök - Környezetvédelmi kötelezettségek fedezetére elkülönített pénzeszközök	+	0	
48.	<b>C. Aktív időbeli elhatárolások</b>				
49.	Bevételek aktív időbeli elhatárolása	Nem jellemző	0	0	IFRS-ben, US GAAP-ben a forgóeszközök része, nem kiemelt mérleg főcsoport
50.	Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása	Környezeti költségek, ráfordítások elhatárolása	+	√	
51.	Halasztott ráfordítások	Nem jellemző	0	0	
52.	<b>ESZKÖZÖK ÖSSZESEN</b>				

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérleg sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi - vezetői számviteli kapcsolat	Megjegyzés
53.	<b>D. Saját tőke</b>	Nem jellemző	0	0	
62.	<b>E. Céltartalékok</b>				IFRS-ben, US GAAP-ben nem külön mérlegfőcsoport, hanem a hosszú és/vagy a rövid lejáratú kötelezettségek része
63.	Céltartalék a várható kötelezettségekre	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eszköz kivonási kötelelem céltartaléka</li> <li>- Környezetvédelmi bírságok, peres ügyek várható vesztesége</li> <li>- Független kötelezettségek céltartaléka</li> </ul>	++	√	IFRS-ben, US GAAP-ben függő kötelezettségre nem képezhető céltartalék
64.	Céltartalék jövőbeni költségekre	Várható, jelentős és időszakonként ismétlődő jövőbeni környezetvédelmi költségek céltartaléka	++	√	IFRS-ben, US GAAP-ben ilyen címen nem képezhető céltartalék, Sztv-ben lehetőség a képzés
65.	Egyéb céltartalék	Nem jellemző	0	0	
66.	<b>F. Kötelezettségek</b>				
67.	<b>I. HÁTRASOROLT KÖTELEZETTSÉGEK</b>	Nem jellemző	0	0	
71.	<b>II. HOSSZÚ LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK</b>				
72.	Hosszú lejáratra kapott kölcsönök	Nem jellemző			
73.	Átváltoztatható kötvények	Nem jellemző	0	0	
74.	Tartozások kötvénykibocsátásból	Nem jellemző	0	0	
75.	Beruházási és fejlesztési hitelek	Környezetvédelmi célú, illetve környezeti kitettségű eszközök finanszírozását szolgáló beruházási és fejlesztési célú hitel	++	0	
76.	Egyéb hosszú lejáratú hitelek	Nem jellemző	0	0	

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérlegsorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi – vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
77-78	Tartós kötelezettségek kapcsolt és egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozással szemben	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kapcsolt vállalkozástól kapott környezetvédelmi fejlesztésű kölcsön</li> <li>- Környezetvédelmi terhek, bírságok megfizetésére kapott kölcsön</li> <li>- Átvállalt környezetvédelmi kötelezettségek összege</li> </ul>	+	0	
79.	Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Környezetvédelmi célú, illetve környezeti kiterjedésű eszközök pénzügyi lízing ügyletből eredő kötelezettsége</li> <li>- Átvállalt környezetvédelmi kötelezettségek összege</li> </ul>	+	0	
80.	<b>III. RÖVID LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK</b>				
81.	Rövid lejáratú kölcsönök	Nem jellemző	0	0	
83.	Rövid lejáratú hitelek	Nem jellemző	0	0	
84.	Vevőktől kapott előlegek	Nem jellemző	0	0	
85.	Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból (szállítók)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ellátási láncokban való részvétel</li> <li>- Beszállítók adatai, és minősítései</li> </ul>	+	√	
87	Váltótartozások	Nem jellemző	0	0	
88-89.	Rövid lejáratú kötelezettségek kapcsolt és egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozással szemben	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kapcsolt vállalkozástól kapott környezetvédelmi fejlesztésű kölcsön</li> <li>- Környezetvédelmi terhek, bírságok megfizetésére kapott kölcsön</li> <li>- Átvállalt környezetvédelmi kötelezettségek összege</li> </ul>	++	0	
90	Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Környezetvédelmi célú, illetve környezeti kiterjedésű eszközök pénzügyi lízing ügyletből eredő kötelezettsége</li> <li>- Átvállalt környezeti kötelezettségek összege</li> <li>- Környezetvédelmi adók, hozzájárulások egyenlegei</li> <li>- Kiszabott bírságok kötelezettségei</li> </ul>	++	0	

Ssz.	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott mérlegcsoportban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi – vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
90.	<b>G. Passzív időbeli elhatárolások</b>				
91.	Bevételek passzív időbeli elhatárolása	Nem jellemző	0	0	IFRS-ben, US GAAP-ben jellemzően a rövid lejáratú kötelezettségek, rsze, nem kiemelt mérlegfőcsoport
92.	Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása	Környezeti jellegű költségek, ráfordítások elhatárolt összegei	+	√	
93.	Halasztott bevételek	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Térítés nélkül kapott emissziós jogok bevételének elhatárolása</li> <li>- Környezetvédelmi jogcímen kapott támogatások összegei</li> <li>- Amennyiben a negatív üzleti vagy cégérték keletkezésének oka egyértelműen a gazdálkodó környezetet terhelő, károsító magatartása, tevékenységéhez viszonyított magas környezeti kockázata, az alacsony színvonalú környezeti menedzsment rendszere</li> </ul>	++	√	
94.	<b>FORRÁSOK ÖSSZESEN</b>				

„0” jelentése: nem releváns az információ megjelenítése

„+” jelentése: közepesen releváns az információ megjelenítése

„++” jelentése: kifejezetten releváns az információ megjelenítése

Releváns fogalom meghatározása: releváns az információ, ha az érdekeltek számára az információ a döntéshozataluk során érdemben felhasználható, ha befolyásolja döntéshozatalukat, elősegíti a múltbeli, a jelenben történő és a jövőbeni események megítélését vagy megerősíti, módosítja a korábbi megítélésüket, döntésüket.

A táblázatban összefoglaló módon rendeltem a mérlegcsoportokhoz, mérlegcsoportokhoz a környezetvédelmi, környezeti információk megjelenésének lehetőségeit, de nem tértem ki a megjelenítendő információk jellegére, részleteire, azok forrásaira. Nyilvánvaló, hogy még abban az esetben is, ha csak kiemelt és bizonyos környezeti információk jelennének meg a mérleg főlapján, már az is az érthetőség elvének érvényesülése ellen hatna, az éves beszámoló összképe zavarossá válna, sőt ez az éves beszámoló végső céljának torzulását eredményezné. Éppen ezért úgy vélem, hogy a környezeti információk szerepeltetése és azok részletezése az éves beszámolóban szükséges, de nem a mérleg főlapján, hanem a kiegészítő mellékletben, a közzéteendő információk között rendszerezetten bemutatva. Az általam javasolt önálló, általánosan elfogadott és egységes standard a környezetvédelmi, környezeti jellegű

információk megjelenítésére, kezelésére megfelelő keretet teremt a rendszerezett struktúrájú, érthetőséget elősegítő megvalósításához.

#### **4.1.2 A mérlegesorok környezeti pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatainak azonosítása**

A táblázatban megjelöltem azokat a mérlegesorokat, ahol környezeti vonatkozásban a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata azonosítható; az alábbiakban részletesen kifejtem miben látom a kapcsolat létezését, valamint a számvitel két vetülete közötti információ áramlás módját, lehetőségeit.

Mielőtt ezt megtenném, szükségesnek tartom a kidolgozás során **alkalmazott feltételezéseim**et összefoglalni:

1. A környezeti információk kezelésének módja és minősége függ a vállalkozás méretétől, tevékenységi körétől, szervezeti felépítésétől, illetve diverzifikáltságától. Az ide vonatkozó, az általam elvégzett kérdőíves felmérés statisztikai elemzése az értekezés 4. sz. mellékletében megtalálható.

Az, hogy az adott környezeti információ a vezetői vagy a pénzügyi számvitel rendszerébe csatlakozik elsődlegesen, az a vállalkozás szervezeti és informatikai struktúrájától függ. A következőkben ismertetett kapcsolódási pontok, információáramlások értelmezhetőségéhez azzal a feltételezéssel élek, hogy a vállalkozás mérete szükségessé teszi különböző szervezeti egységek működtetését (hagyományos, divizionális vagy mátrix szerkezetben), a közöttük zajló hatékony információáramlás az informatikai rendszerek által és a folyamatok szabályozottsága és koordináltsága révén biztosított. Ebből adódik, hogy a pénzügyi és vezetői számviteli feladatok elkülönülnek, illetve a környezeti adatok, információk összegyűjtése, feldolgozása, rendszerezése és továbbítása a vezetői számvitel rendszerén belül, vagy külön környezetvédelmi (fenntarthatósági) részleg működtetésével történik. Az információs rendszerek alappilléret jelentő analitikus nyilvántartások rendszere illeszkedik a vállalkozás tevékenységeihez és folyamataihoz, szervezeti felépítéséhez, az analitikus adatok keletkezésének helye egyértelműen rögzített, és az analitikus adatok eljutnak - illetve elérhetők - mindazon szervezeti egységekhez, amelyeknek ezek szükségesek a döntéshozatalhoz, további feldolgozáshoz, jelentéskészítéshez.

2. A pénzügyi számvitel jogszabályi háttere biztosítja a megjelenítendő információkra alkalmazható értékelési elveket, eljárásokat, szabályokat, valamint rendszert ad a strukturált bemutatáshoz. A környezeti információk sajátosságait figyelembe véve a pénzügyi számvitel nem alkalmas az adatok gyűjtésére, speciális szempontú csoportosítására és feldolgozására. Ebből következően a környezetvédelmi, környezeti adatok, információk elsődleges gyűjtőjének és feldolgozójának nem a pénzügyi számvitelt, hanem a vezetői számvitelt tekintem.

A feltételezéseim megfogalmazását követően az alábbiakban részletezem az érintett mérlegesorok szintjén a pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat lehetőségét és jellegét.

#### **Alapítás-átstruktúrázás aktivált értéke**

A vezetői számvitel információt szolgáltat a pénzügyi számvitel felé a környezeti vezetői, irányítási és minősítési rendszerek bevezetésével kapcsolatban, azok megkezdésének időpontjait, tervezett szakaszait, várható befejezésüket illetően. Az egyes bevezetéseket költségviselőnek minősítve adatokat gyűjthet a bevezetéshez rendelhető közvetlen és felosztható költségekre vonatkozóan a bevezetés bekerülési értékének megállapításához.

### ***Kísérleti fejlesztés aktivált értéke***

A vezetői számvitel információt képes szolgáltatni a pénzügyi számvitel felé a környezetvédelmi kérdésekkel foglalkozó kutatásokra<sup>56</sup> vonatkozóan, mint a megkezdésének időpontjai, a kutatások jellege, tervezett szakaszai, várható befejezési időpontjai. Az egyes kutatásokat költségviselőnek minősítve adatokat gyűjthet a kutatáshoz rendelhető közvetlen és felosztható költségekre vonatkozóan a kutatások bekerülési értékének megállapításához. Ezeken túlmenően információkat kell biztosítani a sikeres, sikertelen, folyamatban lévő és lezárt projektekre vonatkozóan, lehetővé téve a pénzügyi számvitelben a helyesen végrehajtható elszámolásokat (aktiválás, értékcsökkenés, értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés).

### ***Vagyoni értékű jogok***

A vezetői számvitel biztosít információt a pénzügyi számvitel felé a leosztott szennyezési jogok mennyiségére és állományváltozására, a megszerzés jogcímére (beszerzés, térítés nélküli megszerzés), a beszerzési árak és piaci árak adataira a bekerülési érték és a mérlegérték meghatározásához, valamint a céltartalék képzés alapjául szolgáló mennyiségi és értékadatokra vonatkozóan.

### ***Szellemi termékek***

A vezetői számviteli rendszer keretében gyűjthető alapinformáció a környezetvédelmi szellemi termék jellegére vonatkozóan, valamint a szellemi terméket költségviselőként kezelve a közvetlen költség meghatározásához nyújt keretet.

### ***Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok, valamint műszaki és egyéb berendezések, gépek, járművek***

A környezetvédelemmel foglalkozó részlegnek kell azonosítania a környezetvédelmi célokat szolgáló eszközöket, a környezeti kitettséggel rendelkező ingatlanokat, valamint a szennyezett ingatlanokat, földterületeket.

A vállalkozási információs rendszeren belül definiálni szükséges, hogy milyen eszközöket minősít környezetvédelmi célú, illetve környezeti kockázatot és hatást hordozó eszközöknek<sup>57</sup>. A definiálást, az eszközök besorolását természetesen befolyásolja a vállalkozás tevékenysége, annak környezetre gyakorolt hatása, az eszköz (csoport) vállalati tevékenységben, termelésben betöltött funkciója, használati célja.

---

<sup>56</sup> A KSH definíciója az Eurostat és az OECD ajánlásai alapján került összeállításra: „A környezetvédelmi kutatás és kísérleti fejlesztés (K+F) alatt azt a környezetvédelem területén rendszeresen végzett alkotómunkát értjük, amelynek célja az ismeretanyag bővítése, valamint ezen ismeretanyag felhasználása új alkalmazások kidolgozására. Ide tartoznak a különböző szennyezések megakadályozását, illetve csökkentését szolgáló kutatások és kísérleti fejlesztések.”

<sup>57</sup> A környezetvédelmi célú eszközök definiálásában, tartalmának meghatározásában útmutatást nyújt a statisztikában használt környezetvédelmi beruházásokra megfogalmazott definíciók:

„Közvetlen (csővégi) környezetvédelmi beruházások az olyan pótlólagos beruházások, amelyek nem, vagy csak minimális mértékben változtatják meg a termelési folyamatot, és amelyek alapvető feladata a szennyezések, környezetkárosítások mérséklése, elhárítása, ellenőrzése. E létesítmények a termelő berendezésektől függetlenül működnek vagy azoknak pótlólagos, elkülöníthető részét képezik, és feladatuk a keletkezett szennyező anyagok kezelése, kibocsátásuk, terjedésük megakadályozása, valamint a mérés és az ellenőrzés. Idetartozik például a szennyvíztisztító építése az üzemi szennyvíz kezelésére, füstgáztisztító vagy szilárdhulladék-tömörítő telepítése.” (KSH definíció)

„Az integrált környezetvédelmi beruházások közé olyan, a termelés technológiai folyamatába beépülő eljárások tartoznak, amelyek a termelési folyamatot vagy a termelő berendezést oly módon változtatják meg, hogy kevesebb szennyező anyag, illetve környezetkárosítás keletkezzen, mint amennyi az eljárás bevezetése nélkül keletkezne. E beruházások célja rendszerint a megelőzés. Integrált beruházás lehet: meglévő berendezés módosítása, új termelő berendezés üzembe állítása.” (KSH definíció)

A környezetvédelmi célú, környezetet terhelő, szennyező berendezések alatt elsősorban a termelő berendezéseket értjük, holott például a szolgáltató vállalatok széles skáláját lehetne felsorolni, ahol a szó szerinti értelmezésbe vett termelő berendezések nem találhatók, de a működésük érdekében használt számítógépek, nyomtatók, faxok is környezetterhelést okoznak.

A pénzügyi számvitelnek ezeket a meghatározásokat át kell vennie, azonos módon kell alkalmaznia. Ennek eredményeképpen a kiegészítő mellékletben megjelenítendő „környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök” megfogalmazás megtelik tényleges és átlátható tartalommal.

A beszerzési és a környezetvédelmi részleg együttműködésével biztosítható a valóságot alátámasztó információ az eszközök hasznos élettartamára, értékcsökkenési leírási módszerére.

A kivonási kötelelem alá eső eszközök esetében a kötelelem értékének meghatározásához a vezetői számvitel és a pénzügyi osztály együttes munkája biztosítja a szükséges információkat a pénzügyi számvitel számára a kötelelem várható esedékessége, kapcsolódó cash-flowk, a becsült összeg, a becslés módszerei, az alkalmazott diszkontráták és az alapvető feltételezések tekintetében.

A szennyezett ingatlanok esetében a környezetvédelmi részleg a környezeti vezetői számvitel keretében gyűjt információkat a szennyezés jellegére, mértékére, kockázatára, várható hatására, jövőbeni várható tisztítási kötelelem esedékességére, becsült összegére, a becslés módszereire, a tervezett cash-flowkra, az alkalmazott diszkontrátákra és az alapvető feltételezésekre vonatkozóan.

### ***Beruházások, felújítások és beruházásra adott előlegek***

A pénzügyi vagy beruházási osztály információkat képes szolgáltatni a pénzügyi és vezetői számvitel felé egyaránt a környezetvédelmi célú beruházások azonosítása tekintetében. Célszerű a beruházások megkülönböztetése azok közvetlen vagy integrált jellege alapján, valamint az egyes környezetvédelmi területhez (levegőtisztaság védelme, szennyvíz kezelése, hulladékkezelés, talaj- és felszín alatti vizek védelme, zaj és rezgés elleni védelem, táj- és természetvédelem) való rendelkezés szerinti megbontásuk. A beruházásokat költségviselőként kezelve a beruházás közvetlen önköltségének adatai a vezetői számvitel rendszerében gyűjthetők.

Amennyiben a környezetvédelmi célú beruházások azonosítása megtörtént a vezetői számvitelben, és az információ a pénzügyi számvitel felé továbbításra került, a környezetvédelmi célú beruházásokhoz kapcsolódó adott előlegek összege a pénzügyi számvitelben követhetővé válik.

### ***Anyagok, saját termelésű készletek***

A környezeti jellegű információk megjelenítésének egyik leghangsúlyosabb pontja, amelyben a pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat eredőjét az anyagok analitikus nyilvántartásának módjában<sup>58</sup> és adataiban kell keresni, amelyek mennyiségi és értékadatokat szolgáltatnak mindkét számviteli területnek.

Az analitikus adatokat felhasználva és megfelelően kódolva a vezetői számvitel keretében lehetőség nyílik arra, hogy a termelési folyamatokhoz és termékekhez rendelt a különböző felhasználási célú anyagok környezeti szempontok alapján csoportosításra kerüljenek.

---

<sup>58</sup> A készletek nyilvántartására több lehetőség adódik: a vállalkozás dönthet úgy, hogy folyamatosan vezeti a készletek mennyiségi és értékbeni analitikus adatait, vagy csak mennyiségi nyilvántartást vezet folyamatosan, vagy esetleg sem mennyiségben, sem értékben nem vezet analitikus nyilvántartást. A környezeti jellegű információk kezelésének összetettsége miatt az elemzés során azzal a feltételezéssel élnek, hogy a vállalkozás analitikus nyilvántartásait folyamatosan vezeti mennyiségben és értékben egyaránt.

Ezen adatok alapvető input tényezői a környezeti vezetői számvitelben készített ökológiai mérlegnek, anyagáramlás elemzésnek, hulladék mérlegnek, amelyek elsősorban az analitikus nyilvántartás mennyiségi adataival dolgoznak. Természetesen a környezeti vezetői számviteli mérlegekhez számos egyéb olyan input is szükséges, amelyekről a hagyományos értelemben vett „anyag” analitikus nyilvántartás nem rögzít adatokat, ilyenek például a különböző energiahordozók felhasználására, fajlagos felhasználására vonatkozó mennyiségi adatok. Ugyanez elmondható az output adatok tekintetében is: a termékek, mint outputok analitikus nyilvántartása adatot szolgáltat a vezetői és pénzügyi számvitelnek egyaránt, ezzel szemben a termékhez kapcsolódó egyéb outputok, a különböző emissziók analitikus adatai már egy speciális célokat szolgáló, sajátos logika szerint felépített analitikát igényelnek. Ezzel párhuzamosan az analitika a pénzügyi számvitelnek biztosítja a bekerülési értéket, az állományváltozások értékeinek és a mérlegérték meghatározásához szükséges mennyiségi és értékadatokat.

A pénzügyi-vezetői információk összekapcsolásának fejlesztési lehetőségét e ponton kifejezetten erőteljesnek ítélem meg. A kutatásom során számos vállalkozás éves jelentését (amelynek része volt az éves beszámoló is) és környezeti jelentését vetettem össze (MOL Nyrt, Audi Hungária Kft, Dunapack Zrt, Richter Gedeon Zrt, Nitrokémia 2000 Rt, Magyar Telekom). Ezekből a következőket vontam le. Az éves beszámoló mérlegében megjelenik az anyagok mérlegértéke, az eredménykimutatás tartalmazza az anyagköltségek összesített értékét, a kiegészítő melléklet bemutatja az anyagokhoz kapcsolódóan elszámolt értékvesztések okait, piaci érték információit, összegét. A tanulmányozott vállalkozások IFRS-szel összhangban készülő beszámolóit nem tartalmazzák a magyar számviteli törvényben előírt kiegészítő információkat a veszélyes anyagok, hulladékok vonatkozásában, valamint a készletek legalább mérlegtételek mélységben bemutatott állományváltozásait sem mutatják be. Ezekből következően az éves beszámoló e téren „hasznosítható információja” pusztán egy adat a vállalkozás különféle anyagainak összesített mérlegértékére és anyagköltségére. A környezeti (fenntarthatósági) jelentések a termelési sajátosságokat figyelembe véve az input és output anyagokra, termékekre mennyiségi adatokat tartalmaznak. Kísérletet tettem az éves beszámoló és a környezeti jelentések anyagokra vonatkozó információinak együttes értelmezésére, és megállapítottam, hogy az adatok és információk összerendelhetetlenek, mivel eltérőek a csoportosítási elvek, azok mélysége, a bemutatott információk köre, jellege, mérési egysége. Ez egyik tekintetben indokolható, hiszen a kétféle jelentés célja is eltérő: az éves beszámoló általános jellegű, míg a környezeti jelentés specializált, más kitekintésű információkat jelenít meg.

Más tekintetben viszont úgy vélem, hogy hasznos és viszonylag egyszerű lenne a kapcsolat megteremtése, illetve láthatóvá tétele, szem előtt tartva a lényegesség elvének érvényesülését:

1. A környezeti vezetői számvitelben kidolgozott anyag (input) és termékcsoporthoz (output) bontásában közzétehető a kiegészítő megjegyzésekben az anyagoknak és termékeknek legalább a mérlegérték adata. Amennyiben kivitelezhető, az állományváltozások információi is megadhatók ebben a struktúrában, amely már utat mutat az anyagfelhasználások és anyagköltség egyeztetésének első lépéséhez. Ez azt eredményezné, hogy a környezeti jelentés és éves beszámoló azonos szerkezetű adatokat mutat be, így a mennyiségi és értékadatok összerendelése lehetővé és értelmezhetővé válik. Nyilvánvaló, hogy az éves beszámolóban bemutatott anyagok csoportja szélesebb körű információkat tartalmaz, így a környezeti jelentések anyag csoportjain túlmenően egyéb anyag csoportok megjelenítése is szükséges.

2. Az inputként szolgáló energiahordozók információi terén hasonlóan lehet eljárni: a környezeti jelentés szerinti csoportosítás alapján az anyagköltség az éves beszámoló eredménykimutatásának szintjén is megbontható és bemutatható lenne, így a mennyiségi és értékadatok összerendelése végrehajtható. Az energiahordozók felhasználási adatai az anyagköltség egy másik részét adják.
3. A termékhez kapcsolódó emissziók információi közötti kapcsolat megteremtése nehezebb feladat. Az éves beszámolóban kizárólag a raktárra vett hulladékok értéke szerepel, de további információt a mérleg, és a beszámoló nem tartalmaz. Különösen igaz ez az IFRS alapján készített pénzügyi kimutatásokra, ahol a magyar számviteli törvénnyel ellentétben nincs kötelezettség még a veszélyes hulladékok részletes levezetésére sem. A környezeti jelentések számos hulladék típust azonosítanak, azonban a jelenlegi számviteli információs környezetben nem deríthető ki egyértelműen, hogy a pénzügyi és vezetői számvitel hulladék fogalma azonos-e (a pénzügyi számvitelben kimutatott hulladék egy része a környezeti jelentések nem újrahasznosított szilárd hulladék adataival egyeztethető össze).

A pénzügyi és vezetői számviteli adatok összerendelése több szinten végezhető el:

- A legegyszerűbb lehetőség, hogy az éves beszámoló anyagok értékéből elkülönítetten kell bemutatni a raktárra vett hulladékok értékét, így a környezeti jelentések nem újrahasznosított hulladék mennyiségi adata összekapcsolható az éves beszámoló hulladékok mérlegértéke adatával.
  - A következő szintet jelentheti a hulladékok környezeti jelentés szerinti csoportosításának (például: kommunális hulladék, termelési hulladék, veszélyes hulladékok, stb.) átvétele az éves beszámoló kiegészítő mellékletében való bemutatással kizárólag a mérlegértékek megbontásával és hozzárendelésével.
  - Amennyiben nem kizárólag a zárókészletre vonatkozóan szeretnénk információval rendelkezni, hanem a környezeti jelentésben szerepeltetett, keletkezett és újrahasznosított hulladékok mennyiségi adatát össze kívánnánk kapcsolni az éves beszámoló ilyen jellegű információjával, akkor a pénzügyi számvitel könyvelésének forgalmi adatait is fel kell használunk, az éves beszámolóban megjelenítendő adatok szintjére emelve azokat. A hulladékok esetében folyamatosan vezetett mennyiségi és értékbeni analitikus nyilvántartást feltételezve ez azt jelenti, hogy az adott időszaki állománynövekedés értéke alapvetően a keletkezett hulladékokat takarja, az adott időszaki állománycsökkenés pedig az újrahasznosított és értékesített hulladékokat mutatja.
4. Az egyéb emissziók tulajdonképpen a negatív externáliákat testesítik meg, amelyekre vonatkozóan közvetlen értékadatok nem szerepelnek a pénzügyi számvitelben. Ilyen emisszió lehet a levegő szennyezése, szennyvíz, talaj- és felszín alatti vizek szennyezése, zaj és rezgés károk, táj- és természet felhasználás, és ezek negatív gazdasági hatásai. A környezeti vezetői számviteli rendszerben az emissziók mennyisége mérhető, ám pénzügyi formában való megjelenítésük, értékelésük a természeti javak értékelésének, illetve felhasználásának problematikáját veti fel, amelyekre több elfogadott módszer<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> A módszerek megpróbálják monetáris formában kifejezni, megbecsülni a környezeti károk (hasznok) értékét. A két legelterjedtebb megközelítés az „ellenőrzés költsége” és a „kár költsége” megközelítések. Az „ellenőrzés költsége” módszer a környezetvédelmi menedzsment, szennyezés-csökkentés költségeit és kötelezettségeit veszi számításba a tényleges kárértékként. A „kár költsége” megközelítés az externális költségek becsülésére a veszteség értékének meghatározására törekszik különböző értékelési módszereket alkalmazva: piaci ár módszere, kiesett jövedelem számítása, termelékenység változása, hedonikus árazási modell, utazási költség módszere, feltételes értékelés módszere.

létezik. Az externáliák értékelése a gazdálkodó egységek gyakorlatában igen ritkán jelenik meg, mivel az említett módszerek számtalan feltételezést, torzító tényezőt tartalmaznak, így amellet, hogy az externáliák költségének kiszámítása igen bonyolult feladat, a kapott eredmény megbízhatósága fenntartással fogadható el.

Az externáliák internalizálására különböző környezetpolitikai szabályozó eszközök (Kerekes, 1998) ismertek, amelyek közvetlen (hatósági előírások és normák, és a be nem tartásukat szankcionáló büntetések) és közvetett (környezeti adók, díjak, támogatások, szubvenciók, szennyezési jogok piaca) szabályozásra különíthetők el. A szennyezési jogok éves beszámolóban való szerepeltetésére már kitértem, a többi szabályozó-eszköz pedig elsősorban a vállalkozás eredményére van hatással, nem mérleg specifikus információkat hordoz.

A pénzügyi számvitel, az éves beszámoló mérlegének értékei, és az azokat kiegészítő megjegyzések nem tartalmaznak emissziókra vonatkozó információkat, sőt az információk integrálása az éves beszámolóba erőltetett és félrevezető lenne. Éppen ezért úgy ítélem meg, hogy az emissziók kérdésében a környezeti jelentések és az éves beszámoló közötti kapcsolat erősítése nem célszerű.

A saját termelésű készletek csoportjánál a környezetvédelmi részleg által nyújtott információk alapján az éves beszámolóban kiemelésre kerülhetnek a kifejezetten környezetbarát, illetve környezetet szennyező, jelentős mértékben terhelő termékek termelési adatai: a tárgyévben előállított és értékesített termékek összege, mennyisége, aránya a többi, minősítéssel nem rendelkező termékekhez képest.

Környezetbarát termékek, szolgáltatások<sup>60</sup> például, amelyek öko-címkével vagy különböző környezetvédelmi emblémával rendelkeznek, vagy az alkalmazott termelési technológia alapján minősíthetők környezetbarátnak, például energiatermelés végezhető szén, olaj, víz, szél, atom felhasználásával, amelyek igen eltérő mértékben szennyeznek, terhelik a környezetet.

Az egyoldalúságot elkerülendő a „jó” termékeken, szolgáltatásokon túlmenően a környezetet terhelő, szennyező termékekre, szolgáltatásokra történő utalás is jelentős információt hordoz. A termékek környezetterhelő minősítését a termelési technológiája nagymértékben meghatározza. Példaként említhető szintén az energia-termelés, vagy a papírgyártás. Hozzá kell tenni, hogy az ilyen jellegű információkat, adatokat a vállalkozások nem szívesen teszik közzé.

Amint már arra utaltam a környezeti vezetői számvitelben szintén készülnek mérlegek: az adatok különböző szempontú és szintű elemzéséhez eltérő mérlegek készíthetők (szervezeti mérleg, folyamat mérleg, termék mérleg) (Kósi-Valkó, 2006, Kerekes – Kindler, 1997). Az öko-mérlegek sajátossága, hogy lehetőséget teremt arra, hogy az outputot jelentő termék teljes életciklusára, illetve a termelési folyamatokra, valamint a kapcsolódó nem-termék jellegű hulladék és szennyező anyag kibocsátásra koncentrálna az inputként azonosítható anyagok felhasználása és ártalmatlanítása során a környezetre gyakorolt hatás rendszerezett módon felmérésre és összefoglalásra kerüljön.

A mérlegek természetes mértékegységekben készülnek, viszonyszámokat tartalmaznak a változásokra az összehasonlítást nyújtó évek, felhasznált anyagok, eljárások és termékek viszonylatában. Megfelelő információt szolgáltatnak a döntéshozatalhoz, segítséget jelentenek a környezeti hatások irányításában, ellenőrzésében és optimalizálásában, azonban a

---

<sup>60</sup> Jogszabályi háttér: 29/1997. (VIII. 29.) KTM rendelet a környezetbarát, környezetkímélő megkülönböztető jelzés használatának feltételrendszeréről. Hazánkban is található példák a környezetbarát védjegyek megszerzésére, lásd [http://okocimke.kvvm.hu/public\\_hun/?ppid=1500000&pid=1000217](http://okocimke.kvvm.hu/public_hun/?ppid=1500000&pid=1000217). letöltés: 2008. december

megbízható és valós képet torzíthatja, hogy a mérlegértékelési elvek és módszerek nem általánosan elfogadottak, és a mérlegek területei térben és időben korlátozottak. Az összehasonlíthatóság nehezen biztosítható a nagymértékben alkalmazott becslések, az eltérő rendszerhatárok, kritériumok és termék jellegek miatt.

Az alábbi ábra a környezeti vezetői számvitel ökológiai mérlegének logikáját ábrázolja, amelyet kiegészítettem olyan információkkal, amelyek pénzügyi számviteli azonosítási pontokra világítanak rá (Kerekes 1997, Jasch 2005):

7. sz. ábra: Az ökológiai mérleg összefüggései

Ökológiai mérleg					
Inputok, csatlakozó „termékek”		Folyamatok	Termék outputok	Kapcsolódó outputok	
<i>Befektetett eszközök</i> - föld, terület		<i>Környezetből</i>  - nyersanyag kitermelés - szállítás - termelés - kereskedelem - használat - hulladék-hasznosítás - hulladék lerakás	<i>Saját előállítású termékek</i> - előállítani kívánt termékek - melléktermékek - termékek és melléktermékek csomagolása	<i>Emissziók</i> - szilárd hulladékok - recikálható anyagok - értékesíthető hulladékok - veszélyes hulladékok - vízszennyezés - levegőszennyezés - hőkibocsátás - zajkibocsátás - egyéb (pl. sugárzás)	
<i>Vásárolt készletek</i> 1. <i>Anyagok</i> - nyers- - segéd- - csomagoló				→	
2. <i>Áruk</i> 3. <i>Vásárolt Energiahordozók</i> - szilárd - gáznemű - folyékony - villamos					
<i>Környezetbe</i>					

Az ökológiai mérleg felvázolása megfelelően szemlélteti és alátámasztja, hogy igenis léteznek olyan tételek az éves beszámolóban és környezeti jelentésekben, pénzügyi és vezetői számvitelben, amelyek egyértelműen jelzik a számvitel két vetületének és jelentés készítésének a közös pontjait.

Összefoglalva úgy vélem, hogy az anyagok és saját termelésű készletek környezeti jelentésben megjelenített mennyiségi adatai és az éves beszámoló pénzügyi értékei összekapcsolhatók, a fentiekben ismertetett, a két jelentési forma közötti átjárhatóságot biztosító egységes csoportosítási szempontokat, és analitikus adatgyűjtéseket beépítve a pénzügyi számvitel rendszerébe.

### ***Követelések és kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásnyújtásból***

A vállalkozás vevőként vagy beszállítóként közreműködhet ellátási láncokban<sup>61</sup>, azonban a pénzügyi számvitel vevői és szállítói analitikus nyilvántartásának célja és rendszere nem az ilyen jellegű információgyűjtést szolgálja. A környezeti vezetői számvitel keretében nyílik lehetőség az ellátási láncok és a partnerhálózat azonosítására, amely információ átadható a pénzügyi számvitelek. Meglátásom szerint az információ olyan módon jeleníthető meg az éves beszámoló kiegészítő megjegyzései között, hogy összefoglalásra kerül, hogy a vállalkozás vevői és szállítói forgalmának, egyenlegének milyen hányada származik az ellátási láncokban való részvételből. A pénzügyi számvitel vevői és szállítói folyószámla nyilvántartásaiból ezen adatok kiszűrhetők.

Felvetődhet a kérdés, hogy az érdekeltek számára hordoz-e hasznos információt ennek közzététele. Vegyünk egy példát: vállalkozásunk egy adott autómárka gyártási folyamatában meghatározó beszállítóként vesz részt. A jelen világgazdasági helyzetben az autógyártó és forgalmazó vállalkozások igen komoly likviditási és piacszűkülési gondokkal küzdenek, csődbe menetelük sajnálatos módon nem meglepő. Az ellátási lánc központi vállalatának problémái hatással vannak a lánc többi szereplőjének gazdasági, likviditási helyzetére. Így ha vállalkozásunk forgalmának jelentős része az ellátási lánc központi vállalkozásához köthető, egyértelművé válik az információ likviditási szempontú hasznossága, és az éves beszámolóban való megjelenítés indokoltsága.

### ***Céltartalék a várható kötelezettségekre***

A kivonási kötelelem alá eső eszközökre képzendő céltartalékokra vonatkozóan az ingatlanok, gépek berendezéseknél már kifejtettem a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolódási pontjait. Az egyéb jogi vagy vélelmezett környezetvédelmi, környezeti események kapcsán az alapadatok, alapinformációk keletkezésének helye nem a környezetvédelmi osztály, nem a vezetői számvitel, inkább a műszaki és jogi osztályok. Szükséges továbbítani a kötelelem jellegének, keletkezési időpontjának, becsült összegének, esedékesség várható időpontjának információit a pénzügyi és a vezetői számvitel felé annak megítéléséhez, hogy az esemény megfelel-e a céltartalékok definíciójának és megjelenítési kritériumainak, valamint alkalmas a környezeti jellegű ráfordítások azonosításához. Amennyiben a műszaki és jogi osztályok a kötelelem összegének becslését nem képesek végrehajtani, úgy a vezetői számvitel keretében, egyéb szükséges adatokkal, információkkal kiegészítve (például piaci árak, diszkont ráták, várható kimenetek alapján történő súlyozás eredménye, mennyiségi adatok) e feladat elvégezhető.

A céltartalékok felhasználásának, megszüntetésének<sup>62</sup> pénzügyi számviteli elszámolásához szintén alapinformációk szolgáltatása szükséges: az esemény, amely a felhasználást, megszüntetést alátámasztja, annak időpontja, a becsült vagy tényleges visszavezetendő összeg.

A szennyezési jogok elszámolásához kapcsolódóan a vezetői számvitelnek információt kell szolgáltatnia a pénzügyi számvitel felé, mivel a tényleges emisszió-kibocsátásra, annak mennyisége és piaci ára alapján céltartalékot kell képezni.

---

<sup>61</sup> Chikán szerint: Az ellátási lánc értékteremtő folyamatok együttműködő vállalatokon átívelő sorozata, mely vevői igények kielégítésére alkalmas termékeket, illetve szolgáltatásokat hoz létre. (Chikán Attila, Vállalatgazdaságtan, AULA 1997) Más meghatározások szerint az ellátási lánc szervezetek hálózata, amelyek magukba foglalnak mind a befelé (beszállítók), mind a kifelé (elosztási csatornák) irányuló kapcsolatokat, különböző folyamatokat és tevékenységeket, amelyek hozzáadott értéket teremtenek a végső fogyasztónak eljuttatott termékben vagy szolgáltatásban (Christopher, M. L. (1992) Logistics and Supply Chain Management, London, Pitman Publishing)

<sup>62</sup> A céltartalék felhasználásáról akkor beszélünk, ha az erőforrás kiáramlás, amely kapcsán a céltartalékot képezték, megtörténik. A céltartalék megszüntetése akkor indokolt, ha egy meglévő kötelelemről kiderül, hogy nem kell rendezni, vagy rendezése valószínűleg nem fog gazdasági hasznossággal bíró javak kiáramlásával járni.

### ***Céltartalék jövőbeni költségekre***

A környezeti vezetői számvitel információs rendszere ad arra lehetőséget, hogy a várható és jelentős, időszakonként ismétlődő környezeti költségekről kigyűjtést készítsen a megállapodások és jogszabályi kötelmek alapján. Ezeket az információkat továbbítva a pénzügyi számvitelnek, abban számviteli politikai szintű döntés hozható arról, hogy a vállalkozás él az ilyen címen történő céltartalék képzéssel vagy sem.

### ***Költségek, ráfordítások időbeli elhatárolása***

A pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata annyiban erősíthető, hogy a pénzügyi számvitelben, a pénzügyi adatokra alkalmazott elhatárolási elvet a vezetői számvitel mennyiségi adataira is célszerű leképezni, hogy a pénzügyi és mennyiségi adatok egymás mellé rendezése értelmezhető, összehasonlítható információkat mutasson.

### ***Halasztott bevételek passzív időbeli elhatárolása***

A pénzügyi számvitel felé szükséges továbbítani emissziós jogok mennyiségi és értékadatát az állománynövekedés jogcímei szerint megbontva, hogy a térítés nélkül kapott jogok elszámolása a pénzügyi számvitelben elvégezhető legyen. Természetesen az állománycsökkenések adatainak biztosítása is szükséges az elhatárolt összeg korrigálásához.

A környezetvédelmi jogcímen kapott támogatások információit (a támogatás feltételei, a folyósítás időpontja, összege, felhasználások) egyaránt felhasználja a vezetői és pénzügyi számvitel. A vezetői számvitel környezetvédelmi bevételként kezeli ennek összegét, és a támogatási célok, kritériumok betartásával vizsgálja, elemzi a támogatás összegének felhasználhatóságát, és tényleges felhasználását. A pénzügyi számvitel az információkat a helyes könyvviteli elszámoláshoz használja, az állományváltozások hatásait a támogatás passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegén át kell vezetni.

Úgy ítélem meg, hogy a mérleg sorok részletes áttekintésével felhívtam a figyelmet arra, hogy a mérleg számos ponton rejt környezetvédelmi, környezeti információkat, amelyek megjeleníthetővé válnak a pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat egyértelművé tételével azáltal, hogy ezen kapcsolatok a vállalkozás információs rendszerébe beépítésre, integrálásra kerülnek.

#### ***4.1.3 Az eredménykimutatás környezeti szempontú elemzése***

A pénzügyi számvitel eredmény levezetésének szerkezetét a környezeti vezetői számvitel nem alkalmazza. A környezeti vezetői számvitel által alkalmazott módszerek, kalkulációk nem elsősorban a vállalászási, üzemi, vagy akár termék szintű nyereség/veszteség kiszámítására fókuszálnak; középpontjukban a költségek környezeti megközelítésű csoportosítása, elemzése áll.

A mérleghez hasonlóan az eredménykimutatásra vonatkozóan szintén megvizsgálom a környezeti információk megjeleníthetőségét, és keresem a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolódási pontjait. A vizsgálathoz az összköltség eljárással készülő eredménykimutatást veszem alapul, mivel a költségek jellege alapján az elemzés áttekinthetőbben elvégezhető.

Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy míg az IFRS az összköltség és forgalmi eljárású eredménykimutatásokat egyaránt ismerteti szabályozásában, addig a US GAAP kifejezetten a forgalmi eljárással készülő eredménykimutatásnak rendel prioritást.

Az információk feltárását az adózás előtti eredmény szintjéig végzem, hiszen ezt követően a környezeti információk kutatása értelmezhetetlen.

10. sz. táblázat: Eredmény sorok környezeti információ tartalma

Sor-szám	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott eredmény sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi - vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
I.	Értékesítés nettó árbevétele	- A kifejezetten környezetbarát termékekből származó árbevétel összege, aránya - Az ellátási láncokban való részvételből származó árbevétel összege, aránya	+	√	
II.	Aktivált teljesítmények saját értéke	Nem jellemző	0	0	
III.	Egyéb bevételek	- Környezetvédelmi célú költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatás összege - Értékesített környezetvédelmi célú, illetve környezetet terhelő tárgyi eszközök, immateriális javak eladási ára - Környezetvédelmi jogcímű céltartalékok feloldott összegei - Kapott vagy járó környezetvédelmi kártérítések összege - Értékvesztések, terven felüli értékcsökkenések visszaírt összegei	++	√	
05.	Anyagköltség	- Környezetvédelmet, illetve a környezetet terhelő tevékenységeket szolgálóan megvásárolt nyers-, segéd-, csomagolóanyagok anyagköltsége - Ezek hulladék megtérülései - Veszélyes anyagok költsége és hulladékmegtérülései - Energiahordozók felhasználásának költségei - Üzemanyag költségek - Bizonyos irodaszer költségek (papír, nyomtatópatron)	++	√	

Sor-szám	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott eredmény sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi - vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
06.	Igénybe vett szolgáltatások értéke	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hulladék elszállítás költsége,</li> <li>- Veszélyes hulladékok kezelésének költsége,</li> <li>- Környezetvédelmi-munkavédelmi oktatási költségek,</li> <li>- Környezetvédelmi berendezések karbantartásának költsége,</li> <li>- Környezetvédelmi szabványok, minőségbiztosítási rendszerek kialakításának és működtetésének költsége és egyéb szabályozási költségek</li> <li>- Káresemények elhárításának költsége,</li> <li>- Csomagolási költségek</li> <li>- Szállítási költségek</li> <li>- Utazási költségek</li> <li>- Kommunikáció költségei: reklám, publikáció, szponzorálás</li> <li>- Szakértői díjak: környezeti auditor díja, mérnöki díjak, jogászok díjai.</li> </ul>	++	√	
07.	Egyéb szolgáltatások értéke	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A környezetvédelemhez kapcsolódó biztosítási díjak</li> <li>- A környezetterhelési díjak<sup>63</sup></li> <li>- Környezetvédelmi termékdíjak<sup>64</sup></li> <li>- Emissziós jogok különböző eljárási, szolgáltatási díjai</li> </ul>	++	√	
08.	Eladott áruk beszerzési értéke	A forgalmazott áruk környezetbarát vagy környezetterhelő jellege	+	√	

<sup>63</sup> A környezetterhelési díjakat a szennyező anyagok levegőbe, vízbe, talajba történő juttatása esetén vagy zajártalom okozása esetén szabják ki, a szennyező anyagok mennyisége és minősége alapján.

<sup>64</sup> A termékdíjakat olyan termékekre vetik ki, amelyek a termelési, fogyasztási vagy értékesítési folyamat során veszélyesek a környezetre mennyiségük, vagy veszélyes alapanyagtartalmuk miatt. (Kerekes-Szlávik: A környezeti menedzsment közgazdasági eszközei, KJK, 2001. 186-187. oldalak)

A termékdíjak költségének megjelenése az eredménykimutatásban többféleképpen is lehetséges. Ha vásárolt készlet beszerzéséhez kapcsolódik, akkor a bekerülési érték része, így értékesítéskor, felhasználáskor az anyagjellegű ráfordításként (anyagköltség, eladott áruk beszerzési értéke) kerül elszámolásra. Az anyaghoz kapcsolódóan megfizetett termékdíj termelés esetén természetesen felosztásra kerül a saját termelésű készletekre, így annak önköltségének részévé válik. A saját termelésű készlet után a fizetendő termékdíj – a halmozódások elkerülése érdekében – nem a bekerülési érték része, hanem egyéb költségként kerül elszámolásra. Ha a termékdíj tárgyi eszköz beszerzéséhez kapcsolódik, akkor szintén a bekerülési érték része, így költségként az értékcsökkenési leírásban jelenik meg. Amennyiben a termékdíjat az értékesítéshez kapcsolódóan kell megfizetni, ennek elszámolása egyéb ráfordításként történik.

Sor-szám	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott eredmény sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi - vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
09.	Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke	Nem jellemző	0	0	IFRS-ben e költség az értékesítés árbevételel csökkenti
<b>IV.</b>	<b>Anyagjellegű ráfordítások</b>				
<b>V.</b>	<b>Személyi jellegű ráfordítások</b>	- A környezetvédelemmel foglalkozó munkavállalók bére és járulékai	+	√	
<b>VI.</b>	<b>Értékcsökkenési leírás</b>	- A környezetvédelmi célú berendezések és a környezetet terhelő, szennyező berendezések értékcsökkenése.	++	√	
<b>VII.</b>	<b>Egyéb ráfordítások</b>	- Környezetvédelmi célú költségek, ráfordítások ellentételezésére adott támogatás összege - Értékesített környezetvédelmi célú, illetve környezetet terhelő tárgyi eszközök, immateriális könyv szerinti értéke - Környezetvédelmi jogcímű céltartalékok képzett összegei - Fizetett vagy fizetendő környezetvédelmi kártérítések, bírságok összege - Környezetvédelmi termékdíj - Környezetvédelmi célú, illetve környezetet terhelő eszközök értékvesztése, terven felüli értékcsökkenése - Szennyezési jogok értékvesztése, terven felüli értékcsökkenése	++	√	
<b>A.</b>	<b>ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE</b>				
<b>VIII.</b>	<b>Pénzügyi műveletek bevételei</b>	Nem jellemző	0	0	
19.	Fizetett kamatok és kamatjellegű ráfordítások	Környezetvédelmi célú beruházási hitelek kamatai	+	√	
21.	Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai	Környezetvédelmi célú beruházási hitelek árfolyamvesztéségei	+	0	

Sor-szám	A tétel megnevezése	Környezeti jellegű információ az adott eredmény sorban	Az információ megjelenítésének jelentősége	Pénzügyi - vezetői számviteli kapcsolat létezése	Megjegyzés
IX.	Pénzügyi műveletek ráfordításai				
B.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE				
C.	SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY				
X.	Rendkívüli bevételek	Térítés nélkül kapott emissziós jogok értéke			Az IFRS-ben nincs rendkívüli kategória, a US GAAP szerinti tartalma jelentős eltérést mutat a magyar szabályokhoz képest.  A US GAAP-ben rendkívüli tételként jelennek meg a szokatlan és jelentős nagyságrendű események hatásai, például természeti katasztrófák hatásai
XI.	Rendkívüli ráfordítások	Nem jellemző			
D.	RENDKÍVÜLI EREDMÉNY				
E.	ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY				

Az eredménykimutatás struktúrája ebben a formában nem alkalmas arra és nyilvánvalóan a célja sem az, hogy a környezeti költségek, ráfordítások és bevételek információit megfelelő súllyal és részletezettséggel közvetítse a pénzügyi kimutatások belső és külső felhasználói felé. A mérleg áttekintésénél levont következtetésekkel azonos eredményre jutottam az eredménykimutatás esetében is: kiemelt környezeti információk megjelenítése az eredménykimutatás fő lapján az érthetőséget hátráltatná, a valós képet összezavarná, a szerkezetet strukturálatlanná tenné. Ugyanakkor az érdekeltek számára hasznos és jelentős adatokat, információkat rejtenek az eredmény sorok, így környezeti aspektusú részletezésüket indokoltnak tartom olyan módon, hogy a bemutatásra a kiegészítő megjegyzések beszámoló rész adjon lehetőséget. Az általam javasolt önálló, általánosan elfogadott és egységes standard a környezetvédelmi, környezeti jellegű információk megjelenítésére, kezelésére megfelelő keretet teremt e célok rendszerezett struktúrájú, érthetőséget elősegítő megvalósításához.

#### 4.1.4 A környezeti pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatok azonosítása az eredménykimutatásban

A táblázatban megjelöltem azokat a mérlegsorokat, ahol a pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata azonosítható; az alábbiakban részletesen kifejtem miben látom a kapcsolat létezését, valamint a számvitel két vetülete közötti információáramlás módját, lehetőségeit. A mérlegrésznél leírt feltételezéseket az eredménykimutatás esetén is alkalmazom, ugyanakkor az elemzést a mérlegtől eltérő módon teszem meg. Ennek oka, hogy a vezetői számviteli rendszer költségorientált szemlélete az adatok, információk gyűjtéséhez következetes és áttekinthető módszereket és megoldásokat kínál.

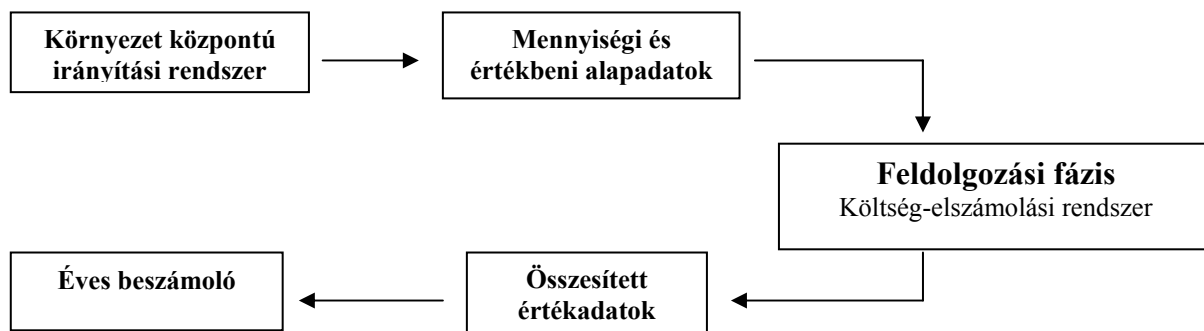
A következőkben csak azokra a pontokra térek ki, amelyeket a mérleg pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatainak feltárásánál nem emeltem ki. Nem célom a vezetői számviteli rendszer teljes eszköztárának bemutatása, kizárólag azokat a módszereket emelem ki, amelyek a pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat, valamint az éves beszámoló környezeti jellegű információ tartalmának transzparenciáját és fejlődését elősegítik.

A vezetői számvitel rendszer az alábbi módokon támogathatja a pénzügyi számvitelben, majd az éves beszámoló eredmény kimutatásában a környezeti jellegű információk megjelenítését:

##### **1. A költségek, ráfordítások, bevételek elszámolási rendszerére vonatkozó megoldások**

Különböző környezetközpontú irányítási rendszerek (KIR) ismertek, például az ISO 14001, EMAS, illetve az ezek számítástechnikai támogatását jelentő szoftverek szintén fellelhetőek, például a KIR szoftvercsomag. Ezek keretet adnak az adatok, információk vezetői számviteli, költség-centrikus elszámolásához. Az irányítási rendszerek, szoftverek által gyűjtött és rendszerezett mennyiségi és értékbeni környezeti költségadatokat, információkat „feldolgozásra szorulnak” pénzügyi számviteli, könyvviteli oldalról. A költséghely-költségviselők elszámolási rendszere, a környezeti költségek csoportosításának átvétele a pénzügyi számvitelbe, a költségszámítási módszerek alkalmazása lehetővé teszi összesített értékeadatok előállítását, és így az éves beszámolóban való megjeleníthetőséget. Az információk, adatok áramlását az alábbi módon modellezem:

8. sz. ábra: Környezeti költségadatok feldolgozási folyamata



A vállalkozás információs rendszere komplexebbé tehető úgy, ha a költségnemek szerinti költségelszámolást kibővítjük a költséghelyek - költségviselők alkalmazásával. A költséghelyek- költségviselők szerinti költségelszámolás követelményeit (Dr Bartók Nagy András, 1997) betartva a környezeti szemléletű költséggyűjtés több vetületben határozható meg:

### ***Környezeti költséghelyek azonosítása***

A környezeti pozitív és negatív hatásokat okozó tevékenységek eredményre gyakorolt hatásai gyűjthetők oly módon, hogy a „környezeti jelleg” mint minőségi jellemző önálló költséghelyként, vagy „al-költséghelyként” kerül megjelölésre. Ezt úgy értem, hogy egy adott költség, ráfordítás, bevétel felmerülésekor és elszámolásakor meg kell jelölni a költségnevet, a költség keletkezésének helyét, a költség viselőjét, majd ezek után meg kell ítélni, hogy az adott költség, ráfordítás, bevétel környezeti jellegűnek minősül-e vagy sem. Amennyiben környezeti jellegűnek minősítették, úgy egy újabb, a „környezeti” költséghely hozzárendelése szükséges.

Például az alapanyag felhasználás esetében: az érintett költségnevet az anyagjellegű ráfordítások anyagköltsége, költséghelye az üzem(ek), amely(ek) az anyagot felhasználták, költségviselői a kalkulációs egységek, amelyek előállítására érdekében a felhasználás megtörtént. Mivel az alapanyag felhasználása mindenképpen környezeti hatást jelent, így a „környezeti” költséghely jellemzővel is megjelölhető.

A ráfordításoknál is alkalmazható ez a logika: például egy kiszabott bírság megjelenik az egyéb ráfordítások között, költséghelye lehet egy üzem, vagy igazgatási jellegű költséghely. Költségviselője nem feltétlenül határozható meg, mivel a bírság egyrésztől nem költség, hanem ráfordítás, így az általános számviteli elveket követve nem rendelhető önköltségszámítási kalkulációs egységhez. Másrésztől a bírság jellemzően nem kalkulációs egységhez kötődik, hanem alkalmazott technológiához, tevékenységhez, kibocsátási határérték túllépéshez. Az viszont, hogy a bírság környezeti vonatkozású-e, egyértelműen megállapítható, így a „környezeti” költséghely hozzárendelhető.

Ez az egyszerű megoldás első megközelítésben lehetőséget ad arra, hogy a vállalkozás költségeiből a költséghelyekre történő egyszerű lekérdezéssel a környezeti jellegűnek minősített ráfordítások, költségek, bevételek kigyűjtésre kerülhessenek. Természetesen, ha az informatikai rendszerben egyéb beállításokat, kapcsolati pontokat nem határozunk meg, akkor a „környezeti” költséghely „ömlesztetten” fogja mutatni valamennyi idesorolt költséget, ráfordítást és bevételt.

Az előző egyszerű költséggyűjtés továbbfejlesztése már pusztán a vállalkozás információs igényétől és rendszerétől függ.

### ***Környezeti költséghelyek és költségviselők együttes azonosítása***

Kivitelezhető, hogy a „környezeti” költséghelyre történő leszűrés a költségviselők és az egyéb költséghelyek vonatkozásában is végrehajtható legyen. Ez már egy teljes környezeti költség kigyűjtést tesz lehetővé: a költségviselők és költséghelyek adataiból kiszűrve a környezeti jellegű költségeket megkapjuk a költségnevekből azt az összeget és részt, amelyet a vállalkozás belső szabályzata alapján környezeti jellegűnek minősített. Ugyanez elmondható a ráfordítások és bevételek vonatkozásában is: informatikai rendszer beállításokkal megvalósítható, hogy az adott ráfordításból és bevételből kiszűrhető legyen azoknak környezeti jellegű összege, hányada.

A költséggyűjtés még precízebbé tehető többdimenziós megoldások alkalmazásával, amelyet befolyásol a vállalkozás által alkalmazott környezeti költségszámítási módszer (hagyományos önköltségszámítás, tevékenység alapú költségszámítás, áramlásköltség számítás, teljes költségszámítás, élet-ciklus költsége), illetve a környezeti költség csoportosításának szempontrendszerre.

## 2. A környezeti költségek csoportosítására vonatkozó megoldások

Mint említettem a költségek elszámolásának módjára, a rendszer kialakítására hatással van a környezeti költségek csoportosításának szemlélete. Ennél a pontnál ismételtlen szembesülnünk kell azzal, hogy nincs általánosan elfogadott, egységes definíció a környezeti költségek fogalmára, tartalmára. A 2. fejezetben a számviteli szabályozók alkotta előírások, irányelvek, ajánlások áttekintésekor utaltam ennek problematikájára.

A szakirodalmakban a környezeti költségek többféle definíciója olvasható (Kósi-Valkó, 2006., Európai Unió Statisztikai Hivatala (Eurostat), 2001/453/EC Ajánlás, EMA Procedures and Principles, United Nations 2001, Bebbington, GBGray, Hibbit & Kirk, 2001).

A definíciókból leszűrhető, hogy környezeti költségek olyan vállalati belső és külső költségeket tartalmaznak, amelyek felmerülésének elsődleges oka egy szervezet környezetterhelő tevékenységének megelőzése, csökkentése vagy helyreállítása.

A pénzügyi és vezetői számvitel kapcsolata a környezeti információk megjelenítése terén erősíthető oly módon, hogy a környezeti vezetői számvitel keretében kidolgozott különböző költségcsoportosítási lehetőségeket a vállalkozás saját tevékenységére alakítja, megtartva a fő csoportosítási szempontokat, majd ennek megfelelően alakítja a pénzügyi számvitelben a költségelszámolási módszerét. A költségcsoportosítás beépítése a pénzügyi számvitelbe arra is lehetőséget ad, hogy a kiegészítő megjegyzések keretében a vállalkozás a környezeti költségeit, és azok meghatározó elemeit prezentálja.

A környezeti költségek csoportosításának lehetőségei a szakirodalmak alapján az alábbiak:

- termelési folyamathoz viszonyított felmerülés szerint
- megjelenésének gyakorisága és módja szerint
- külső vagy vállalaton belüli jellege szerint
- környezetvédelmi vagy környezetszennyezés és annak kezelésének költségei

Az egyes csoportosítási módszerek rövid összefoglalásával arra hívom fel a figyelmet, hogy a vállalkozás informatikai rendszerének megfelelő beállításával bármely csoportosítási logika végigvezethető. Látható, hogy a pénzügyi számvitelben a gondot nem a költségek rendszerezése jelenti, hanem az értékkel való felruházása például a feltételes költségek, image költségek, külső környezeti költségek, externális költségek esetében.

A környezeti költségek egyik lehetséges csoportosítási szempontja a környezeti költségek **termelési folyamathoz viszonyított felmerülése** szerint (Dr Maczó, 2005). Ez alapján elkülöníthető:

11. sz. táblázat: Környezeti költségek termelési folyamathoz viszonyított felmerülése szerinti csoportosítása

<i>Előállítási költség</i>	
Anyagköltség Személyi jellegű költségek Szerszámfelhasználások költsége	
<i>Technológiához kapcsolódó felosztható költségek</i>	
Értécsökkenés felosztott költsége	Tárolási költség
Energia költség	Hulladék lerakás, kezelés költsége
Szállítási költség	
<i>Termelés, tevékenység következményeként felmerült költségek, ráfordítások</i>	
Bírságok, büntetések	Továbbképzések költségei
Kártérítések	Védőfelszerelések költségei
Termékdíj, környezetterhelési díj	

- Az előállítási költség részét képezik azok a költségek, amelyek a termelési folyamat során közvetlenül vagy megfelelő vetítési alapok alkalmazásával a termékhez kapcsolhatók.
- A technológiák felosztható költsége, amely az alkalmazott technológiához, gyártási folyamathoz kapcsolódó felosztható költségeket tartalmazza.
- A termelés, tevékenység következményeként felmerült költségek, ráfordítások a jogszabályok betartása, illetve megszegése miatt felmerülő környezeti költségeket jelentik. A termékdíj és a környezetterhelési díj önköltségben való megjelenése gyakori, a többi költség jellemzően általános költségként kerül kimutatásra.

Egy másik lehetséges csoportosítás a környezeti költségek **megjelenésének gyakoriságához és módjához** kötődik: (Dr Csutora, 2001, EPA 1995)

12. sz. táblázat: Környezeti költségek megjelenés és gyakoriság szerinti csoportosítása

<i>Szabályozó</i>	<i>Működési költségek</i>	<i>Önkéntes</i>
<i>Szokásos költségek</i>		
	Anyagköltségek Személyi jellegű költség Termelő eszközök értékcsökkenése és karbantartása Közművek, rezszi költségei Környezeti eszköz, készlet selejt értéke	
<i>Rejtett költségek</i>		
Megfigyelés Jelentés Monitoring, tesztelés Kutatás, modellezés Folyamat javítása Nyilvántartás, adatrögzítés Tervezés Oktatás	<i>Tevékenység előkészítéshez kapcsolódóan</i> Terület helyreállítás, rendezés Terület előkészítés Engedélyezés Mérnöki tervezés, technológia, gépszerkesztés Beszerzés Installálás	Közösségi kapcsolatok, image Monitoring, tesztelés Oktatás Auditok Szállítók minősítése Éves környezeti jelentések Biztosítások
	<i>Tevékenység lezárásához kapcsolódóan</i> Üzem bezárásának költségei Készletek értékesítésének költségei Bezárást követő gondozási költségek Terület felmérése, jegyzőkönyv készítése	
<i>Feltételes költségek</i>		
Jövőbeni jogszabályoknak való megfelelés várható költsége	Jogorvoslás	Jogi költségek
Büntetések, bírságok	Ingatlanban bekövetkezett károk	Természeti erőforrások megrongálódása, kára
Reagálás a jövőbeni várható kibocsátásokra	Személyi sérülésekből következő károk	Gazdasági veszteség kára
<i>Image és kapcsolati költségek</i>		
Vállalati image Kapcsolat: - vevőkkel, - befektetőkkel, - biztosítókkal	Kapcsolat: - szakemberekkel - munkavállalókkal - szállítókkal	Kapcsolat: - hitelezőkkel - társadalommal - hatóságokkal, szabályozókkal  Környezeti jelentések készítése

- A szokásos költségek, amelyek a számviteli nyilvántartásokban rendelkezésre álló adatokból viszonylag könnyen kinyerhetőek, számszerűsíthetők.
- A rejtett költségek, amelyek egyrészt azért minősülhetnek rejtettnek, mert a gazdálkodó egységek nem rendelik azokat a költségviselőkhöz, így általános költségek között maradnak (például ha a környezetvédelmi alkalmazottak bére nem kerül felosztásra), másrészt rejtettek, mert a költségek költségviselőhöz való hozzárendelése közvetlenül nem kivitelezhető, az önköltségnek e tételei a számviteli alapelvekre építve nem képezik részét (például környezeti irányítási rendszer kidolgozásának belső munkaerő költsége, oktatási költsége).
- A feltételes költségek, amelyek olyan jövőbeni várhatóan felmerülő ráfordításokat takarnak, amelyek felmerülésének valószínűsége és a ráfordítás összege bizonytalanságot hordoz.
- Alapvetően nem számszerűsíthető, a vállalkozás egészétől nehezen elkülöníthetők azok a költségek, amelyek a vállalat jó kapcsolatainak-, és a vállalati image értékét jelentik, s az azok javítására szolgáló költségeket foglalják magukban.

A fenti költségeken túlmenően a gazdálkodó egységek az externáliák következményeiknek is kitéttek, így az externális költségek csoportját sem szabad mellőzni. Ezek a költségek azért merülnek fel, mert a gazdálkodó egység termelésével például egy folyó vízminőségét rontja, de a szennyezésből adódó költségek elsődlegesen nem a gazdálkodó egységnél jelentkeznek, hanem külső, harmadik félnél, aki a folyó tisztításának költségeit megfizeti. Ezek a költségek a probléma nyilvánvalóvá válásával a gazdálkodó egység vonatkozásában átalakulnak feltételes költséggé, majd a környezeti felelősség bizonyítását követően már tényleges környezeti ráfordításokká válnak.

Érdemes azt végiggondolni, hogy a fenti táblázat logikájában az externális költségek melyik alcsoportban jeleníthetők meg. Bár minden alcsoportba lehetne felsorakoztatni érveket és ellenérveket, véleményem szerint, mivel az externáliák létezése és hatása a gazdálkodó egység tevékenységének, működésének eredményei, így az externális költségek a működési költséghez sorolandók.

Megvizsgálva a környezeti költségek megjelenésének gyakoriságához és módjához kötődő csoportokat az tapasztalható, hogy a környezeti költségek teljeskörű számbavétele és értékének meghatározása a szokásos költségektől az externális költségek felé haladva egyre nehezebben válik megoldhatóvá.

Szintén egy másfajta megközelítést tükröz az, hogy a gazdálkodó egység **külső vagy belső környezeti költségéről** beszélünk (T. Berry, 1996):

13. sz. táblázat: Külső és belső környezeti költségek összefoglalása

<i>Külső környezeti költségek</i>	
Természeti erőforrások kiaknázása	Hosszú távú hulladékkezelés, depónia
Zaj és esztétikai hatások	Maradék levegő és víz emissziók
Nem kompenzált egészségügyi hatások	Változás a helyi életminőségben
<i>Belső környezeti költségek</i>	
<i>Közvetlen vagy közvetett környezeti költségek</i>	<i>Feltételes vagy intangibilis költségek</i>
Hulladék kezelésének költségei	Bizonytalan jövőbeni kártérítések vagy kompenzálati költségek
Jogorvoslati, kártérítési költségek vagy kötelezettségek	A jövőbeni jogszabályok változásának kockázatának való kitettség
Jogszabályok betartásának költségei	Termék minősége
Engedélyezési díjak	Munkavállalók egészsége és megelégedettsége
Környezetvédelmi, környezeti oktatási költségek	Környezeti hatékonyságot előtérbe helyező eszközök
Jogi költségek és büntetések	A nyersanyag inputok fenntarthatósága
Környezethez kapcsolódó karbantartási költségek	Az értékvesztett eszközök kockázata
Környezetvédelmi biztosítások díja	A nyilvánosság és a fogyasztók felfogása, megítélése
Környezetvédelmi igazolások és címkézések költségei	
Adatrögzítések és jelentések készítésének költsége	

A környezeti költségek csoportosíthatók a szerint is, hogy **környezetvédelmi vagy környezetszennyezési tevékenységhez kapcsolódnak** (United Nations Division for Sustainable Development, 2001). E csoportosítás tovább finomítható azzal, hogy környezeti hatásokra megbontva kerül a költség megjelenítésre:

14. sz. táblázat: Környezeti költségek környezetvédelmi vagy környezetszennyezési tevékenységhez való kapcsolódása

<i>Környezeti elem/ Környezeti költség, kiadás</i>	<i>Levegő /klíma</i>	<i>Szennyvíz</i>	<i>Hulladék</i>	<i>Felszín alatti vizek</i>	<i>Zaj és rezgés</i>	<i>Biodiver- zitás, Tájkép</i>	<i>Sugárzás</i>	<i>Egyéb</i>	<i>Összesen</i>
<i>I. Környezetszennyezési költségek</i>									
Kapcsolódó eszközök értékcsökkenése									
Karbantartási költségek									
Működési anyagok és szolgáltatások									
Kapcsolódó személyi jellegű ráfordítások									
Díjak, adók									
Bírságok, büntetések									
Környezetvédelmi kötelezettségek biztosítási díja									
Terület-tisztítási, eszközkiadási kötelelem céltartaléka									
<i>II. Környezetvédelmi költségek és környezet menedzsment</i>									
Külső környezet menedzsment szolgáltatások									
Vállalton belüli menedzsment szolgáltatások									
Kutatás-fejlesztés									
Tisztább termelési technológia költségei									

<i>Környezeti elem/ Környezeti költség, kiadás</i>	<i>Levegő /klíma</i>	<i>Szennyvíz</i>	<i>Hulladék</i>	<i>Felszín alatti vizek</i>	<i>Zaj és rezgés</i>	<i>Biodiver- zitás, Tájkép</i>	<i>Sugárzás</i>	<i>Egyéb</i>	<i>Összesen</i>
<i>III. Anyagfelhasználáshoz köthető veszteségek, emissziók</i>									
Alapanyag									
Csomagolóanyag									
Segédanyagok									
Működési anyagok									
Energia									
Víz									
<i>IV. Nem anyagfelhasználáshoz köthető veszteségek, emissziók</i>									

Összegezve úgy ítélem meg, hogy az eredménykimutatásban rejlő környezeti adatok, információk azonosítására, és részletezésére a kiegészítő megjegyzések keretében megoldást nyújthat a vezetői számvitel költség elszámolási rendszerének költségnemek szerinti költség kigyűjtésén túlmutató költséghely-költségviselő rendszerű elszámolás alkalmazása, ötvözve ezt a környezeti költségek vállalkozás tevékenységeit, működési sajátosságait figyelembe vevő csoportosítási lehetőségeivel.

A környezeti kérdések pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolatának elemzésekor két feltételezéssel éltem. Az egyik szerint a vállalkozás információs rendszerének fejlettsége és integráltsága lehetővé teszi a kapcsolatok feltárását, illetve a pénzügyi és vezetői számviteli terület a vállalkozáson belül elkülönül.

E feltételezésem alapján felvetődhet a kérdés, hogy amennyiben a pénzügyi és vezetői számviteli funkció nem különül el - amelynek elsődleges oka a vállalkozás mérete – hogyan oldható meg a környezeti információk előállítása<sup>65</sup>. A megoldást a mérleg szintjén az analitikus nyilvántartások jelentik, amelynek mélysége, részletezettsége a vállalkozás döntésének függvénye. Nyilvánvalóan nem minden, általam megjelölt mérleg sorhoz kell környezeti aspektusú analitikus nyilvántartást kidolgozni egy kis- és középvállalkozás esetében, de a tevékenységének sajátosságai, környezeti kitettsége alapján kiemelhetők olyan sorok, amelyek jelentős információt hordoznak.

Az eredménykimutatás kapcsán úgy vélem, hogy az általam elsőként és egyben legegyszerűbb megoldásként felvázolt költséghely-költségviselő mélységű költségelszámolási lehetőség bármely kis- és középvállalkozás esetében kivitelezhető, mivel az általuk alkalmazott, nem integrált könyvviteli szoftverek mindegyike lehetőséget nyújt a költséghelyek-költségviselők megjelölésére, ami egyben a környezeti költségek csoportosítására is megoldást nyújthat.

Úgy ítélem meg, hogy a kis- és középvállalkozások eleget tudnának tenni a környezetvédelmi, környezeti információk megjelenítésének, főleg ha külső és belső erők is hatnak rájuk: külső erő alatt értem egy a jelenlegitől magasabb szintű, de nem erőltetett mélységű és részletezettségű ide vonatkozó számviteli szabályozást. A belső erőt a vállalkozások motiváltsága jelentheti; első lépésként a vállalati kultúra részévé kell válnia a környezettudatos működés igényének, a tényleges cselekvéseknek, majd ezt követően fel kell ismerniük, hogy a környezetvédelemre és környezetszennyezésre irányuló információk

<sup>65</sup> Arra vonatkozóan, hogy szükséges-e a környezeti információk megjelenítése a vállalkozás méretének függvényében a 3.2 fejezetben, a számviteli alapelvek környezeti vonatkozású áttekintése részben, a relevancia és lényegesség jellemzők elemzésénél kifejtettem véleményemet.

minden vállalkozás által megvalósuló, szabályozott és rendszerezett bemutatása hosszú távon nem a piaci helyzetük, versenyképességük és nyereségtermelő képességük ellen hat, sőt ezeket javíthatja.<sup>66</sup>

A kapcsolat elemzésekor megfogalmazott másik feltételezésem szerint a környezeti információk adatainak elsődleges keletkezési, illetve feldolgozási helye nem a pénzügyi, hanem a vezetői számvitel, ennek megfelelően az információ áramlás iránya is elsősorban a vezetői számviteltől a pénzügyi számvitel irányába mutatott. Ezzel azonban nem volt célom a pénzügyi számvitel és az éves beszámoló felsőbbrendűségének hangsúlyozása.

Az eldöntésre vár, hogy az egységes szemléletben feldolgozott adatok, és az azokból alkotott információk végül a környezeti jelentésben vagy az éves beszámolóban kerüljenek rendszerezésre és összegzésre, vagy pusztán a két típusú jelentés közötti adatösszhangot biztosítsák, meghagyva azok eltérő célokat erősítő különállóságát. A kérdésről a közzétételről szóló részben fejtem ki gondolataimat.

A fentiekből következően indokoltnak látom az éves beszámoló, a mérleg és eredménykimutatás környezeti jellegű információinak azonosítását és rendszerezését, mivel ez hozzájárul a nemzetközi célkitűzések megvalósításához.

## 4.2 Értékelés

A környezetvédelmi, környezeti kérdések értékelése kapcsán nem a környezeti javak és kötelmek értékelési kérdéseivel foglalkozom, mivel ez elsősorban nem számviteli kérdés; azt vizsgálom, hogy az éves beszámolóban megjelenítendő környezeti információk milyen mértékben és indokkal rendelkeznek a múltbeli vagy valós értéken történő értékelés módszeréhez.

Az éves beszámoló alapvető értékelési módszere az eredeti (múltbeli) bekerülési értéken<sup>67</sup> történő értékelés. Napjainkban hangsúly eltolódás érzékelhető a valós értékelés irányába: minden mérlegcsoportra igaz, hogy lehetőségként vagy kötelezettségként felmerül a valós értéken<sup>68</sup> történő értékelés módszere, kidolgozásra került a valós érték hierarchiája. A valós érték hierarchia a nemzetközi számviteli rendszerek előírásai alapján az alábbi három szintet jelöli:

---

<sup>66</sup> Természetesen e kérdésben nem kizárólag a vállalkozásoké a főszerep, hiszen a szabályozó hatóságok szabályozási elveinek szintén elő kell segítenie a „környezeti információk publikálása vállalati hasznot eredményez” szemlélet elterjedését azzal, hogy a publikált negatív információk nem újabb adóztatási vagy szankcionálási lehetőségként kerülnek terítékre.

<sup>67</sup> IAS Keretelvek 100. bekezdése: „Az eszközöket a beszerzésük időpontjában értük adott pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes összegében, vagy a beszerzésük időpontjában értük adott ellenérték valós értékén mutatják ki. A kötelezettségeket a kötele mért cserébe kapott bevétel összegén szerepeltetik, vagy bizonyos körülmények között a gazdálkodó szokásos üzleti tevékenysége során a kötelezettség teljesítéséhez várhatóan kifizetendő pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegén mutatják ki.”

<sup>68</sup> IAS 16. standard 6. bekezdés, IAS 39 standard 8. bekezdés: „A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.”

9. sz. ábra: A valós érték hierachiája



1. A valós értéket egy aktív piacon jegyzett piaci árak alapján, egy egységre vonatkozóan határozzák meg.
2. A valós érték meghatározásánál az aktív piac jegyzett áraitól eltérő információt használnak, beleértve:
  - az aktív piacok jegyzett árait hasonló eszközökre, kötelezettségekre
  - a nem aktív piacok jegyzett árait azonos vagy hasonló eszközökre, kötelezettségekre
  - a jegyzett piaci ártól eltérő megfigyelhető piaci információkat
  - az összefüggés vagy más módszerek szerint főleg megfigyelhető piaci adatokból származó vagy általuk igazolt információkat
3. A valós értéket nem megfigyelhető piaci adatok felhasználásával határozzák meg, a meghatározásakor az adatoknak tükrözniük kell a piaci résztvevők által - nem a gazdálkodó egységre jellemző - alkalmazott feltételeket és feltevéseket.

Megítélésem szerint a környezetvédelmi kérdések, környezeti információk kezelését illetően a múltbeliségnek az esemény keletkezése, megtörténte miatt van relevanciája. Értékelési szempontból az eredeti bekerülési érték csak a rövid lejáratú, éven belüli tételeknél fogadható el megbízható adatnak, információnak, márpedig a környezeti információk jellemzően hosszú időtávra vonatkoznak, mind megjelenítés, mind értékelés terén. Ebből következően a mérlegben szerepeltetett környezeti információkhoz – kiemelten például az immateriális javak között megjelenítendő szennyezési jogok, az ingatlanok bekerülési értékébe számítandó eszköz kivonási kötelelem, a céltartalékok összege - a valós értékelés módszerét lenne célszerű hozzárendelni. A valós érték szintjeit vizsgálva megállapítható, hogy a környezeti információk esetében a 3. szintű valós értékelési lehetőség nyílik meg, lévén a környezeti javaknak, eszközöknek és kötelezettségeknek nincs aktív piaca, jegyzett ára, összehasonlítható tranzakciók és események nem jellemzőek, illetve nehezen értelmezhetőek. A 3. szintű értékelés módszerei, eljárásai feltételezéseken, becsléseken alapulnak, számtalan faktort tartalmaznak a jelenre és jövőre nézve egyaránt. Figyelembe véve, hogy a környezetvédelmi, környezeti események, hatások alapvetően nehezen azonosíthatók, mérhetők - akár természetes mértékegységekben, akár pénzügyileg meghatározva - az információtorzítás, a nem valós bemutatás veszélyét már a „környezeti jelleg” önmagában megteremti. A nem megbízható bemutatás veszélyét tovább növelik a valós érték hierarchia 3. szintjéhez rendelhető becslésekre épülő értékelési módszerek, eljárások. A legkörültekintőbb külső és belső ellenőrzés ellenére sem alátámasztott ezt a szintű értékelést valós értékelésnek minősíteni (Erns&Young, 2005), mivel a valós érték fogalma aktív és likvid piacot feltételez, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók vannak jelen a piacon, ahol az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetők.

A valós értékelés során alkalmazott statisztikai, matematikai modellekkel szemben számos ellenérv hozható fel, abban a vonatkozásban, hogy az ezek alapján kiszámított összegek a számviteli éves beszámolóban egyértelműen és megerősítetten megbízható információként jelennek meg:

- számos feltételezés, előrejelzés vonatkozik a modellben alkalmazott változók sokaságára, amelyek eltérést mutathatnak attól függően, hogy a vállalkozás vezetése, értékelési szakemberek vagy közgazdászok készítik a becsléseket

- a modellek szubjektívek, egy elfogult csoport véleményeit, nem a piaci értékítéletet tükrözik, amely a semlegesség minőségi jellemző érvényesülését korlátozza.
- A modellek igen jelentősen eltérő eredményeket hoznak a mögöttes feltételezések, előrejelzések minimális változtatása esetén is. (Ennek kiigazítására alkalmazható a US GAAP-ben felvetett érzékenység elemzés)

A valós érték modellnek azon eszközökre és kötelezettségekre kell korlátozódniuk, amelyek tényleges és meghatározható piaci értékkel rendelkeznek. Amennyiben a valós érték megbízhatóan, az ésszerűen rendelkezésre álló adatok alapján nem számítható, úgy a valós értékek lehetséges összegei a kiegészítő megjegyzések között szerepeltethetők, kiegészítve a kapcsolódó feltételezések ismertetésével és az érzékenység elemzés eredményével. Napjaink gazdasági válsága a nemzetközi számviteli és könyvvizsgálati standard alkotók figyelmét is felhívta a valós érték modell anomáliáira<sup>69</sup>, arra hogy a vezetés számára rendelkezésre álló, a valós értékelést alátámasztó információk jellege és megbízhatósága igen széles skálán mozog, amely a valós értékeléshez kapcsolódó becslési bizonytalanság mértékét jelentősen befolyásolja. Mára a standardalkotók is elismerik, hogy amennyiben a piacok inaktívvá válnak, akkor nem állnak rendelkezésre a piaci árak információi, és a különböző modellek alapján készülő becslések nem megfigyelhető, a vállalkozás saját maga által kidolgozott inputokat tartalmaznak, amelyek növelik a bizonytalanságot, és ebből adódóan a lényeges hibás állítások szerepeltetésének kockázatát. A múltban még rutin értékelési kérdésnek számító becslések mára jelentős kockázati forrássá válhatnak. E módosult felfogás a környezeti információk kezelésére is adoptálható, mivel a környezeti események túlnyomó részénél a piac alapvetően inaktívnak minősíthető.

A valós értéken történő értékelés eröltetésével az alapelvek egyensúlya egyáltalán nem biztosítható: az információk megbízhatóságának és érthetőségének minőségi jellemzői áldozatul esnek a jelentőség, lényegesség jellemzőnek, illetve a mérési, értékelési kényszernek. A valós értéken történő értékelés esetében a megbízható és releváns információ, valamint az érintettek feltételezhetően félrevezető, megzavaró információközlés közötti egyensúlyt kell megtalálni.

### 4.3 Közzététel

Az értekezésem folyamán az elvégzett kutatásokkal azt a következtetést vontam le, hogy a környezeti információk megjelenítése alapvetően elvégezhető, valamint a környezeti vezetői és pénzügyi számviteli kapcsolatok fejleszthetők.

A közzététel során azt elemzem, hogy a környezeti információk teljes köre hogyan jeleníthető meg egy egységes rendszer keretében, általánosan elfogadott standarddal alátámasztva. Vizsgálatom végcélja, hogy a jelenleg sokszor még egymástól távol álló és egymással nem „kommunikáló” vezetői és pénzügyi számviteli információk ésszerű összerendezése megvalósulhasson, megvalósítható legyen.

---

<sup>69</sup> Az IASB és a US GAAP együttműködve újraértelmezték a valós érték modell alkalmazását, kiemelten a pénzügyi instrumentumok aktív piacának megszűnése, hiánya esetére (IASB Measuring and disclosing the fair value of financial instruments in markets that are no longer active, 2008 October). Az IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) figyelemfelhívó dokumentumot bocsátott ki, amelyben megjelöli azokat a kulcsterületeket, amelyekre a könyvvizsgálóknak a megváltozott világgazdasági helyzetben a valós érték modell becsléseit vizsgálva kiemelt figyelemmel kell kezelniük (IAASB: Challenges in auditing fair value estimates in the current market environment, 2008 October).

#### 4.3.1 *Közzététel: mit?*

Ezt az alfejezetet tulajdonképpen összefoglalónak tartom: nem célom a mérleg és eredménykimutatás elemzésénél részletesen ismertett adatok és információk ismételt bemutatása. A közzeendő információk struktúráját vázolom fel élve azzal a feltételezéssel, hogy a környezeti információk kezelésére, megjelenítésére különálló standard kerül a jövőben kidolgozásra.

Függetlenül attól, hogy a környezeti jelentés vagy az éves beszámoló hordozza az elsődlegességet a környezeti információk megjelenítésében a következők prezentálását tartom elengedhetetlennek<sup>70</sup>:

##### *Általános információk:*

- A vállalkozás környezeti politikája és stratégiája.
- A vállalkozás tevékenységét meghatározó környezetvédelmi jogszabályi környezet ismertetése.
- A vállalkozás tulajdonosainak, vezetésének nyilatkozata a környezetvédelmi jogszabályi megfelelést (meg nem felelést) illetően.
- A vállalkozás által működtetett környezetközponitú irányítási rendszerek (ISO 14000, EMA) bemutatása.
- A vállalkozás által alkalmazott fenntarthatósági, környezeti jelentés alappillérei (CSR, GRI).
- Környezetvédelmi célkitűzések, ehhez kapcsolódó programok
- Környezetvédelmi K+F tevékenység
- Környezetbarát technológiák ismertetése
- A vállalaton belüli érintettek bevonása a környezeti kérdésekbe, a fenntartható fejlődésbe: a vállalkozás szervezeti struktúrájában hol helyezkedik el a fenntarthatóság kezelése, felelősségi és hatásköri pontok megjelölése.
- A külső érintettek bevonása a környezeti kérdésekbe, a fenntartható fejlődésbe: környezetvédelmi auditorok, tanácsadók alkalmazása, hatósági ellenőrzések gyakorisága és iránya.
- Az érdekcsoportokkal történő kapcsolattartás
- Tanúsítások, minősítések

##### *A környezeti információk megjelenítésére vonatkozó információk:*

- A gazdálkodó egység azonosításának, körülhatárolásának módja, módszere és sajátosságai a környezeti információk kezelésének és megjelenítésének tekintetében (lásd 3.1.1. fejezetben leírtakat).
- A vállalkozás környezeti kockázatainak, kitettségeinek azonosítása és az ehhez alkalmazott módszerek.
- Környezeti inputok: anyaghasználat, energia felhasználás, vízhasználat, a folyamat irányítása, egészségügy és biztonság, talajszennyezés és tisztítás, élőhelyek). Környezeti outputok: hulladékok, levegőszennyezés, vízszennyezés, zaj- és szag, szállítás (lásd 2.2.1

---

<sup>70</sup> Annak, hogy a környezeti információk rendszerezett megjelenésének helye a környezeti jelentésben vagy az éves jelentésben van, annyiban van jelentősége, hogy:

- meghatározza az információ áramlás irányát,
- a megjelenítés felépítését tekintve azért lényeges, hogy az éves beszámoló mérlegének és eredménykimutatásának értékeihez és információihoz kerülnek hozzárendelésre a környezeti jelentés mennyiségi információi, vagy a környezeti jelentés struktúráját követve kerülnek hozzáillesztésre a kapcsolódó adatok, információk az éves beszámolóból.

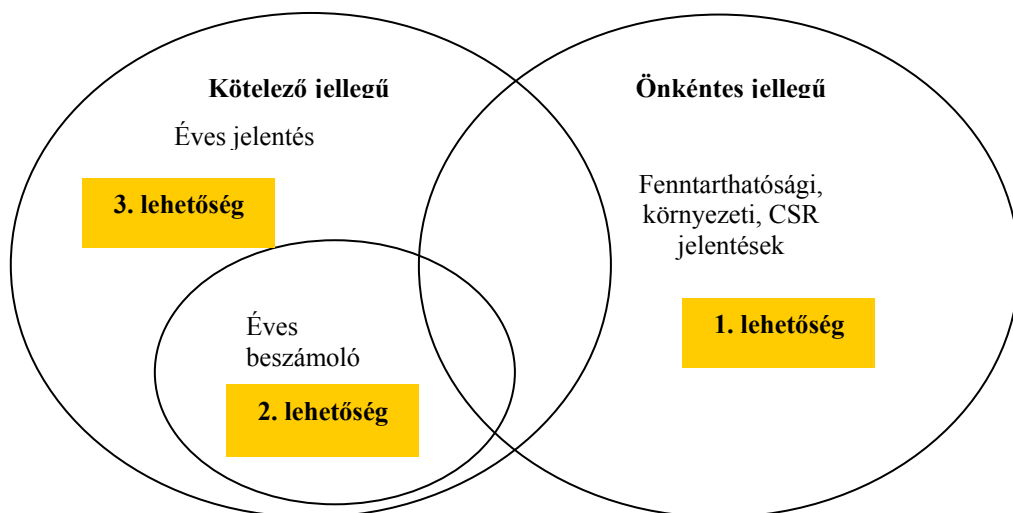
és 2.2.2 fejezetekben leírtakat. Ezen információk tulajdonképpen a környezeti jelentések, GRI jelentésekben bemutatottakat jelentik.

- A vállalkozás szerepe az ellátási láncokban, azoktól való függése.
- A környezeti jellegű mennyiségi és értékbeni információk bemutatása a környezeti vezetői számvitel és pénzügyi számvitel információinak összerendelésével (részletesen lásd a mérleg és eredménykimutatás elemzésénél leírtakat).
- A vállalkozás által a környezeti teljesítmény mérésére alkalmazott indikátor, annak módszertana.
- A prezentált környezeti információk külső megerősítettsége, könyvvizsgálata.

### 4.3.2 Közzététel: hol?

A Bevezetés részben felvázoltam környezeti jelentés és éves beszámoló alkotta beszámolási rendszer összefüggéseit. A környezeti információk megjelenítésekor visszatérnék e kiinduló ábrához, kiegészítve azzal, hogy megítélésem szerint hol képzelhető el a környezeti információk egy külön standardon alapuló, rendszerezett bemutatása:

10. sz. ábra: A környezeti információk közzétételének lehetőségei



Az ábrában megjelölt lehetőségek tulajdonképpen a két halmaz metszetének információs bázisából táplálkoznak. Azért nem a metszet részbe helyeztem az alternatívákat, mert ezzel azok prioritására kívántam utalni. Az ábrában a következő lehetőségeket tüntettem fel:

#### 1. lehetőség:

*A környezeti pénzügyi számviteli információk integrálása a környezeti jelentésekbe*

Ez a megoldás arra utal, hogy a pénzügyi számvitel által nyújtott adatok, információk kerülnek átadásra a környezeti vezetői számvitelnek, hogy azok a környezeti jelentésben a természetes mértékegységekben feltüntetett információk mellett megjelenhessenek. Úgy ítélem meg, hogy így a környezeti kérdések megjelenítésekor a környezeti jelentések válnának (maradnának) elsődleges jelentőségűek, és ezt egészítenék ki a részletesebb és összefüggéseket bemutató pénzügyi számviteli információk. E megoldás mellett felsorakoztatható érvek és ellenérvek egyaránt.

Érvként hozható fel, hogy:

- napjaink környezeti jelentés készítésére irányuló kezdeményezéseknek számos, az egységesítés és az általános elfogadottság felé mutató eredményei vannak, például a GRI mutató rendszer, a különböző minősítési rendszerek, a szakmai szervezetek (FEE, ICAEW, ACCA) fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó iránymutatásai.
- mivel a környezeti jelentések nem szabályokat és tiltásokat fogalmazznak meg, így nem a teljesítés, megfelelés kényszerét sugallják. Ezáltal azon vállalkozások, amelyek felvállalják a környezeti jelentés készítésének „terhét”, motiváltabbak, a fenntartható fejlődés aktív résztvevőjének, úttörőjének érezhetik magukat. Talán ez a szemlélet hatékonyabban segíti a fenntartható fejlődés eszméjének terjedését, szemben a szigorú követelmények megfogalmazásával (ICAEW, 2004, 72-78. oldalak).

Ellenérvként hozható fel e megoldás ellen, hogy:

- annak ellenére, hogy az egységes és általánosan elfogadott környezeti jelentési szerkezet és tartalom megteremtésére irányuló törekvések mutatnak eredményeket, a siker még közel sem teljes. Míg a pénzügyi számvitel, éves beszámoló készítésének léteznek általánosan elfogadott alapelvei, szabályai (IFRS, US GAAP), addig ez a környezeti jelentések esetében nem mondható el.
- míg az éves beszámoló könyvvizsgálatra kötelezett, addig a környezeti jelentés külső verifikálása nem kötelező (ahogyan ezt a 2. fejezetben kifejtettem), ezzel a közzétett adatok, információk megbízhatósága alacsonyabb szintű.
- Mivel a környezeti jelentés készítése nem kötelező, így a környezeti kockázatnak kitett vállalkozások jelentős hányada kimarad a jelentés készítés köréből.
- a környezetvédelem és az adott tevékenység speciális szaknyelveinek ötvözte miatt a környezeti jelentések értelmezése egy befektető, vagy más érintett számára nem egyszerű feladat.

*2. lehetőség:*

*Környezeti jelentések önállósága és az éves beszámoló kiegészítő megjegyzéseinek bővítése*

Ezen alternatíva esetében a környezeti jelentések információ tartalmát nem illeszteném be az éves beszámolóba azoknak eltérő célja és nyelvezete miatt. Az önkéntes jellegű környezeti jelentések önállósága megmaradhatna, míg e mellett az éves beszámolóban a környezeti információk kiemelésre kerülnének. Ez olyan módon valósulhatna meg, ahogyan azt a mérleg és eredménykimutatás elemzésénél bemutattam: az egyes mérleg és eredménysorokból, csoportokból a kiegészítő megjegyzések között, a pénzügyi és vezetői számviteli rendszerek kommunikációjával kiemelésre kerülnének a környezeti információk, természetesen akkor, ha azok a lényegesség és hasznosság „szűrőkön” átmennének.

Érvként szólhat e lehetőség mellett, hogy az éves beszámoló:

- összeállítására vonatkozóan léteznek általánosan elfogadott elvek eljárások (IFRS, US GAAP), így az egységes rendszerbe a környezeti információk megjelenítésének „többlatszabályai” logikailag és strukturálisan megalapozottabb módon építhetők be.
- a felhasználók, érintettek széles köre által olvasott, valamint auditált, így a kiegészítő mellékletben bemutatott adatok, információk is megerősítettek (Hussein Warsame et al, 2002).

- felhasználói az éves beszámoló alapvetően pénzügyi jellegű adataihoz kapnak környezeti jellegű kiegészítéseket, összerendelve a pénzügyi adatokat mennyiségi adatokkal és az éves beszámoló filozófiájával összhangban lévő szöveges magyarázatokkal, így nem kell speciális tudással rendelkezniük, amely a környezeti jelentések olvasásához és értelmezéséhez szükséges annak sajátos szakszövege, terminológiája miatt.

Ellenérvként szólhat ezen alternatíva ellen, hogy kiemelt hangsúlyt kellene rendelni a vállalati méretnek és tevékenységi körnek, hiszen a multinacionális nagyvállalatok és a kis- és középvállalkozások, valamint jelentős környezeti kockázattal, hatással járó tevékenységet folytató, illetve nem folytató vállalkozások által bemutatási követelményként megfogalmazható információk köre igen nagy szóródást mutat.

Ez a probléma feloldható oly módon, hogy az általam javasolt környezeti jelentések standard alkalmazása vagy csak bizonyos tevékenységi körök és/vagy vállalati méret esetén kötelező, vagy a közzeendő információk körében és mélységében lennének eltérések.

### *3. lehetőség:*

*Az éves jelentés különálló részeként*

Ez a lehetőség annyiban jelent eltérést a 2. lehetőséghez képest, hogy nem az éves beszámoló, hanem az éves jelentés különálló részeként kezelném a közzeendő környezeti információkat, hasonlóan például a magyar Számviteli törvény üzleti jelentésének, vagy például az ágazati specifikus kiegészítéseknek az elkülönített jellegéhez. E megoldás mellett szóló érvek megegyeznek a 2. lehetőségben felvázoltakkal. Az ellenérvek tekintetében az előző pontban felvetett ellenérv egy része tulajdonképpen megszűnik, mivel az éves jelentés készítése utal a vállalkozás nagyságára. A tevékenységi körök kérdése nyitva marad, úgy vélem, hogy meghatározhatóak lennének azok a tevékenységi körök, amelyeknél elengedhetetlen a környezeti információk megjelenítése, illetve a többi tevékenységi kör esetében meg kell hagyni a bemutatásra irányuló választási lehetőséget.

Véleményem szerint mindhárom lehetőség kivitelezhető, és a környezeti információk teljes körének standardizált, egységes szemléletű és szerkezetű kezelését eredményezné.

### **4.3.3 Közzététel: miért?**

Az értekezésben azt állítom, hogy a környezeti információk kezelése és megjelenítése közzététel, kiegészítő megjegyzések formájában, a jelenleginél részletesebben és rendszerezetten megvalósítható, akár a környezeti jelentés, akár az éves jelentés keretein belül.

Ennek kapcsán két kérdés vetődhet fel: az egyik, hogy a szabályozott, rendszerezett és részletes közzétételre van-e igény? A nemzetközi számviteli szakmai szervezetek (FEE, UNCTAD-ISAR, ICAEW, ACCA) oldaláról erőteljes törekvés érezhető abba az irányba, hogy a jelentős és lényeges információközlés kritériumát szem előtt tartva az éves jelentések fenntarthatóságra vonatkozó információtartalma bővítésre kerüljön. „Üdvözlünk további útmutatásokat és megfelelő gyakorlati példákat az éves jelentés fenntarthatósági közzétételeire. Felhívjuk az IASB figyelmét, hogy fontolja meg egy olyan, a jelentőségre és lényegességre irányuló útmutató kidolgozását, amely a fenntarthatósággal kapcsolatos információkra, valamint pénzügyi és fenntarthatósági megközelítésben egyaránt jelentős indikátorok meghatározására is kiterjed.” (FEE, 2008, 40. o.)

Az érintettek oldaláról saját kérdőíves felmérésem eredményét tudom felhasználni, amely szerint a választ adó vállalkozások 31,69 %-a ítéli meg úgy, hogy a környezeti kérdések külső és belső kommunikációjára nagyobb hangsúlyt kell fektetnie a jövőben, 19,01 %-k tartja ezt fontosnak, de kapacitás hiányában nem tudja ezt megvalósítani. A válaszadók 33,1 %-a szerint a vállalkozás tevékenysége, míg 19,01 %-a szerint a vállalkozás mérete nem teszi indokolttá a környezeti információk kommunikálását. (A kérdőív és feldolgozása az értekezés 4. sz. mellékletében megtalálható.)

A másik kérdés az lehet, hogy a közzététel hatással van-e, javítja-e a vállalkozások környezeti teljesítményét.

Ennek megválaszolására a szakirodalmakat és azok kutatási eredményeit használom fel. A környezeti információk közzététele és a környezeti teljesítmény kapcsolatának megítélése igen ellentmondó.

Az 1970-es évek végétől az éves jelentések környezeti közzétételeit azzal a kritikával illetik, hogy azok nem többek, mint a vállalkozás saját érdekeit szolgáló, a vállalkozás környezeti teljesítményének pontatlan megjelenítésének eszközei (Wiseman, 1982). Erre építve a legitimációs elmélet támogatói még hangsúlyozottabban állítják, hogy a közzétételeket a vállalkozások manipulációs és megtévesztő eszközként alkalmazzák, hogy eleget tegyenek a megjelenítés követelménynek, a közérdek nyomásának megfelelően és a vállalkozások környezeti teljesítménye és az önkéntes közzététel között negatív kapcsolatot mutatnak ki (Honer 1982, Freedman & Wasley 1990, Deegan & Rankin 1996, O'Donovan 1999, Patten 1991, 1992, 2002, 2005, 2007). A tanulmányok egy része azt hangsúlyozza, hogy a probléma nem abban rejlik, hogy a vállalkozások legitimációs célok által vezérelve teszik közzé a környezeti információikat, hanem az, hogy a nagymértékben önkéntes szabályozási rendszer nem alkalmas a környezeti teljesítmény megítélésére (Freedman&Patten, 2004).

Egy nemzetközi tanulmány (Hussein Warsame et al, 2002) azt bizonyítja, hogy a környezeti információk éves jelentésben való közzététele egy lehetséges módja lehet a vállalkozás vezetőinek arra, hogy kezelni és csökkenteni tudják a bizonytalan eseményekből származó hibás következtetések levonásának kockázatát. Ennek okai az éves jelentés nyilvánossága, külső verifikáltsága és a kellő rugalmassága. A tanulmány 1985-1997 között mindössze 35 olyan tőzsdén jegyzett vállalkozást azonosított, amely vállalkozásokra környezetvédelmi bírságot vetettek ki a hatóságok; ez alapján úgy vélhetjük, hogy a büntetések egyrészt nem gyakoriak, másrészt közzétételükkel a vállalkozások megbélyegezetté válnak. A tanulmány rávilágított arra, hogy a közzétételek minőségét a büntetéseket megelőzően a vállalkozás mérete és az idő múlásával változó társadalmi megfontolások befolyásolták. Ugyanakkor a hatósági büntetéssel terhelt vállalkozások közzétételeinek minősége magasabb volt, illetve javulást mutatott a közzétett adatok, információk mennyisége, specialitása és megerősítettsége terén. Ezek a tények az ún. legitimációs elméletet támasztják alá; a külső tényezők hatással bírnak a vállalkozás vezetésére olyan módon, hogy a vezetés reagál a nyilvánosság fokozott érdeklődésére, és a tevékenységeinek és teljesítményének helyességének kommunikációjára tesz lépéseket.

Ugyanakkor az önkéntes közzététel elmélet kutatásai úgy találják, hogy az éves jelentések környezeti közzétételeinek mértéke és a környezeti teljesítmény között jelentős pozitív kapcsolat van (Dye 1985, Verrecchia 1983, Clarkson et al. 2008). Azon kutatások, amelyek a kötelezően közzéteendő információk és a környezeti teljesítmény kapcsolatát vizsgálják (Al-Tuwaijri et al, 2004) már más következtetésre jutnak: a környezeti közzététel és a környezeti teljesítmény között szintén pozitív kapcsolatot azonosítanak. Más kutatás a környezeti közzétételek minősége, mennyisége és a környezeti érzékenység között tárt fel szintén pozitív kapcsolatot (Standen & Hooks, 2007).

A szakirodalmakat tanulmányozva összességében arra a következtetésre jutottam, hogy a környezeti teljesítmény mozgatórugója napjainkban még mindig a legitimációs elvárásoknak való megfelelés. A környezeti közzététel és a környezeti teljesítmény pozitív kapcsolata erősíthető lenne a nem feltétlenül kötelező jelleggel elkészített, de mindenképpen szerkezetében és tartalmában egységesen és általánosan elfogadott közzétételi szabályok megfogalmazásával, azaz az általam felvetett környezeti információk közzétételi standardjának kidolgozásával.

#### **4.4 Összegzés – javaslatok a környezeti információk kezelésére**

Létezik a környezet, amelynek felhasználásáról, terheléséről, szennyezéséről, védelméről információ megfigyelhető, gyűjthető, mérhető, megjeleníthető, és közzétehető. Ezek a feladatok a számvitel információs rendszerén belül a pénzügyi és vezetői számvitel összehangolásával végezhetőek el. Kiindulási alapként célszerű olyan rendszert választani, amely általános elfogadottságával és szabályrendszerével egyfajta keretet teremt a strukturált bemutatáshoz, így ez a pénzügyi számviteli ág, és az éves beszámoló felé mutat.

Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy a környezeti információk megjelenítése kizárólag az éves beszámoló, éves jelentés keretein belül valósítható meg. A vezetői és pénzügyi számvitel összekapcsolásával „környezeti számviteli információs rendszer” alakítható. Ennek megjelenítésének módja elképzelhető a környezeti jelentésekbe integráltan, az éves beszámolón vagy az éves jelentésen belül. Lehetőségként felmerül az is, hogy az eltérő célokat szolgáló jelentések önállósága, különállósága megmarad, de az egységes szemlélet, adat és információ struktúra biztosítja összhangjukat, egymás mellé rendelhetőségüket.

### **5. TÉZISEK**

A környezetvédelmi, környezeti kérdések kezelésére kibocsátott környezeti jelentésekhez, környezeti vezetői számvitelhez és az éves beszámoló környezeti vonatkozásaihoz kapcsolódóan kidolgozott rendszerek, standardok, iránymutatások, értelmezések nem biztosítják az egységességet a környezetvédelmi, környezeti információk megjelenítése, értékelése és közzététele területén. A szabályozás jogszabályait, valamint vezetői és pénzügyi számviteli ágát tekintve egyaránt szerteágazó, sokszintű, alul-, illetve túlszabályozott; ennek ellenére vagy éppen ezért egy adott vállalkozásról nem lehet komplex környezeti képet alkotni. Ebből következően jelen formájában a környezeti információk kezelésére vonatkoztatva a számvitel, mint kommunikációs nyelv nem tölti be - nem tudja betölteni megfelelően - feladatát. A megoldás a környezetvédelmi, környezeti jellegű számviteli szabályok rendszerbe foglalása, összegzése, egységesítése annak érdekében, hogy a valós, megbízható kép bemutatásának igénye/kényszere ne vezessen információs és bemutatási anarchiához.

Kutatásom eredményeként, téziseim megfogalmazásával az 1.3 fejezetben megfogalmazott célkitűzéseimet teljesítettem, valamint alátámasztottam az értekezés 1.4 fejezetében található hipotéziseket.

## 1. TÉZIS

A számvitel információs rendszerében, és így a számviteli beszámolóban a megbízható és valós összkép bemutatása érdekében szükséges a környezeti információk megjelenítése. Ennek érdekében a számviteli információs rendszer környezetvédelmi, környezeti információk megjelenítésére, kezelésére és közzétételére vonatkozó számviteli szabályainak, eljárásainak standardizálása szükséges.

A **környezetvédelmi, környezeti jogszabályalkotást** megvizsgálva erőteljes törekvés érzékelhető a környezetvédelmet, fenntartható fejlődést szolgáló jogszabályok megteremtésére, globális szintű adoptálására és a bennük foglaltak végrehajtására. Kétség sem fér a jogszabály-alkotási szándék pozitív indíttatásához. Ám összességében hatásuk – látva a belső koherenciát sokszor nélkülöző, nagy tömegű, sokirányú és eltérő mélységű jogszabályt – inkább a túlszabályozottság, átláthatatlanság gátló, kikerülést ösztönző, esetleg passzív hozzáállását idézhetik elő egyéni, vállalkozási és társadalmi szinten.

A **környezeti jelentések** tartalmi fejlődése és világszintű elterjedése jelentős sikereket mutat az elmúlt közel húsz év alatt. Amennyiben a környezeti jelentéseket nem a különböző egyedi irányelvek, útmutatók, rendszerek alapján vizsgáljuk, hanem egy átfogó képet alkotunk a környezeti jelentésről, akkor az szűrhető le, hogy a célkitűzések, a főbb területek, a bemutatandó információk köre ugyan lassan, de a filozófiai, koncepcionális egységesedés irányába mutat. Ennek ellenére több gyenge pont azonosítható a környezeti jelentéseket elemezve tartalmi, szabályozásbeli szempontok alapján.

A meghatározó és irányadó, az éves **beszámoló készítését, a pénzügyi számvitelt** szabályozó számviteli rendszerek (EU, IFRS, US GAAP és magyar Számviteli törvény) környezetvédelmi, környezeti vonatkozású előírásainak elemzése hasonló következtetés levonására készített, mint amelyet a környezetvédelem jogszabályi hátterének, valamint a környezeti jelentések áttekintését követően megfogalmaztam.

Az EU, az IFRS és a magyar számviteli szabályozás a kontinentális jog hagyományaira épülve inkább keret jellegűnek minősül, elvi, megjelenítési és értékelési tekintetben is hiányosságok tárhatók fel a szabályozásukban, „alulszabályozottak”. Ezzel szemben a US GAAP esetjog alapú szabályozása sok kisebb-nagyobb, részletesnek, esetenként túlszabályozottnak minősülő előírást fogalmaz meg.

A fenti számviteli szabályozások mellett természetesen számos nemzetközi és nemzeti szakmai szervezet és kutató foglalkozik e kérdéssel hozzájárulva ahhoz, hogy a környezeti kérdések ne kizárólag vezetői számviteli megközelítése kerüljenek előtérbe, azonban útmutatóik, ajánlásaik nem minősülnek általánosan elfogadott standardnak, iránymutatásnak.

A környezeti vezetői számvitel, környezeti jelentések és a pénzügyi számvitel tanulmányozását követően a meglátásom, hogy ezek tartalmi szabályozottsága különböző szabályozási formákban és szinteken létezik, azok számos környezetvédelemre, környezetre irányuló területet felölelnek. Az egységes összkép a környezettel, mint erőforrással való gazdálkodásról nem olvasható ki egyetlen rendszer alapján sem, sőt az eltérő célok, adat- és információ struktúra miatt azokat egyesítve sem kapunk átfogó képet.

Összességében azonban az állapítható meg, hogy jelenleg nincs olyan globális nemzetközi számviteli szabályozás, amely a környezetvédelmi, környezeti kérdések éves beszámolóban való megjelenítését, értékelését és közzétételi követelményeit egységes rendszerbe szervezné, és alkalmazását kötelezővé tenné. Az alul- és túlszabályozottságban kellene megtalálni azt a

középutat, amely az éves beszámoló minőségét e kérdéskörben javítaná, a felhasználóknak valós és tartalommal bíró információkat közvetítene olyan mennyiségben, minőségben és szerkezetben, hogy az éves beszámolót készítő vállalkozásokból ne a jogszabályi megfelelés érdekében végzendő többletmunka érzését keltse.

Miért gondolom, hogy a környezetvédelmi, környezeti kérdésekben egy globális számviteli standardnak helye van, amikor a számviteli szabályokat alkotó jelentős szervezetek más kérdésben – például pénzügyi instrumentumok - sem jutnak teljes egyetértésre? Véleményem azért tartom helytállóknak, mert míg a pénzügyi instrumentumok kezelésénél szükségszerű figyelembe venni az adott ország, régió történelmi hagyományait, jogszabály rendszerét, gazdasági környezetét, addig ez a környezetvédelmi kérdések megítélésében, a globális és drámai hatások miatt nem szabad, hogy így történjen. Ehhez elsősorban fel kellene oldani az érdekellentétet a gazdaság és ökológiai értékek megőrzése között mind politikai, mind vállalati szinten. Hiába vannak az ökológiát, a fenntartható fejlődést védő és szolgáló tervek, kezdeményezések, ha azt a politika és a nagyvállalati lobbis a legtöbb esetben keresztülhúzza. A gazdaság szereplői továbbra is saját érdekeiket tartják szem előtt, ami elsősorban nem a fenntartható fejlődés, hanem a rövidebb-hosszabb távú fennmaradás, gyarapodás, profitszerzés (Turchany, 2008).

Nem várható jelentős áttörés az éves beszámolók környezeti kérdéseinek kezelésében mindaddig, amíg társadalmi, politikai, vállalatközi és egyéni szinten nem válik teljesen elfogadottá és egyértelművé, hogy a „tényleges profitunk”, a fennmaradásunk kérdése forog kockán. Ahhoz, hogy „profitunkat” realizálni tudjuk az élet minden területének újraértelmezése szükséges, életterünk minden egyes kis zugába be kell, hogy szivároгjon egy új szemlélet, felváltva eddigi gyakorlatainkat, megszokott módon végzett tevékenységeinket.

A szemléletváltás megkezdődött a számvitelben, környezeti számviteli szabályok sora került kidolgozásra, azonban az egységesség hiánya és az önkéntes bemutatás alternatívája aláássa a szemléletváltás térhódítását.

## 2. TÉZIS

A környezetvédelem területe és a környezeti információk jellege az általánosan elfogadott számviteli alapelvek, minőségi jellemzők sajátos értelmezését igényli. Ennek végrehajtása a számviteli információs rendszeren belül alapköve a környezeti kérdések egységes kezelésének, standardizálásának.

Minden szabályozás, rendszer működésének kereteit az alapelvek teremtik meg. A pénzügyi számvitel a beszámoló összeállítására vonatkozóan általános alapelveket fogalmaz meg, nem foglalkozik azok környezeti vonatkozású értelmezésével. A környezeti jelentéseket meghatározó kezdeményezések, illetve a környezeti vezetői számvitel az általa feldolgozott területhez kapcsolódó kiemelt alapelveket definiálja, sajátos és egyedi megközelítésben. A pénzügyi és vezetői számvitel „együttműködésével” az alapelvek környezeti szempontú sajátos értelmezése végrehajthatóvá válik.

Ebből következően úgy ítélem meg, hogy a környezetvédelmi, környezeti kérdések egységes kezelését, a globális standard kidolgozásának első lépését az alapelvek sajátos definiálása és értelmezése kell, hogy jelentse.

A környezeti információk kezelésének szemszögéből az alapelvek, minőségi jellemzők jelentőségét, értelmezhetőségét az éves beszámolóban, a sajátos megközelítés igényét, valamint az alapelv vonatkozásában a pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat jelenlétét az alábbi több dimenziós táblázatban összegzem:

15. sz. táblázat: Számviteli alapelvek környezeti vonatkozású elemzése

Alapelvek, minőségi jellemzők	Prioritás környezeti kérdések szempontjából	Környezeti aspektusú értelmezhetőség az éves beszámolóban	Sajátos megközelítés igénye	Pénzügyi-vezetői számviteli kapcsolat
<b>Mögöttes feltételezések</b>				
Gazdálkodó azonosításának elve	++	0	++	0
Vállalkozás folytatásának elve	++	+	+	0
Elhatárolási alap	+	++	+	0
<b>Felhasználó specifikus jellemző</b>				
Érthetőség	++	++	0	0
<b>Elsődleges jellemzők és komponensei</b>				
Relevancia, lényegesség	++	+	++	+
Költség-haszon	++	+	0	0
Időszerűség	++	+	+	++
Egyedi értékelés	0	0	++	0
Valóság-hű bemutatás (valódiság)	++	+	+	+
Tartalom elsődlegessége a formával szemben	+	+	0	0
Semlegesség	++	0	+	0
Óvatosság	++	+	+	+
Teljesség	+	+	+	+
<b>Másodlagos jellemzők</b>				
Összehasonlíthatóság (következetesség)	++	+	+	+
Folytonosság	+	++	0	++
Bruttó elszámolás (nettósítás)	+	++	0	0

0 értelmezése:

- Prioritás: alacsony jelentőségű
- Értelmezhetőség: környezeti tekintetben nem értelmezhető
- Sajátos megközelítés: nem szükséges, az általános elvek teljes mértékben átvehetők
- Kapcsolat: pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat nem kimutatható

+ értelmezése:

- Prioritás: közepes jelentőségű
- Értelmezhetőség: környezeti vonatkozásban korlátozottan értelmezhető
- Sajátos megközelítés: az általános elvek eltéréseire figyelemfelhívó jellegű, módosított, hangsúlyában - hangsúly eltolódásában finomított, sajátos értelmezése szükséges
- Kapcsolat: pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat gyenge

++ értelmezése:

- Prioritás: fokozott jelentőségű
- Értelmezhetőség: környezeti vonatkozásban teljes mértékben értelmezhető
- Sajátos megközelítés: az általános elvektől teljesen eltérő megközelítés szükséges
- Kapcsolat: pénzügyi és vezetői számviteli kapcsolat erős

Az alapelvek, jellemzők környezeti szempontú értelmezhetőségének vizsgálata az éves beszámolóban összességében azt mutatja, hogy a korlátozott mértékű értelmezhetőség a meghatározó. Amennyiben az alapelv, jellemző nem vagy korlátozottan értelmezhető az azt jelenti, hogy:

- ésszerűen nem értelmezhető az alkalmazása (egyedi értékelés, teljesség), vagy
- az általános és környezeti szempontú értelmezés jelentős eltéréseket mutat (gazdálkodó egység azonosítása), vagy
- az alapelvek, jellemzők általános megfogalmazása nem elegendően részletes és hangsúlyozott a környezeti információkra történő, tényleges útmutatást adó értelmezéshez (semlegesség, teljesség).

Az alapelvekhez, jellemzőkhöz rendelt prioritás nem jelenti egyben azt is, hogy el lehet tekinteni az alapelvek és jellemzők egyensúlyának - lehetőségek szerinti - megteremtésének követelményétől. Elemző munkám során arra jutottam, hogy a környezeti aspektus alapján felállított prioritás az általános hierarchikus struktúrától nem a főbb szintek azonosításában tér el, hanem az egyes komponensek súlyában mutat hangsúlykülönbségeket:

- környezeti kérdésekre alkalmazva az óvatosság és semlegesség jellemzők kiemelése indokoltabb
- a lényegesség, a költség-haszon elv és a teljesség körülhatároltabb definiálása szükséges.

### 3. TÉZIS

A pénzügyi és vezetői számviteli információs rendszerek környezeti szempontú kapcsolati pontjainak azonosítása, valamint a környezeti információk - az externáliák kivételével - pénzgységben és természetes mértékegységben való megjelenítése alapvetően és lényegileg megvalósítható. Ezáltal a környezeti információk éves beszámolóban való kezelése és megjelenítése, valamint a környezeti jelentés és éves beszámoló környezeti információinak összerendelése szintén kivitelezhető.

A környezeti vezetői számvitel információs rendszerének publikált produktuma a környezeti jelentés, amely alapvetően mennyiségi információkat és szöveges magyarázatokat tartalmaz. A pénzügyi számviteli információs rendszerre épülő éves beszámoló viszont a szöveges magyarázatok mellett elsősorban számszerű, pénzügyileg kifejezett adatokat, információkat prezentál. A számvitel két vetülete közötti ellentmondás feloldása látszólag nem lehetséges. Úgy ítélem meg, bizonyos kérdésekben, például az externáliák keletkezésének és kezelésének során ez valóban így van. Ugyanakkor az éves beszámolóból kiindulva az egyes mérlegsorok és eredmény sorok környezeti információ tartalma azonosítható, amelyek azonosítását az értekezés keretében végrehajtottam.

Fontosnak tartom kiemelni, hogy az általam elvégzett elemzés célja nem kizárólag az, hogy bebizonyítsam, hogy a környezeti információk milyen széles spektruma tárható fel a mérlegben és eredménykimutatásban. A vezetői és pénzügyi számviteli kapcsolati pontok és lehetőségek elemzésével céltom, hogy rámutassak arra, hogy a környezeti információk megjelenítése az éves beszámolóban nem azt jelenti, hogy a vállalkozások információs rendszerét alapjaiban át kell alakítani és többletterhet róni a vállalkozásokra annak érdekében, hogy ezen „új” információk előállítására képesek legyenek.

A megjeleníthetőség teljesíthető azáltal is, hogy az információs rendszer folyamatai és outputjai a „környezettudatosság” jegyében felülvizsgálásra kerülnek és láthatóvá teszik az eddig láthatatlant.

A környezeti információk szerepeltetése és azok részletezése az éves beszámolóban szükséges, de nem a mérleg és eredménykimutatás főlapjain, mivel az az érthetőség és átláthatóság ellen hatna.

A mérlegből és eredménykimutatásból kinyerhető környezeti információk azonosítása, az értékadatokhoz a környezeti jelentések mennyiségi adatainak hozzárendelése elvégezhető a környezeti vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel egységes szemléletű, a környezeti információk megjelenítésének követelményét felvállaló és kezelő számviteli rendszer kialakításával. Ehhez támogatást nyújt a vállalkozások fejlett és működőképes analitikus rendszere, a költségelszámolás mélyebb, költséghely – költségviselő bontású alkalmazása, és a költségek környezeti jellege szerinti csoportosítás, költséggyűjtés.

Az általam javasolt önálló, általánosan elfogadott és egységes standard a környezetvédelmi, környezeti jellegű információk megjelenítésére, kezelésére megfelelő keretet teremt ezen célok rendszerezett struktúrájú, érthetőséget elősegítő megvalósításához. A kötelező jellegű éves jelentésben és az önkéntes jellegű környezeti jelentésben feltárható környezeti információk a számviteli információs rendszerben zárt módon, logikusan felépített struktúrában összegyűjthetők és kezelhetők.

Az eldöntésre vár, hogy az ily módon nyert adat- és információ halmaz közzétételének helye hol legyen. Ez több megoldási lehetőséget vet fel: az éves beszámoló kiegészítő mellékletében, az éves üzleti jelentés különálló részeként, vagy a környezeti jelentésekbe integrált módon. Lehetőségként felmerül az is, hogy az eltérő célokat szolgáló jelentések önállósága, különállósága megmarad, de az egységes szemlélet, adat és információ struktúra biztosítja összhangjukat, egymás mellé rendelhetőségüket. Mindegyik megoldás mellett és ellen is szólnak érvek. Meglátásom szerint a leginformatívabb és áttekinthetőbb megoldást az éves jelentésekben való elkülönített közzététel jelentené.

Szembe kell nézni azonban azzal, hogy a láthatóvá tétel gondolata nem feltétlenül esik egybe a vállalkozások szándékával. Ennek oka lehet a vállalkozás érdektelensége a környezeti információkra, mert a környezeti kérdésekre a vállalkozás tulajdonosai és vezetése nem mutatnak fogékonyságot, vagy mert a vállalkozás tevékenységei nem teszik ezt szükségessé. Emellett indokolhatja a vállalati kapacitás hiánya az információ előállítására és gondozására, valamint a hatóságoktól való „félelem”, hogy a bemutatott információk megteremtik a büntetés lehetőségét, illetve ötletet adhatnak a hatóságoknak az új irányú és jellegű környezeti szabályok, követelmények, esetleg adók kidolgozására.

Mindezek ellenére a vállalkozások a vállalati mérettől függetlenül eleget tudnának tenni a környezetvédelmi, környezeti információk megjelenítésének, főleg ha külső és belső erők is hatnak rájuk: külső erő alatt értem egy a jelenlegitől magasabb szintű, de nem erőltetett mélységű, részletezettségű ide vonatkozó számviteli szabályozást. A belső erőt a vállalkozások motiváltsága jelentheti; első lépésként a vállalati kultúra részévé kell válnia a környezettudatos működés igényének, a tényleges cselekvéseknek, majd ezt követően fel kell ismerniük, hogy a környezetvédelemre és környezetszennyezésre irányuló információk minden vállalkozás által megvalósuló, szabályozott és rendszerezett bemutatása hosszú távon nem a piaci helyzetük, versenyképességük és nyereségtermelő képességük ellen hat, sőt ezeket javíthatja.

Munkám újszerűségét az adja, hogy törekedtem a számvitel egyik, ma még méltatlanul periférikus témáját elfogadottabbá és értelmezhetőbbé tenni. Az általam elvégzett munka rávilágít arra, hogy a környezeti információk megjelenítésére léteznek megoldási útvonalak és lehetőségek.

## MELLÉKLETEK

### 1. sz. melléklet: Tények és vélemények környezetünk, környezetvédelmünk állapotáról napjainkban

1. „Az indonéz szigetvilág jelentős részét elöntheti a tenger, ha a világ vezetők nem jutnak egyezsége a globális felmelegedés megfékezéséről a 2007. december 3. és 14. között Balin zajló klímavédelmi ENSZ-konferencián.” [Klímacsúcs Indonéziában - mire számítanak az EP-képviselők?, Európai Parlament Sajtószolgálat, 2007]
2. „1992-ben 360 jelentős természeti katasztrófát regisztráltak a világon, 2001-ben 700-at.
3. A 20. században a Föld felszínének átlaghőmérséklete 0,5, más számítások szerint 0,7 Celsius fokkal emelkedett. A 21. századi prognózisok további 1,4 és 5,8 közötti Celsius fok emelkedéssel számolnak.
4. Vannak tudósok, akik azt mondják - egyébként teljes joggal -, hogy a Föld történetének utóbbi 100 ezer évében mindenre volt példa, felmelegedésre, lehülésre, időjárási rendellenességre. A politikusok egy része ezt szívesen hallgatja, mert azt jelenti számukra, hogy nem kell tenniük semmit sem. Csakhogy mára új helyzet állt elő a Földön, amely eltér minden eddigitől: 6 milliárd embert kell eltartani, kereken 2 milliárd lakást fűteni, hűteni; azokban főzni, mosni, mosogatni, tisztálkodni és 600 millió gépkocsit kell megtölteni üzemanyaggal. Mindez korábban nem fordult elő. Érdekes adat, hogy az átlagosan megtermelt élelmiszer mennyiség lépést tartott, sőt felülmúlta a népesség növekedését. A számok a termelést mutatják, nem az egyéni hozzájárulást, amely már más kategória, s amelyet már a gazdasági és szociális lehetőségek határolnak be.”  
[Láng István: Környezetvédelem - fenntartható fejlődés,  
<http://www.mindentudas.hu/magazin2/20040806lang1.html>]

Év/ jellemző	1950	1997
Népesség, milliárd fő	2,5	5,8
Megavárosok	2	25
Átlagos napi megtermelt élelmiszer, kalória/fő	1980	2770
Éves vízfelhasználás, km <sup>3</sup>	1300	4200
Esőerdők felülete, %	100	70
Éves CO <sub>2</sub> kibocsátás, milliárd tonna szénben	1,6	7,0
Elefántok száma, millió egyed	6,0	0,6

<http://www.mindentudas.hu/magazin2/20040806lang19.html>

5. „A WWF (World Wildlife Fund for Nature, Természetvédelmi Világalap) által kiadott Élő bolygó jelentés szerint a Föld állapota romlik, a fajok sokfélesége tovább csökken, és egyre több állam küzd állandó vagy időszakos vízhiánnyal. Az ökológiai lábnyom eredményei megmutatják, hogy a Föld országainak háromnegyede ökológiai adós, vagyis a nemzeti fogyasztás felülmúlja az országuk biológiai kapacitását. A Föld lakosságának átlagos ökológiai lábnyoma jelenleg 2,7 hektár, ami azt jelenti, hogy 30 %-kal nagyobb

lábán élünk, mint amennyit a Föld kiszolgálni képes. Összesen 1686 gerinces faj 4645 populációjának felmérése alapján az élőbolygóindex az 1970-es évekhez képest 30 %-kal romlott, azaz az elmúlt 35 évben a gerinces fajok egyedeinek száma 30 %-kal lett kevesebb. Drámai csökkenés tapasztalható a trópusi és az édesvízi fajoknál. Ennek legfőbb okai között az erdőirtás, a nem megfelelő földhasználat, a vízfelhasználás, valamint a klímaváltozás áll. De ide sorolható még a természet szennyezése vagy a túlhalászat is.” <http://www.muszakiforum.hu/cikk/55423/bolygonk-nem-hitelez-sokaig-az-emberisegnek?wa=egri0823>, Forrás: WWF Magyarország, 2008. november

6. A "Business as usual" (BAU) megvalósulása esetén, vagyis ha a globális károsanyag-kibocsátás 75 %-ért felelős ipari hatalmak nem tesznek semmit, akkor 2050-ig az éghajlatváltozás összes költsége és kockázata - figyelembe véve a hatások és a lehetséges következmények teljes skáláját – okozhatja a világ globális - GDP-jének legalább 5-20 %-os csökkenését. [Forrás: Stern jelentés, 2006. október 30.]
7. „Az elmúlt évtizedekben a gazdaságban érezhető előnyös változások mellett nem feledkezhetünk meg a kedvezőtlen hatásokról sem. A gazdaság fejlesztése gyakran a környezet rovására történt/történik (zöldmezős beruházások, autópálya építések környezeti hatásai, települési zöldfelületek beépítése), nem minden vállalkozás érdekelt a természeti erőforrások fenntartható használatában, a szennyezőanyag-kibocsátás okozta környezeti károkat nem ellensúlyozza, nem ellensúlyozhatja a gazdaság által termelt nyereség. A jogi és közgazdasági szabályozók betartatása és továbbfejlesztése mellett a szemléletmód gyökeres megváltozása szükséges.” [Nemzeti Fenntarthatósági Fejlesztési Tanács: Hazai helyzet, [http://www.nfft.hu/hazai\\_helyzet/](http://www.nfft.hu/hazai_helyzet/)]
8. „Az információs anyagok hiányának egyenes következménye, hogy a társadalom értékrendjében sajnos a környezeti kérdések nem foglalnak el kiemelkedő helyet. Jelen gazdasági helyzetben, mikor a lakosság számos megszorító intézkedéssel néz szembe, talán botorság is lenne elvárni, hogy az emberek a környezeti értékeket a saját életminőségük, életkörülményeik elé helyezték. Azonban az elvárható volna, hogy az egyre sűrűbben jelentkező környezeti problémák, katasztrófák a figyelmüket az eddiginél erőteljesebben a környezeti kérdések felé fordítsák. A közösség számára a helyi fenntarthatóság értékrendje úgy hozható közelebb, ahogy Szlávik teszi: „A „jövő generáció” az én rokonságomat, ismerőseimet jelenti, a környezet pedig a szülőhelyet, a mindennapi lakóhelyet. Talán könnyebb ehhez cselekedetekkel is kötődni, mint a térben és emberi kapcsolatokban is távollévőkhöz” (Szlávik, 2002), rámutatva, hogy a helyi megoldások kidolgozása nagyban hozzájárul a globális környezeti problémák javulásához.” [Baják Imre: Gátló tényezők a helyi fenntarthatóság térnyerése előtt Magyarországon, Agrártudományi Közlemények, 2007/26. Különszám, 151-57. oldalak.]

## **2. sz. melléklet: Nemzetközi kitekintés: A környezetvédelem és fenntartható fejlődés jogi szabályozása**

### **1. A környezetvédelem és fenntartható fejlődés nemzetközi jogi szabályozása**

A doktori értekezésem témája, a környezeti vezetői számvitel és pénzügyi számvitel kapcsolódási pontjainak feltárása indokolja, hogy két irányból közelítsem meg a szakirodalmak, jogszabályok feldolgozását. Egyik oldalról át kell tekinteni a környezetvédelem és a környezeti jelentések fejlődését és jogszabályi környezetét, mivel ezek teremtenek bázist a fenntarthatósági tartalmú jelentések és a környezeti vezetői számvitel tartalmi elemeinek, alkalmazott módszereinek megteremtéséhez. A másik megközelítésben a pénzügyi számvitel környezeti kérdésekkel foglalkozó szabályainak ismertetése és elemzése szükséges.

A fenntarthatóság, a fenntartható fejlődés<sup>71</sup> "olyan fejlődés, amely kielégíti a jelen szükségleteit anélkül, hogy veszélyeztetné a jövő nemzedékek esélyét arra, hogy ők is kielégíthessék szükségleteiket" (ENSZ, Közös Jövők jelentése, 1987).

A fenntartható fejlődés három alappilléren nyugszik: a szociális, a gazdasági és a környezeti pilléreken és mindháromat együttesen, kölcsönhatásaik figyelembevételével kell mérlegelni a különböző fejlesztési stratégiák, programok kidolgozása során, illetve a konkrét intézkedésekben, cselekvésekben.

A nemzetközi környezetvédelmi mozgalom gyökerei a XIX. század második feléig nyúlnak vissza, amikor Európában és Észak-Amerikában megkezdték tevékenységüket az első természetvédelmi mozgalmak. Később, az 1950-es évektől ezekben az országokban már társadalmi vita bontakozott ki az emberi tevékenységnek a környezetre és természetre gyakorolt hatásáról.

Az emberi környezet megóvásával foglalkozó első világméretű program kidolgozására Stockholmban, az ENSZ környezeti világkonferenciáján, 1972-ben került sor. A konferencián nyilatkozatot fogadtak el a környezetvédelem alapelveiről és nemzetközi feladatairól. Az együttműködés irányítására, a nemzetközi erőfeszítések összehangolására létrehozták az ENSZ Környezeti Programját (UNEP). A Stockholmi Nyilatkozat keretében első ízben fogadták el hivatalosan, nemzetközi szinten az emberhez méltó környezethez való jogot. A nyilatkozatban a kormányok kötelezettséget vállaltak, hogy megóvják és jobbá teszik az ember környezetét a mai és a jövő nemzedékek számára. A konferencia legfőbb eredménye az volt, hogy kísérletet tett a fejlett és fejlődő országok között a környezet védelme és a gazdaság fejlesztése kérdéseiben vallott szemléleti különbségek áthidalására, s általánosan elfogadtatta az ökológiailag "egészséges" fejlődés érdekében szükséges környezetvédelmi szemlélet és gazdálkodás gondolatát.

Az ENSZ 1984-ben létrehozta a Környezet és Fejlődés Világbizottságot, amely 1987-ben elkészítette az ún. Brundtland jelentést. Ez először fogalmazta meg a fenntartható fejlődés

---

<sup>71</sup> A nyolcvanas évek elején jelent meg a "fenntarthatóság" vagy a "fenntartható fejlődés" kifejezés a nemzetközi szakirodalomban. A fogalom általános ismertségét Lester R. Brown műve váltotta ki (Building a Sustainable Society: Egy fenntartható társadalom építése, 1981.), aki összekapcsolta a népesség növekedését a természeti erőforrások hasznosításával olyan megoldásokat keresve, amelyek a lehető legkisebb mértékben eredményezik a természeti környezet mennyiségi és minőségi romlását.

fogalmát. A jelentés egy olyan fejlődési modellt vázolt fel, amely a mennyiségi növekedést és a minőségi fejlődés egyaránt tartalmazza, s kimondja, hogy a gazdaság csak a környezet megőrzésével növekedhet. A fenntartható fejlődés három pillére, a környezet - gazdaság - társadalom egymással összefügg, a döntéseknél mindhármát figyelembe kell venni.

Az ENSZ 1992-ben Rio de Janeiróban megrendezett Környezet és Fejlődés Világkonferenciája előkészítésekor a Közös Jövők jelentés megállapításait vették alapul. A riói konferencián a fenntartható fejlődésre vonatkozó több dokumentumot fogadtak el: az Agenda 21 dokumentumot, amely a fenntartható fejlődés átfogó programja; a fenntarthatóság elveit tartalmazó Riói Nyilatkozatot; keretmegállapodást az üvegházhatást kiváltó gázkibocsátás hosszú távú csökkentésére, valamint a fenntartható erdőgazdálkodás elveit.

Az ún. riói egyezmény keretében a Biológiai Sokféleségről szóló Egyezményt és az Éghajlatváltozási Keretegyezményt deklarálták. 1993-ban alakult meg az ENSZ Fenntartható Fejlődés Bizottsága az ENSZ program végrehajtásának koordinálására. A riói konferencia eredményeként erősítették meg a Globális Környezeti Alapot (GEF), melynek feladata lett többek között a két riói egyezmény pénzügyi támogatási rendszerének működtetése.

1997-ben az ENSZ értékelte a riói program megvalósítását a világkonferencia óta eltelt időszakban. Az ENSZ szakosított szervei és más nemzetközi szervezetek is elkészítették saját fenntartható fejlődési programjukat. Az 1997. évi Kiotói Értekezlet eredménye annak a célkitűzésnek az elfogadása lett, hogy az ipari országok az üvegházhatást kiváltó legfontosabb gázok éves kibocsátását 2012-ig legalább 5,2 %-kal csökkentsék az 1990-es szinthez képest. A Kiotói Egyezményt 2008-ig 161 állam ratifikálta, amely a világ lakosságának 85 %-át jelenti, és a széndioxid kibocsátás 62 %-át öleli fel.

A Kiotói Egyezményben elhatározták, hogy államok közötti adás-vételi lehetőséget kell kidolgozni a kibocsátásokra vonatkozóan, ezek az ún. emissziós kvóták. Európai szinten a 2003/87/EC irányelvre alapozva, 2005-ben vezették be a széndioxid-kvóta kereskedelem rendszerét a 2005-2007, valamint a 2008-2012-es időszakokra. Annak érdekében, hogy a résztvevő államok az üvegházhatású gázok mérésekhez azonos feltételeket, módszereket és viszonyítási alapokat használjanak, új ISO 14000-es szabványok kerültek kidolgozásra (ISO 14064, ISO 14065 szabványok).

Véleményem szerint az a mechanizmus, hogy az esetlegesen fennmaradó, el nem használt kvótával kereskedelem folytatható, ténylegesen nem csökkenti a kibocsátott üvegházhatást kiváltó gázok mennyiségét. A Kiotói Jegyzőkönyv sikerességének korlátja az is, hogy a Jegyzőkönyvet pontosan a legnagyobb CO<sub>2</sub>-kibocsátók (Egyesült Államok, Kína, India, Ausztrália) nem írták alá: vagy a gazdaságukat hátrányosan érintő következményei miatt (Egyesült Államok), vagy pedig azon okból, hogy a hivatalosan fejlődő államként elkönyvelt státuszuk (Kína, India) következtében nem kerültek a Jegyzőkönyv hatálya alá.

Johannesburgban, 2002-ben rendezték meg a Fenntartható Fejlődési Világkonferenciát, amelyen áttekintették a riói konferencia óta eltelt tíz évet, értékelték az elért eredményeket, a kitűzött célok megvalósulását, illetve feltárták a megvalósítást akadályozó tényezőket, az elmaradások okait. Megállapították, hogy igen kevés történt a környezeti és fejlesztési szempontoknak a gazdasági tervezésben és döntés-hozatalban történő integrálása érdekében. A nemzetközi környezetvédelmi együttműködés számos területén történt ugyan jelentős előrelépés, de a Föld általános környezeti állapota mégis erőteljesen romlott, valamint a társadalmak közötti fejlettségi, átlagos életminőségi különbségek is nagymértékben nőttek. A konferencián elfogadtak egy politikai nyilatkozatot és végrehajtási tervet, amely számos területre – pl. a vízellátásra, közegészségügyre, egészségügyre, energiára, halászatra, vegyi

anyagokra, kormányzatra, stb. - fogalmaz meg sürgősen végrehajtandó feladatokat, megoldandó problémákat.

2007. év végén Indonéziában, Balin rendezte meg az ENSZ klímavédelmi konferenciáját, amelynek célja az volt, hogy 2009-re kidolgozzanak és elfogadjanak egy globális éghajlatvédelmi egyezményt, az üvegházhatású gázok kibocsátásáról szóló új klímavédelmi egyezményt, amely felváltaná, illetve meghaladná a 2012-ben lejárató kiotói jegyzőkönyvet. Amennyiben a világ vezetői nem jutnak egyezsége a globális felmelegedés megfékezéséről, az indonéz szigetvilág jelentős részét elöntheti tenger. Szakértők kutatásai szerint ahhoz, hogy az emberiség kordában tudja tartani a globális felmelegedést, a hőmérséklet-emelkedésnek nem szabad meghaladnia a 2 fokot. Ennek elérése érdekében a globális gázkibocsátás növekedését 2015-re meg kell állítani, illetve átlagban az 1990-es kibocsátási szint 50%-ára - az iparilag fejlett országok esetében 80%-ára - kell csökkenteni.

A Kiotói Jegyzőkönyv megvalósítása nem minősíthető sikeresnek, célkitűzései nem teljesülhetnek. Ennek elsődleges oka, hogy a meghatározott univerzális célok és az ezek elérését szolgáló eszközök nem képesek felülmúlni egyes államok egyéni, individuális, elsősorban gazdasági érdekeit.

A konferencia eredményeként elfogadtak egy tervezetet (Bali Roadmap, azaz Bali Útiter), amelynek értelmében – 2008 tavaszáig (Poznani konferencia) – az aláírók tárgyalásokat kezdenek egy 2009-re tervezett (a Kiotói Jegyzőkönyvet felváltó) globális klímavédelmi egyezmény, azaz egy konkrét jogokat és kötelezettségeket tartalmazó nemzetközi egyezmény létrehozásáról (Koppenhágai konferencia). Egyrészt a Bali Útiter sem mutat perspektivikus előrelépést, mert abból az Egyesült Államok nyomására kimaradtak az üvegház-hatású gázok kibocsátás-csökkentésére utaló konkrét, rövid-, illetve középtávra vonatkozó számok, ami a megállapodás lényegi és érdemi rendelkezéseit jelentené. Másrészt a menetrend kidolgozása lehetőséget teremt a résztvevő államok számára arra, hogy az államok többségének támogatását élvező nemzetközi egyezmény születhessen a klímaváltozás és a CO<sub>2</sub>- kibocsátás tárgyában.

2008 decemberében, Poznanban tartották meg a Bali Útiterben meghatározottak alapján az ENSZ következő klímaváltozási konferenciáját 186 ország részvételével, azzal a céllal, hogy előmozdítsa egy globális klímavédelmi csomag összeállítását. A konferencia konkrét eredmény nélkül zárult, miután nem sikerült megállapodni a légkör védelmét szolgáló intézkedések finanszírozásában. Megoldatlan maradt, hogy milyen mértékben adóztassák meg a gazdag országok egymás közötti széndioxid-kereskedelmét, amelyből befolyó pénz a szegény, illetve fejlődő országoknak jutott volna annak érdekében, hogy finanszírozni tudják a Föld légkörének melegedése, a fenyegető klímakatasztrófa által okozott károk enyhítését. Nem született egyezés a világméretű erdőpusztítás megfékezéséről sem. A konferencia egyetlen konkrét eredménye, hogy a résztvevők jóváhagyták 60 millió dollár kiutalását egy zárolt pénzalapból, amely összeget szegény, illetve fejlődő államok kapják a fölmelegedés káros következményeinek kivédésére (Európai Parlament Sajtószolgálat, 2007).

### ***1.1. Helyzetkép és jogalkotási gyakorlat az Európai Unióban***

Az EU fő feladata a környezetvédelem területén, hogy keretet biztosítson a tagállamok környezetvédelmi tevékenységének, s egyben meghatározza azokat a feltételeket, amelyek biztosíthatják a tagállamok összehangolt cselekvését, s amelyek elengedhetetlenek a globális

és az európai környezet minőségének javulása érdekében. A közösségi környezetpolitika elfogadott alapelvei az alábbiakban foglalhatók össze: (Horváth, 2002):

1. Megelőzés elve és elővigyázatosság elve: a két – egymáshoz sok tekintetben hasonló – elv kimondja, hogy még a lehetséges kár kialakulása előtt be kell avatkozni, tehát a környezeti károk megelőzése előbbre való, mint a káros környezeti következmény orvoslása.
2. Környezeti károk forrásuknál történő helyreállításának elve.
3. Szubszidiaritás alapelve: a környezetvédelmi döntéseket és a végrehajtást azon a legalacsonyabb kormányzati szinten kell elvégezni, ahol leginkább alkalmas annak kezelése (Kerekes – Szlávik, 2001).
4. Szennyező fizet elve: ez az elv azt jelenti, hogy a szennyezésért felelős, azaz a szennyezés kibocsátója viselje a szennyezés csökkentése és kiküszöbölése során felmerülő költségeket, hogy biztosítani lehessen a környezet „elfogadható állapotát” (Kerekes – Szlávik, 2001).
5. Integrációs elv: amely szerint minden szakpolitikának integrálni kell a környezeti szempontokat.
6. Közös felelősség elv: lényege, hogy az EU értelmezésének megfelelően a társadalom valamennyi területét egy közös felelősségben szükséges összekapcsolni (Kerekes – Szlávik, 2001).

A közösségi környezetpolitika célkitűzéseinek legfőbb elemei a környezet minőségének megőrzése, védelme és javítása, az emberi egészség védelme, a természeti erőforrások átgondolt és racionális felhasználásának biztosítása, nemzetközi szintű intézkedések ösztönzése a regionális és globális környezeti problémák kezelése érdekében. (Horváth, 2002). A Közösség állam- és kormányfői először 1990-es dublini csúcstalálkozójukon fogalmazták meg ezt, az ún. fenntartható fejlődési út kialakítása jelentette kihívást.

Az Európai Unió 1992-ben aláírt Maastrichti Szerződésében számos rendelkezést rögzít, amelyek a környezetről való gondolkodást új dimenzióba helyezik:

- az alapelvek közé tartozik a „gazdasági tevékenységek harmonikus és kiegyensúlyozott fejlesztésének és a környezetet tiszteletben tartó, fenntartható, infláció nélküli növekedésének” elősegítése,
- a környezet érdekeinek figyelembevétele a Közösség tevékenységeiben, mely politika célja a magas fokú védelem és amelynek az elővigyázatosság elvén kell nyugodnia,
- a környezetvédelmi követelmények beépítése a Közösség egyéb politikáinak meghatározásába és megvalósításába,
- a környezetpolitika kidolgozásánál fontos szempont a Közösség egészének társadalmi és gazdasági fejlődése, illetve régióinak kiegyensúlyozott fejlesztése.

Az EU Bizottsága kezdeményezte a közösségi környezetvédelmi stratégia kidolgozását, amelynek eredményeképpen 1973. novemberében döntöttek az Első Környezetvédelmi Akcióprogramról. E program érvelése szerint a gazdasági fejlődés, a jólét és a környezet védelme kölcsönösen összefügg egymással. A legfontosabb célkitűzései a környezeti károk megelőzése és csökkentése, az ökológiai egyensúly megőrzése, az erőforrások ésszerű használata. Az Első Környezetvédelmi Akcióprogram az egyéb politikák által okozott környezeti hatások átfogó vizsgálatának szükségességét hangsúlyozta a további káros tevékenységek elkerülése érdekében. Az Első Környezetvédelmi Akcióprogram megfogalmazza a későbbi fenntartható fejlődési modell számos elképzelését.

1977 és 2001 között további négy környezetvédelmi akcióprogram került elfogadásra,<sup>72</sup> majd 2002. júliusában az EU meghirdette 6. Környezetvédelmi akcióprogramját (No. 1600/2002/EC), amelyben az éghajlatváltozásra, a természeti és biodiverzitásra, a környezetre, egészségre és életminőségre, valamint a természeti erőforrásokra és hulladéokra foglalmaztak meg cselekvési programot.

1990-ben az EU formálisan az 1210/90/EGK tanácsi rendelettel hozta létre az Európai Környezetvédelmi Ügynökséget (European Environment Agency, EEA). A koppenhágai központ létrehozásáról szóló, 1993-ban született döntést követően az Ügynökség 1994-ben kezdte meg működését. Az EEA célja a fenntartható fejlődés támogatása és Európa környezeti állapotában bekövetkező jelentős mértékű és mérhető javulás elősegítése, a közpolitika döntéshozók és a nyilvánosság számára időszerű, célzott, következetes és megbízható tájékoztatást nyújtva.<sup>73</sup>

Az Európai Közösség 1993-ban hozta meg rendeletét az ipari vállalatok önkéntes részvételének engedélyezéséről a környezeti menedzsment és átvilágítás közösségi rendszerében. A rendelet új irányt jelentett az Európai Unió környezetpolitikájában, mert már nemcsak azt vizsgálja, hogy a vállalat megfelel-e az előírásoknak, hanem lehetővé teszi a vállalkozásvezetés számára, hogy rendszeresen felülvizsgálja környezetpolitikáját, értékelje az előzőleg kitűzött célok hatékonyságát, és a következő időszakra meghatározza a környezeti programját és a megvalósításhoz szükséges eszközöket. A pontos megvalósítás leírása 1994 végére készült el, amit Környezeti Menedzsment és Átvilágítási Rendszernek - a továbbiakban EMAS-nak - neveztek el.

Az Európai Unió Fenntartható Fejlődési Stratégiája 2001. júniusában, a göteborgi ülésen került elfogadásra.

2006. június 9-én az EU a közzétette a Fenntartható Fejlődésre vonatkozó megújult stratégiáját, amelyben kiáll a fenntartható fejlődés iránti kötelezettségvállalása mellett, azonosítja a legfontosabb célokat (környezetvédelem, szociális igazságosság és kohézió, gazdasági jólét, nemzetközi kötelezettségek teljesítése) és alapelveket. Fő kihívásként említi az éghajlatváltozás és a tiszta energia, a fenntartható közlekedés, a fenntartható fogyasztás és termelés, a természeti erőforrások megőrzése és azokkal való gazdálkodás, a közegészségügy, a társadalmi integráció, demográfia és migráció, a szegénység problémáinak megoldását.

A stratégia fontos része a fenntarthatóság felé tett elmozdulás mérése, ezért az Európai Bizottság 2005 februárjában indikátorkészletet fogadott el erre vonatkozóan. Az Eurostat a mutatókat folyamatosan fejleszti.

Az Európai Unió 2007-ben világossá tette: a globális felmelegedés elleni küzdelem „élharcosává” kíván válni, ezért az Európai Tanács állam- és kormányfői 2007-es, 13 évre, azaz a 2020-ig terjedő időszakra vonatkozó vállalása szerint az 1990-es szinthez képest legalább 20%-kal kívánják csökkenteni a CO<sub>2</sub>-kibocsátást, ezen túlmenően 20%-kal akarják növelni az energiahatékonyságot és a megújuló energiák arányát az európai energiafogyasztásban, valamint az energiafelhasználásban. A 27 tagállam nem azonos

---

<sup>72</sup> Második Környezetvédelmi Akcióprogram (1977-1981), Harmadik Környezetvédelmi Akcióprogram (1982-1986), Negyedik Környezetvédelmi Akcióprogram (1987-1991), Ötödik Környezetvédelmi Akcióprogramban (1992-1999).

<sup>73</sup> Az Európai Unió és a Magyar Köztársaság kormánya között létezik egy megállapodás a Magyar Köztársaság részvételére vonatkozóan az Európai Környezetvédelmi Ügynökségben és az ehhez kapcsolódó Európai Környezetvédelmi Információs és Megfigyelési Hálózatban (European environment information and observation network (Eionet)).

mértékben venné ki a részét e folyamatban, és a tagállamok között egyhangú egyetértés még nem született e kérdésben.

Az Európai Parlament 2007. november 15-i állásfoglalása szerint hosszú távú célkitűzésnek kell elfogadni, hogy az üvegházhatást okozó gázok globális kibocsátása 2050-re legalább 50 %-kal csökkenjen az 1990-es szinthez képest. Az Európai Parlament szerint „az iparosodott országoknak - a kiotói jegyzőkönyvet eddig még nem ratifikáló országokat is beleértve - vezető szerepet kell játszaniuk az éghajlatváltozás világszintű megfékezésében, és el kell kötelezniük magukat, hogy kibocsátásukat 1990-hez képest 2020-ra legalább 30 %-kal, illetve 2050-re 60-80 %-kal csökkentik”.

2008. december elején, párhuzamosan a poznani konferenciával került megrendezésre az EU energia- és klímacsomagjának vitája az Európai Parlamentben. A csomag keretén belül megállapodás született annak részleteit illetően, hogy milyen módon teljesíthetők az EU-nak a káros éghajlatváltozás visszafogását célzó célkitűzései, köztük a szennyező gázok kibocsátásának csökkentése 20 %-kal a jövő évtized végéig. A kompromisszumos megállapodás az eredeti javaslatokhoz képest kedvezőbb részleteket tartalmaz a közép-és kelet-európai új tagállamoknak: a szén-dioxid kibocsátására vonatkozó uniós kvóták 12 %-két kapnák külön támogatásként a szegényebb új tagországok. Ugyanakkor bizonyos iparágaknak, amelyek nincsenek nemzetközi versenynek kitéve, 2020 helyett 2025-től kellene csak megvásárolniuk (nem pedig ingyen, kiosztva megkapniuk) a rájuk kiszabott kvótákat. Az Európai Unió Parlamentje a klímacsomag elfogadásáról várhatóan 2009 januárjában szavaz.

### ***Az Európai Unió környezetvédelmi jogalkotása***

Az Európai Közösség Környezeti Politikájának kialakulása óta eltelt kb. 40 év alatt a környezeti jog az Európai Közösség jogának tekintélyes ágává fejlődött. Az 1967-ben elfogadott első környezeti tárgyú Irányelv<sup>74</sup> óta több mint 300 környezeti jogszabály született közösségi szinten.<sup>75</sup>

Az EU környezetvédelmi jogalkotása kiterjed:

- termékekre, úgy mint gépjárművek kibocsátásának ellenőrzése, fogyasztói termékekben megtalálható veszélyes anyagok ellenőrzése, építési eszközök zajszennyezésének ellenőrzése, veszélyes kémiai anyagok és eljárások ellenőrzése, stb.
- tevékenységekre, amelyek a környezetre vagy az emberi egészségre hatással vannak: ipari üzemek, építkezések, hulladékkezelés, természetvédelem, biodiverzitás megőrzése, stb.
- a környezet minőségének védelmére, úgy mint levegőbe, vízbe, talajba kerülő veszélyes anyagok ellenőrzése, természetes erőforrások és a biodiverzitás megőrzése.
- eljárásokra és eljárási jogokra, úgy mint a környezeti hatásvizsgálat, információkhoz való hozzáférés és közösségi részvétel.

---

<sup>74</sup> A veszélyes anyagok osztályozására, csomagolására és megjelölésére vonatkozó (nemzeti) jogszabályok, rendelkezések és adminisztratív szabályok közelítéséről szóló 67/548 sz. Irányelv (1967)

<sup>75</sup> Az Európai Unió környezeti kérdésekre vonatkozóan (15.10 Környezet) összesen 632 jogi aktust fogalmazott meg különböző csoportokra bontva, ezekből született a több, mint 300 jogszabály:

15.10.10 Általános programok (jogi aktusok száma: 121)

15.10.20 Környezetterhelések (jogi aktusok száma: 345)

15.10.30 Tér, környezet és természeti erőforrások (jogi aktusok száma: 105)

15.10.40 Nemzetközi együttműködés (jogi aktusok száma: 87)

Az EU környezeti jogszabályainak időben történő és helyes bevezetése kiemelt fontosságú az EU Bizottsága számára. Folyamatosak az erőfeszítések a környezetvédelmi szabálytalanságok tisztázására, a fejlődés elősegítésére. Ezt támasztja alá, hogy a környezetvédelmi témájú, le nem zárt szabálytalanságok számában jelentős visszaesés tapasztalható: 2005. év végére 798 esetet regisztráltak, a 2004. év végi 1220 esettel szemben. Ugyanakkor azt is meg kell jegyezni, hogy az EU-n belül a környezetvédelem területén található a legtöbb, nyitott ügy. Szabálytalanságok adódnak abból, hogy a tagállamok nem a rendelkezésre álló határidőig adoptálják a jogszabályokat, illetve a bevezetésekről nem tájékoztatják az EU Bizottságot<sup>76</sup>. További szabálytalanságot jelent, hogy nem az EU jogszabályokkal irányelvekkel összhangban vezetik be a tagállamok a jogszabályokat, illetve helytelenül alkalmazzák azokat. A jogszabályi összhang hiánya kapcsán 86 szabálysértési eset nem került lezárásra 2005.12.31.-éig; Magyarországra vonatkozóan nincs ilyen jellegű nyitott szabálysértési ügy. A helytelen alkalmazások le nem zárt eseteinek száma 279 eset, amelyből 2 eset érinti Magyarországot (EC, 2006).

Az EU környezetvédelmi jogszabályai felölelik a direktívákat, mint a környezetvédelmi jogszabályok leggyakrabban alkalmazott típusát, rendeleteket, amelyek a környezetvédelmi jogszabályok 10 %-át teszik ki, illetve az ezeket kiegészítő határozatokat, döntéseket. A jogszabályok többsége vertikális irányelv, egyes szektorokra, termékekre vagy kibocsátási típusokra vonatkoznak. A vertikális irányelvek fő kérdéskörei: természetvédelem, víz, levegő, zaj, vegyi anyagok, biotechnológia, hulladékok. A legfontosabb irányelvek a következők:

- Irányelv az ivóvízről Irányelv a települési szennyvízről Keretirányelv a levegőről az új, a speciális szennyezőanyagokra vonatkozó irányelvről Irányelv a nagy méretű égetőművekről Irányelv a települési hulladékégetőkről Irányelv a veszélyes-hulladékégetőkről Egységes irányelv a szennyezés megelőzéséről és ellenőrzéséről Irányelv a csomagolásról és hulladék csomagolóanyagról
- Irányelv a hulladékok lerakásáról

Az ún. horizontális rendeletek általános környezetgazdálkodási kérdéseket szabályoznak, eltérő súlyú témaköröket ragadnak meg, elsősorban az ipari tevékenység területén. Ezek közül nagy jelentőségűek:

- a környezeti információ szabadsága, illetve hozzáférhetősége,
- környezeti hatásvizsgálat,
- az öko-címke,
- környezeti management és audit rendszerek
- az Európai Környezetvédelmi Hivatal (EEA)
- a környezetvédelem finanszírozására létrehozott LIFE alap,
- az integrált szennyezés-megelőzéssel és ellenőrzéssel kapcsolatos szabályzások
- a környezetvédelmi szabályok érvényesítésére vonatkozó jelentéstétel kötelezettsége.

---

<sup>76</sup> 2005. 12. 31-ei állapot szerint az EU tagállamaiban 124 ilyen jellegű szabálytalanság került regisztrálásra, amelyből 6 eset kapcsolódik Magyarországhoz. A kimutatás más tagországaira vonatkozó adatai alapján ez átlagosnak ítéltető.

## 1.2 Helyzetkép és jogalkotási gyakorlat az Amerikai Egyesült Államokban

Az Egyesült Államok környezetvédelmi politikája olyan szövetségi kormányzati intézkedések csoportját jelenti, mely célja a környezeti hatást gyakorló tevékenységek szabályozása az Egyesült Államokban. A környezetvédelmi politika célja a kereskedelmi hatékonyságba és emberi szabadságba való legkisebb beavatkozás mellett a környezet védelme a jövő generációk számára, illetve a környezeti költségviselés méltánytalanságainak korlátozása. Ez a politika főként az Egyesült Államok 1960-70-es környezetvédelmi mozgalmából nőtt ki, melynek során számos környezetvédelmi törvény került elfogadásra, melyek szabályozták a lég- és vízszennyezést, és létrehozták a Környezetvédelmi Hivatalt (EPA-Environmental Protection Agency). Részben e jogszabályokkal kapcsolatos magas költségek miatt mindez ellenállást szült az üzleti és politikailag konzervatív érdekkörökben, melyek korlátozták a környezetvédelmi szabályozás növekvő költségvetését, és lassították a környezet védelméért tett erőfeszítéseket. Az 1970-es évektől kezdődően a gyakori törvényalkotási kudarcok ellenére a környezettel kapcsolatos szabályozás jelentős sikereket könyvelhetett el, például a levegő és víz minőségének javulását, illetve kisebb mértékig a veszélyes hulladék kezelését. A globális felmelegedéssel kapcsolatos növekvő tudományos konszenzusnak és a környezetvédő csoportok politikai nyomásának köszönhetően javaslat született az Egyesült Államok energia politikájának módosításaira és az üvegházgáz emissziók korlátozására, bár ezek az erőfeszítések csak mérsékelt eredményt szültek.

A közvélemény növekvő támogatása mellett az olyan strukturális változások, mint a Kongresszus reformja és a bíróságok újszerű feladatköre új jogi lehetőséget adott a környezetvédőknek a változások indukálásához. A létrejövő mozgalom három kulcsfontosságú értékkel bírt: ökológia, egészség és fenntarthatóság. Annak felismerése, hogy függőségi viszonyban és kölcsönhatásban állunk a természettel, hogy a környezetet érő sérelmek visszahatnak egészségünkre, és hogy korlátozni kellene a nem megújuló energiaforrásoktól való függésünket hatalmas környezetvédelmi politikai változást hozott az 1970-es években.

Ennek első lépése, hogy 1970 január 1-én Nixon elnök aláírta a Nemzeti Környezetvédelmi Törvényt (National Environmental Protection Act, NEPA). A NEPA létrehozta a Fehér Ház Környezeti Minőség Tanácsot (Council on Environmental Quality), amely felügyelte a szövetségi intézkedések környezeti hatásait. Még ugyanebben az évben került felállításra a Környezetvédelmi Hivatal (Environmental Protection Agency, EPA), amely egységbe kovácsolta a különböző hivatalok környezetvédelmi programjait. Az időszak törvényalkotása elsősorban a levegő, a felszíni vizek, a talajvíz és a szilárd hulladék elsőgenerációs szennyezőanyagaival foglalkozott<sup>77</sup>.

A Tiszta Levegő Törvény 1970-es módosításai és a Szövetségi Víz Szennyeződés Ellenőrzési Törvény 1972-es módosításai új irányba terelték a környezetvédelmi megfontolásokat. A bevezetett szabványok elérhetetlenek voltak a meglévő technológiákkal – ezek befolyásolták a technológiát. Az EPA által életre hívott szabványok főként állami végrehajtást igényeltek. Valamennyi állam elkészítette állami végrehajtási tervét (SIP – State Implementation Plan), melyhez EPA engedély kellett, és valamennyi államnak engedélyt kellett kérnie az EPÁ-tól,

---

<sup>77</sup> Az olyan légszennyező anyagokra is szabályozás született, mint a kén-dioxid, nitrogén-dioxid, szén-monoxid, és az ózon, illetve figyelmet fordítottak olyan problémákra, mint a savas eső, látási viszonyok és a globális felmelegedés. A felszíni vizekben olyan szennyezőanyagokra koncentráltak, mint az oldott oxigén, a baktériumok, a szuszpendált és oldott szilárd anyagok, tápanyagok és toxikus anyagok, például fémek. A talajvízben a szennyezőanyagok közé tartoztak a biológiai szennyezőanyagok, szerves és szerves anyagok. Végül pedig a mezőgazdasági, ipari, bányászati, városi és egyéb szilárd hulladékok szennyezőanyagai kerültek ellenőrzés alá.

ha bármely felszíni vízbe szennyezőanyagot akart üríteni. Az 1970-es Tiszta Levegő Törvény egyben határidőket és büntetéseket vezetett be gépjármű emissziós szabványok alapján az új autók esetében, ami elvezetett a katalizátorok létrejöttéhez és bevezetéséhez, és nagyban csökkentette a gépjárművek által okozott szennyeződést.

Az 1980-1988-as időszakban (Reagan kormányzat) a környezetvédelem háttérbe szorult, sőt visszalépéseket mutatott, főleg az adminisztratív intézkedésekre vonatkozóan. Fokozatosan 30%-kal csökkentették az EPA költségvetését és létszámát (Omnibus Költségvetés Egyeztetési Törvény, 1981). Az adminisztráció eme szabályozáskönnyítő stratégiájában a környezetvédelmi törvényeket az ipari érdekeknek kedvezve írták és értelmezték.

1988-1992 között (George H. W. Bush kormányzata) a környezetvédelmi politika az innováció és a korlátozás keveréke volt. Míg kezdetben jelentős mennyiségű jogszabályt fogadtak el, hivatalának utolsó két évében szigorúan korlátozta a szabályozást, és 1992-ben teljesen befagyasztotta az új jogszabályalkotást. 1989-ben jött létre a Kongresszusnak beszámolási kötelezettséggel nem tartozó, független magánszektor Verseny Tanácsa, amelynek feladata volt, hogy az elnök nevében tárgyalásokat folytasson a szabályozás enyhítés érdekében a szövetségi szervezetek vezetőivel<sup>78</sup>. A Tanács tevékenységének eredményeképpen olyan az iparnak kedvező szabályok jöttek létre, mint a vizes élőhelyek (wetland) újradefiniálása és a toxikus vegyi anyagok helyi szeméttelpeken történő lerakásának engedélyezése (ezt később visszavonták).

1992-ben az Amerikai Egyesült Államok szembehelyezkedett a Riói Konferencia nemzetközi erőfeszítéseivel oly módon, hogy megtagadta a biodiverzitásról szóló egyezmény aláírását, és lobbizott azért, hogy a globális széndioxid emissziókat korlátozó javaslatból húzzák ki a kötelező küszöbértékeket.

1992-napjainkig (Clinton s Bush kormányzat) a Verseny Tanács megszüntetésre került, a környezetvédelmet Al Gore alelnök neve fémjelzi, és a politika felismerte, hogy a környezetvédelem és a gazdasági növekedés nem összeférhetetlenek. Megalapították a Fenntartható Fejlődés Elnöki Tanácsát, aláírásra került a Kiotói Egyezményt (bár nem került a Szenátus elé), nőtt az EPA költségvetése, és az ország számos környezeti kincse került nagyobb védelem alá (helyreállításra került az Everglades, és nőtt az Everglades Nemzeti Park mérete).

Az 1970-es évek jelentős törvényalkotása óta bizonyos területeken nagy előrehaladás történt, de a környezetvédelemért nagy árat kellett fizetni. 1970 és 1996 között a légszennyezőanyagok 32%-kal csökkentek, míg a népesség 29%-kal nőtt. Míg a levegőre és vízre vonatkozó szabványok lassú javulást mutattak, 1996-ban még mindig 70 millióan éltek olyan országokban, melyek nem tartották be az EPA ózon szabványait. A környezetvédelmi törvényhozás kritikusai azzal érvelnek, hogy a környezetvédelem terén elért eredményekért túl nagy árat kellett fizetni, mivel a számos jogszabálynak való megfelelés igen költséges, így ezzel az eredeti, a környezet védelmére irányuló célkitűzés ellenkezőjét érik el a törvényalkotók, több területen burjánzik a környezetvédelmi szabályok figyelmen kívül hagyása.

---

<sup>78</sup> <http://www.thecre.com/ombpapers/1999-0129-F.htm> alapján

### ***Az Amerikai Egyesült Államok környezetvédelmi jogalkotása***

Az Egyesült Államokban az állami környezetvédelmi hatáskör nagyban elaprózott: számos (legalább 17) szövetségi szervezet gyakorolja a végrehajtói hatalmat, amelyek különböző meghatározott környezetvédelmi feladatokkal, hatásköri területekkel rendelkeznek. Ez bizonyos mértékig hozzájárul az Egyesült Államok magas környezetvédelmi szabályozási költségeihez és megkérdőjelezhető hatásfokához. A végrehajtó hatalom elaprózottságát visszatükrözi a törvényhozói hatalom szerkezete is. Az EPA a Képviselők Házán belüli állandó bizottságok és albizottságok legalább kétharmadának hatáskörébe tartozik, és a Szenátus is rendelkezik felette. Az ilyen elaprózottság mind lehetőségeket, mind pedig problémákat teremt: míg a bizottságok ilyen színes skálája a környezetvédők és iparági csoportok számára nagyban megkönnyíti a lobbizást, ez a feladatmegosztás azt jelenti, hogy egyetlen bizottság vagy hivatal sem öleli fel a környezetvédelmi problémák egészét.

A környezetvédelem két fő politikai eszközét a szabályok és ösztönzések jelentik. Az Egyesült Államok a szabályok útját választotta elsősorban jogszabályalkotással. Ezek a jogszabályok megjelenhetnek tervezési és teljesítmény szabványok formájában. A teljesítmény szabványok emissziós szinteket határoznak meg, és szabványok hatálya alá tartozók feladata a szintek teljesítése, ennek módjára a teljesítmény szabványok nem adnak útmutatást. A tervezési szabványok viszont azt határozzák meg, hogy a teljesítmény szabványokat hogyan kell betartani.

Az Amerikai Egyesült Államok környezetvédelemre irányuló törvényei igen szerteágazó témákat ölelnek fel 1899-től napjainkig közel 50 törvényt bocsátottak ki. Mivel az értekezés témája nem indokolja, így ezekre részletesen nem térek ki.

### ***1.3 Helyzetkép és jogalkotási gyakorlat Magyarországon***

Miközben a fenntartható fejlődés szellemisége világszerte erősödik, Magyarországon a helyzet az 1992-es riói konferencia óta szinte változatlan. A nemzeti fenntarthatósági stratégia elkészítése mind a mai napig várat magára, annak ellenére, hogy a Kormány 2005-ben elfogadta a 2053/2005. (IV. 8.) Kormányhatározatot, amelynek értelmében az illetékes minisztériumoknak 2005 októberéig el kell készítenie Magyarország Fenntartható Fejlődés Stratégiáját.

A nemzeti stratégiához hasonlóan a helyi fenntarthatóság terén is jelentős lemaradásban van hazánk. Az 1992-ben elfogadott Agenda 21-ben (ENSZ 1992-es riói konferencia eredménye) megfogalmazottak szerint a helyi hatóságoknak már akkor el kellett kezdeniük egy konzultációs folyamatot a lakossággal egy fenntarthatóbb közösség létrehozásáról, illetve 1996-ot jelölte meg, amikor a legtöbb településen e folyamatnak le kell zárulnia, és a megvalósításán kell dogozni (Lafferty, 2001).

Egy 2006-ban publikált Magyarországra vonatkozó kutatási eredmény (Baják és Kuti, 2006) alapján az állapítható meg, hogy napjainkban Magyarország egyik települése sem rendelkezik formalizált és működő fenntarthatósági stratégiával. A fenntartható fejlődés irányába mutató kezdeményezések számos településen megtalálhatók (szelektív hulladékgyűjtés, településfejlesztési tervek, környezetvédelmi programok, stb), de hosszú távú sikerességükhöz szükséges átfogó fenntartható fejlődési terv hiányzik.

### ***Magyarország környezetvédelmi jogalkotása***

Magyarországon a környezetvédelmi jogi szabályozás az 1990-es évek elejéig (Bándi, 2002) inkább kormányrendeleti, mint törvényi szinten volt megoldott. Bár az első viszonylag átfogó törvényi szabályozást az emberi környezet védelméről szóló 1976. évi II. törvény jelentette,

ez azonban kötelezően alkalmazandó rendelkezéseket gyakorlatilag még nem tartalmazott, szabályai az általánosság szintjén maradtak. A szabályozás jellemzője ekkor az volt, hogy a környezetvédelmi szabályok nem igazodtak más szabályokhoz, azoktól teljesen elkülönültek, sőt, a belső szakmai érdekeket sem harmonizálta, nem integrálta. Számos igen fontos részterület – így például a hulladékgyűjtés – pedig egyáltalán nem került be a törvénybe.

A környezetvédelemért felelős minisztérium létrehozásáig a központi kormányzati munkamegosztás széttagolt volt e területen. A felelősség meghatározása a környezetvédelem kapcsán, illetve szankciók alkalmazása gyakorlatilag teljesen hiányzott. Külön hiányossága volt a szabályozásnak, hogy a megelőző és a közvetlen beavatkozások lehetősége nem került kidolgozásra. Ez utóbbi negatív elemeken némileg változtatott az 1992-ben bevezetett környezetvédelmi termékdíj<sup>79</sup> és a kötelezővé tett környezeti hatásvizsgálat.<sup>80</sup>

1994 tavaszán készült el a Nemzeti Környezet- és Természetpolitikai Koncepció az Országgyűlés 90/1993. (XI. 17.) OGY határozata alapján. A koncepció környezetpolitikai részt, természet megőrzési politikai részkoncepciót és egy nemzetközi egyezményeket tartalmazó mellékletet foglalt magában. A koncepció nyomán 1997-ben fogadták el a Nemzeti Környezetvédelmi Programot (83/1997. (IX. 26.) OGY határozat).

A riói konferenciát követően, 1993-ban kormányhatározattal hozták létre a Fenntartható Fejlődés Bizottságot a konferencián elfogadott programokból és egyezményekből adódó hazai feladatok meghatározására és a végrehajtás koordinálására.

Az 1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól a környezet védelmének alapelvei között megfogalmazza, hogy „a környezethasználatot úgy kell megszervezni és végezni, hogy a legkisebb mértékű környezetterhelést és igénybevételt idézze elő; megelőzze a környezetszennyezést; kizárja a környezetkárosítást. A környezethasználatot az elővigyázatosság elvének figyelembevételével, a környezeti elemek kíméletével, takarékos használatával, továbbá a hulladékkezelés csökkentésével, a természetes és az előállított anyagok visszaforgatására és újrafelhasználására törekedve kell végezni.” (1995. évi LIII: törvény, Kt. 6 § (1) – (2) bekezdések).

Az 1997-ben elfogadott és a 2002-ig terjedő időszakra készült Nemzeti Környezetvédelmi Program a fenntarthatóság elveire, integrált megközelítésére épült. Ez a szemlélet jellemzi a 2003-2008-as időszakra készülő 2. Nemzeti Környezetvédelmi Programot is.

Magyarország a Kiotói Jegyzőkönyv keretében vállalta, hogy a választott 1985–1987-es időszakhoz viszonyítva az üvegházhatású gázok kibocsátását 2008–2012-es időszakra 6%-kal csökkenti. A 2003/87/EC, az EU emisszió-kereskedelméről szóló direktíva rendelkezéseit át kellett ültetni a magyar jogba<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> A környezetvédelmi termékdíj első szabály az üzemanyagok környezetvédelmi termékdíjáról szóló 1992. évi XVIII. Törvény volt, amelyet felülírt az 1995. évi LVI. törvény a környezetvédelmi termékdíjról és az egyes termékek környezetvédelmi termékdíjairól.

<sup>80</sup> A környezeti hatásvizsgálat szükségességét és kereteit elsőként 1995. évi LIII. Törvény a környezet védelmének általános szabályairól törvény fogalmazta meg.

<sup>81</sup> Az EU Direktíva átvétele a 2004/272 kormányrendelet keretében kezdődött meg 2004-ben, majd a harmonizálási és jogszabály átvételi folyamat folytatódott 2005-ben. Ennek eredménye a jelenleg is hatályos, az emissziós jogok kereskedelmének rendszeréről és az emissziós jogok számviteli kezeléséről megszületett a 2005. évi XV. Törvény, illetve a 2006-ban elfogadott 213/2006. (X. 27.) Korm. Rendelet: Az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek kereskedelméről szóló 2005. évi XV. törvény végrehajtásának egyes szabályairól.

A magyar környezetvédelmi szabályozásban az általános környezetvédelmi jogszabályok mellett egyéb szabályozási témákat is találhatók.<sup>82</sup>

1. Levegőtisztaság-védelem témája számos törvényt és rendeletet foglal magában. Jogszabályok szólnak például:
  - az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek kereskedelméről (2005. évi XV. törvény),
  - az egyes festékek, lakkok szerves oldószer tartalmára vonatkozóan (25/2006 (II.3.) Korm. Rendelet),
  - az illékony szerves vegyületek kibocsátásának korlátozásáról (21/2005. (VIII.26.) KvVM rendelet),
  - ózonréteget lebontó anyagokról,
  - valamint a hulladékégetésről is.
2. Felszíni- és felszín alatti vizek védelme
3. Zaj- és rezgésvédelem
4. Hulladékgazdálkodás témáján belül külön jogszabályok vonatkoznak például:
  - általános hulladékgazdálkodásra (2000. évi XLIII. törvény),
  - termékdíjra és csomagolásra,
  - hulladéklerakásra (20/2006. (IV.5.) KvVM rendelet),
  - hulladékkal kapcsolatos nyilvántartási és adatszolgáltatási előírásokra,
  - veszélyes hulladékokra is.
5. Veszélyes anyagok témában olyan előírások szerepelnek, mint például:
  - katasztrófák elleni védekezés
  - Európai Unióban osztályozott veszélyes anyagok jegyzéke (3/2006. I.26.) EüM rendelet)
6. Integrált szennyezés-megelőzés és –csökkentés (IPPC) témaköre, amely például az elérhető legjobb technikára (BAT – Best Available Technologies) vonatkozóan tartalmaz előírásokat.

Az EU felé történő adatszolgáltatási kötelezettség mellett <sup>83</sup> a magyar Központi Statisztikai Hivatal is előírja különböző, környezetvédelemmel összefüggő adatok szolgáltatását, jelentések készítését<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> A Környezetvédelmi Szolgáltatók és Gyártók Szövetsége és a Helion Kft. CD szolgáltatása, HELIXIR® CD-ROM segítségével

<sup>83</sup> „Az EU Bizottság 2000/479/EK határozata kötelezővé tette az Európai Unió tagállamai számára, hogy a 96/61/EK IPPC Irányelv hatálya alá tartozó cégekről meghatározott időközönként környezetvédelmi adatokat szolgáltatassanak az Európai Bizottságnak, mely azokat összegzi és közzéteszi. Az EPER jelentés az IPPC köteles cégek levegőbe és felszíni vízbe (közvetlenül és közvetetten) történő éves, megadott küszöbérték feletti kibocsátásait tartalmazza üzemenként, valamint szennyezőanyagokénti és országos összesítésben. A jelentés formátumát, a tevékenységek és szennyezőanyagok listáját, valamint a küszöbértékeket az EPER Határozat tartalmazza.” <http://eper-prtr.kvvm.hu/oldal.php?id=2>, letöltve 2008.11.16.

<sup>84</sup> 1892/05: Jelentés a környezetvédelmi ráfordításokról, a környezetvédelmi termékek előállításáról és szolgáltatások nyújtásáról című kérdőívhez

1799/05: Jelentés a folyó környezetvédelmi ráfordításokról és a környezetvédelmi beruházásokról című kérdőívhez

1062/07: Jelentés a települések ivóvízellátásáról, szennyvízelvezetéséről és szennyvíztisztításáról című kérdőívhez.

1933/06: Éves jelentés a beruházások összetételéről

## **Szakirodalom a 2. sz. mellékletéhez**

1. Baják, I.-Kuti, I. (2006): The chances of local sustainability strategies in Hungary - the example of the North Great Plain Region. Easy-Eco Conference, Saarbrücken, 2006. Oct. 11-14. Proceedings
2. Bándi Gyula: Környezetvédelmi kézikönyv. KJK-Kerszöv. Kiadó. Budapest, 15. old., 2002.
3. Európai Unió Környezetvédelmi szabályai
4. Horváth Zoltán (2002): Kézikönyv az Európai Unióról. Földkör Kiadó.
5. Kerekes Sándor – Szlávik János (2001): A környezeti menedzsment közgazdasági eszközei. KJK KERSZÖV, Budapest.
6. Lafferty, W.M. (2001): Local Agenda 21: The core idea. In: Lafferty, W.M. (ed.) Sustainable Communities in Europe. Earthscan Publications Ltd, London, Sterling, VA, 1-14.
7. Magyarország környezetvédelmi szabályai
8. USA környezetvédelmi szabályai

### 3. sz. melléklet: Környezeti jelentési útmutatók

Az útmutató rövidítése	Az útmutató megnevezése	Az útmutató célja, témája
ACBE	(UK Government's) Advisory Committee on Business and the Environment	Environmental Reporting and the Financial Sector - An Approach to Good Practice (1997)
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants (UK)	Guide to Environment and Energy Reporting and Accounting (1997)
CBI	Confederation of British Industry (UK)	Introducing Environmental Reporting - Guidelines for Business (1993)
CERES	A Coalition for the Environmentally Responsible Economies	A környezeti jelentések vállalati igényekre szabása, jelentéskészítési útmutató kis és középvállalatok számára (Ceres Short Form); a környezeti jelentés egyes elemeihez kapcsolódó fontos tárgyalandó kérdések összegyűjtése.
CIA	Chemical Industries Association (UK)	Reporting to Your Local Community (1995)
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants (Canada)	Reporting on Environmental Performance (1994)
DEFRA-DETR	A brit Környezetvédelmi Minisztérium irányelvei	Irányelvek az üvegházhatású gázok kibocsátásáról, a hulladékról és a vízfelhasználásról kiadott vállalati jelentésekhez
D&T	Deloitte & Touche (Denmark)	Assessor's manual for the Analysis and Evaluation of Corporate Environmental Reporting (1996)
EFFAS	European Federation of Financial Analysts' Societies	Eco-Efficiency and Financial Analysis - The Financial Analyst's Views (1996)
EMAS	EC Eco-Management and Audit Scheme	Requirements for the environmental statement (1998 revision)
FEEM	Fondazione ENI Enrico Mattei (Italy)	Company Environmental Reports - Guidelines for Preparation (1995)
GEMI	Global Environmental Management Initiative (USA)	Environmental Reporting in a Total Quality Management Framework (1994)
GRI	Global Reporting Initiative	Sustainability Reporting Guidelines (1999/2000)
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (UK)	Environmental Issues in Financial Reporting (1996)
ICC	International Chambers of Commerce	The Business Charter for Sustainable Development (1991)
ISAR	United Nations	Conclusions on Accounting and Reporting by Trans-national Corporations (annual)
MACC2	Make a Corporate Commitment (UK)	A brit Környezetvédelmi Minisztérium kezdeményezése környezetvédelmi irányítási rendszerek bevezetésére. A MACC2 egy lépcső ahhoz, hogy a vállalat a DEFRA-DETR irányelveknek megfelelő jelentéseket tudjon készíteni.
100 Group	The 100 Group of Finance Directors (UK)	Environmental Reporting: the Hundred Group Statement of Good Practice (1991)
PERI	Public Environmental Reporting Initiative (USA)	The PERI Guidelines (1992)
UNEP	United Nations Environmental Programme (& Sustainability)	Engaging Stakeholders; 2nd International Progress Report on Company Environmental Reporting (1996)
WBCSD	World Business Council on Sustainable Development	A WBCSD 200 októberében adta ki a Measuring Eco-Efficiency - a Guide to Reporting Company Performance c. könyvet. Ebben keretet ad a vállalatoknak ahhoz, hogy hogyan mérijék és jelentsék az 'öko-hatákonyságot' (a vállalat gazdasági/környezeti szempontjait). Definíciókat, alapelveket és mutatószámokat tartalmaz.
WICE	World Industry Council for the Environment (now part of WBCSD)	Environmental Reporting - a Managers Guide (1994)

#### 4. sz. melléklet: A kérdőíves felmérés statisztikai elemzése

### KÉRDŐÍV A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK VALÓSÁGTARTALMA A KÖRNYEZETI INFORMÁCIÓK TÜKRÉBEN

témakörben

2008.

\* A vállalkozás azonosító adatai nem kerülnek nyilvános közzétételre, azok csupán a felmérés hitelességének igazolására szolgálnak, ezért kérem, amennyiben lehetséges adja meg ezeket is.

1. A vállalkozás neve\*:

2. A vállalkozás címe:

3. A vállalkozás fő tevékenységei:

TEÁOR*	Tevékenység megnevezése	Árbevételből való részesedése %

4. A tulajdonosi összetétel:

a) Csak magyar érdekeltségű

b) Külföldi érdekeltséggel működő

Százalékos mértéke: .....%

5. Foglalkoztatottak létszáma:

a) 10 fő vagy annál kevesebb

b) 11 és 50 fő között

c) 51 és 250 fő között

d) 251 fő vagy annál több

6. Éves nettó árbevétel:

a) 50 millió forintnál kevesebb

b) 50 és 250 millió forint között

c) 250 és 1.000 millió forint között

d) 1.000 millió forint felett

7. A vállalkozás milyen számviteli előírás, rendszer alapján készíti éves beszámolóját?

a) Kizárólag a magyar 2000. évi C. törvény a számvitelről alapján

b) Mind a 2000. évi C. törvény, mind az IFRS rendszere alapján auditált beszámolót készít.

c) A 2000. évi C. törvény alapján auditált, míg az IFRS rendszere alapján nem auditált beszámolót készít.

d) Kizárólag az IFRS rendszere alapján készít auditált beszámolót.

e) Mind a 2000. évi C. törvény, mind a US GAAP rendszere alapján auditált beszámolót készít.

f) A 2000. évi C. törvény alapján auditált, míg a US GAAP rendszere alapján nem auditált beszámolót készít.

g) Kizárólag a US GAAP rendszere alapján készít auditált beszámolót.

8. Amennyiben a vállalkozás a 2000. évi C. törvény a számvitelről alapján készít beszámolót, milyen beszámolási formát alkalmaz?

a) Egyszerűsített éves beszámoló

b) Éves beszámoló

c) Konszolidált éves beszámoló

**9. Milyen minősítésekkel, regisztrációkkal rendelkezik a vállalkozás?**

- a) EMAS (Eco-Management and Audit Scheme)
- b) ISO 14000 sorozat  
Amennyiben igen, akkor melyik ISO 14000-es standard szerint: \_\_\_\_\_
- c) Egyéb ISO sorozat: \_\_\_\_\_
- d) KÖVET-nél regisztrált
- e) Egyéb környezetvédelemmel kapcsolatos regisztráció: \_\_\_\_\_

**10. Hallotta már a következő környezeti információk feldolgozására és kommunikálására**

- a) Fenntarthatósági jelentések
- b) Környezeti jelentések
- c) CSR
- d) GRI Fenntarthatósági Keretelvek és ennek Útmutói
- e) EMA: Environmental Management Accounting, Környezeti Vezetői Számvitel

**11. A vállalkozás milyen módon kommunikálja a környezettel, környezetvédelemmel kapcsolatos rá vonatkozó információkat?**

- a) Kizárólag az éves beszámolóban a kötelezően közzéteendő információkat mutatja be
- b) Környezeti jelentést készít és publikál
- c) Fenntarthatósági jelentést készít és publikál
- d) CSR jelentést készít és publikál
- e) A GRI útmutató alapján dolgozza fel és mutatja be a környezeti információkat.
- f) Éves vállalati jelentésében megemlíti a környezeti, környezetvédelmi kérdéseket, de hivatalos ilyen jellegű jelentést nem készít és publikál.
- g) Rendszeres adatszolgáltatást teljesít e témában a KSH felé. (pl: 1933/06, 1892/05, 1062/07, 1799/05)
- h) Rendszeres adatszolgáltatást teljesít e témában a Környezetvédelmi Főfelügyelőségnek.
- i) Csak vállalaton belüli elemzések készülnek, külső felhasználók felé nem publikál a vállalkozás környezeti információkat.

**12. Hogyan értékeli: a vállalkozásnál lényegesnek ítélik a tulajdonosok, vezetők a környezeti kérdéseket, problémákat és igyekeznek környezettudatos vállalati magatartást folytatni?**

- a) Igen, kifejezetten erőteljes a környezettudatos tevékenysége a vállalkozásnak.  
Kérem, adjon rá példát: \_\_\_\_\_
- b) Olyan mértékben, amennyire a vállalkozás pénzügyi és egyéb erőforrásai ezt lehetővé teszik.
- c) Olyan mértékben, amennyire a hatályban lévő, a vállalkozásra vonatkozó környezetvédelmi jogszabályok ezt megkövetelik.
- d) Nem hangsúlyos területe a vállalt irányításnak e kérdés.

**13. A pénzügyi számvitel alapján készített éves beszámolóban milyen környezeti információk jelennek meg?**

- a) A vállalkozás céltartalékot képez a várható környezetvédelmi kötelezettségeire (41. § 2. bekezdés)
- b) A vállalkozás a tevékenysége alapján nem képez céltartalékot a környezetvédelmi kötelezettségeire.
- c) A számviteli törvény kiegészítő mellékletében (94. §: környezet védelmét szolgáló tárgyi eszközök, veszélyes hulladékok bemutatása, környezetvédelmi céltartalékok részletezése) megfogalmazottaknak tesz eleget a vállalkozás.
- d) Az IFRS, US GAAP szabályai alapján az eszközök jövőbeni leszerelési, elszállítási, terület helyreállítási költségeire céltartalékot képez, amelyet diszkontálva jelenít meg.
- e) A számviteli törvény üzleti jelentésekre vonatkozó előírásai (95 §. 5. bekezdés) alapján bemutatja a környezetvédelmi vonatkozású kérdéseket.
- f) A vállalkozás tevékenysége nem indokolja a környezetvédelem, környezeti kérdések bemutatását.
- g) A vállalkozás nem készít üzleti jelentést.

**14. A vállalkozásnál mérik-e valamilyen módon a környezet terhelését, a környezeti költségeket, azok megtérülését?**

- a) Igen, a KIR keretében dolgozzuk fel az idevonatkozó információkat, adatokat.
- b) Igen, a vállalkozás összes költségéből külön kigyűjtjük a környezeti költségeket, de nem részletezzük, csoportosítjuk azokat.
- c) Igen, a vállalkozás összes költségéből külön kigyűjtjük a környezeti költségeket, és csoportosítjuk azokat.  
Kérem, adja meg a csoportosítási szempontokat: \_\_\_\_\_
- d) Igen, egyéb módon. A vállalkozásnál alkalmazott módszer: \_\_\_\_\_
- e) Nem, a vállalkozás tevékenysége nem indokolja ezt.
- f) Nem, a vállalkozás mérete nem indokolja ezt.

**15. A vállalkozás szervezetén belül elkülönül-e a pénzügyi és vezetői számviteli funkció? Külön csoport, részleg, osztály foglalkozik a pénzügyi és a vezetői számvittel?**

- a) Igen, a vállalkozás mérete és tevékenysége igényli, így a szervezeten belül elkülönített osztály foglalkozik a pénzügyi és vezetői számviteli kérdésekkel.
- b) Nem, a vállalkozás mérete nem igényli, hogy a feladatok elkülönüljenek.

**16. A vállalkozáson belül van-e olyan csoport, részleg, osztály, amely környezeti, környezetvédelmi kérdésekkel, fenntartható fejlődéssel foglalkozik?**

- a) Igen
- b) Nem

**17. A vállalkozás foglalkozik-e a vezetői számvitelen belül környezeti, környezetvédelmi kérdésekkel?**

- a) Igen
- b) Nem

**18. Amennyiben a vállalkozás foglalkozik környezeti kérdésekkel akár a vezetői számvitel keretében, akár külön környezeti osztály feladatáaként, kérem, jelölje meg, hogy a környezeti vezetői számvitel keretében mely területtel (területekkel) foglalkoznak?**

- a) a környezeti költségek típusainak azonosítása
- b) környezetvédelmi költségek felosztása az okozó termékekre és szolgáltatásokra
- c) környezeti kockázat elemzés a céltartalék képzéshez
- d) környezeti jogszabályi kötelezettségek felmérése a céltartalék képzéshez
- e) környezetvédelmi beruházások beruházási számításainak elvégzése
- f) Adatszolgáltatási kötelezettségek teljesítéséhez adatok előállítás, biztosítása
- g) prognóziskészítés
- h) ABC (Activity Based Costing) kalkuláció
- i) ECO- hatékonyság
- j) Eco-benchmarking
- k) hulladék mérleg
- l) élet-ciklus becslés (Life Cycle Analysis, LCA)
- m) szennyezés megelőzés
- n) termelés és folyamat elemzés
- o) ökológiai mérleg
- p) anyagáram-elemzés és kapcsolódó költség elszámolások
- q) externáliák költségének becslése
- r) megtérülési mutatók számítása környezeti hatással járó projektekre
- s) a tisztább termelési projektekkel elért éves megtakarítások kiszámítása
- t) környezetvédelmi átvilágítás (öko-audit)
- u) a környezeti hatásvizsgálat (KHV)
- v) a környezeti terhekkel kapcsolatos kötelezettségek leírása az éves jelentésben
- w) belső jelentések a környezeti projektekkel elért megtakarításokról és költségekről.

**19. Milyen adatokat ad fel a környezeti vezetői számvitel, környezeti kérdéseket kezelő osztály a pénzügyi számvitelnek?**

- a) a környezeti költségek összegei a vállalkozás tevékenységének, információs igényének megfelelően csoportosítva

- b) a termékekre és szolgáltatásokra felosztott környezetvédelmi költségek adatai, összegei
- c) a céltartalék képzés javasolt összege a környezeti kockázat alapján
- d) a céltartalék képzés javasolt összege a környezetvédelmi jogszabályok alapján
- e) környezetvédelmi beruházások megvalósítási tervének információi
- f) adatszolgáltatási kötelezettségek teljesítéséhez szükséges adatok
- g) a környezeti terhekkel kapcsolatos kötelezettségek információi
- h) ABC (Activity Based Costing) kalkuláció adatai
- i) ECO- hatékonyság információi
- j) Eco-benchmarking tapasztalatai
- k) hulladék mérleg adatai
- l) élet-ciklus becslés (Life Cycle Analysis, LCA) információi
- m) szennyezés megelőzés információi
- n) termelés és folyamat elemzés információi
- o) ökológiai mérleg adatai
- p) anyagáram-elemzés és kapcsolódó költség elszámolások
- q) externáliák költségének becslése
- r) megtérülési mutatók eredménye a környezeti hatással járó projektekre
- s) a tisztább termelési projekkel elért éves megtakarítások kiszámításának eredményei
- t) környezetvédelmi átvilágítás (öko-audit) eredménye
- u) a környezeti hatásvizsgálat (KHV) eredménye
- v) egyéb

Kérem, nevesítse: \_\_\_\_\_

**20. Cége mennyiben felkészült a hazai és EU-s környezetvédelmi előírások teljesítésére?**

- a) teljes mértékben
- b) közepesen
- c) kevésbé
- d) egyáltalán nem

**21. Véleménye szerint okoz-e cégének jelentős költségnövekedést a környezetvédelmi követelmények teljesítése?**

- a) nagymértékű költségnövekedést
- b) közepes költségnövekedést
- c) alacsony költségnövekedést
- d) nagyon alacsony költségnövekedést
- e) nem okoz

**22. Fontosnak érezné a környezeti, környezetvédelmi kérdések erőteljesebb kommunikálását? (Több válasz is megadható)**

- a) Igen, de csak a vállalkozáson belüli információk előállítására a döntéshozatal érdekében.
- b) Igen, mind a vállalton belüli és kifelé történő kommunikáció is nagyobb hangsúlyt kell, hogy kapjon a jövőben.
- c) Igen, de a vállalkozásnak nincs erre kapacitása, erőforrása.
- d) Igen, de a vállalkozás attól tart, hogy amennyiben kifelé is publikálja a környezetvédelmi információit, akkor ez felhívja a szabályozó hatóságok figyelmét a jövőbeni jogszabályok, adózási szabályok és bírságok kiszabására vonatkozóan.
- e) Nem, a vállalkozás mérete nem indokolja ezt.
- f) Nem a vállalkozás tevékenysége nem indokolja ezt.

**Köszönöm a segítségét és azt az időt, melyet a kérdőív kitöltésére szánt!**

## A kérdőív feldolgozása, eredményei

A kialakított adatbázis statisztikai feldolgozásához az SPSS 15.0 for Windows programcsomagot használtam, így a későbbiekben hivatkozásra kerülő, mellékletben megjelenő táblák e programcsomag outputjai.

### 1. A vállalatok iparág szerinti megoszlása és a válaszadás aránya

A kiküldött kérdőíveket két adatbázishoz viszonyítottam, az ún. EPER jelentésre<sup>85</sup> kötelezett vállalkozások köréhez, és a KSH teljes sokaságához. Az EPER sokaság nem tartalmazza valamennyi iparágat, mivel a jelentésre kötelezettek köre ezt nem indokolja. Ebből következően a válaszadás és az EPER sokaság arány nem értelmezhető mutatót adna. Az EPER statisztikát arra használtam útmutatóként, hogy a környezeti kitettséggel bíró vállalkozások iparágait, majd TEÁOR kódjait azonosítani tudjam.

A KSH alapsokasága az adott TEÁOR kódhoz rendelt valamennyi vállalkozást tartalmazza.

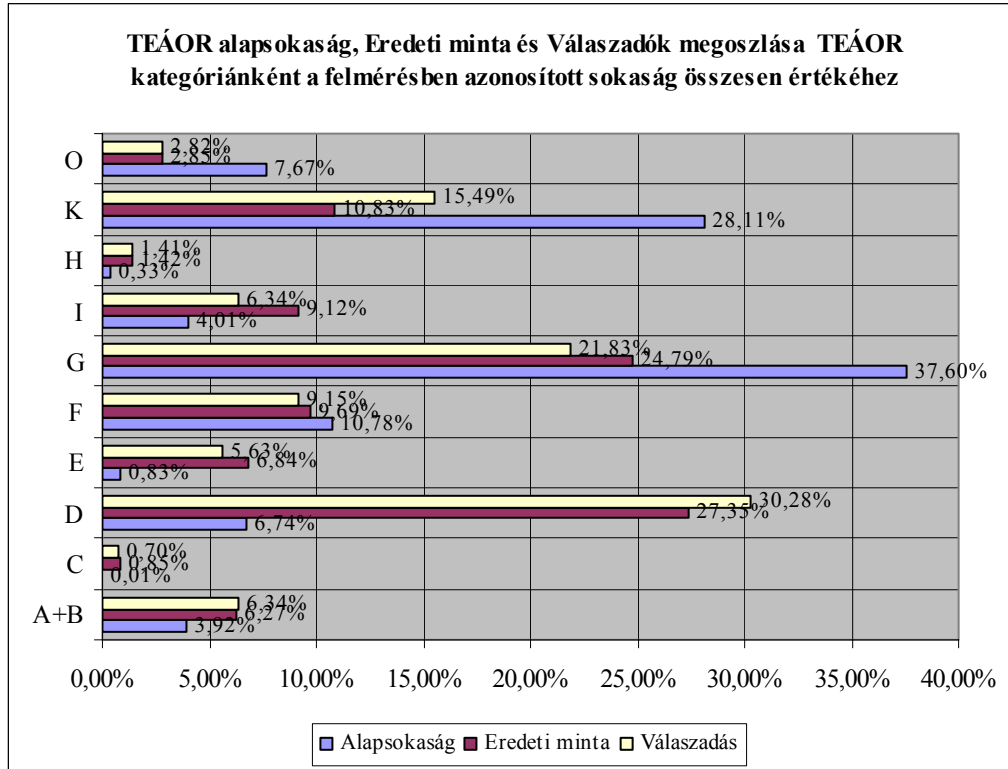
A 351 db kiküldött kérdőívből 142 db kérdőív érkezett vissza, amely 40,46 %-os arányt jelent.

KSH kód (TEÁOR alapján)	KSH kód (TEÁOR alapján)	Iparág	EPER szerinti alapsokaság (db)	KSH szerinti alapsokaság (db)	Teljes minta (db)	Válaszadás (db)	Válaszadás aránya (%)
01	A+B	Növénytermesztés, állattenyésztés		9689	15	6	40,00%
02		Erdőgazdálkodás		2218	7	3	42,86%
06	C	Kőolaj- földgáz kitermelés	3	17	3	1	33,33%
10	D	Élelmiszergyártás	19	3563	13	5	38,46%
11		Italgyártás		1500	3	1	33,33%
13		Textília gyártása		990	6	2	33,33%
17		Papír, papírtermék gyártása	6	598	8	3	37,50%
18		Nyomdai és egyéb sokszorosítási tevékenység		4224	7	3	42,86%
20		Vegyipari anyag, termék gyártása	17	683	8	2	25,00%
21		Gyógyszergyártás		101	5	1	20,00%
22		Gumi-, műanyag termék gyártása		2052	6	2	33,33%
23		Nemesfém ásványi termék gyártása	12	1831	9	5	55,56%

<sup>85</sup> Az EU Bizottság 2000/479/EK határozata kötelezővé tette az Európai Unió tagállamai számára, hogy a 96/61/EK IPPC Irányelv hatálya alá tartozó cégekről meghatározott időközönként környezetvédelmi adatokat szolgáltatassanak az Európai Bizottságnak, mely azokat összegzi és közzéteszi. Az EPER jelentés az IPPC köteles cégek levegőbe és felszíni vízbe (közvetlenül és közvetetten) történő éves, megadott küszöbérték feletti kibocsátásait tartalmazza üzemenként, valamint szennyezőanyagokénti és országos összesítésben. A jelentés formátumát, a tevékenységek és szennyezőanyagok listáját, valamint a küszöbértékeket az EPER Határozat tartalmazza.” <http://eper-prtr.kvvm.hu/oldal.php?id=2>, letöltve 2008.11.16.

KSH kód (TEÁOR alapján)	KSH kód (TEÁOR alapján)	Iparág	EPER szerinti alapsokaság (db)	KSH szerinti alapsokaság (db)	Teljes minta (db)	Válasz- adás (db)	Válasz- adás aránya (%)
24	D	Fémalapanyag gyártása	8	348	7	8	114,29%
26		Számítógép, elektronikai, optikai termék gyártása	3	1715	6	5	83,33%
29		Közúti jármű gyártása	4	476	12	3	25,00%
31		Bútorgyártás		2376	6	3	50,00%
35	E	Villamosenergia-, gáz- , gőzellátás, légkondicionálás	20	748	7	3	42,86%
36		Víztermelés, -kezelés, -ellátás		348	6	1	16,67%
37		Szennyvíz gyűjtése, kezelése	2	372	5	1	20,00%
38		Hulladékgazdálkodás		1065	6	3	50,00%
42	F	Egyéb építmény építése		4762	12	3	25,00%
43		Speciális szaképítés		27981	22	10	45,45%
45	G	Gépjármű, motorkerékpár kereskedelme, javítása		16719	11	4	36,36%
46-47		Nagykereskedelem	2	97460	76	27	35,53%
49	I	Szárazföldi, csővezetékes szállítás		8931	14	6	42,86%
53		Postai szolgáltatás			3	1	33,33%
55		Szálláshely- szolgáltatás		3241	15	2	13,33%
61	H	Távközlés		1011	5	2	40,00%
68	K	Ingatlanügyletek		68340	16	6	37,50%
69		Jogi, számviteli, adószakértői tevékenység		17032	22	16	72,73%
71	O	Építészmérnöki tevékenység; műszaki vizsgálat, elemzés		18316	5	3	60,00%
81		Építményüzemeltetés, zöldterület-kezelés		4970	5	1	20,00%
		<b>Összesen</b>	<b>96</b>	<b>303677</b>	<b>351</b>	<b>142</b>	<b>40,46%</b>

1. sz. ábra



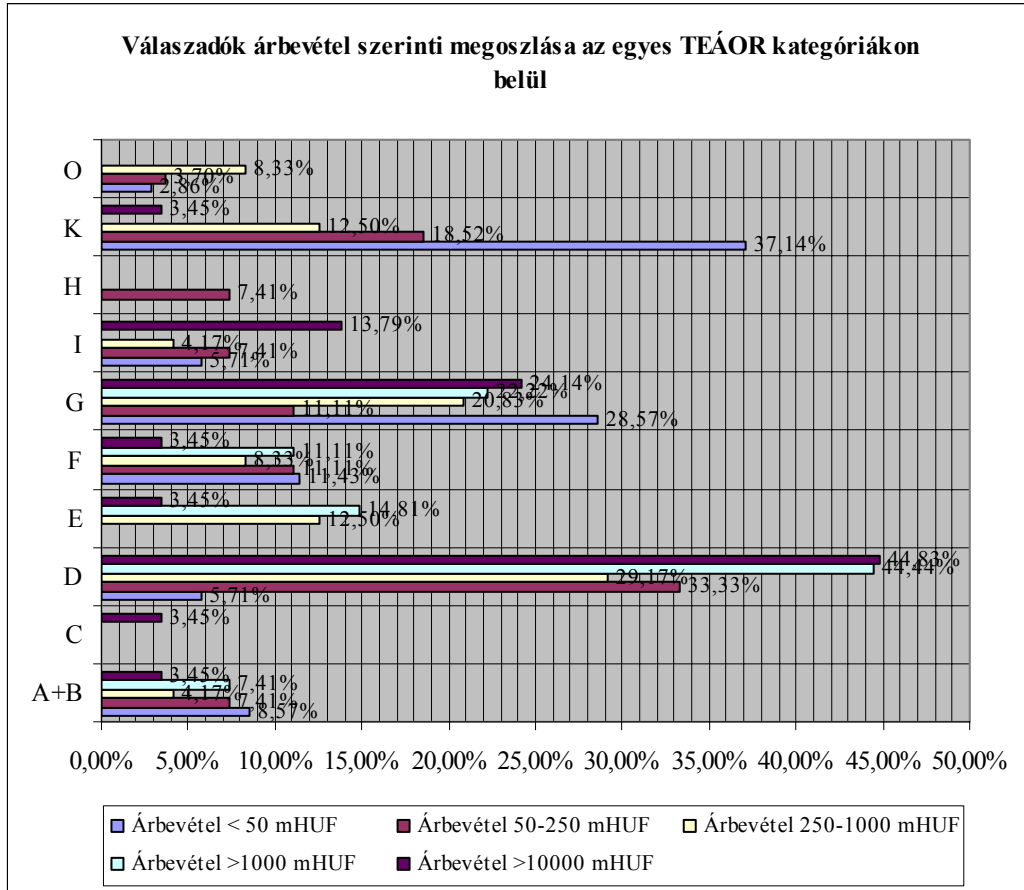
Az ábrából leolvasható, hogy például a „D” TEÁOR kódhoz rendelt vállalkozások esetében a kiküldött kérdőívek és válaszadók aránya magasabb volt a teljes alapsokaságon belül, mint az ezen TEÁOR kódhoz rendelt vállalkozások aránya. Azaz a TEÁOR kód alapján a teljes sokaság 303667 vállalkozásából 6,74 %-a rendelhető ide, míg a 142 válaszadó vállalkozásból 30,28% tartozik e TEÁOR kód alá.

Bizonyos TEÁOR kódok esetében a minta reprezentatívnak tekinthető, mivel a TEÁOR és válaszadók aránya kis szórást mutat, más esetekben ez nem mondható el. Így összességében a mintát nem tekintem reprezentatívnak.

## 2. A válaszadók árbevétel szerinti megoszlása az egyes TEÁOR kategóriákon belül

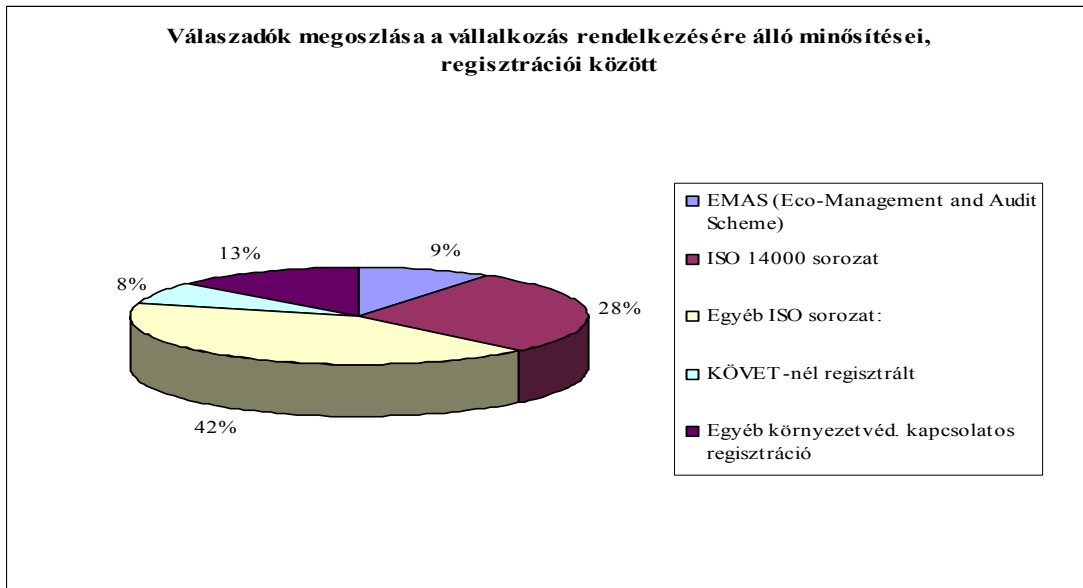
KSH kód (TEÁOR alapján)	Iparág	Árbevétel < 50 mHUF	Árbevétel 50-250 mHUF	Árbevétel 250-1000 mHUF	Árbevétel >1000 mHUF	Árbevétel >10000 mHUF	Válaszok összesen
A+B	Növényterm., állattenyésztés	2	2	1		1	9
	Erdőgazdálkodás	1			2		
C	Kőolaj- földgáz kitermelés					1	1
D	Élelmiszergyártás		1	2	2		43
	Italgyártás					1	
	Textília gyártása			1	1		
	Papír, papírtermék gyártása		1		1	1	
	Nyomdai és egyéb sokszorosítási tevékenység	1		1	1		
	Vegyí anyag, termék gyárt.		1			1	
	Gyógyszergyártás					1	
	Gumi-, műanyag termék gyártása		1			1	
	Nemesfém ásványi termék gyártása	1			2	2	
	Fémalapanyag gyártása		2		5	1	
	Számítógép, elektronikai, optikai termék gyártása		1	1		3	
	Közúti jármű gyártása			1		2	
Bútorgyártás		2	1				
E	Villamosenergia-, gáz-, gőzellátás, légkondicionálás			1	1	1	8
	Vízterm., -kezelés, -ellátás				1		
	Szennyvíz gyűjtése, kezelése			1			
	Hulladékgazdálkodás			1	2		
F	Egyéb építmény építése	2				1	13
	Speciális szaképítés	2	3	2	3		
G	Gépjármű, motorkerékpár kereskedelme, javítása	3				1	31
	Nagykereskedelem	7	3	5	6	6	
I	Szárazföldi, csővez. szállítás	2	2	1		1	9
	Postai szolgáltatás					1	
	Távközlés					2	
H	Száláshely-szolgáltatás		2				2
K	Ingatlanügyletek	3	3				22
	Jogi, számv., adószak. Tev	10	2	3		1	
O	Építésmérnöki tevékenység; műszaki vizsgálat, elemzés	1	1	1			4
	Építményüz., zöldter. kez.			1			
<b>Összesen</b>		<b>35</b>	<b>27</b>	<b>24</b>	<b>27</b>	<b>29</b>	<b>142</b>

2. sz. ábra



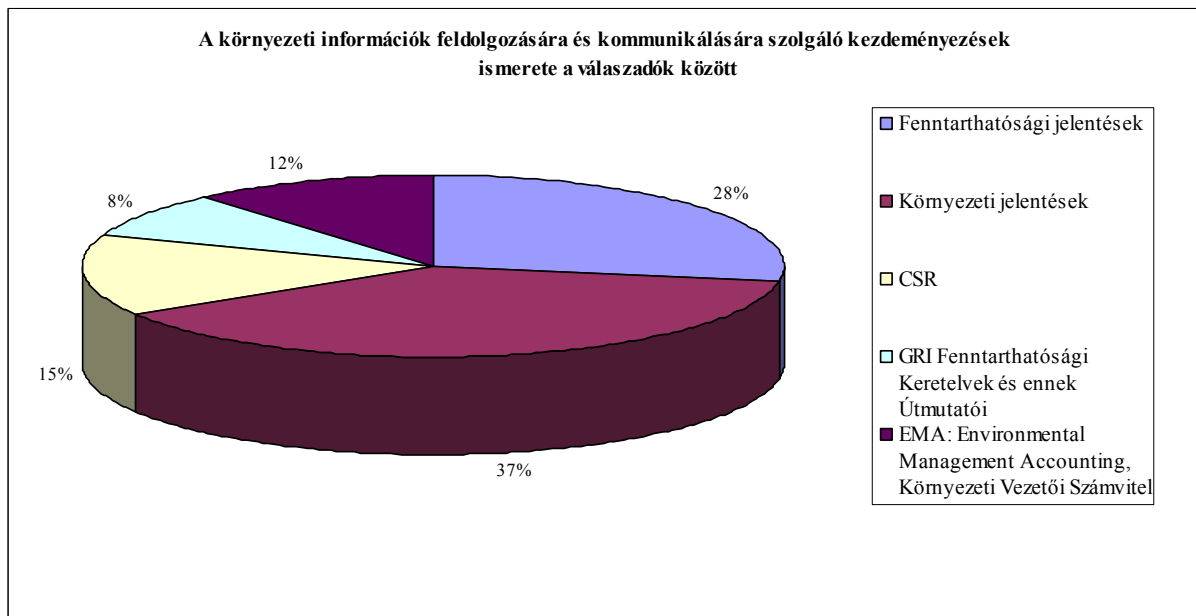
Az ábrából leolvasható, hogy az 50 millió Ft alatti árbevételű vállalkozások a „K” TEÁOR kód alá tartozó vállalkozások, a válaszadók 37,14 %-át teszik ki. Ugyanakkor a 10 milliárd Ft feletti árbevételű vállalkozások többsége a „D” TEÁOR kódhoz rendelhető és a válaszadók 44,83 %-át adják.

3. sz. ábra



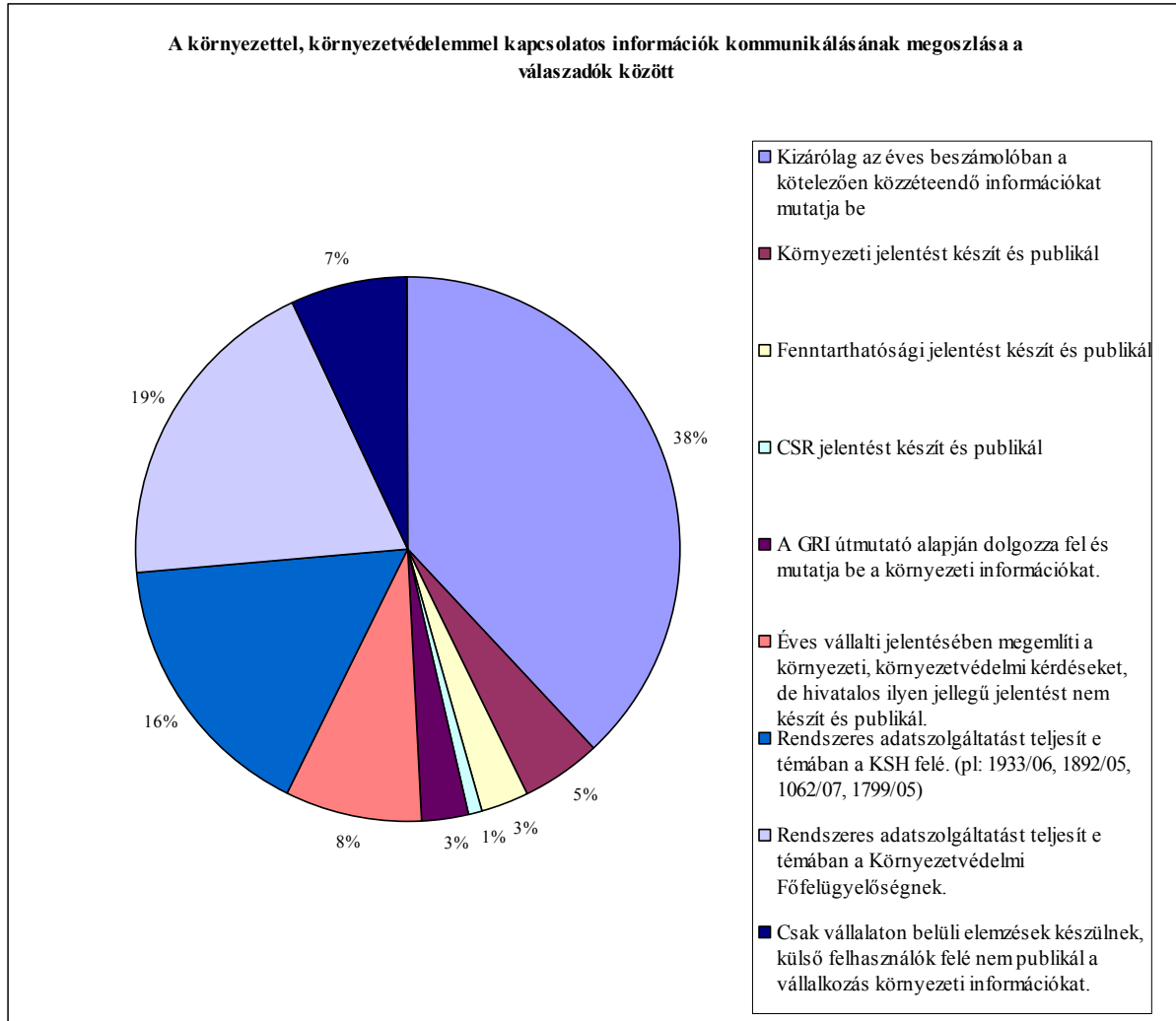
A 3. sz. ábra azt mutatja, hogy a válaszadók 42 %-ánál egyéb ISO minősítés létezik, amely az ISO 9000 standard. Ugyanakkor válaszadó vállalkozások több, mint harmada rendelkezik kifejezetten környezetvédelmi, környezeti irányultságú szabvánnyal, minősítéssel.

4. sz. ábra



A 4. sz. ábra alapján úgy ítélték meg, hogy a válaszadó vállalkozások 37%-a a környezeti jelentésekről általánosságban hallott, ám a konkrét környezeti kezdeményezéseket, jelentéseket nem ismeri. Ez összefüggésben állhat a 3. sz. ábra adataival, miszerint inkább általános tanúsítvánnyal rendelkeznek a vállalkozások, nem környezet specifikussal.

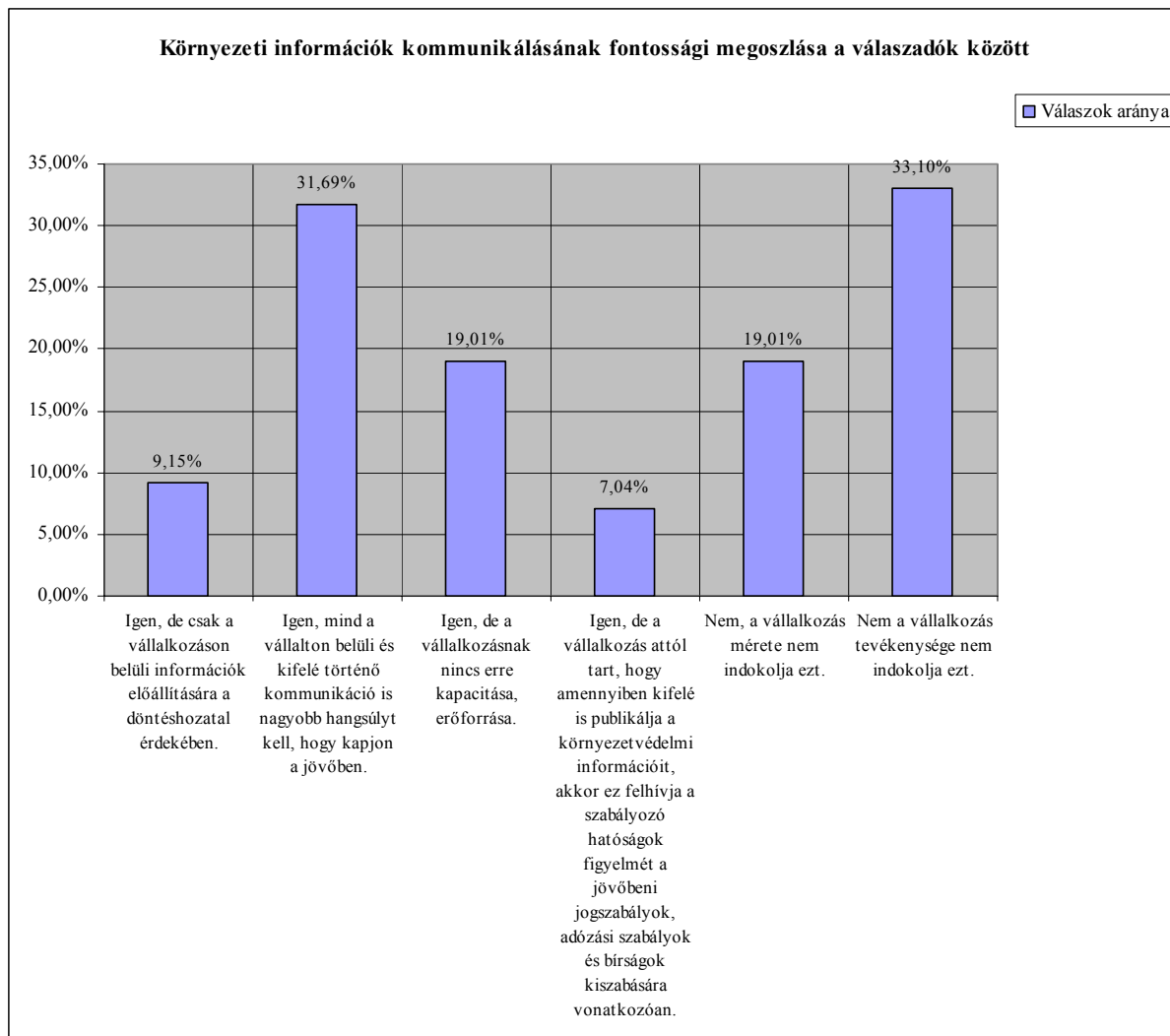
5. sz. ábra



Az 5. sz. ábra szintén összefüggésbe hozható a 3. és 4. sz. ábrával. A válaszadó vállalkozások 38 %-a kizárólag csak az éves beszámolóban közöl kötelezően bemutatandó környezeti, környezetvédelmi információkat. Ezen túlmenően a két legnagyobb részt a kötelezően teljesítendő adatszolgáltatók teszik ki, összesen 35 %-ot.

Ugyan a felmérés nem reprezentatív, mégis iránymutatást ad arra vonatkozóan, hogy a vállalkozások szignifikáns hányada kizárólag törvényi kötelezettségeinek tesz eleget. Éppen ezért látom indokoltnak és alátámasztottnak az értekezésemben levont következtetést, miszerint az éves beszámoló megfelelő keret adhat a környezeti információk bemutatásához.

6. sz. ábra



Ezen kérdésnél a válaszadók több kérdést is megjelölhettek, így a százalékos adatok összeadása félrevezető lehet.

A 6. sz. ábra alátámasztja az értekezésben képviselt azon álláspontomat, hogy a környezeti információk megjelenítésére nemcsak szükség, de igény is van, hiszen a válaszadók 31,69%-a így gondolja. Az ábra azt a véleményemet is tükrözi, miszerint a környezeti információk megjelenítésének igényét befolyásolja a vállalkozás mérete és tevékenységi köre.

A minta nem reprezentatív jellegét mutatja, hogy a válaszadók mindössze 7,04 %-a tartja úgy, hogy amennyiben bemutatja a környezetvédelmi, környezeti adatait, úgy a szabályozó hatóságok részéről szankciókra számíthat, illetve újabb jogszabályokhoz, adókhoz szolgáltatathat „ötletet”. A mélyinterjúk tapasztalatai alapján, amelyeket kizárólag multinacionális vállalatokkal készítettem, az a következtetés vonható le, hogy a vállalkozások ettől sokkal nagyobb arányban tartanak.

## 7. A vállalati méret és a környezeti információk kommunikálásának kapcsolata

A kérdőív 7. és 11. kérdései alapján

**Case Processing Summary**

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v7 * v11	142	100,0%	0	,0%	142	100,0%

**v7 \* v11 Crosstabulation**

Count

		v11				Total
		1	2	3	4	
v7	1	84	2	5	21	112
	2	14	2	5	9	30
Total		98	4	10	30	142

**Symmetric Measures**

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,281	,011
	Cramer's V	,281	,011
N of Valid Cases		142	

A Cramer féle statisztikai módszerrel azt vizsgáltam, hogy a vállalkozások által készített éves beszámoló és a környezeti információk kommunikálásának módja között kimutatható-e kapcsolat, vagy azok egymástól független tényezők. Abból indultam ki, hogy a vállalkozások beszámoló készítése utal a vállalkozás méretére az árbevétel, létszám és mérlegfőösszeg számviteli kritériumok miatt.

1,1 %-os szignifikancia szinten a beszámoló készítését szabályozó előírás és a környezetvédelemmel kapcsolatos információk kommunikálása között kimutatható kapcsolatot van, bár a kapcsolat erőssége a közepesnél gyengébb. Azaz a nemzetközi számviteli szabályok alapján is beszámolót készítő, illetve az éves beszámolót készítő vállalkozások nem feltétlenül publikálják a környezeti információikat környezeti jelentés formájában.

A számítás eredményét torzíthatja, hogy a minta nem reprezentatív.

## 8. Az éves nettó árbevétel és a környezeti információk vállalaton belüli elkülönült kezelése

A kérdőív 6. és 16. kérdései alapján

**Case Processing Summary**

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v_arbev * v_reszleg	141	99,3%	1	,7%	142	100,0%

**v\_arbev \* v\_reszleg Crosstabulation**

Count

		v_reszleg		Total
		1	2	
v_arbev	25	0	35	35
	150	2	25	27
	625	5	19	24
	5500	9	18	27
	14500	16	12	28
Total		32	109	141

**Symmetric Measures**

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,495	,000
	Cramer's V	,495	,000
N of Valid Cases		141	

A Cramer féle statisztikai módszerrel azt vizsgáltam, hogy a vállalkozások éves nettó árbevétele mennyiben határozza meg, hogy a környezeti információk kezelése a vállalaton belül elkülönül vagy sem.

0 %-os szignifikancia szinten megállapítható, hogy az árbevétel nagysága és a környezetvédelemmel foglalkozó részleg működtetése közepesen erős kapcsolatot mutat.

A számítás eredményét torzíthatja, hogy a minta nem reprezentatív.

## Mélyinterjúk kérdései

A kérdőíves felmérést kiegészítettem multinacionális, részben tőzsdén jegyzett vállalkozásokkal készített interjúkkal. A válaszokat a vállalkozások pénzügyi-számviteli, környezeti kérdésekkel foglalkozó osztályainak vezetői szolgáltatták. Az interjúk során egyrésztől megválaszolásra kerültek a kérdőív kérdései, illetve az alábbi kérdésekre fókuszáltam:

1. Van-e a vállalkozásnak környezetvédelmi, környezeti politikája? Ez publikált-e az érintettek felé?
2. Készít-e a vállalkozás környezeti jelentést? Mekkora az irányelvek szerepe a jelentések készítésében, és mekkora a „szabadság” annak megítélésében, mi kerüljön a környezeti jelentésbe?
3. A vállalkozás teljesíti-e rendszeresen adatszolgáltatási kötelezettségeit?
4. Mennyiben tartanak a vállalkozások a hatósági ellenőrzésektől, a jogszabályok változásának gyakoriságától?
5. A vállalkozáson belül van-e elkülönült részleg, amely a környezeti információk és adatok rögzítésével és kezelésével foglalkozik? Ha igen, akkor a felelősség és hatáskörök hogyan szabályozottak?
6. Hogyan azonosítja a vállalkozás egy adat, információ környezeti jellegét?
7. Méri-e a vállalkozás, és ha igen, hogyan a környezeti költségeket?
8. Hogyan ítélik meg, szükséges-e a környezeti információk részletesebb megjelenítése? Ha igen, milyen módon tudnák ezt elképzelni?
9. Milyen korlátai vannak a részletesebb megjelenítésnek?

## A mélyinterjúk tapasztalatai

1. A mélyinterjúkat multinacionális nagyvállalatokkal készítettem, amelyek olyan iparágakban működnek (nehézipar, telekommunikáció, feldolgozás) ahol jelentősége van a környezettudatosságnak. Ebből adódóan valamennyi vállalat rendelkezett környezetvédelmi, környezeti politikával. Közülük a tőzsdén jegyzett vállalkozásoknak nyilvánosan közzétett politikája volt, a többiek vállalaton belüli célkitűzéseket fogalmaztak meg, de nem publikálták ezeket.
2. Elsősorban a tőzsdén jegyzett vállalkozások készítene környezeti jelentést és azt publikálják. Figyelembe veszik a GRI Útmutató irányelveit, de igyekeznek elkerülni azt, hogy a vállalkozás ne tűnjön fel negatív színben.
3. A vállalkozások rendszeresen és határidőben teljesítik adatszolgáltatási kötelezettségeiket, mulasztások ritkán fordulnak elő.
4. A vállalkozások a hatósági ellenőrzésektől elsősorban azok időigényessége miatt tartanak. A törvényben előírt környezetvédelmi hatósági vizsgálatokat önmaguktól elvégzik. A jogszabályok változásai, a változások gyakorisága jelentős terheket ró a vállalkozásokra.
5. A vállalatok tevékenysége és mérete egyaránt indokolja, hogy elkülönült részleg foglalkozzon a környezetvédelmi, környezeti kérdésekkel. A felelősséget és a hatásköröket a felső vezetés határozza meg, igazítva a vállalkozás szerkezetéhez.

6. A vállalkozások egy részénél a környezeti kérdésekkel foglalkozó részleg azonosítja egy adat, információ környezeti jellegét. Ezt követően adják át az adatokat és bizonylatokat a pénzügyi-számviteli osztálynak.  
A vállalkozások másik részénél a könyvelés vállalkozáson kívüli, kiszervezett tevékenység. Így a könyvelés első lépésben rögzíti a pénzügyi-számviteli adatokat, és megpróbálja azonosítani azok környezeti jellegét. Majd a bizonylatok visszakerülnek a vállalkozáshoz, ahol a környezeti kérdésekkel foglalkozó részleg ellenőrzi a könyvelés által végzett munkát.  
Mindkét esetben a manuális munka elsősorban a bizonylatok átadására korlátozódik, az adatok ellenőrzése és egyeztetése integrált számítógépes szoftverek alkalmazásával történik.
7. A vállalkozások egy kivételével költséghely-költségviselő rendszerben gyűjtik a környezeti költségeket. Problémát jelent a környezeti költségek csoportosítása, tevékenységhez kapcsolódó közvetlen vagy közvetett jellegének megítélése. E tekintetben a vállalkozások szívesen látnának egzaktabb és részletesebb útmutatásokat.
8. A vállalkozások úgy vélekednek, hogy a környezeti információk mélyebb, részletesebb megjelenítése megvalósítható lenne. Szükségét érzik annyiban, hogy az éves beszámoló és környezeti jelentések adat és információ tartalmát össze lehetne kapcsolni, így az érintetteknek átfogó kép állítható elő.  
Azok a vállalkozások, amelyek környezeti jelentést készítettek, a környezeti kérdésekkel foglalkozó részlegük úgy nyilatkozott, hogy „szívesen” tennének közzé pénzügyi-számviteli adatokat, ha erre vonatkozóan iránymutatást és adatokat kapnak.  
Ahol környezeti jelentés nem készül, az éves beszámolóban való részletesebb megjelenítés elsősorban a legitimációt szolgálná.
9. A részletesebb megjelenítést akadályozza a vállalkozások kapacitás hiánya, sok esetben nem áll rendelkezésre megfelelő szaktudású és számú munkavállaló, aki ezt a feladatot el tudná végezni.  
Problémát jelent az is, hogy a vállalkozások tartanak attól, hogy ha közzéteszik környezeti információikat, akkor a hatóságok fokozódó ellenőrzésére számíthatnak, illetve új jogszabályok kidolgozására ösztönözhetik őket.  
Másik gátló tényezője a környezeti információk részletesebb megjelenítésének, hogy a vállalkozások nem szívesen teszik közzé azon információikat, amelyek negatív színben tüntetik fel őket, esetleg hátrányt okoznak megítélésükben.  
Végül, korlátozó tényezőként említették azt is, hogy a részletes közzétételnek akkor tennének szívesen eleget, ha ezt egységes és általánosan elfogadott szabályok mentén lehetne végrehajtani, amely egyben biztosítja a vállalkozások összehasonlíthatóságát.

## SZAKIRODALOM

1. 2000. évi C. törvény a számvitelről
2. A. Toffler (1993): A hatalomváltás: Tudás, gazdagság és erőszak a XXI. század küszöbén, Európa Könyvkiadó, 1993
3. AAF (Accounting Advisory Forum) (1995): Environmental issues in financial accounting, 1995
4. ACCA (2002): Industry as a partner for sustainable development, UK, 2002. pp 30-31.
5. Adams, David (2006): Royal Society tells Exxon: stop funding climate change denial. The Guardian, (2006)
6. Adorján Csaba, Lukács János, Róth József, Pavlik Livia, Lakatos László Péter, Hadi László, Lőrinczi Gyula, Csákiné Fodor Anna, Pölöskei Pálné, Lucz Zoltánné (2006): Kötelezettségek a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási standardokban. In: Róth József(szerk): Mérlegképes továbbképzés 2006.. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., Budapest. p. 69-80 o.
7. Adorján Csaba, Veit József, Lukács János, Róth József, Adorján Csaba, Bíró Tibor, Pál Tibor, Fridrich Péter, Garajszki Zoltán, Kresalek Péter, Nagy Lajos, Ujvári Géza (2007): Számviteli törvény változásai 2005-2006-2007, Hvgorac, Budapest., 2007
8. Al Gore (2007): So, Al Gore, what's the one thing we can all do to tackle climate change?, Independent, London 2007 Július 7., saját fordítás
9. Andor Ágnes – Fazekas Dóra (2008): A szennyezési jogok kezelése a gazdálkodó szemszögéből: számviteli kérdések, Vezetéstudomány XXXIX. évfolyam 2008. 3. szám.
10. Andrew, J. (2000): Denying Accountability? Australia's International Mining Shame, News Journal of the Asia Pacific Centre for Environmental Accountability, 11, 2000, 7-11.
11. Ann R. Barker (2007): Environmental Management Systems After Sarbanes-Oxley, TRC Environmental Corporation, 2007, <http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf>.
12. Assure View, 2008.
13. Baricz Rezső (1997): Mérlegtan, Aula Kiadó, Budapest, 1997
14. Bebbington J, Gray R, et al. (1999): Seeing the wood for the trees: taking the pulse of social and environmental accounting. Accounting Auditing and Accountability Journal;12(1):47–51., 1999
15. Bebbington J. (1997): Engagement, education and sustainability: a review essay on environmental accounting. Accounting Auditing & Accountability Journal 10(3):365–81., 1997
16. Bebbington, Gray, Hibbit & Kirk (2001): Full Cost accounting –an agenda for action, ACCA, 2001
17. Beets SD, Souther CC. (1999): Corporate environmental reports: the need for standards and an environmental assurance service. Accounting Horizons;13(2):129–45., 1999.
18. Begley, Sharon. (2007): The truth about Denial. Newsweek, 2007-08-13. Retrieved on 2007-08-13.
19. BGF alkotó közössége (2004): A környezetgazdaságtan alapjai, Perfekt, Budapest, 2004.
20. Braun&Partners Network (2008): Accountability Rating 2008.
21. British Telecom (BT) (1996): Environmental Accounting in Industry: A Practical Review. London: BT Corporate Relations., 1996.
22. Buhr N. (1998): Environmental performance, legislation and annual report disclosure: the case of acid rain and Falconbridge. Accounting Auditing & Accountability Journal 1998; 11 (2):163–90.

23. Business and the Environment: A Primer on Environmental Management Accounting (2003, Vol. XIV)
24. C. Gregory Rogers (2007): Building value by paring environmental risk, Financial Executive International. 2007 September
25. C. Gregory Rogers (2008a) véleményét összefoglaló: Environmental Due Diligence Guide Report, Vol. 16, No. 12, 12/20/2007, pp 91, Bureau of National Affairs
26. C. Gregory Rogers (2008b): Environmental liabilities go to market, Environmental Finance, 2008 May
27. C. Gregory Rogers (2008c): Accounting and Disclosure Update, Environmental Disclosure Committee Newsletter, Vol. 5, No. 1, January 2008
28. C. Rhianon, P. Edgley, M.J. Jones, J.F. Solomon: A lényegesség koncepciója a szociális és környezetvédelmi jelentések megerősítésében (SERA): Fejlődés vagy zűrzavar? Konferencia kiadvány, 18. Nemzeti Könyvvizsgálói Konferencia, Cardiff, 2008 Áprilisa (The Materiality Concept In Social and Environmental Reporting Assurance (SERA): Evolution and Confusion? conference paper, 18th National Auditing Conference, Cardiff, April 2008)
29. Carnegie GD, WolnizerPW (1996): Enabling accountability in museums. Accounting, Auditing&Accountability Journal 1996; 9 (5): 84–99.
30. Catasús B (2007): In search of accounting absence, Crit. Perspect. Account. (2007), doi: 10.1016 / j.cpa.2007.02.002
31. Chikán (1997): Vállalatgazdaságtan, AULA 1997
32. Christopher, M. L. (1992) Logistics and Supply Chain Management, London, Pitman Publishing
33. CICA (1993), Canadian Institute of Charetered Accountants,; Környezetvédelmi költségek és kötelezettségek: Számviteli és pénzügyi jelentési kérdések” című jelentése, 1993
34. December 2006 Perellis:  
[www.abanet.org/buslaw/committees/CL400000pub/newsletter/200612/perellis.pdf](http://www.abanet.org/buslaw/committees/CL400000pub/newsletter/200612/perellis.pdf)
35. Deegan, C., & Rankin, M (1996): An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 9(2), 52–69., 1996
36. Ditz, D., J. Ranganathan, and D. Banks, eds. (1995): Green Ledger: Case Studies in Corporate Environmental Accounting. Washington, DC: World Resources Institute.
37. Dr Bartók Nagy András 1997.: Vezetői Számvitel, 181-191. oldalak, Saldo 1997
38. Dr. Csutora Mária (2001): Vállalati környezetvédelmi költségek számbavétele, Tisztább Termelés Kiskönyvtár, 2001, 48. oldal alapján,
39. Dr. Csutora, M. – Kerekes, S. (2004): A környezetbarát vállalatirányítás eszközei, KJK-KERSZÖV, Budapest
40. Dr. Maczó Kálmán (szerk.) (2005): PC-Controller 1.0 CD-ROM, Verlag Dashöfer Ltd., Komplex gyakorlati tanácsadó controlling szakembereknek, 10.rész, 7.fejezet, 1.6.alfejezet, 1-2.oldal, 2005.
41. Dye, R. A. (1985): Disclosure of non-proprietary information. Journal of Accounting Reserach, 123-145, Spring, 1985
42. Environmental Agency (2007): Environmental disclosures, The Second Major Review of Environmental Reporting in the Annual Report & Accounts of the FTSE All- Share, United Kingdom, October 2007,

43. EPA (1995): An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms, 1995. alapján
44. EPA (1996): Environmental Accounting Resource Listing. USEPA, 1996, March
45. Epstein, M. J. (1996): Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing and Effective Environmental Strategy. The Institute of Management Accountants Foundation for Applied Research.
46. Erns&Young (2005): How fair is fair value? 2005 May
47. European Commission (2007 October): Communication from the European Commission: The future of EMAS, October 2007, ([http://ec.europa.eu/environment/news/efe/eu\\_strategy/080619\\_emas\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/news/efe/eu_strategy/080619_emas_en.htm).)
48. FEE (1995): Environmental Accounting, Reporting and Auditing: Survey of Current Activities and Developments Within the Accountancy Profession, Bruxelles, 1995
49. FEE (1998): Environmental accounting, reporting and auditing: survey of current activities and developments within the accountancy profession, 1998
50. FEE (1999): Review of International Accounting Standards for environmental issues, May 1999
51. FEE (2008): Discussion Paper: Sustainability Information in Annual Reports – Building on Implementation of the Modernisation Directive, 2008. december
52. Fekrat, M., C. Inclan, and D. Petroni. (1996): Corporate environmental disclosures. *The International Journal of Accounting* 31. szám, 175–195. oldalak
53. Francis JR. (1990): After virtue? Accounting as a moral and discursive practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1990; 3 (3): 5–17.
54. Freedman, M., and C. Wasley. (1990): The association between environmental performance and environmental disclosures in annual reports and 10Ks. *Advances in Public Interest Accounting* 3. szám, 183–193. oldalak
55. Fuery P. (1995): *The theory of absence: subjectivity, signification, and desire*. Westport: Greenwood Press; 1995.
56. Gallhofer S, Haslam J. (1997): The direction of green accounting policy: critical reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1997; 10 (2): 148–74.
57. Gamble, G., K. Hsu, D. Kite, and R. Radtke. (1995): Environmental disclosures in annual reports and 10Ks, an examination. *Accounting Horizons* 9. szám, 34–54. oldalak
58. Gray R, Kouhy R, et al. (1995): Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1995a; 8 (2): 78–101.
59. Gray R, Kouhy R, et al. (1995): Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1995b; 8 (2): 47–77.
60. Gray R. (1992): Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society* 17(5): 399-425.1992
61. Gray, R. H., D. Walters, J. Bebbington, and I. Thomson (1993): *The Greening of Enterprise: An Exploration of the (non) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in*

- Organizational Change. Discussion Papers in Accountancy & Business Finance. Scotland: University of Dundee, 1993
62. GRI jelentések adatbázisa: <http://www.globalreporting.org/GRIReports/2008ReportsList/>
  63. GRI, 3.0 Verzió: Útmutató fenntarthatósági jelentések készítéséhez, 2000-2006
  64. Guthrie J, Mathews MR. (1985): Corporate social accounting in Australasia. *Research in Corporate Social Performance and Policy* 1985; 7: 251–77.
  65. Guthrie J, Parker L. (1990): Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis. *Advances in Public Interest Accounting* 1990;3:159–73.
  66. Guy Turchany: 30 év múlva civilizációnk eltűnésével kell szembenéznünk, *Ma & Holnap folyóirat* VIII. évfolyam 5. szám
  67. Hackston D, Milne MJ. (1996): Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1996;9(1):77–108.
  68. Harte, G., and D. Owen. (1991): Environmental disclosures in the annual reports of British companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 4. szám, 51–61. oldalak
  69. Hogner, R.H. (1982): Corporate social reporting: eight decades of development at US Steel. In: *Research in Corporate Social Performance and Policy*, Greenwich, CT: JAI Press, pp. 243–250. 1982
  70. Humphrey C, Lewis L, et al. (1996): Still too distant voices? Conversations and reflections on the social relevance of accounting education. *Critical Perspectives on Accounting* 1996;7(1):77–99.
  71. Hussein Warsame, Dean Neu, and Cynthia V. Simmons (2002): Responding to “Discrediting” Events: Annual Report Disclosure Responses to Environmental Fines, *Accounting and the Public Interest* Volume 2, 2002
  72. IASB IAS/ IFRS standardjai
  73. ICAEW (1992): The Institute of Chartered Accountant in England and Wales: Business Accountancy and Environment: A Policy Research Agenda, 1992
  74. ICAEW (2004): Sustainability: The role of accountants, 2004 October
  75. IFAC (1998): Financial and Management Accounting Committee, Environmental Management in Organizations, The Role of Management Accounting Study 6, March 1998
  76. IMA (1995): The Institute of Management Accountants: Management and Reporting of Environmental Liabilities. *Management Accounting*, 1995
  77. International Institute for Sustainable Development (IISD) (1996): Global Green Standards, ISO 14000 and Sustainable Development. Canada, 1996
  78. Jasch, C. (2005): Internationale Leitlinie Umweltkostenrechnung – In Zusammenarbeit mit der International Federation of Accountants, *Berichte aus Energie- und Umweltforschung*, 44/2005. IÖW, Wien., <http://www.kwt.or.at/de//ResourceImage.aspx?raid=556>; letöltés dátuma: 2008. május.
  79. Johnston Daniel (2005): Modern Reserve Disclosure, *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, Summer 2005
  80. Kerekes Sándor (1997): A menedzsment felelőssége, a környezetbarát termelés jellemzői és a környezeti menedzsment alapelvei, *Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Környezetgazdaságtani és Technológiai Tanszék, Vállalati környezet-menedzsment*, Szerkesztette: Kerekes Sándor és Kindler József, 1997.

81. Kerekes Sándor (1998): A környezetgazdaságtan alapjai, Budapest, 1998
82. Kolk A. (2000): Green reporting. *Harvard Business Review* 2000;78(1):15–6.
83. Kósi Kálmán – Valkó László (2006): Környezetmenedzsment. Typotex Kiadó, Budapest, 2006
84. Környezeti Jelentési Irányelvek: GRI, CSR, EMAS, ISO 14001
85. KPMG (2008): „Count me in” nemzetközi kutatása, 2008.
86. Kun Attila (2004): A vállalati szociális elkötelezettség tematizálásának alapvonalai az Európai Unióban, (Jogelméleti Szemle: 2004)
87. Lane, G. (1996): Developing a comprehensive framework for Corporate Environmental Accounting. In *Environmental Accounting in Industry: A Practical Review*, ed. C. Tuppen. Coopers & Lybrand.
88. Larry E. Rittenberg, Patricia K. Miller (2005): Sarbanes-Oxley Section 404 Work: Looking at the Benefits (2005), Institute of Internal Auditors Research Foundation
89. Latour B. (1986): The powers of association. In: Law J, editor. *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?* London: Routledge & Kegan Paul; 1986. p. 264–80.
90. Lehman G. (1999): Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting, Organizations and Society* 1999; 24(3):217–41.
91. Lukács János (2006): Különbségek a magyar számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok között. *Számadó* 3, p. 143-148., 2006.
92. Martin Freedman, Dennis M. Patte (2004): Evidence on the pernicious effect of financial report environmental disclosure, *Accounting Forum* 28 (2004) 27–41
93. Mathews MR. (1997): Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1997;10(4):481–531.
94. Milne MJ. (1996): On sustainability: the environment and management accounting. *Management Accounting Research* 1996;7(1):135–61.
95. MOL Éves Jelentés 2001: Kiegészítő olaj- és gázipari információk a US GAAP SFAS 69-nek megfelelően
96. O’Donovan, G. (1999): Managing legitimacy through increased corporate reporting: an exploratory study. *Interdisciplinary Environmental Review*, 1, 63–99., 1999
97. Patten D. M. (2005): The accuracy of financial report projections of future environmental capital expenditures: a research note, *Accounting, Organizations and Society* 30, 457–468, 2005
98. Patten, D. M. (1991): Exposure, legitimacy, and social disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(Winter), 297–308., 1991
99. Patten, D. M. (1992): Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 471–475., 1992
100. Patten, D. M. (2002): The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note. *Accounting, Organizations and Society* (November 2002), 763–773., 2002
101. Patten, D. M. (2007): and Charles H. cho: The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a research note. *Accounting, Organizatiосn and Society* 32, 639-647, 2007.
102. Perry M, Sheng TT. (1999): An overview of trends related to environmental reporting in Singapore. *Management of Environmental Quality: An International Journal* 1999;10(5):31–2.

103. Piotroski, Joseph D. and Srinivasan, Suraj. (2008): Regulation and Bonding: The Sarbanes-Oxley Act and the Flow of International Listings (January 2008)
104. Richard Y. Roberts (1995): Environmental Liability Disclosure Update, Critical Environmental Issues for Corporate Counsel Conference, New Jersey Institute for Continuing Legal Education, New Jersey, May 5, 1995
105. Robert Dixon, Gehan A. Mosua, Anne Woodhead (2005): The Role of Environmental Initiatives in Encouraging Companies to Engage in Environmental Reporting, *European Management Journal* Vol. 23, No. 6, pp. 702–716, December 2005
106. Rockness, J. (1985): An assessment of the relationship between US corporate environmental performance and disclosure. *Journal of Business Finance and Accounting* 12. szám, 339–354. oldal
107. Schaltegger, Hahn, Burritt (2002): Current developments in environmental management accounting - towards a comprehensive framework for environmental management accounting. *Australian Accounting Review*, 2002
108. Schaltegger, Hahn, Burritt, (2001): *EMA-Links*, Luxemburg – Canberra, 2001
109. Schaltegger, Kaspar Muller and Henriette Hindrichsen (1996): *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley and Sons, Chichester, 1996
110. Senge SV. (1993): Accounting for the environment: an analysis of issues. *Ohio CPA Journal* 1993;52(1):33–42.
111. Sheldon, C. ed. (1997): *ISO 14001 and Beyond: Environmental Management Systems in the Real World*. Sheffield, England, Greenleaf Publishing, 1997.
112. SMAC (1997): (Society of Management Accountants of Canada): *Accounting for Sustainable Development: A Business Perspective*. Hamilton, Ontario, 1997.
113. Sulaiman A. Al-Tuwaijri, Theodore E. Christensen, K.E. Hughes (2004): The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach, *Accounting, Organizations and Society* 29 (2004) 447–471
114. Sztanó Imre (2006): *A számvitel alapjai*, BGF könyvek sorozat, Perfekt Zrt, Budapest 2006
115. T. Berry and L. Failing: *Environmental Accounting*, Whistler Centre for Business and the Arts, 1996.
116. Tóth I. János (2008): Az externália új dimenziói, *Magyar Tudomány*, 2008/05, 593. oldal
117. Tóth Mihály (2006): Szén-dioxid-kvóta-kereskedelem, *Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat*, 2006. 7-8. szám, 320-325. old.
118. Tóth, G. (2001): *Környezeti teljesítményértékelés*, KÖVET-INEM Hungária, Budapest
119. Ulrika Wennberg (1996): *International Survey on Environmental Reporting*, initiated by KPMG Bohlins Environmental Advisors, Sweden, 1996,
120. UNEP ISAR (1998): *Environmental Financial Accounting and Reporting at Corporate Level*, Geneva, 1998
121. United Nations (2001): *United Nations Division for Sustainable Development: Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, New York, 2001
122. United Nations Environment Programme Industry and Environment (UNEP) (1994): *Company Environmental Reporting, A Measure of the Progress of Business and Industry Towards Sustainable Development*, 1994

123. University of Dundee (1995): The financial auditor and the environment, 1995
124. US GAAP standardjai
125. Verraecchia, R. (1983): Discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 179-194, 1983
126. Wackernagel M, Rees WE (1996): Our ecological footprint: reducing human impact on the earth. Philadelphia, PA: New Society Publishers; 1996.
127. Wehrmeyer, W. (1994): *Environmental References in Business*. Sheffield, England: Greenleaf Publishing, 1994.
128. Wildavsky A. (1994) Accounting for the environment. *Accounting, Organizations and Society* 1994;19(4-5):461-81.
129. Wiseman, J. (1982): An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society* 7. szám: 53-63 oldalak, World Commission of Environment and Development, 1982.

## SAJÁT PUBLIKÁCIÓK

### *Könyv, könyvrész*

1. Madarasiné – (Balázs, Boros, Bosnyák, Gyenge, Györffi, Hegedűs, Kovács, Lakatos, Lukács, Matukovics, Nagy, Ormos, Pavlik, Pál, Rózsa, Székács, Tardos, Veress): Az IFRS-ek rendszere, Nemzetközi számvitel Tankönyv, B.VIII. fejezet 153-170 oldalak, és D.I. fejezet 233-268 oldalak, Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest, 2006. L R
2. Madarasiné - (Matukovics, Rózsa): IAS versus US GAAP, IAS/IFRS téma fejezetei, Útmutató, bevezető 3-5. alfejezetek, 1. fejezet 1.1-1.4 alfejezetek, 2. fejezet, 3. fejezet, 4.fejezet 4.1-4.16, 4.19, 4.22 alfejezetek, Dashöfer, 2003. évtől negyedéves frissítésekkel folyamatosan L R
3. Madarasiné Szirmai Andrea –(Dr. Sztanó Imre, Sztanó Imréné dr.) A számvitel időszerű kérdései 2006., A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez, Céltartalékok (1.2.8 rész, 56-67.. oldalak) és Kötelezettségek (1.3.9 rész, 126-136 oldalak) részek IFRS vonatkozásai, PERFEKT Zrt, 2006
4. Madarasiné Szirmai Andrea –(Korom Erik, Dr. Sztanó Imre, Sztanó Imréné dr.) A számvitel időszerű kérdései 2005., A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez, 3. fejezet: A lízing és számviteli szabályozása az IFRS-ben és a magyar gyakorlatban, 201-226 oldalak, PERFEKT Zrt, 2005
5. Madarasiné Szirmai Andrea –(Korom Erik, Dr. Sztanó Imre, Sztanó Imréné dr.) A számvitel időszerű kérdései 2004., A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez, 3. fejezet: A vásárolt készlet számviteli szabályozása az IFRS-ben és a magyar gyakorlatban, PERFEKT Rt
6. Madarasiné Szirmai Andrea,(Dr. Bakonyi Béla, Baracskainé Dr. Boór Judit, Bonác Zsolt, Korom Erik, Miklósné Ács Klára, Siklósi Ágnes, Simon Szilvia, Dr. Sztanó Imre, Baloghné Gáspár Anna, Veress Attila), Szerkesztő: Dr. Sztanó Imre: A számviteli törvény alkalmazása, Verlag Dashöfer, 2000. évtől folyamatosan negyedévente frissítve
7. A Nemzetközi Számviteli Standardok és a 2000. évi C. törvény a számvitelről főbb eltérései (Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 2004)
8. A nemzetközi számviteli standardok alapjainak, főbb elemeinek áttekintése (Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 4 napos kötelező továbbképzési anyag, 2003)
9. Madarasiné Szirmai Andrea (Korom Erik, Miklósné Ács Klára, Reizingerné Ducsay Anita, Romsics Anikó, Siklósi Ágnes, Simon Szilvia): Vállalkozói könyvvitel II.: Számvitel III., Budapest, Perfekt, 2006.
10. Madarasiné Szirmai Andrea (Korom Erik, Miklósné Ács Klára, Reizingerné Ducsay Anita, Romsics Anikó, Siklósi Ágnes, Simon Szilvia): Feladatgyűjtemény a vállalkozói könyvvitelhez II. : Számvitel III., Budapest, Perfekt, 2006.
11. Madaraisné Szirmai Andrea (Bonác Zsolt, Baloghné Gáspár Anna, Baracskainé dr. Boór Judit, Czipszer Károlyné, Lakiné Szkiba Judit, Lilien Livia, , Miklósné Ács Klára, Siklósi Ágnes, Simon Szilvia, Veress Attila): Könyvelési ABC, Verlag Dashöfer, 2001. évtől folyamatosan
12. Madarasiné Szirmai Andrea (Dr. Birher Ilona, Bonác Zsolt, Czipszer Károlyné, Fehérné Vikárus Éva, Simon Szilvia, Korom Erik, Kresalek Péter, Matukovics Gábor, Mészáros Ildikó, Dr. Pucsek József, Vida Ferenc, Dr. Zelenka Józsefné, Dr. Sztanó Imre Dr., Sztanó Imréné): Számvitel a vállalkozások gyakorlatában, Verlag Dashöfer, 2001. évtől folyamatosan

### *Nemzetközi konferencián angol nyelvű előadás*

- Madarasiné Szirmai Andrea: The True and Fair View of Financial Statements In the Light of Environmental Information, EMAN Konferencia, Budapest, 2008. Október.

*Magyar nyelvű konferencia-előadás*

1. Madarasiné Szirmai Andrea: A környezeti adózás felelőssége Magyarország versenyképességének megítélésében, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, Phd Konferencia, Környezetgazdálkodás szekció, Budapest, 2006. Február 9.
2. Madarasiné Szirmai Andrea: A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében, BGF, Tudományos Konferencia a Magyar Tudomány Napja 2006 tiszteletére, Stratégiák 2007 és 2013 között, Budapest, 2006. november 9-10.
3. A környezeti vezetői – és pénzügyi számviteli információk kapcsolata és megjelenítési lehetőségeik az éves beszámolóban, BGF, Tudományos Konferencia a Magyar Tudomány Napja 2007. tiszteletére, Budapest, 2007. november

*Magyarországon megjelent idegen nyelvű folyóirat cikk*

1. Madarasiné Szirmai Andrea: The authentic content of the financial statements in the light of environmental information, A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében, BGF Tudományos Évkönyv 2006. L
2. Madarasiné Szirmai Andrea: Environment protection in the European Union accounting, Környezetvédelem az Európai Unió számvitelében, EU Working Papers, 2/2006, p: 19-41, L

*Magyar nyelvű folyóiratcikk*

1. Madarasiné Szirmai Andrea: „A nemzetközi számviteli standardok jelentősége (I)”, Számadó, XIII. évfolyam 2. szám, 2004. február, 3-8 oldalak, L
2. Madarasiné Szirmai Andrea: „A nemzetközi számviteli standardok jelentősége (II)”, Számadó, XIII. évfolyam 3. szám, 2004. március, 3-8 oldalak, L
3. Madarasiné Szirmai Andrea: “A folyamatkalkuláció módszertana és alkalmazása a vezetői számvitelben”, Számadó, IX. évfolyam 5. szám, 3-8 oldalak 2000. Május, L

*Tudományos Diákköri dolgozat:*

- Madarasiné Szirmai Andrea: A környezeti adók hatása és a környezeti számvitel kiemelt kérdései, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, Pénzügy szekció, 2005. Október.