

OTDK-dolgozat

2023

PANNON EGYETEM
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR



A SZÁMVITEL KÖRNYEZETVÉDELMI RELEVÁNCIÁJA:
KÖRNYEZETI KÖLTSÉGEK ÉS HASZNOK JELENLÉTÉNEK VIZSGÁ-
LATA MAGYARORSZÁGI VEGYIPARI VÁLLALATOK PÉLDÁIN KE-
RESZTÜL

THE ENVIRONMENTAL RELEVANCE OF ACCOUNTING:
EXAMINING THE PRESENCE OF ENVIRONMENTAL COSTS AND
BENEFITS THROUGH EXAMPLES OF HUNGARIAN CHEMICAL
COMPANIES

Üst Balázs

Konzulensek: Bosnyák-Simon Nikolett, Dr. Dániel Zoltán András

Kézirat lezárásának dátuma: 2022. május 4.

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS	1
1 SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS	4
1.1 A gazdasági rendszer és a környezetvédelem kapcsolata.....	4
1.2 A vállalati környezet.....	6
1.2.1 A vállalati környezeti dimenziók metszéspontjai	8
1.3 A számvitel és a környezetvédelem kapcsolata.....	11
1.3.1 A környezeti számvitel	11
1.3.2 Környezeti költségek és hasznok.....	14
1.4 A környezetvédelem szabályozási háttere	18
1.4.1 Hazai törvényhozás.....	19
1.4.2 Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS).....	26
1.5 Nemzeti szabványok.....	33
2 CÉLKITŰZÉS	36
3 MÓDSZERTAN	38
3.1 Kutatásmódszertan.....	38
3.2 Elemzési szempontok	40
4 ELEMZÉS	44
4.1 A vegyipari vállalatok bemutatása	44
4.2 A beszámolók vizsgálata	45
4.2.1 Az elemzés kiértékelése.....	58
5 INTERJÚ	61
5.1 Az interjú kiértékelése	61
6 KONKLÚZIÓ ÉS JAVASLATOK.....	69
6.1 Következtetések és javaslatok a kiértékelt eredmények alapján	69
6.1.1 Önkéntes környezetvédelmi és fenntarthatósági jelentések.....	70

6.1.2 Környezeti eredmény	72
ÖSSZEFOGLALÁS.....	74
IRODALOMJEGYZÉK	81
EGYÉB FORRÁSOK	84
MELLÉKLETEK	I

BEVEZETÉS

„Az olyan környezetbarát vállalkozás, mely gazdaságilag nem sikeres, előbb-utóbb eltűnik a piacról” (Ván, 2014. p. 72).

Dolgozatom első mondatát akár lehetne mottóként is alkalmazni, ugyanis remekül koncentrálna egyetlen mondatba azt a céltényezőt, melyre véleményem szerint egy, a természeti környezettel is törődő vállalatnak törekednie szükséges, a jelenkor mindinkább fokozódó kihívásait figyelembe véve. Ez a tényező az egyensúly. Úgy vélem, hogy az egyensúly a vállalkozások gazdasági sikeressége és környezetvédelmi tevékenysége között keresendő, hovatovább elérendő célként is tekinthető a jelenkorban és a jövőben várható klímaváltozással kapcsolatos kihívások viszonylatában.

A gazdasági sikeresség esszenciális feltétele az elsősorban profitorientált gazdálkodói „létforma” fenntartásának. Gazdasági sikeresség hiányában ezen vállalkozások rövid távon nem volnának képesek fejlődni, hosszabb távon lemaradnának a versenytársaikkal szemben, melynek következményeként az életben maradásuk is veszélybe kerülne. Ezen „egyensúlyi egyenlet” másik oldalán a természeti környezetet, főként annak védelmét láthatjuk. A gazdálkodó szervezetek tevékenységüktől függően különböző mértékben, de egyaránt kapcsolatba kerülnek Földünk természeti környezetével. Ez a tény kiemelten igaz a termelő szektorra. A termelő vállalatok nevükből adódóan a termelésben valósítják meg a legfőbb funkciójukat. A termelés során ezen gazdálkodó egységek fokozottan igénybe veszik a természeti környezetet azáltal, hogy egyrészt a benne rejlő erőforrásokat kiaknázzák, másrészt a termelési folyamataik által folyamatos terhelés alatt tartják azokat. Ez a terhelés korántsem kedvező változásokat von maga után, melyeket a 21. században mindinkább a bőrünkön érezhetünk. A termelő vállalatok soraiból kiemelem a vegyipari vállalatokat, mely gazdálkodó egységekre dolgozatom központi elemeként tekintek.

A gazdasági sikeresség negatív irányú elmozdulásának elsődleges szenvedő alanyai maguk a gazdálkodók, illetve a vállalati működésben érdekelték. Ezzel ellentétben a természeti környezetben formát öltő kedvezőtlen változások következményeinek elszenvedői első sorban nem a gazdasági társaságok és nem is feltétlenül a jelenkor. Mindazonáltal a modern társadalmak közvetetten – törvényeken keresztül és kötelezettségek által – „elszenvedtetetik” gazdálkodó szervezetekkel az általuk okozott károkat, ezáltal kötelezve őket társadalmi felelősségvállalásra.

Az általam felvázolt egyensúly kiváltképp kényes. Mindazonáltal a vállalkozások számára létfontosságú annak fenntartása. Úgy gondolom, hogy egy „okos” vezetésű vállalat nem csupán a törvények által rótt kötelezettségek hálójaként látja a környezet védelmét, hanem ezen túltekintve saját és az őt körülvevő társadalom alapvető érdekének.

A fentiek értelmében adott tehát a dolgozatom három alappillére: a gazdasági környezet, a természeti környezet, valamint ezen dimenziókban működő vegyipari vállalatok.

A felvázolt egyensúly értelmében a környezetvédelem gazdasági berkekben történő „továbbhonosításával” nem az volna az elsődleges cél tehát, hogy a gazdasági versenyszféra saját, priorizált céljait – a profitot – háttérbe szorítva, minden áron a környezetvédelmi érdekek kerüljenek érvényesítésre. Illetve ennek ellentettje sem hosszútávon életképes koncepció. Meglátásom szerint, az egyensúly eléréséhez mindkét félnek engednie szükséges; a profitorientált gazdasági szervezeteknek értelemszerűen a profitból, a természeti környezet védelmezőinek pedig abból az utópisztikus elképzelésből, melyben az emberi társadalom mindennemű környezetre gyakorolt negatív hatása szinte egyenlő lehet a nullával.

Mindazonáltal, a környezetvédelmi aspektusok vállalati tevékenységbe történő integrálása nem feltétlenül egyenértékű a bevételtől, ezáltal a nyereségtől való eleséssel, hiszen egy optimalizált környezetvédelmi költség- és haszon-menedzsment rendszerrel a gazdálkodó szervezetek akár számottevő hasznokat is realizálhatnak azáltal, hogy a környezetvédelemmel kapcsolatban felmerülő költségeiket kordában tartják, illetve ugyanezen tevékenységekből származtatható bevételi lehetőségeket kiaknázzák.

Kutatásom központi témakörként a környezeti számvitelt választottam. Ezen belül is kiemelt figyelmet szentelek a pénzügyi irányvonalnak, ugyanis kapcsolódó kutatásom során elsősorban a környezeti költségek, valamint hasznok számviteli beszámolóokban elfoglalt helyét, pontosabban ezen tényezők beazonosíthatóságát fogom vizsgálni több, magyarországi vegyipari vállalat példáján keresztül. A beszámolók elemzését elsődlegesen a jelenleg hatályban lévő releváns jogszabályi háttér feltérképezése alapozza meg. Emellett a környezeti költségek és hasznok beazonosításához segítségül hívom a környezeti számvitel tudományágában született legfőbb hazai és nemzetközi műveket, mely forrásoknak köszönhetően környezeti vezetői számviteli aspektusokat is megjeleníthetek dolgozatomban.

Reményeim szerint kutatásommal és annak eredményeivel lehetőségem nyílik a rejtett lehetőségekre történő figyelemfelhívásra a vegyipari vállalatok számára, továbbá ezen

vállalatok környezetvédelmi tevékenységeit szabályozó keretrendszerekben felbukkanó esetleges hiányosságokra történő reflektálásra, akár gyakorlati megoldások felvetésével.

Dolgozatomban a környezet szó kulcsfontosságú szerepet tölt be; véleményem szerint annak egyik leggyakrabban használt szavaként azonosítható. Az egyértelműsítés elősegítése érdekében deklarálni kívánom, hogy a környezet szót, a vállalati környezetet taglaló fő- és alfejezetek leszámítva szinonimaként alkalmazom a természeti környezetre.

Jelen dolgozat felépítését tekintve három nagy logikai részre bontható a bevezetésen és az összefoglaláson felül. Az első nagyobb taktus során mutatom be a kapcsolódó szakirodalmat, mely legfőképpen a vezetői irányvonalból közelíti meg a környezeti számvitel témakörét, valamint dolgozat alapjaként szolgáló, az elemzésre kerülő vállalatok környezetvédelmi tevékenységeit és azok számviteli rendszerekben történő megjelenését meghatározó tényezőket (például törvények). A második etap során a kutatásom módszertana és az elemzési szempontok kerülnek ismertetésre. Ezt követően kitűzöm dolgozatom célját, mely az általam elérni kívánt végkifejletet hivatott előrevetíteni. A harmadik fő részben először az egyes vegyipari vállalatok lényegre törő bemutatására, majd ezután az ismertetett szempontok alapján történő hiteles számviteli dokumentumokon nyugvó elemzésére kerül sor. Külön fejezetben keríték sort egy elemzésre kerülő vegyipari vállalat környezetvédelmi tevékenységéért felelős vezetőjével végzett interjú analízisére, valamint a kinyert információk alapján az elemzés kiegészítésére. Az összefoglalást megelőzően kutatásom eredményének kritikusabb pontjai kerülnek kivonatolására, melyek alapján specifikus javaslatot igyekszem kidolgozni.

1 SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

A soron következő fejezetben mutatom be a gazdasági szféra és a környezetvédelem kapcsolatának határmezsgyéjén létrejött, az elemzést megalapozó főbb gazdaságtudományi elméleteket, valamint ezt követően először a környezeti számvitel tudományának vonatkozó téziseit, illetve másodikként a környezetvédelemhez kapcsolódó hazai és nemzetközi jogszabályi, számviteli-szabályozási és vállalatirányítási tényezőket ismertetem.

1.1 A gazdasági rendszer és a környezetvédelem kapcsolata

Soós (2015) alapján a gazdasági társaságok működésük során több szervezettel és személlyel kerülnek kapcsolatba, melyekre tevékenységükkel hatást is gyakorolnak. A vállalati működésben érintettek között megkülönböztetünk belső és külső érintetteket. Belső érintettek jelentik mindazon szereplőket, melyek közvetlenül részt vesznek a vállalkozás tevékenységében. Ide sorolhatjuk a tőkét befektető tulajdonosokat, a befektetett tőkét működtető menedzsereket, továbbá a tényleges munkatevékenységeket elvégző munkavállalókat. Külső érintettnek számítanak azon szereplők, melyek a vállalati folyamatokat ugyan közvetlenül befolyásolni nem képesek, de döntéseikkel közvetett hatást gyakorolnak az egység működésére. Ezen halmazhoz tartoznak a szállítók (input) és fogyasztók (output), a versenytársak és stratégiai partnerek, valamint a vállalati működés szabályozásáért felelős állami intézmények. Környezetvédelmi szempontból kiemelt külső érintettnek minősülnek a helyi és állampolgári közösségek és a természeti környezet maga. Előbbi célja lehet az általános környezetvédelmi helyzet javítása. Utóbbi oly módon hat a működésre, hogy a gazdálkodó szervezet konkrétan benne helyezkedik el és használja ki a természeti környezet adottságait, erőforrásait. A felelős vállalati vezetés mindazonáltal felismeri ezen természeti javak korlátosságát, és feladatának tekinti ezek megóvását. Hovatovább a környezetvédelmi érdekek a fogyasztói elvárások közé is mindinkább beépüli látszanak, így a gazdálkodók ebből a szempontból is kiemelten érdekeltté válnak ezen elvek betartására. Ezek alapján deklarálhatóvá válik, hogy az „alapszintű” vállalati gazdaságtanban is már fontos tényezőként jelenik meg a természeti környezet és annak védelme.

Amennyiben egy másik irányból kívánjuk megközelíteni a vizsgált kapcsolatot, úgy a következő gondolatmenet alapján indulhatunk el; míg a természeti környezeti érdekek elsődlegesen a társadalmi szféra berkeihez tartoznak, addig a számvitel tudománya a gazdasági

szférában gyökerezik. Az „átlagember” szemével tekintve is két ellentétes érdekrendszerrel rendelkező faktorról beszélünk. A gazdasági szféra résztvevőinek primer (gazdasági) célja a profit maximalizálása. A profit egy számszakilag, adott pénznemben kifejezhető (monetáris) érték, mely ennél fogva rendelkezik olyan, matematikai alapokon nyugvó tulajdonságokkal, mint az összehasonlíthatóság. Ezzel szemben a társadalom legfőbb érdeke a társadalmi jólét minél magasabb nivójú megélése. A profit fogalmával szemben, a társadalmi jólét egy teljesen szubjektív, elvont fogalom, mely nem rendelkezik „párjának” bármely tulajdonságával is; nehezen vagy egyáltalán nem számszerűsíthető, így össze sem vethető; sem más tényezőkkel, sem a globális társadalom különböző szféráiban ideálisnak tekintett társadalmi jólét mértékével. Kijelenthetjük, hogy társadalmi jólét minden egyes társadalomhoz tartozó individuum (például ember vagy közösség) számára más és más; ennél fogva, akár nemzeti szintű meghatározása is csupán elnagyolva volna lehetséges.

Az esetek túlnyomó részében a társadalom és a gazdaság érdekei elkülönülnek egymástól, sőt teljesen ellentétes álláspontokat is felvehetnek. Amennyiben gazdasági mutatószámokkal kívánnánk jellemezni a fenti dimenziók mindegyikét, úgy az előbbi esetben a társadalmi jólét (szubjektív fogalom), utóbbi esetben a nyereségesség (objektív fogalom) lenne a legfőbb vezérlő. Ez teljesen egyértelmű azon kontextus ismeretében, hogy a vállalkozások esetében profitorientált gazdasági társaságokról beszélünk; céljuk tehát a minél nagyobb hatékonyság, ezáltal a lehető legnagyobb nyereség elérése. A társadalmi szféra esetében az egyéni és közösségi jólét, elégedettség, boldogság, biztonságérzet, tervezhető jövőkép etc. merülhetnek fel szubjektív célokként. Ennek szerves részét képezi a természeti környezettel való kapcsolat egyéni, közösségi és globális szinteken, melynek fundamentumaként tekinthetünk a természeti környezet minőségbeli állapotának mivoltára. Ezen megállapítások értelmében a vállalati és a társadalmi szféra metszéspontja a természeti környezet dimenziójában valósul meg, így azok közvetetten egymásra hatni képesek, egyéni teljesítményük és céljaik elérése nagy mértékben függ „társuk” – aktív vagy passzív – magatartásától.

Ván (2014) alapján kiválóan felvázolható az egyes környezeti rendszer-dimenziók egymásba tagolódása, egymáshoz történő viszonya (1. melléklet: 1. ábra). A szóban forgó elmélet alapján a legnagyobb halmazt az ökológiai rendszer alkotja, ezen belül találhatjuk a társadalmi, majd a gazdasági rendszereket. Végül a legbelső szinten az ipari rendszer képviselteti magát. Érdekességgéppen megfigyelhető, hogy befelé haladva egyfajta elnagyolt kronologikus sorrendet is értelmezhetünk. A „világ kezdetén”, jóval az emberi időszámítás előtt először az ökológiai rendszer alakult meg; a flóra és fauna. Az ember megjelenését követően kialakultak

az első társadalmi rendszerek, majd először a cserekereskedelem, azt követően a különféle fizetőezközök, vagyis a pénz megjelenésével kialakultak és fejlődésnek indultak a kezdetben lokális, majd a modern korban a globális gazdasági rendszerek. Az ipari rendszer, mint legfelső szint az ökológiai, társadalmi és gazdasági rendszerek „gyermekéeként” is értelmezhető. Az előző három rendszertől függő, mégis különálló rendszerről beszélünk, mely ráhatással van „elődjére”, ahogyan azok is ráhatással vannak rá. Összegezve, az ipari rendszer építőkövei ebben az értelmezésben tehát felbonthatóvá válnak ökológiai, társadalmi és gazdasági faktorok különböző arányú összességére. A dolgozatomban során vizsgálni kívánt vegyipari vállalatok mindegyike az ipari rendszer alkotóeleme.

A vállalati működésben érdekeltek elméletéhez viszonyítva itt a természeti környezet nem külsőként (közvetett érintett), hanem lényegében a vegyipari vállalatokat is magába foglaló ipari rendszer „anyahalmazaként” funkcionál. Jelen összefüggés egyfajta függőségi viszonyt hivatott sugallani, melyben a vegyipari vállalatok alárendelt pozíciót vesznek fel az ökológiai rendszer viszonylatában, melynek legfőbb tényezőjét maga a természeti környezet jelenti.

A következő alfejezetben egy másik, a vállalati környezetről szóló elmélet irányából közelítem meg a gazdaság és a természeti környezet kapcsolatát.

1.2 A vállalati környezet

A vállalati környezet alatt olyan dinamikus tényezők¹ összességét értjük, amelyekkel az adott vállalat közvetlenül vagy közvetve, de kapcsolatban áll és melyekre ráhatással bír. Abban az esetben, ha a szóban forgó kapcsolatot egyfajta kölcsönhatásként definiáljuk, akkor következtetésképpen megállapíthatóvá válik, hogy a vállalati környezet is ráhatással bír a vele – környezeti dimenziótól függően – közvetett vagy közvetlen kapcsolatban álló vállalatra (Imreh et al., 2008). A szóban forgó interakció megléte tehát vitathatatlan, iránya kétféle lehet², az abból eredő ráhatások mértéke azonban változó nagyságú.

A vállalati környezet belső és külső környezeti elemek összességéeként értelmezhető. Az előbbihez soroljuk mindazon tényezőket, melyek ráhatással bírnak a belső vállalati folyamatokra (például: elemzés, tervezés és döntéshozás), illetve a belső folyamatok is ráhatást

¹ Dinamikus tényezők, mivel nem állandóak, hanem a folytonos változás állapotában vannak.

² Vállalat hatást gyakorol a környezetére és/vagy a vállalati környezet gyakorol hatást magára a „benne létező” vállalatra.

képesek gyakorolni a szóban forgó tényezőkre. Az utóbbi esetben különbséget teszünk mikro-, makro-, és globális vállalati környezeti dimenziók között (Imreh et al., 2008).

Jelen dolgozat keretein belül a vállalati külső környezetre, azon belül is a makrokörnyezetre koncentrálok. A makrokörnyezet az alábbi módon (is) definiálható: *„Makrokörnyezetnek tekinthetjük a környezet azon elemeit, melyekre a vállalat és a szereplői gazdasági tevékenységükkel csak közvetett befolyással vannak, azok pedig szintén közvetett módon befolyásolják a vállalatot (a gazdálkodás keretfeltételeit szolgáltatják)”* (Imreh et al., 2008. p. 3). Ezen szakirodalmi definíció értelmében a makrokörnyezet viszonylatában a vállalatok és a természeti környezet között közvetett kapcsolat áll fenn.³

A makrokörnyezeten belül az alábbi környezeti tényezőket különböztetjük meg (Imreh et al., 2008):

- demográfiai;
- gazdasági;
- társadalmi
- technológiai;
- természeti;
- politikai (jogi).

Dolgozatom fókuszában álló környezeti költségek és hasznok jelen feltételrendszer szerint a természeti makrokörnyezettel való közvetett kapcsolat fennállásának következtében merülnek fel elsődlegesen. Az előzőekben definiáltak alapján a természeti környezet esetében a vállalat és annak természeti környezete egymásra – elsősorban fizikai – hatást gyakorolni képes entitásokként is értelmezhetők.

Mindazonáltal, a politikai (jogi) makrokörnyezethez is rendelhetőek a szóban forgó környezeti költségek, annak okán, hogy a költségek ezen fajtáját túlnyomóan a törvényhozás segítségével „kéri számon” az egyes gazdasági társaságoktól.⁴ Továbbá környezeti hasznok, akár pénzügyi realizálása is megtörténhet példának okáért környezetvédelmi támogatások és díjak formájában. A továbbiakban a vállalati környezetet a vállalati makrokörnyezet ekvivalenseként alkalmazom.

³ Skwarek et al. (2002) a környezeti jelentések kapcsán, a vállalatok környezetre gyakorolt hatásait közvetlenként és közvetettként egyaránt definiálja.

⁴ Értelemszerűen a legiszlatív szervek.

A soron lévő alfejezetben a fentebb ismertetett környezeti tényezők „találkozási pontjai” után fogok kutatni.

1.2.1 A vállalati környezeti dimenziók metszéspontjai

A vegyipari vállalatok – ahogyan a termelőtevékenységeket végző gazdasági társaságok döntő többsége – tevékenységükből fakadóan fokozott mértékű kölcsönhatásban állnak természeti környezetükkel. Alapvető gazdasági ismeretek viszonylatában is, akár minden előzetes kutatást mellőzve kijelenthetjük, hogy a termelő szektor az, amelyhez tartozó gazdálkodók a legnagyobb mértékben veszik igénybe – tevékenységeik folytatásához – bolygónk természeti erőforrásait.⁵

A 2000. évi C. törvény a számvitelről 3. §-ában található, vállalkozókról szóló definíciója alapján a vegyipari vállalatok is azon gazdálkodók közé tartoznak, melyek célja az üzletszerűen történő nyereség- és vagyonszerzés. Vagyis profitorientált gazdasági szervezetnek minősülnek, melyek legfőbb elérendő célja a profit maximalizálása a vállalati (fő)tevékenység, jelen esetben a termelés által. Ahogyan azt már a bevezetésben is ismertettem, a termelő vállalatok a legfőbb tevékenységük végzése során a különféle termelési tényezők (például különböző alapanyagok és erőforrások etc.) felhasználásával terméket állítanak elő, azaz termelnek. Ezen tevékenységük folytatásának nem elhanyagolható melléköngéje, hogy általuk a termelő vállalatok folyamatos kapcsolatban vannak a vállalati környezet egyes dimenzióival.

A vállalati környezet egyik ilyen dimenziója a természeti környezet. Ezáltal el is érkeztünk jelen dolgozat szempontjából kiemelten fontos kapcsolódási ponthoz, amely összeköti a termelő szektor gazdálkodó szervezeteit a természeti környezettel. Ez a kapcsolódási pont vagy keresztmetszeti tényező a teljes termelési folyamat képében értelmezhető.

A termelési folyamat kapcsolódási pontjait az egyes vállalati környezeti dimenziók tükrében úgy „boncolhatjuk” tovább, hogy megkeressük azt a keretrendszert, melyben mindezen tényezők összpontosulnak. Ez a keretrendszer nem más, mint a számvitel maga. A számvitel egy információs rendszer, mely a gazdálkodók és a „külvilág” (elsődlegesen a vállalati működésben érdekelték) között közvetít. A közvetítés tárgya az adott szervezet gazdasági

⁵ Skwarek et al. (2002) kiemeli, hogy minden gazdálkodónak van környezetre gyakorolt hatása, hacsak közvetett úton is. Például egy irodaház által fűtéshez és világításhoz felhasznált energia vagy az adminisztratív munkákhoz szükséges nyomtatópapír előállítás során keletkező környezeti hatások mind közvetett hatások, melyek az adott vállalat „számlájára” írhatóak.

működése, ezen belül annak esszenciális elemei. Ezen működési tényezőket a számviteli törvény a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének, valamint az ezekben bekövetkezett változások formájában definiálja. Mivel a termelési folyamatok összessége a gazdálkodó vagyonelemeit (például alapanyagok) működteti magán a termelésen keresztül, ezért a termelési folyamat „következményei” a számvitelben, mint információs rendszerben csapódnak le, azaz kerülnek rögzítésre és nyilvántartásra (például költségek formájában). A gazdálkodó szervezetek és gazdasági környezetük között – melybe a vállalati működésben érdekeltek, mint külső és belső szereplők is beletartoznak – a számviteli információs rendszerek és az azok alapján készített hiteles számviteli dokumentumok biztosítanak egyetemes kommunikációs csatornát. Ebből kiindulva kijelenthetjük, hogy a termelő vállalatok és azok gazdasági környezete között a metszéspontot a számvitel jelenti.

A másik oldalról megközelítve szükségessé válik a termelő vállalatok és természeti környezetük közötti metszéspont megtalálása. A szóban forgó gazdasági szervezetek és természeti környezetük között kölcsönös interakciók jönnek létre, melyek a két, egymáshoz kapcsolódó félben változásokat okoznak. Amint azt a korábbiakban már kijelentettem, a termelő vállalatok azok, melyek kifejezetten ráhatással bírnak természeti környezetük állapotára. Ezen belül is „kiemelkedő” szerephez jutnak a vegyiparhoz tartozó gazdasági társaságok. A két fél közötti kölcsönhatások túlnyomó esetben abban nyilvánulnak meg, hogy az adott gazdálkodó termelési folyamatainak folytatása következtében negatív irányban módosítja természeti környezetének minőségi állapotát. Ezen ráhatásokat környezetszennyező tevékenységnek nevezzük. A környezetszennyezés megjelenési formáinak tárháza szinte végtelen. Folyamatként felvázolva a termelő vállalatok a termelésük során, annak következtében, azonban annak szándéktalan velejárójaként környezeti közvetítők „segítségével” (szemléltetésül: levegő, talaj, víz etc..) negatív irányba változtatnak a természeti környezetük állapotán. A szóban forgó tendencia negatív iránya egyfajta szubjektivitást hordoz magában, hiszen az irány eldöntéséhez szükséges egy zéruspont deklarálása. Ezt a zéruspontot a természeti környezet „eredeti” állapotában látom. Vagyis azon minőségbeli állapot, mely minden emberi ráhatástól mentesen öltene formát. Az ehhez viszonyított irány oksági magyarázata már a társadalmi környezetben keresendő.

Véleményem szerint az emberi társadalmak „teljesítményének” egyik kulcsfontosságú mutatószáma a társadalmi, vagy emberi jólét. Ez egy teljesen szubjektív fogalom, mely nemcsak nemzetenként, de emberenként, sőt tudományáganként is változhat (Gébert, 2012). Mindazonáltal, személy szerint az emberi jólét szerves részének tekintem a természeti

környezet megfelelő állapotát, mely számomra nemes egyszerűséggel azt a viszonylag statikus állapotot jelenti, amelyben „jó emberként élni”. Tudományosabb megfogalmazásban fordíthatjuk akár úgy, hogy az az ideális környezeti állapot, melyben az emberi egészséget minél kevesebb környezeti tényező fenyegeti. Ebből kifolyólag negatív irányú a környezetszennyezés, hiszen oly módon változtat a természeti környezeten, hogy az emberi jólét számára fontos tényezők meglétét veszélyezteti.

Ezen feltételezésemet Gébert (2012) is alátámasztja, mely szerző a jólét mérésének problematikájával foglalkozó tanulmányában tizenegy dimenzióban összegzi a különböző gazdaságtani jólét-elméletek alapján a jólétet közvetlenül befolyásoló tényezőket. Az általa felvázolt összefoglaló elmélet alapján az egyik ilyen dimenziót a természeti környezet minősége jelenti.

A modern társadalmakban az egyes nemzetek számára esszenciális tényező az emberek, vagyis a lakosság jóléte. Éppen ezért az egyes országok vezetői számára fontos a polgárok jólétének védelme. Itt csatlakozik a vállalati jogi (politikai) környezet ehhez a rendszerhez, ugyanis ezen dimenzión belül realizálódnak azon jogalkotási rendelkezések, melyek jogi kereteken belül igyekeznek gátat szabni a társadalmi jóléti érdekeket fenyegető környezetszennyezésnek, túlnyomóan különféle szankciók által. Ezen szankciók a dolgozatomban kutatási alanyaként szolgáló vegyipari vállalatok számára környezetvédelem által indukált, avagy környezeti költségek formájában jelennek meg.

A fentiek alapján a termelő szektor gazdasági társaságai és természeti környezetük közös metszéspontját a vállalati jogi (politikai) környezet eszköztárával közvetített társadalmi felelősségvállalás keretein belül látom, melynek legfőbb faktorjait a környezetvédelmi kötelezettségek jelentik. A termelő vállalatok számára ezen kötelezettségek szintén a számviteli rendszereiken keresztül válnak érvényesíthetővé, elsődlegesen környezeti költségek által. Ennek függvényében megállapíthatjuk, hogy a gazdasági környezethez hasonlóan, a természeti környezettel is a közös metszéspontot a számvitel, jelen esetben a környezeti számvitel jelenti.

Soron következőkként már közvetlenül a számvitel és a környezetvédelem kapcsolatát, és az abból megszülető környezeti számvitelt mutatom be.

1.3 A számvitel és a környezetvédelem kapcsolata

Napjainkban a már meg tapasztalható éghajlatváltozás egyre komolyabb fenyegetést jelent a globális társadalomra. A tudományos világ minden szakterületének, mely valamilyen formában és mértékben kapcsolatban áll a természeti környezettel, reagálnia szükségeltetik a már nem csupán átvitt értelemben égető helyzetre. Az ezredfordulót követően a környezeti számvitel fogalma egyre nagyobb teret hódít a nemzetközi gazdaságtan tudományos köreiből, melynek köszönhetően a vállalati szféra is felfigyelni látszik a környezeti számviteli rendszerek alkalmazásában rejlő lehetséges előnyökre. Ez a tendencia jelenleg hazánkban még gyerekcipőben jár; a vállalatok ezirányú társadalmi felelősségvállalása szinte kizárólag a törvényhozásnak és a kapcsolódó nemzetközi szabványok irányába történő megfelelni kívánásnak köszönhetően valósul meg; különböző formákban és szinteken. Habár a multinacionális cégek, a rendszerváltást követő hazai piacra jutásának köszönhetően a „nyugati” vállalatirányítási politika⁶ már lábat vetett Magyarországon is, példának okáért a vállalati környezetvédelmi politika formájában. Azonban abból kifolyólag, hogy a jelenleg hatályban lévő törvények kizárólag a környezetszennyező tevékenységeket sújtja különböző kötelezettségek formájában, emellett a megelőző jellegű magatartást nem jutalmazza, mindezek érdemi hatása nem éri el azt a szintet, melyet a bennük rejlő potenciál lehetőséggé tenné. Ez természetesen nem feltétlenül jelenti azt, hogy nincsenek jelen eddig kiaknázatlan lehetőségek a jelenleg hatályos rendszerekben.

1.3.1 A környezeti számvitel

Ahhoz, hogy elmerülhessünk a környezeti számvitel tudományában, első lépésként fel kell, hogy térképezzük annak „elhelyezkedését” a hagyományos számvitelben. A legmegfelelőbb módszer ennek megvalósítására, ha egymásba tagolódo halmazokként képzeljük el és kezeljük őket (2. melléklet: 2. ábra). A hagyományos számvitelen belül először a fenntarthatósági, majd ezt követően a társadalmi irányvonal alakult ki, mely továbbá magába zárja a környezeti számvitelt. Az egyes halmazok nagyságrendje alapján egyfajta fejlődési-idővonalat is megállapíthatunk.

A környezeti számvitel tudományágának megszületése egészen az 1960-as évekre nyúlik vissza, amely évtizedben a számvitel társadalmi irányvonalai (a társadalmi számvitel) felé

⁶ Szemléltetésképpen: vállalatspecifikus energiapolitika, minőségpolitika etc.

terelődött az szakma érdeklődése. Az 1970-es évtizedben fokozódik a téma iránti figyelem, azonban nem „látványos” jelleggel. Az igazi áttörést és a tudományág sikerességét ironikus módon a '80-as évek során bekövetkezett környezeti szerencsétlenségek indukálták. Ezen események közé sorolható pl.: az Exxon Valdez olajszállító tankhajó katasztrófája 1989-ben, mely eseményt súlyos mértékű per- és kárrendezési költségek sora követett. A környezeti számvitel kibontakozását a társadalmi számvitel berkeiben, továbbá elismertségét a tudományos közösségen belül az 1990-es évtizedre datálhatjuk (Ván, 2014).

A hagyományos számvitelhez hasonlóan, a környezeti számvitel esetében is különbséget teszünk a pénzügyi és vezetői irányvonalak között (3. melléklet: 3. ábra; 4. melléklet: 1. táblázat).⁷ A hagyományos értelemben vett pénzügyi számvitel elsődleges célja az információszolgáltatás, amely egy kifelé irányuló folyamat, melynek legfőbb eszköze a beszámoló. A beszámoló segítségével a gazdálkodó múlt-orientáltan, egy adott időpontra szőlóan biztosít információkat vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről a vállalati működésben érdekeltek részére. Ilyen érdekeltek lehetnek példáulként a vállalati befektetők, részvényesek, hitelezők, akár a munkavállalók is, de a különféle állami szerveket is ide sorolhatjuk. A számvitel ezen irányvonala a törvényhozás által szigorúan lehatárolt; mind tartalmi, mind formai aspektusból. A környezeti pénzügyi számvitel legfőbb célja ezek alapján, a vállalati működésben érdekeltek – elsődlegesen a külső érdekeltek – tájékoztatása a gazdálkodó egység környezetvédelmi tevékenységéről (Borzán-Szekeres, 2017).

A hagyományos vezetői számvitel fókusza ezzel ellentétesen „befelé irányul”, vagyis a belső döntéshozók és döntés-előkészítők számára hivatott információt biztosítani. Belső döntéshozók lehetnek például a tulajdonosok, a menedzsment (vezetőség); döntés-előkészítők közé példának okáért vállalati kontrollereket sorolhatjuk. Központi eleme a költséggazdálkodás (Borzán-Szekeres, 2017). A vezetői számvitel által biztosított adatok segítségével válik lehetővé a belső tervezés, például a „rolling forecast”.⁸ Ennek értelmében nem csupán a múltra és a jelenre, hanem mindinkább a vállalati jövőre koncentrál. A vezetői számvitel jogszabályilag nincs olyan szigorúan lehatárolva, mint a pénzügyi számvitel; sem tartalmi, sem formai tekintetben. Hovátovább, a vezetői számviteli rendszerek nem csupán vállalatonként, de az egyes

⁷ Illetőleg nemzeti szinten is értelmezhető, azonban dolgozatomb további részeiben a nemzeti irányvonallal azonban nem kívánok foglalkozni.

⁸ Morlidge & Player (2010). In: Zeller & Metzger, (2013) alapján a rolling forecast, avagy „gördülő előrejelzés” alatt olyan vezetői eszközt értünk, mely a jelenlegi és várható körülmények és események, piaci előrejelzések figyelembevételével pénzügyi előrejelzésre alkalmas legfeljebb 12-18 hónap távlatában. A „gördülő” jelző a folyamatos – legfőképpen havi szintű – felülvizsgálatát és szükség esetén módosítását jelenti a vállalati előrejelzésnek, tekintettel a legutóbbi frissítés óta eltelt lényeges változásokra.

osztályonként is különbözőek lehetnek (Borzán-Szekeres, 2017). A környezeti vezetői számvitel ennek értelmében a vállalati döntéshozók – belső érdekeltek – számára nyújt megbízható forrást a vállalat környezeti tevékenységét illetően. A környezeti vezetői számvitel legfőbb eszköze egy, az adott vállalat sajátosságaira szabott környezetvédelmi tevékenységet „menedzselő” rendszer lehet. Ezen rendszer segítségével számon és kordában lehet tartani a környezeti tevékenységből fakadó költségeket, valamint hatékonyan kimutatni az esetlegesen kiaknázzható környezeti haszonforrásokat.

A környezeti vezetői számvitel a hagyományos vezetői számvitel rendszerét kiegészítő alrendszereként értendő. Melyet tovább tagolhatunk monetáris és fizikai területekre attól függően, hogy az általuk kezelt információkat pénzbeli és/vagy fizikai mértékegységekben tartják nyilván (UNDSD,⁹ 2001. In: Ván, 2014).

„Zárszóként” a környezeti számvitel egy általam preferált definícióját szeretném idézni, mely véleményem szerint remekül koncentrálna a tudományág meghatározását: *„A környezeti számvitel a számvitel olyan alágaként definiálható, amely azokat a tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglalja magában, amelyek egy meghatározott gazdasági rendszer környezetvédelmi problémáit vagy környezetvédelmi tevékenység gazdasági hatásait tartják nyilván, elemzik, jelentésekbe foglalják”* (In: Csutora, 2001. p. 7).

A fenti környezeti pénzügyi és környezeti vezetői számviteli meghatározások alapján a dolgozatomhoz kapcsolódó elemzést elsősorban a környezeti pénzügyi számvitel irányába dedikálnám, mivel az általam vizsgálni kívánt beszámolók a környezeti számvitel pénzügyi irányvonalához kapcsolódnak. A vezetői irányvonalból történő elemzéshez az elvégzett interjúból szerezhető információk azon részét sorolnám, melyek az adott vegyiparhoz tartozó gazdasági társaság beszámolójából egyáltalán nem, vagy csak részben ismerhetők meg.

Amennyiben visszatérünk a szakirodalmi áttekintés elején ismertetett környezeti halmazok elméletéhez, és a környezeti számvitelt el kívánnánk helyezni ezen képzeletbeli halmazábrán, a társadalmi és a gazdasági rendszerek mezsgyéjére helyezhetnénk, hiszen társadalmilag fontos tényezőket hivatott megjeleníteni gazdaságtani keretrendszer képében (1. melléklet: 1. ábra).

A soron következő részben a környezeti számvitel diszciplínájában ismert környezeti költségek és hasznok kategorikus bemutatására kerül sor. Megjegyzendő, hogy ezek nem feltétlenül azonosak a dolgozat későbbi fejezetében sorra kerülő, közzétett számviteli dokumentum-alapon nyugvó elemzésben ténylegesen felbukkanó környezetvédelemhez köthető költségekkel és

⁹ United Nations Division for Sustainable Development.

hasznokkal. Véleményem szerint a környezeti számvitelben „ismert” költségek és hasznok biztosítják az elemzés számára a beazonosításhoz szükséges alapvető eszköztárat, melyet a vizsgált számviteli dokumentumokat lehatároló nemzeti és nemzetközi számviteli és jogi szabályozás tovább szűkít. Részben azért is tartom fontosnak a szóban forgó tudományághoz köthető számviteli kategóriák bemutatását, mivel ezáltal lehetőség nyílik arra, hogy párhuzamot lehessen vonni az elmélet és annak gyakorlati „manifestációja”, lényegében a pénzügyi és a vezetői irányvonalak között.

1.3.2 Környezeti költségek és hasznok

Amint azt már felvezettem, következőként környezeti számvitelhez köthető költségek és hasznok kategorizálási lehetőségét fogom bemutatni, az általam kiválasztott szakirodalom alapján. Az adott tényezők ezen csoportosítása elsődlegesen a vezetői irányvonalhoz köthető annak okán, hogy nem minden környezetvédelmi tevékenységből származtatható költség és haszon jeleníthető meg a beszámolóokban és a pénzügyi kimutatásokban; elsődlegesen a gazdálkodó szervezetek (belső) költséggazdálkodását szolgálják, mely a vezetői számvitel legfőbb eszköze (Kardos et al., 2007). Jelen alfejezet felépítését tekintve elsőként a környezeti költségekkel, majd ezt követően a hasznokkal kívánok foglalkozni.

Az erőforrások – munkaeszközök, munkatárgyak és munkaerő - termék előállításához és szolgáltatás nyújtásához felhasznált, pénzben kifejezett értékét nevezzük költségnek (Kardos et al., 2007). A költségek hagyományos számvitel szerinti csoportosítása többféleképpen történhet, ezek közül a legfőbbek Kardos et al. (2007) alapján:

- költségnevek szerint (megjelenési forma szerinti osztályozás, például: anyagköltség, bérköltség etc.);
- elszámolhatóságuk, tervezésük és utalványozásuk szerint (közvetlen vagy közvetett költségek);
- költségviselők szerint;¹⁰
- felmerülési helyük szerint (költséghelyenként történő osztályozás);
- összetételük, összetettségük szerint (egyszerű vagy komplex költségek);¹¹

¹⁰ Költségviselőnek tekintjük azt a terméket vagy szolgáltatást, melynek érdekében a költség felmerült és amelyre a szóban forgó költség elszámolásra kerül (Kardos et al., 2007).

¹¹ Attól függően, hogy egy vagy több költségneemből tevődnek össze (Kardos et al., 2007).

- termelési folyamattal, annak terjedelmével való kapcsolatuk szerint (állandó vagy változó költségek);
- befolyásolhatóságuk szerint (befolyásolható vagy befolyásolhatatlan költségek).

Az általam feldolgozott szakirodalomban a környezeti költségeket elsősorban időszerűgük, számszerűsíthetőségük, valamint a tágabb értelemben vett költségviselők szerint kerülnek csoportosításra. Csutora (2001) alapján a környezeti számvitelhez tartozó költségeket öt kategóriába sorolhatjuk, melyek (5. melléklet: 2. táblázat):

- szokásos költségek;
- rejtett költségek;
- feltételes költségek;
- intangibilis költségek;
- externális költségek.

Csutora (2001) szerint a szokásos költségek jelentik mindazon jelenben felmerülő (biztos felmerülésű), ismert mértékű (számszerűsített) költségeket, melyek esetében a vállalat az elsődleges, tágabb értelemben vett költségviselő. Ez jelenti az egyetlen olyan kategóriát, melyben a költség mértéke ismertsége alapján (nem becsléssel) számszerűsíthető. Környezetvédelmi szempontból ide sorolhatjuk például a felhasználásra kerülő „zöld” alapanyag költségét (például környezetbarát alapanyag költségét), amennyiben tévedhetetlenül kimutatható a szóban forgó alapanyaghoz tartozó anyagköltség.

Rejtett költségek is biztos felmerülésű, vállalati szinten megjelenő költségek. Azonban ennél a kategóriánál a mérték már csupán becsülhető annak okán, hogy – nevéből eredendően – az általános költségek között „rejtőzik”. Ilyen költségek lehetnek példának okáért a veszélyes anyagok és hulladékok elkülönült kezelésének, szállításának és adminisztrációjának általános költségek között megjelenő tételei (Csutora, 2001).

Feltételes költségnek számítanak mindazon vállalati szinten felmerülő költségek, melyek csupán becsléssel határozhatóak meg, mivelhogy az esetleges felmerülésük a jövőben várható. Ide sorolhatjuk a várhatóan szigorodó környezetvédelmi szabályozásnak való megfelelés költségeit (Csutora, 2001).

Az intangibilis, vagyis „megfoghatatlan” költségek foglalják magukba mindazon, még becsléssel is nehezen számszerűsíthető vállalati szinten és vállalat által viselt költségeket, melyek többek között a környezetvédelmi és egyéb hatóságokkal, továbbá a fogyasztókkal ápolt

kapcsolat értékét vagy ennek megromlását követő költségeket foglalják magukba. Összefoglaló néven lehet vállalati imázs-költségnek is nevezni őket (Csutora, 2001).

Végezetül az externális költségekhez tartoznak azok a nem jövőre vonatkozó költségek, melyeket az előzőktől eltérően nem a vállalatnak, hanem annak természeti környezetének vagy a társadalomnak kell „elviselnie” (Csutora, 2001). Az externális költségek „(...) *egy vállalat termelésének mellékhatásaként kialakult költségek, amelyek károsan befolyásolják egy harmadik fél jólétét, aki azonban ezért nem kap kompenzációt a vállalkozástól*” (Csutora, 2011. p. 46). Ennek értelmében ide sorolhatjuk mindazon költségeket, amit (szemléltetésképpen) a lakosságnak kell viselni egy környező (termelő) vállalat környezetet károsító tevékenységének emissziója következtében.

A környezeti költségeket összegezve, azok egyik „forráspontjának” tekintetében olyan interakciókról beszélhetünk, mely esetekben az adott vállalat ráhatással bír természeti környezetének minőségi állapotára, továbbá egy bizonyos mértékben megváltoztathatja annak eredeti állapotát. Az ilyen jellegű ráhatások túlnyomó többségben – környezetvédelmi szempontból tekintve – negatív irányú folyamatokként deklarálhatóak. Ezen költségek annak következményeként merül fel, ha egy vállalat rendes működése során környezetkárosító, környezetre ártalmas vagy veszélyes tevékenységet végez. Ilyen környezetszennyezési tevékenység (folyamatos) vagy esemény (eseti) lehet példának okáért a lég- és ivóvízszennyezés, a hulladéktermelés, a környezetre veszélyes alapanyag felhasználása, az ártalmasként vagy veszélyesként besorolható gyártási melléktermékek előállítása, de akár az esetleges üzemi baleset is, melynek következtében jelentős mértékben történik környezetkárosítás. Továbbá ide sorolhatjuk mindazon költségeket is, melyek megfizetésére a vállalatok környezetvédelmi szervek, illetve bizonyos törvények által kötelezetté válnak (például: megfelelési kötelezettségek költségei, díjak és bírságok). Mindazonáltal ezen belül megkülönböztethetünk környezetvédelmi szempontból bizonyos „jó” költségeket is, például egy olyan beruházás költségeit, mellyel az adott vállalat egy környezetvédelmi célt szolgáló berendezést (szemléltetésképpen egy szennyvíz-tisztító berendezést) szerez be. Ez jelenhet akár környezetvédelmi kötelezettségnek való megfelelést vagy önkéntes társadalmi felelősségvállalást a vállalat részéről.

Az elmúlt évek eseményeire reagálva úgy vélem, hogy a COVID-19 járvány következtében felmerülő vállalati szintű megelőzési és védekezési költségek, továbbá mindazon közvetlen és közvetett költségek, melyek a járványhelyzet okozta veszély- és gazdasági válsághelyzet következtében merültek fel (például a leállások költségei), környezeti költségekként

számolhatóak el. Jelen kijelentésemet annak függvényében teszem, hogy az elmúlt, járvány által érintett évek során számos olyan beszámolóval találkoztam, melyben a járványt vállalati működésre ható jelentős eseményként szerepeltették a dokumentumok elkészítő gazdálkodók, mely számottevő mértékű költségnövekedést okozott számukra. A járványhelyzetből származtatható költségek környezeti költségként történő besorolása azzal is alátámasztható, hogy a járvány tekintetében – önmagában nézve – egy ökoszisztémából eredő tényezőről beszélünk.

A gazdálkodó szervezetek környezetvédelmi tevékenységéből eredő költségekkel ellentétben az ugyanazon forrásból származó hasznok megnevezése már elméleti szinten is nehezebb feladat.

Ván (2014) alapján úgy ítélem meg, hogy környezeti hasznok számszerűsítésének esetében a tényleges bevételt (árbevétel vagy egyéb bevétel növekedése), valamint a környezeti költségek csökkenését és csökkentését (költségmegtakarítás vagy költségoptimalizációt) tekinthetjük. Ván (2014) munkájában bemutatott környezeti költség-modellek alapján úgy kívánok ezekre hivatkozni, mint közvetlen (vagy direkt) és közvetett (vagy indirekt) környezeti hasznok. Közvetlen haszonként könyvelhetőek el példának okáért a környezetvédelmi célokra kapott különféle támogatások, továbbá a hulladékanyag-értékesítésből származó bevételek. Közvetett haszonként pedig az „elkerült” környezetvédelmi bírságot hoznám fel példaként. Előzetes tanulmányaimra alapozva úgy vélem, hogy környezeti hasznok nem létezhetnek környezeti költségek nélkül, hiszen ahhoz, hogy egy adott vállalat ilyen jellegű hasznokra tehessen szert, mindenképpen „szükséges”, hogy terhelje a környezetet, tehát környezeti költségei keletkezzenek.

Ván (2014) szerint a környezeti hasznok költségekhez viszonyított elméleti kidolgozatlansága abból ered, hogy ezen hasznok nem egyértelműen definiálhatóak, ezáltal jóval nehezebben is számszerűsíthetőek. Ennek következtében a környezeti hasznokra mindinkább igaz, hogy a számviteli beszámolóknak rejtve maradnak. Az általam egyik preferált szakirodalmi megfogalmazásban a környezeti hasznok „(...) a vállalkozás környezetvédelem érdekében végzett tevékenységének pozitív hatása a vállalatban belüli folyamatokra, valamint a vállalatban kívüli környezetre, az érdekeltekre, kiemelten a természeti környezetet” (Ván, 2014. p. 57). A szerző különbséget tesz működési folyamatokat érintő környezeti hasznok, beruházáshoz

kapcsolódó környezeti hasznok, valamint finanszírozási döntésekhez kapcsolódó környezeti hasznok között (Ván, 2014).¹²

A fentiek alapján tehát megállapíthatjuk, hogy a környezeti tevékenységekhez köthető hasznok adminisztrációja egy sokkal inkább teoretikusabb szemléletmódot igényel, a környezeti költségekhez viszonyítva.

A környezeti költségek, kiváltképpen a hasznok komplexitását és számviteli „sokszínűségét” hangsúlyozandó, a kutatott tényezők soraiból kiemelném az emissziós jogokat (CO₂-kvóták), valamint az ezekkel történő kereskedést. Az EU kibocsátás-kereskedelmi rendszerének (ETS) segítségével koordinálja az ipari üvegházhatású gázok emisszióját, törekedve annak csökkentésére, ezáltal a klímaváltozás megfékezésére. A rendszer egy meghatározott szén-dioxid kibocsátási küszöbértéket határoz meg, mely határérték vonzatában az érintett ipari gazdálkodók ún. szén-dioxid kvóták fejében terhelhetik a légkört. A kvóták megszerzésére aukciók keretein belül kerül sor, ezáltal motiválva az érintetteket a minél alacsonyabb emisszió elérésére. A kvóta működését tekintve egy kvóta (CO₂-egység) egy tonna szén-dioxid kibocsátására ad felhatalmazást. A fel nem használt kvótával a társaságok szabadon kereskedhetnek. Az aktuális adatok alapján az ETS rendszer összesen több, mint 11 ezer gyárat, továbbá erőművet érint (Európai Parlament, 2021). Ezen kiemelést a jelen bekezdésben tárgyalt, a könyvvitelben forgalomképes vagyoni értékű jogokként nyilvántartott, (környezeti) számviteli „kettősségének” okán teszem, hiszen az egyik oldalon (bekerüléskor és felhasználáskor) környezeti költségforrásként, míg a másik oldalon (a fel nem használt kvóták értékesítésének esetén) környezeti haszonforrásként is funkcionálnak.

1.4 A környezetvédelem szabályozási háttere

A következő alfejezetben a vizsgálni és elemezni tervezett vegyipari vállalatok számviteli beszámolóit meghatározó szabályozási háttér vizsgálatára kerül sor. Az előzetes kutatások alapján a célalanyok a magyar számviteli törvény (2000. évi C. törvény a számvitelről), illetve az IFRS-ek (Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok) alapján készítik beszámolóikat.¹³

¹² A környezeti hasznok beszámolóban való megjelenését Ván (2014) táblázatos formában, egyfajta „térképként” valósítja meg és foglalja össze, hogy az egyes haszn-kategóriák a beszámolóban – elsődlegesen a mérlegben és az eredménykimutatásban – mely sorokon jelenhetnek meg (6. melléklet: 3. táblázat).

¹³ Az USA-ból „származó” US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles, azaz „általánosan elfogadott számviteli elvek”) számviteli keretrendszer is jelen van hazánkban az olyan vállalatok viszonylatában, melyek az amerikai tőzsdén (is) bejegyzésre kerülnek (Lakatos et al., 2018). Mivel a dolgozatban elemzésre kerülő

1.4.1 Hazai törvényhozás

A Magyarországon jelenleg hatályban lévő, számvitelt és környezetvédelmet egyaránt érintő törvények közül az alábbi négy kerül részletes bemutatásra, alkotásuk kronologikus sorrendjében:

- 2000. évi C. törvény a számvitelről;
- 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról;
- 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról;
- 2015. évi LVII. törvény az energiahatékonyságról.

Kiegészítő jelleggel, az alábbi három jogszabályt is ismertetni kívánom:

- 1995. évi XXVIII. törvény a nemzeti szabványosításról;
- 1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól;
- 2007. évi IV. törvény az ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezményben Részes Felek Konferenciájának 1997. évi harmadik ülészakán elfogadott Kiotói Jegyzőkönyv kihirdetéséről.

A felsorolt jogszabályi rendelkezéseken felül a Párizsi Megállapodásról (avagy: Párizsi Éghajlatvédelmi Egyezményről) is szót kívánok ejteni röviden. A szóban forgó Megállapodással kapcsolatban – a Kiotói Jegyzőkönyvvel ellentétben – magyarországi, nemzeti szintű törvény jelenleg még nem került ratifikálásra.

Az első felsorolás mind a négy esetben olyan jogalkotási rendelkezésről beszélünk, melyek hatálya alá jelen dolgozat alanyaként szolgáló vegyipari gazdasági társaságok is tartoznak. A második felsorolásban szereplő jogszabályok esetében is (részben) gazdasági társaságokra vonatkozó törvényekről esik szó; mindazonáltal a két szekció megkülönböztetésének célja, hogy az elsődlegesen ismertetett törvények közvetlenül indukálhatják az érintett gazdálkodók számára a környezeti költségek és hasznok felmerülését, míg a másodlagosan bemutatott jogszabályok általánosabb hangnemben, közvetett módon érintik a vállalatokat a környezeti költség-, és haszn-fókuszú megközelítés irányából. A következő bekezdésekben az egyes törvények célja, illetőleg hatályuk kerül bemutatásra.

A felsoroltak közül egyedül a 2000. évi C. törvény a számvitelről (a továbbiakban: számviteli törvény vagy rövidítve: Sztv.) az, amely „kakukktójásként” vesz részt a felsorolásban, olyan

vegyipari vállalatok között nincs olyan, mely a US GAAP szerinti számviteli rendszert alkalmazna, így ennek bemutatásától jelen lábjegyzeten felül eltekintek.

értelemben, hogy esetében nem célzottan környezetvédelmi jogalkotási rendelkezésről van szó. Mindazonáltal, számviteli és környezeti szempontokból egyaránt, a Sztv. vizsgálata a legkritikusabb pontja a kutatásom jogszabályi hátterének, annak okán, hogy ezen törvény határozza meg a számviteli fundamentumát – az IFRS-ek mellett – az általam vizsgálni kívánt környezeti költségek és hasznok számviteli elszámolási rendszerének.

A számviteli törvény célja annak hatálya alá tartozók könyvvezetési és beszámolási kötelezettségének meghatározása, mely magába foglalja a könyvek vezetése, továbbá beszámolók összeállítása során kötelezően érvényesítendő elveket és az ezekre épített szabályokat, illetve mindazon követelményeket, melyek a könyvvizsgálattal, közzététellel és nyilvánosságra hozatallal kapcsolatosak (Sztv. 1. §).

A Sztv. hatálya alá tartozik a gazdálkodó, kivétel az egyéni vállalkozó, polgári jogi társaság, építőközösség és külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi kereskedelmi képviselője. A gazdálkodó a vállalkozó, amely jogi személy *„(...) a saját nevében és kockázatára nyereség- és vagyonszerzés céljából üzletszerűen, ellenérték fejében termelő vagy szolgáltató tevékenységet (a továbbiakban: vállalkozási tevékenység) végez (...)”* (Sztv. 3. § (1) bekezdés 1. pont). A kutatás alanyai, azaz a dolgozatom során bemutatásra kerülő vegyipari vállalatok mindegyike megfelel a fenti lehatárolásnak.

A számviteli törvény esetében tehát egy olyan általános érvényű számviteli törvényhozási „termékről” beszélünk, amely a hatálya alá tartozó gazdasági társaságok számára állít egyetemes és következetes – pénzügyi – számviteli követelményeket, szigorúan szabályozott mozgástérrel. Abból kifolyólag, hogy a vizsgálni kívánt környezeti költségek és hasznok olyan számviteli tényezők, melyek befolyással bírnak a gazdálkodó egységek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének alakulására, deklarálhatóvá válik, hogy a Sztv. esszenciális részét képezi az elemzésnek.

Annak ellenére, hogy fenti megállapítások alapján a Sztv. nem közvetlenül környezetvédelmi érdekeket képviselő törvény, szerteágazó jellegéből kifolyólag bizonyos rendelkezései érintik a természeti környezet védelmét. A Sztv. környezetvédelem-specifikus rendelkezései között megtalálhatjuk a környezetvédelmi célokra történő céltartalék képzésének kötelezettségét (Sztv. 41. § (1) bekezdés).¹⁴ Ezen felül olyan beszámolási kötelezettségek terhelik a Sztv. hatálya alá tartozó vállalatokat, melyeket a kiegészítő mellékletben kell, hogy kimutassanak.

¹⁴ Mely összekapcsolja a számviteli törvényt jelen fejezet későbbi soraiban szintén ismertetésre kerülő hulladéktörvénnyel.

Ilyen beszámolási kötelezettség alatt álló kategóriák között találhatjuk a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök (Sztv. 94. § (1) bekezdés) részletes bemutatása a számviteli törvény 9.§ (1) bekezdésében ismertetett szempontok alapján. Továbbá a törvény kötelezővé teszi a veszélyes hulladékok és környezetre káros anyagok veszélyességi osztályok szerint történő mennyiség- és értékbeli változásának bemutatását (Sztv. 94. § (2) bekezdés).¹⁵ Mindezekon felül jogcímekénti bemutatás szükséges a környezetvédelmi kötelezettségek, a környezet védelmét szolgáló jövőbeni költségek fedezetére a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben képzett céltartalék összegének, továbbá a tárgyévben, illetőleg az előző üzleti évben környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek összegének, valamint a kötelezettségek között ki nem mutatott környezetvédelmi, helyreállítási kötelezettségek várható összegének eseteiben is (Sztv. 94. § (3) bekezdés).

További kötelezettséget jelent a gazdálkodók számára az üzleti jelentés elkészítése. Az üzleti jelentés ugyan nem része a beszámolónak, de elkészítése azzal egy időben kell, hogy történjen. Az üzleti jelentésre kötelezett gazdálkodó a jelentésben ki kell, hogy térjen az alábbi pontokra (Sztv. 95. § (4) bekezdés):

- a környezetvédelemnek a vállalkozó pénzügyi helyzetét meghatározó, befolyásoló szerepére, a vállalkozó környezetvédelemmel kapcsolatos felelősségére;
- a környezetvédelem területén történt és várható fejlesztésekre, az ezzel összefüggő támogatásokra;
- a környezetvédelem eszközei tekintetében a vállalkozó által alkalmazott politikákra;
- a környezetvédelmi intézkedésekre, azok végrehajtásának alakulására.

A 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról (a továbbiakban: Ktdt.) preambuluma alapján egy olyan jogszabályról beszélhetünk, melyet az Országgyűlés azon céllal hívott életre, hogy ezen törvényben foglalt rendelkezések segítségével: *„(...) hozzájáruljon a környezetszennyezés megelőzéséhez, illetve csökkentéséhez, a természeti erőforrásokkal való takarékos gazdálkodásra irányuló tevékenységek ösztönzéséhez, valamint a környezetet vagy annak valamely elemét a termék előállítása, forgalmazása, felhasználása során, illetve azt követően közvetlenül, illetve közvetve terhelő vagy veszélyeztető termék által okozott környezeti veszélyeztetések, valamint károk megelőzéséhez és csökkentéséhez pénzügyi forrásokat teremtsen, továbbá elősegítse az európai uniós és a hazai hulladékgazdálkodási*

¹⁵ Párhuzam vonható a környezeti vezetői számvitel fizikai és monetáris irányvonaláival.

szabályozás által hazánk, illetve a piaci szereplők részére meghatározott környezetvédelmi előírások teljesítését, az alábbi törvényt alkotja: (...)”(Ktdt. preambuluma).

A törvény hatálya alá tartozik minden olyan vállalkozó, mely az alábbi – törvény által meghatározott – kategóriákba sorolható termékeket, azaz termékdíjköteles-terméket állít elő vagy azzal kapcsolatos tevékenységet végez (Ktdt. 1.§ (1)-(3) bekezdés):

- akkumulátor;
- csomagolószerszám;
- egyéb kőolajtermék;
- egyéb műanyag termék;
- egyéb vegyipari termék;
- elektromos, elektronikai berendezés;
- gumiabroncs;
- irodai papír;
- reklámhordozó papír.

Jelen esetben a vizsgálatra kiválasztott gazdasági társaságok mindegyike egyéb vegyipari termék előállításával vagy azzal kapcsolatos tevékenységgel foglalkozik, ezáltal várhatóan környezetvédelmi termékdíj fizetésére köteles a fenti termék-, és tevékenység-specifikus törvény értelmében. A befizetésre kerülő termékdíjak az államháztartás azon „zsebeit” töltik fel, melyek a környezeti károk megelőzését és mérséklését finanszírozzák. A termékdíj alapját alapvetően a termékdíjköteles termék tömege jelenti (Ktdt. 7. § (1) bekezdés). A környezetvédelmi termékdíj megfizetése a törvény értelmében, a gazdasági társaságok számára a környezeti költségek közé sorolható. A környezetvédelmi termékdíj a számviteli törvénnyel is kapcsolatban áll oly módon, hogy a megfizetett környezetvédelmi díj részét képezi az eszközök bekerülési (beszerzési és előállítási) értékének (Sztv. 47. § (2) bekezdés d) pont).

A 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról (a továbbiakban: hulladéktörvény vagy rövidítve: Htv.) célja „(...) *a környezet és az emberi egészség védelme, a környezetterhelés mérséklése, a természeti erőforrásokkal való takarékos gazdálkodás, az erőforrás-felhasználás hatásainak csökkentése, hatékonyságának javítása, a versenyképesség hosszú távú biztosítása és a körforgásos gazdaság felé történő átmenet céljából a hulladékképződés megelőzése vagy csökkentése, a képződő hulladék káros hatásainak megelőzése, mennyiségének, illetve veszélyességének csökkentése, továbbá a használt termékek újrahasználatát, a fogyasztási láncban szereplő anyagok termelési-fogyasztási körforgásban tartása, valamint a hulladék*

minél nagyobb arányú anyagában történő hasznosítása, és a nem hasznosuló, vissza nem forgatható hulladék környezetkímélő ártalmatlanítása (...)”(Htv. preambuluma). A nevéhez híven a hulladéktörvény elsősorban a hulladékgazdálkodás eszközével kíván a vállalati környezetszennyezés mérséklésének és kordában tartásának szolgálatába állni.

A törvény hatálya kiterjed minden hulladékra, hulladékképződés megelőzését szolgáló tevékenységekre, hulladékgazdálkodásra, továbbá a hulladékgazdálkodási létesítményekre. A törvény mindazonáltal deklarál bizonyos kivételeket hatálya alól, azonban ezek a kutatásomban részt vevő vegyipari vállalatok esetében nem relevánsak.

A Htv. egyik lényeges komponense az egyes hulladékok veszélyességi jellemzők alapján történő besorolása. A veszélyességi jellemzők alapján jelenleg 15 különböző kategóriába lehetséges besorolni az egyes hulladékokat (7. melléklet: 4. táblázat).

A törvény kutatásom szempontjából kiváltképp releváns pontja továbbá a jövőben felmerülő, hulladékkezelési költségekkel kapcsolatos kötelezettségek tárgyalása. Pénzügyi biztosítékot kell képezni a tárolásra kerülő, vagy ennek hiányában az átvett, de átadásra nem került (Htv. 70. § (1) bekezdés) hulladékok esetében, annak mennyiségével arányos mértékben. Céltartalék képzése¹⁶ válik kötelezővé azon esetekre, amennyiben a „(...) *hulladéklerakó működése során esetlegesen bekövetkező környezetkárosodás felszámolására, valamint a hulladéklerakó rekultivációjára és utógondozására* (...)” (Htv. 70. § (2) bekezdés) kerül sor. Mindezek felül környezetvédelmi biztosítási kötelezettség áll fenn az előre nem látható környezeti károk felszámolásához szükséges finanszírozási háttér biztosításának érdekében (Htv. 71. §).

Az előző bekezdés alapján megállapítható, hogy a hulladéktörvény szoros kapcsolatban áll a számviteli törvénnyel abból kifolyólag, hogy a törvény számos számviteli kötelezettséget ír elő a hatálya alá tartozó gazdasági társaságok számára, azok hulladékkezelési tevékenységeinek intenzitása alapján. Ugyanakkor a Sztv nem nevezi meg tételesen, de a környezetre káros anyagok, illetve veszélyes hulladékok számviteli dokumentumokban történő bemutatásánál minden bizonnyal a Htv-ben nevesített veszélyességi osztályokra hivatkozik.

Végezetül, de nem utolsó sorban a 2015. évi LVII. törvény az energiahatékonyságról (továbbiakban: Etv.) egy olyan jogalkotási „produktum”, amellyel a törvényhozó célja azon feladatok meghatározása, illetőleg ezen feladatok kritikus feltételeinek biztosítása, melyek

¹⁶ A céltartalékok egyik „lába” a mérleg forrás oldalán, másik „lába” az egyéb ráfordítások között helyezkedik el, ennél fogva a mérleg mellett az eredménykimutatásban is megjelenik.

elvégzésével elősegíthető az energiaellátásnak, valamint az energiafelhasználás hatékonyságának megvalósulása. A törvényben nevesített feladatok sikeres teljesítése hozzájárulhat a fogyasztók energiaköltségének csökkentéséhez, valamint a természeti erőforrások megőrzéséhez a jövő nemzedékek számára (Etv. preambuluma).

Jelen esetben általánosabb, erőforrásgazdálkodás-orientált törvényről van szó, mely rendelkezéseinek értelmében legfőbb pontjaként a kitűzött energiagazdálkodási célok elérésének kíván támogató keretrendszert szabni. Számviteli aspektusból tekintve a szóban forgó törvény lényeges pontja a vállalatok részére történő energetikai szakreferensi jelentéskészítési és energetikai auditálási kötelezettségek előírása.

Az előbbi esetben a kormányrendeletben meghatározott végsőenergia-fogyasztású szervezetnek¹⁷ kötelezettsége független szakreferens szolgáltatásának igénybevételére¹⁸, mely szakember feladata: „(...) az energiahatékonysági szemléletmód, energiahatékony magatartásminták meghonosításának elősegítése az igénybevételére köteles gazdálkodó szervezet működésében és döntéshozatalában.” (Etv. 21/B. § (2) bekezdés). Ennek értelmében a szakreferens felügyeli az adott gazdálkodó szervezet energiafelhasználását és a szükséges energiahatékonysági lépések meghozatalának, valamint azok megvalósulásának folyamatait. A szakreferens által figyelemmel kísért folyamatokról szakreferensi jelentés keretein belül köteles dokumentációt készíteni. Az auditálási kötelezettség keretein belül az adott vállalat „energetikai jellemzőinek megismerése céljából” (Etv. 22. § (1) bekezdés) minden negyedik évben auditálást kell, hogy végeztesen. Mentésülési feltétel lehet, ha a szóban forgó nagyvállalat ISO 50001¹⁹ szabványnak megfelelő, tanúsított energiagazdálkodási rendszerrel²⁰ rendelkezik.

A fentebb, számviteli-környezetvédelmi aspektusból összefoglalt törvények biztosítják az egyik fő alapot a jelen dolgozatban elvégezni kívánt elemzéshez. A kutatásom jogszabályi hatterének kiegészítéseként felsorolt törvények közül elsőként a legrégebb óta hatályban lévő, vagyis a 1995. évi XXVIII. törvény a nemzeti szabványosításról (továbbiakban: Nsztv.) kerül sorra. A törvény célja a nemzeti szabványosítás szervezeti kereteinek, főbb működési elveinek és követelményeinek, valamint a releváns kapcsolatrendszeri, illetve gazdálkodási eszközök meghatározása (Nsztv. 2. §). A szóban forgó törvény lényegében a nemzetközi szabványok

¹⁷ Energiaszolgáltatást (például elektromos áram) igénybe vevő (vagyis fogyasztó) gazdasági szervezet.

¹⁸ A törvény továbbá előírja almerő felszerelését, bizonyos műszaki berendezések és technológiai folyamatok meglétének esetében.

¹⁹ Jelen pillanatban a 2019-es szabvány van érvényben.

²⁰ Vö.: 1995. évi XXVIII. törvény a nemzeti szabványosításról 22. §. (2) bekezdés.

„nemzetiesítéséről” szól. A törvény legfontosabb alapelvei az áttekinthetőség, az egységesség és a nyilvánosság és a tárgyszerűség. A törvény értelmében a nemzeti szabványokkal kapcsolatos közfeladatok ellátásával a Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) a felelős szerv, mely köztestület legfőbb feladati közé tartozik többek között a nemzeti szabványok kidolgozása, a nemzetközi szabványok honosítása, tanúsítási rendszerek létrehozása és működtetése, szabványügyi szaktanácsadás etc. (Nsztv. 7. § (1) bekezdés és 8. § (1) bekezdés).

Az 1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól (továbbiakban környezetvédelmi törvény vagy röviden: Kvtv.) esetében akár az energiahatékonyságról szóló törvény „öséről” is beszélhetünk, tekintettel arra a tényre, hogy a két törvény érvénybe lépése között húsz év telt el. Ebben a kontextusban a környezetvédelmi törvényre a környezetvédelem magyar jogszabályi környezetben való megjelenésének „szánhúzójaként” is tekinthetünk.²¹ Ehhez viszonyítva az Etv. törvény egy sokkal specifikusabb irányvonalat képvisel, reagálva a modernebb kor felgyorsult ütemű környezeti változásaira. A Kvtv. célja összesítve a környezet jó állapotának hosszútávú megőrzése, a környezeti elemek tudatosan fenntartható felhasználása és terhelése a totális kiaknázással szemben; a fenntartható és kiszámítható fejlődés támogatása, valamint a méltányos teherviselés alapjainak megteremtése. A törvény érdekessége, hogy a céljai között felsorolja az emberi egészség védelmét és az emberi jólét környezeti feltételeinek megőrzését (Kvtv. 1. §). Ennek értelmében az ember szerves részét képezi a környezetének, továbbá közvetett formában, de megjelenítésre kerül a társadalmi jólét, mint környezetvédelmi aspektus.

Továbbá, a törvény hatálya az előzőkhez képest nem csupán a gazdasági társaságokra vonatkozik; a szóban forgó törvény környezethasználókként²² hivatkozik mindazon természetes és jogi személyekre, továbbá jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekre, melyek a törvény által meghatározott, környezettel kapcsolatos jogokkal rendelkeznek és/vagy kötelezettségekkel terheltek.

Jelen alfejezetben kiegészítő jelleggel ismertetni kívánt törvények közül a „sereghajtó” a 2007. évi IV. törvény, amely az ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezményben Részes Felek Konferenciájának 1997. évi harmadik ülészakán elfogadott Kiotói Jegyzőkönyv kihirdetéséről

²¹ Párhuzamot vonhatunk a törvény megalkotásával abban a viszonylatban, hogy a környezeti számvitel társadalmi számvitelen belüli kialakulása az 1990-es évtizedre tehető. Ennek tudatában megállapítható, hogy a magyarországi törvényhozás viszonylag gyorsan reagált a nemzetközi környezetvédelmi tendenciák fokozódó fontosságára azáltal, hogy nemzeti szintű törvény keretein belül ratifikálta ezen elveket és érdekeket.

²² Környezethasználat: „(...) a környezetnek vagy valamely elemének igénybevételével, illetőleg terhelésével járó tevékenység (...)” (Kvtv. 4. § 9. pont).

alcímet viseli. A magyar nemzeti törvény alapjául szolgáló Kiotói Jegyzőkönyvet (Kyoto Protocol; a továbbiakban: Jegyzőkönyv) 1997. december 11-én írták alá, majd ezt követően 2005. február 16-án lépet életbe. Magyarországgal együtt 192 ország szignálta az egyezményt. A Jegyzőkönyv az ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezményének (United Nations Framework Convention on Climate Change, röviden: UNFCCC) részeként valósult meg. A Jegyzőkönyvet aláíró országok vállalták, hogy az 1990-es évhez viszonyítva legalább 5%-kal²³ csökkentik az üvegházhatást okozó gázok kibocsátásának mértékét a 2008-tól 2012-ig tartó időszakban. A Jegyzőkönyvet Magyarországon a 2007. évi IV. törvény ratifikálta. A Kiotói Jegyzőkönyv érvényességét 2012. decemberében meghosszabbították a 2013-tól 2020-ig tartó időszakra. Ennek értelmében a Jegyzőkönyv jelenleg már érvényét veszítette.

Az ezt megelőző bekezdésekben bemutatott jogalkotási elemeken felül a Párizsi Megállapodást, (avagy Párizsi Éghajlatvédelmi Egyezményt, továbbiakban: Megállapodás) is a releváns részének tekintem a fejezetnek; amolyan kivételként, mivel ezzel kapcsolatban – a Kiotói Jegyzőkönyvvel ellentétben – jelenleg még nem állt hatályba magyar nyelvű, hazai törvény. Azonban a Jegyzőkönyvvel az teszi hasonlatossá, hogy a Megállapodás is az UNFCCC tagállamai között kötött. A Megállapodást 196 tagállam írta alá 2015. december 12-én, vállalva ezáltal a kötelezettséget, hogy az iparosodást megelőző környezeti-kondíciókhoz viszonyítva elsősorban 2, majd a későbbiekben 1,5 Celsius-fok alatt tartásuk a globális hőmérséklet emelkedését, legfőképpen az üvegházhatást okozó gázok kibocsátásának kordában tartásával. Az Egyezmény számviteli szempontól is tartalmaz fontos elemeket, mégpedig kitűzött célja, a pénzáramlások (pontosabban a pénzügyi folyamat-áramlások) oly módon történő konzisztenssé tétele, hogy környezetvédelmi szempontokból pozitív irányba terelhessék a fejlődés irányát (Paris Agreement, 2015. p. 3.)

1.4.2 Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS)²⁴

A szakirodalmi áttekintés soron következő részét a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (International Financial Reporting Standards, röviden: IFRS) alkotják. Ezen számviteli standardokat a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (International Accounting Standards Board, röviden: IASB) bocsátja ki. Mindazon vállalatok számára kötelező az IFRS-

²³ Az egyes országok csökkentésvállalásának mértékeiben szórás figyelhető meg, ezért fontos tényező az átlagos jelző a célkitűzés szempontjából.

²⁴ Jelen fejezet logikai felépítését és tartalmát tekintve nagyban támaszkodom Bosnyák-Simon (2018) munkájára, illetőleg az általa felhasznált forrásokra, ezen belül legfőképpen Lakatos et al. (2018) művére.

ek alkalmazása, melyek az EU valamelyik tagállamában – így hazánkban is – jegyzett tőzsdei cégnek minősülnek (Lakatos et al., 2018).²⁵ Az IFRS, mint számviteli keretrendszer négy szabályozási szintből épül fel, melyek:

- irányelvek;
- rendeletek;
- közlemények;
- ajánlások.

A szabályozási szintek sora is fontos (fentről lefelé tekintve), mivel egyfajta hierarchikus sorrendről beszélhetünk annak értelmében, hogy a „legerősebb” szabályozást az irányelvek jelentik, míg a sor végén „legpuhábbként” az ajánlások szerepelnek. Az irányelvek az EU tagállamai számára kötelező jelleggel nemzeti jogszabály kibocsátásával integrálandók az adott nemzet szintjén. A rendeletek közvetlen alkalmazása, melyek az irányelvekhez viszonyítva általános hatállyal rendelkeznek, szintén kötelező a tagállamok számára. A következő szintet a közlemények képviselik, melyek az EU tagállamai számára biztosítanak útmutatásokat, főként szakmai kérdésekben, számviteli szakembereknek címezve. A legalsó szintet az ajánlások foglalják el, melyek nem kötelezőek a tagállamoknak; túlnyomóan ajánlott cselekvési eljárásokat közvetítenek (Bosnyák-Simon, 2018).

Az Európai Unió és a Tanács a 1606/2002/EK 2002-es évi rendeletén keresztül az IASB standardjainak alkalmazásával kapcsolatosan előírja, hogy az EU tagállamainak azon gazdasági társaságai, melyek a tőzsdén is bejegyzésre kerültek kötelezetté válnak a beszámolóikat a Nemzetközi Számviteli Standardok szerint elkészíteni (1606/2002/EK rendelet 4. cikk). A rendelet a hatálya alá tartozó társaságok számára 2005. január 1-től, illetőleg bizonyos esetekben 2007. január 1-től teszi kötelezővé a benne foglalt rendelkezéseket (1606/2002/EK rendelet 4. és 9. cikk). A rendelet lehetővé teszi továbbá a tagállamok számára, hogy az előírtakat kötelező vagy választható jelleggel kiterjesszék a tagállamok tőzsdén be nem jegyzett társaságaira. (Lakatos et al., 2018; Bosnyák-Simon, 2018).

Az IAS 1 Standard és Lakatos et al. (2018) alapján az IFRS-ek szerint elkészített beszámoló (pénzügyi kimutatások)²⁶ kötelező tartalmi elemei:

²⁵ Lakatos et al. (2018) alapján ezen kötelezettséghez hozzátartoznak azon leányvállalatok, mely tőzsdén jegyzett anyavállalattal rendelkeznek; mely esetben a leányvállalat IFRS-ek szerint készített beszámolója az anyavállalat konszolidált beszámolójának részeként kerül kimutatásra.

²⁶ Az IFRS-ről szóló fejezetben a továbbiakban a beszámoló és a pénzügyi kimutatások kifejezéseket szinonimaként használom.

- (átfogó) eredménykimutatás;
- mérleg;²⁷
- saját tőke-változás kimutatás;
- cash flow kimutatás;
- kiegészítő megjegyzések.

A pénzügyi kimutatások a vállalati vagyont és teljesítményt reprezentálják. Az IFRS-ek alapján előbbihez tartoznak az eszközök, kötelezettségek és a tőke, míg utóbbit a hozamok és ráfordítások építik fel (Lakatos et al., 2018).

Ennek alapján már részben láthatóvá válik, hogy IFRS-ek által definiált számviteli rendszer miben hasonlít és miben különbözik az előzőekben ismertetett magyar számviteli törvény által alkotott keretrendszerrel; jelen esetben a vonatkozó beszámolási kötelezettség tartalmi elemeire vonatkoztatva.²⁸

A dolgozat további részeiben az IASB által publikált egyes standardokat fogom vizsgálni a környezeti tevékenységre vonatkozó előírások után kutatva, melyek az egyes vállalatok beszámolóiban, avagy pénzügyi kimutatásaiban fellelhető környezeti költségek és hasznok beazonosításában releváns támpontokat jelentenek.

Az IFRS-ek az IASB által elfogadásra került standardokból, továbbá értelmezésekből épülnek fel. Az IFRS tehát egyfajta gyűjtőfogalom, mely magába foglalja (IAS 1 Standard; Bosnyák-Simon, 2018):

- a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS-ek);
- a Nemzetközi Számviteli Standardokat (IAS-ek);
- a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság értelmezéseit (IFRIC-ek);
- a (korábbi) Értelmezési Állandó Bizottság értelmezéseit (SIC-ek).

Az ismertetést két részre osztom fel; annak első részébe a környezetvédelmi információk beszámolóikban történő megjelenítésre közvetlenül rendelkező standardok kerülnek, míg a második halmazt azon standardok alkotják, melyek közvetetten kapcsolódnak a környezeti számvitelhez. Az első csoport közvetlen előírásokat fogalmaz meg a gazdálkodó egységek

²⁷ A korábbi „balance sheet” elnevezést az IASB nemrégiben megváltoztatta a „statement of financial position” szókapcsolatra, melyet magyarul a pénzügyi helyzet kimutatásának lehet fordítani. Azonban a magyar fordítás félreértelmezhető, mindazonáltal az IFRS-ek (szerencsés módon) nem tiltják a mérleg szó használatát (Lakatos et al., 2018).

²⁸ A magyar számviteli törvény és az IFRS-ek összehasonlítása nem célja dolgozatomnak; csupán érdekességként említettem meg, illetve, hogy előre vetítsem, milyen tartalmi elemek várhatóak az elemzések során.

környezeti tevékenységeinek számviteli vonzatait illetően, míg a második csoport standardjai utalások formájában gyakorolhat hatást ezen információk megjelenítésében. Ezen belül a sorrendiséget az egyes standardok számozása határozza meg.

A gazdasági társaságok beszámolóinak környezetvédelmi tevékenységekre vonatkoztatható adattartalmát direkt módon meghatározó standardok a következők (Bosnyák-Simon, 2018):

- IAS 2 Készletek;
- IAS 11 Beruházási szerződések;
- IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések;
- IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések.

A vállalatok pénzügyi kimutatásaiban megjelenő, környezeti számvitelhez köthető információkra a következő standardok bírnak közvetett ráhatással (Bosnyák-Simon, 2018):

- IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása;
- IAS 8 Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák;
- IAS 38 Immateriális javak;
- IAS 40 Befektetési célú ingatlan.

Az IAS 2 (Készletek) standard a készletek számviteli nyilvántartását szabályozza. A standard mindössze egy ponton érinti a gazdálkodók környezetvédelmi tevékenységét közvetlenül; a standard alapján a bekerülési érték részét nem képezheti a szokásos mennyiséget meghaladó hulladékanyag. Ezen túltekintve a standard nem utal elkülönülten a keletkező hulladékok, illetve környezetre veszélyes anyagok kezelésével kapcsolatban (Lakatos et al., 2018; Bosnyák-Simon, 2018). Véleményem szerint a külön meg nem jelenített hulladékok és egyéb környezetre ártalmas anyagok készletekből történő „kiszűrése” ezáltal nehézségekbe ütközhet. Továbbá bekerülési értékhez el nem számolható hulladékanyagot a környezeti költségekhez sorolnám.

Szintén közvetlen előírásokat tartalmaz a gazdálkodó szervezetel környezetvédelmi tevékenységének számviteli kezelésére az IAS 11 (Beruházási szerződések) standard, mely első sorban a helyreállítási kötelezettségek irányából érinti a környezetvédelmet. A standard külön figyelmet szentel mindazon beruházási szerződéseknek, melyek az adott beruházás keretein belül létesített eszközök lebontását követő környezeti helyreállításra vonatkoznak (IAS 11 Standard; Bosnyák-Simon, 2018). Véleményem szerint a helyreállítási kötelezettség teljesítése során (közvetlenül) felmerülő költségek a környezeti költségek közé sorolhatóak.

Az IAS 16 (Ingatlanok, gépek és berendezések) standard lényegében a tárgyi eszközök számviteli kezelését szabályozza az IFRS-eket alkalmazó gazdálkodók számára. A standard környezetvédelmileg leginkább releváns pontja a környezetvédelmi célú berendezések nevesítése. Az IAS 16 alapján ezen eszközök indirekt hasznokat termelnek az azokat működtető vállalatok részére. A standard tárgyi eszközként történő nyilvántartás feltételeként szabja meg, hogy az adott berendezés üzemeltetéséből, annak mellőzéséhez viszonyítva a gazdálkodó társaság jövőbeni hasznót realizáljon (IAS 16 Standard; Bosnyák-Simon, 2018). Ennek függvényében a környezetvédelmi célú berendezésekre allokálható (közvetlen) költségek környezeti költségek, míg és azok üzemeltetése során realizálható hasznok környezeti hasznokként könyvelhetők.

Az IAS 16 standard továbbá nevesít bizonyos várható leszerelési költségeket, melyek közé az IAS 11 (Beruházási szerződések) standard bemutatása során ismertetett környezeti helyreállításból származó költségek is sorolhatóak. Az IAS 16 értelmében mindezen költségek a tárgyi eszközök bekerülési értékéhez kell, hogy tartozzanak. Mindazonáltal a várható leszerelési költségek eszközértékbe történő számviteli integrálása bonyolult, többlépcsős folyamat. A standard alapján bruttó módon számolandóak el, vagyis egyrészt az eszköz bekerülési értékének részeként, másrészt különálló kötelezettséggként jelenítendő meg a gazdálkodó mérlegében. A bruttó elszámolás első lépése a várható leszerelési költség becslése, melyet követően az elszámolási folyamat többek között érinti a tárgyi eszközöket (bekerülési érték növelő tételként), a céltartalékokat (IAS 37 alapján) az értékcsökkenést és ezáltal magát az eredményt is. (Lakatos et al., 2018; Bosnyák-Simon, 2018). Abból adódóan, hogy a várható leszerelési költségek becslésen alapszanak, így a jövőben bekövetkező események módosíthatják azokat. A becslések változásait az IAS 8 alapján szükséges elvégezni, továbbá ezen változások eszközértékre történő ráhatásának következtében fellépő változások elszámolásával kapcsolatban az IFRIC 1 (Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben) értelmezés ad iránymutatást (Lakatos et al., 2018; Bosnyák-Simon, 2018).

Az IAS 37 (Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések) standard kapcsolódik az előzőekben ismertetett IAS 16-hoz a várható leszerelési kötelezettségek által, melyeket a céltartalékokkal szemben kell elszámolni. Az IAS 37 standard a gazdálkodó egységek számára biztosít rendszert a céltartalékokkal, függő kötelezettségekkel, valamint függő követelésekkel kapcsolatos számviteli műveletek megfelelő végrehajtására. Fontos szempont a standardban az elegendő mértékű információ közlése a lehető legjobb megértés elérésének céljából. Céltartalék

képzésére a következő esetekben kötelezett az IFRS-eket alkalmazó gazdálkodó szervezet (ezen feltételek teljesülésének hiányában céltartalék képzésére nincs lehetősége a gazdálkodónak):

- múltbéli esemény következtében meglévő kötelelem esetében;
- amennyiben a fenti kötelelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramoltatása szükséges;
- a kötelelem összege megbízhatóan becsülhető (IAS 37 Standard; Bosnyák-Simon, 2018).

Az IAS 37 mindezekon felül nevesít bizonyos környezeti hatásokat – múltbéli eseményekre vonatkozóan – is, melyek meglétének függvényében az érintett vállalat céltartalék képzésére kötelezetté válik. A standard a jogellenes környezetkárosító tevékenységgel kapcsolatos büntetéseket és a helyreállítási költségeket sorolja ezen környezeti hatásokhoz. Valamint a standard céltartalék-képzési kötelezettséget rendel el azon létesítmények bontási költségeihez, melyekhez helyreállítandó természeti károk is köthetőek (pl.: atomerőművek és olajberendezések bontási költségei) (IAS 37 Standard; Bosnyák-Simon, 2018).

A gazdasági társaságok környezeti tevékenységeinek beszámolóikban történő megjelenésére közvetett ráhatással bíró standardok közül elsőként az IAS 1 (Pénzügyi kimutatások prezentálása) standarddal foglalkozom. Az IAS 1 standard fundamentumát képezi az IFRS-eket alkalmazó vállalkozások pénzügyi kimutatásainak, ugyanis jelen standard határozza meg ezen dokumentumok tartalmi és formai követelményeit. Ennek legfontosabb célja, hogy minden olyan gazdasági társaság, mely IFRS-ek szerint készíti beszámolóit összehasonlíthatóvá váljék az egységes számviteli követelményeknek köszönhetően (IAS 1 Standard; Bosnyák-Simon, 2018). A környezeti költségek és hasznok beszámolóik alapján történő beazonosításának szempontjából ezt a standardot tekintem átvitt értelemben az egyik legfontosabbnak, ugyanis jelen standard szabja meg a (formai és tartalmi) feltételeket és korlátokat, melyekkel az egyes, általam vizsgálni kívánt környezeti számviteli tényezők megjelenhetnek az IFRS-ek szerint készített beszámolóikban.

A standard a vállalati szintű környezetvédelmi tevékenységre oly módon utal, hogy megemlíti, hogy a természeti környezet védelmének szempontjából kritikus iparágakhoz tartozó számos gazdálkodó készít környezetvédelmi célú jelentéseket, önkéntes alapon. Mindazonáltal ezen jelentések nem az IFRS-ek által kerülnek szabályozásra (IAS 1 Standard; Bosnyák-Simon, 2018).

Lakatos et al. (2018) és Bosnyák-Simon (2018) alapján a szóban forgó standard továbbá előírja a becslési bizonytalanságok forrásainak és azok kezelésének bemutatását. Ilyen becslési

bizonytalanságokhoz sorolhatjuk a várható környezetvédelmi kötelezettségek tartalmát, valamint számszerűsítését és időbeli felmerülését.

Az IAS 8 (Számvetési politika, a számvetési becslések változásai és hibák) standard már az IAS 16 standard ismertetése során is felmerült. A várható leszerelési költségek mértéke, mint környezeti költségeket tartalmazó kategória is azon becslések függvényében realizálódik, melyeket a bizonytalanság, mint időbeli faktor erősen meghatároz. Az ezen becslések változásainak kezelése az IAS 8 előírásai alapján kell, hogy implementálásra kerüljön (IAS 8 Standard; Bosnyák-Simon, 2018).

Utolsó előttiként az IAS 38 (Immateriális javak) standard környezeti számvitelhez köthető rendelkezéseit ismertetem. Immateriális javak alatt fizikai megjelenéssel nem rendelkező, mindazonáltal tételesen azonosítható, nem monetáris eszközöket értünk. Az IAS 38 két külön csoportba sorolja ezen javakat: belső előállítású és szerzett immateriális eszközökre. A szerzett immateriális javakhoz sorolhatjuk az állami környezetvédelmi célú támogatás során szerzett immateriális jószágot (IAS 38 Standard; Bosnyák-Simon, 2018). Belső előállításúként tekinthetünk egy saját fejlesztésű környezetvédelmi célokat ellátó szoftvert is, például egy számítógépes program formájában megvalósított környezeti költség-menedzsment rendszert.

A standard külön nem nevesíti, de a szerzett javakhoz sorolhatjuk a globálisan meghatározott és nemzeti szinten allokált szén-dioxid kvótákat, melyekkel a gazdálkodók szabadon kereskedhettek annak szerzett mértékéig (Lakatos et al., 2018; Bosnyák-Simon, 2018).

Sereghajtóként az IAS 40 (Befektetési célú ingatlan) standardot foglalom össze. Az IAS 16-hoz hasonlóan szintén a tárgyi eszközökhöz köthető standardról beszélünk. Az IFRS-ek alapján a befektetési célú ingatlanokat külön soron szükséges szerepeltetni a mérlegen belül. Közvetlen, környezetvédelmet érintő rendelkezés vagy utalás ugyan nem szerepel a standardban, viszont kötelezően előírja a várható költségek aktiválását. Ezen várható költségek közé sorolhatjuk a befektetési célú ingatlanokhoz köthető leszerelési költségeket, melyek szintén annak bekerülési értékét kell, hogy képezzék (IAS 40 Standard; Bosnyák-Simon, 2018).

Madarasiné (2009) alapján az Európai Bizottság publikált egy ajánlást 2001-ben (2001/453/EK), melyben „elismeri”, hogy a nemzetközi standardokat illetően nincs egyértelmű szabályozása a környezeti információk számvetési dokumentumokban történő kezelésének és megjelenítésének és az ebből eredő bizonytalanság kiküszöböléséhez nyújt útmutatást.

Az IFRS-ek esetében láthatjuk, hogy néhány konkrét előírástól eltekintve főként közvetetten szabályozzák a standardokat alkalmazó gazdálkodók számára a környezetvédelemhez köthető teljesítményeik kezelését, valamint ezek pénzügyi kimutatásaikban történő megjelenítését.

1.5 Nemzeti szabványok

A következő fejezetben a nemzeti szinten elérhető, a vállalatirányítást különböző aspektusokból megközelítő, azt támogató szabványok kerülnek érintőleges bemutatásra. Az érvényben lévő szabványok közül azokra fókuszálok, melyek bármilyen mértékben is, de érintik a vállalatok környezetvédelemmel és fenntarthatósággal kapcsolatos tevékenységeit.²⁹

Mindenekelőtt azonban a szabványokat összekapcsolom azzal a magyarországi törvénnyel, mely a nemzeti alkalmazásukat lehetővé tette hazánkban. Az 1995. évi XXVIII. törvény 4. § (1) bekezdése alapján a szabvány: *„(...) elismert szervezet által alkotott vagy jóváhagyott, közmegegyezéssel elfogadott olyan műszaki (technikai) dokumentum, amely tevékenységre vagy azok eredményére vonatkozik, és olyan általános és ismételten alkalmazható szabályokat, útmutatókat vagy jellemzőket tartalmaz, amelyek alkalmazásával a rendező hatás az adott feltételek között a legkedvezőbb.”*

Az általam bemutatni kívánt szabványok mind a Nemzetközi Szabványügyi Szervezet (International Organization for Standardization, röviden: ISO) szabványcsaládjainak tagjai, melyek a Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) által honosításra, majd ezen formában kiadásra kerültek. Az MSZT elsődleges feladata a nemzeti szabványokkal összefüggő közfeladatok ellátása, amely felett kizárólagos jogkörrel rendelkezik (1995. évi XXVIII. törvény 7. § (2) bekezdése). Az MSZT-t az 1995. évi XXVIII. nemzeti szabványosításról szóló törvény keretein belül alapították (1995. évi XXVIII. törvény 7. § (1) bekezdése). A szóban forgó törvény célja többek között a nemzeti szabványosítás kereteinek, követelményeinek, működési elveinek meghatározása. A törvény kimondja, hogy: *„A nemzetközi és az európai szabványokat szabványként közzétenni Magyarországon csak nemzeti szabványként lehet.”* (1995. évi XXVIII. törvény a nemzeti szabványosításról, 5. § (2) bekezdés).

Az ISO egy olyan független nemzetközi szervezet, mely alapvető céljaként egységes szabványrendszerek biztosítását tűzte ki, az önkéntességi alapon csatlakozó államok számára

²⁹ Mindazonáltal előzetesen megítélni nem áll módomban, hogy e fejezetben bemutatásra kerülő szabványok, illetve azok hatásai miképpen jelennek meg a számviteli dokumentációkban, azonban, mivel ráhatással vannak az őket alkalmazó gazdálkodók vállalati működésére, így esszenciálisnak tartom ismertetésüket.

az innováció és a globális kihívásoknak való megfelelés, továbbá a fenntartható fejlődés³⁰ jegyében (ISO honlapja; ISO, 2011).

Környezetvédelmi és fenntarthatósági szempontokból a következő, nemzeti szintem is elérhető és érvényben lévő szabványokat tartom fontosnak (kibocsátásuk sorrendjében):³¹

- MSZ EN ISO 14001:2015 Környezetirányítási Rendszer (KIR);
- MSZ EN ISO 9001:2015 Minőségirányítási Rendszer (MIR);
- MSZ EN ISO 50001:2019 Energiairányítási Rendszer (EIR).

Környezetvédelmi szempontból a fenti szabványok közül MSZ EN ISO 14001:2015 Környezetirányítási Rendszert (KIR) tartom legfontosabbnak. A szabvány célja, hogy keretrendszert biztosítson az azt alkalmazó vállalatok³² számára, melyben a legfontosabb tényezők a környezet megóvása, továbbá a változó környezeti körülményekhez való alkalmazkodásra és reagálásra, mindezt egyensúlyban a társadalmi és gazdasági érdekekkel (MSZ EN ISO 14001:2015, 2015). A környezetközpontú irányítás alkalmazása megfelelő információszolgáltatást és -forrást biztosíthat a vállalati vezetők számára, melynek segítségével a vállalati működés környezetvédelmi szempontból is fenntarthatóvá válik, többek között a társadalomra és a vállalatokra egyaránt nézve nemkívánatos környezeti hatások megelőzésével és csökkentésével, a környezetvédelmi kötelezettségek teljesítésének támogatásával, a környezeti teljesítmény javításával, az érdekeltek számára történő környezeti információszolgáltatással (MSZ EN ISO 14001:2015, 2015).

A szabvány a környezetközpontú irányítási rendszer egy lehetséges alapjaként a PDCA-modellt (Plan-Do-Check-Act) mutatja be. A modell négy lépése (MSZ EN ISO 14001:2015, 2015):³³

- tervezés („Plan”): környezeti célok kitűzése és a kapcsolódó folyamatok lehatárolása;
- végrehajtás („Do”): a folyamatok végrehajtása;
- ellenőrzés („Check”): a folyamatok megfigyelése és mérése;
- intézkedés („Act”): intézkedések megvalósítása a folyamatos fejlődés jegyében.

³⁰ A 2011-es kiadványában a szervezet fenntartható fejlődés három dimenziójaként a gazdasági, környezeti és társadalmi dimenziókat jelöli meg.

³¹ A szabványok bemutatását saját magam által felállított, szubjektív „fontossági” sorrendben viszem véghez.

³² Az MSZT által meghatározott alkalmazási terület alapján a szabvány mérettől, típustól és jellegtől függetlenül alkalmazható bármely szervezet számára.

³³ A szabvány az egyes lépések fontos tényezőjeként továbbá megnevezi az összhang fenntartását vállalati környezeti politikával.

A bemutatott szabvány alkalmazásával a vállalatok képesek lesznek környezeti teljesítményük növelésére, melynek köszönhetően nagyobb társadalmi felelősségvállalási arányt tudhatnak magukénak, amely közvetetten akár piaci előnyként is realizálódhat számukra a javuló vállalati imázsuknak köszönhetően.

Egyik legszélesebb körben alkalmazott szabványuk aktuális kiadása az MSZ EN ISO 9001:2015 Minőségirányítási Rendszer (MIR). E szabvány a környezetvédelmi és fenntarthatósági faktorokat csupán közvetetten érinti; az MSZT honlapján található alkalmazási terület alapján a szabvány elsődleges célja az azt alkalmazó gazdálkodó számára egy olyan minőségirányítási keretrendszer lehatárolása, melyben a vállalat, termékei és szolgáltatásai által válik a jogszabályi és egyéb szabályozási követelményeket történő megfelelésre és a vevői elégedettség növelésére. Továbbá nagy előnye, hogy az előző szabványhoz hasonlóan minden szervezetre, ezen belül minden termékre és szolgáltatásra alkalmazható.

Amint azt az előző bekezdésben említettem, ez a szabvány csupán közvetetten érint környezetvédelmi elveket. Környezetvédelmi aspektusok realizálódhatnak a szabványon keresztül a releváns jogszabályi és szabályozási megfelelésre való törekedés által, illetőleg véleményem szerint a vevői elégedettség is tartalmazhat ilyen tényezőket annak figyelembevételével, hogy manapság egyre növekvő népszerűségnek örvendenek a „zöld” termékek és szolgáltatások a fogyasztói társadalomban.

Harmadikként az MSZ EN ISO 50001:2019 Energiagazdálkodási Irányítási Rendszerek (EgIR) szabványt ismertetem az előzőkhöz hasonlóan az MSZT honlapján található adatok szabványadatlap szerint. A szabvány követelményrendszert biztosít egy energiagazdálkodási irányítási rendszer létrehozására, valamint annak fenntartására és jövőbeni fejlesztésére, ezáltal lehetővé téve a szervezet számára a rendszerszemléletű energiagazdálkodást. A megelőző szabványokhoz hasonlatosan e szabvány is univerzálisnak minősül az alkalmazási területét illetően; alkalmazható bármely szervezet számára, annak energiagazdálkodási teljesítményére hatással bíró tevékenységekre, továbbá applikálása független az elfogyasztott energiamennyiségtől, -felhasználástól és -fajtától. Mindazonáltal szabvány feltételrendszere megköveteli a vállalati energiagazdálkodási teljesítmény folyamatos javulásának bizonyítását, ellenben ehhez célértéket nem szab meg.

A felhasználásra került szakirodalom áttekintését ezen fejezettel zárom. Összegzésképpen bemutatásra került a környezeti számvitel tudományának, valamint a hazai és nemzetközi jogszabályi, számviteli és egyéb szabályozási instrumentumok általam, jelen dolgozat szempontjából legfontosabbnak tekintett részei.

2 CÉLKITŰZÉS

A dolgozat korábbi fejezeteiben már bemutatásra kerültek azon számviteli kategóriák, melyek akár önmagukban jelenthetnek vagy potenciálisan tartalmazhatnak környezeti költségekhez vagy környezeti hasznokhoz sorolható számviteli tényezőket (például várható környezetvédelmi kötelezettség okán képzett céltartalékok vagy környezetvédelmi jogcímen kapott támogatások eseteiben). A dolgozatom részét képező elemzés folyamán a közzétett, hiteles számviteli dokumentumokban (beszámolókbán) ténylegesen beazonosítható, környezeti számvitelhez köthető tételek, vagyis környezeti költségek és hasznok után fogok kutatni. Az elemzés tárgyéveként az E-Beszámoló Portálon aktuálisan elérhető „legfrissebb” beszámolók tárgyévét, vagyis a 2020-as évet (üzleti évet) választottam.

Előzetes feltételezésem alapján, a szóban forgó dokumentumokban csekély mértékben azonosíthatóak be a környezeti költségek, mindemellett a környezeti hasznok még ennél is elenyészőbb mértékben. Ennek értelmében valószínűsítem, hogy az elemzésre kerülő gazdálkodók környezetvédelmi teljesítményét, kiváltképpen a kapcsolódó tevékenységeik számviteli vetületeit elsődlegesen a beszámolóik alapján egzakt módon megítélni és minősíteni nem lehetséges. Következetesképpen, a szóban forgó költségek és hasznok teljeskörű, vállalati szinten értelmezett számszerű meghatározása csupán többszintű becslések alkalmazásával valósítható meg.

Abból kifolyólag, hogy vállalatok beszámolási kötelezettségét, ennek függvényében a beszámolóit – az adott gazdálkodó alkalmazott számviteli rendszerétől függően – a releváns törvények és/vagy számviteli standardok (IFRS-ek) határozzák meg, az elemzés ezen részét mindenképpen a környezeti számvitel pénzügyi irányvonalához sorolnám.

További célom, hogy az előzetesen kiválasztott vegyipari vállalatokat interjú reményében felkeressem. Interjú során az általános jellegű környezetvédelmet érintő kérdések mellett az adott gazdálkodó szervezet 2020-as üzleti évéről szóló hiteles számviteli dokumentumaiban szereplő adatokra, illetőleg az azokban meg nem jelenő környezetvédelemhez köthető információkra egyaránt fókuszálni kívánok. Ennek köszönhetően az interjú a környezeti számvitel pénzügyi irányvonala mellett vezetői irányvonalhoz köthető információkkal is

szolgálhat. Ennek értelmében második célokként a vállalatok környezetvédelméért felelős vezetőjével végzett interjú megvalósítását és elemzését tűzöm ki.³⁴

Az elemzés és az interjú várható eredményeinek feldolgozását követően célom, hogy azok tanulságait levonva megállapíthassam, hogy a környezeti számvitel milyen minőségben van jelen a hazai szinten. Továbbá az elnyert információk segítségével a környezeti számvitel tudományának további honosítását támogathassam jelenleg is elérhető, azonban hazai viszonylatban még széleskörűen nem alkalmazott, valamint saját „tenyésztésű” gyakorlati megoldásokkal egyaránt.

Mindezekon felül, a feldolgozásra kerülő témakört illető végső feltételezésemnek tekintem, hogy a vállalati szinten realizálható környezeti költségek és hasznok felderítése mélyinterjúk és komplex, egész vállalatot, ezen belül annak teljes környezetét és tevékenységének minden folyamatát lefedő esettanulmány segítségével volna lehetséges.

Az elemzés első taktusa – a beszámolók vizsgálata – szekunder források alapján fog végbe menni. Azonban az elemzés második részének legfőbb eszköze, vagyis az interjú már primer forrásként minősítendő.

Jelen dolgozat alapjául szolgáló kutatást feltáró jellegű, kvalitatív kutatásként deklarálom, melynek legfőbb, egyetemes céljaként a környezeti számviteli aspektusok hazai szintű realizálásának adott példákon keresztül történő vizsgálatát tekintem.

A következő fejezetben – a tényleges elemzést megelőzően – dolgozatomhoz kapcsolódó kutatásom módszertanával foglalkozom.

³⁴ A vállalatok megkeresésre jelen fejezet írásakor már megtörtént, azonban – többszöri megkeresés ellenére – csupán egy vállalatnál kaptam pozitív visszajelzést. Ennek értelmében egy vegyipari vállalattal került sor interjúra, mely vállalatot az interjúról szóló fejezetben nevesíték meg.

3 MÓDSZERTAN

A módszertanon belül két alfejezetet különböztetek meg; elsőként az elemzést megalapozó kutatásom módszertanát, a kutatásmódszertanát mutatom be, majd ezt követően az elemzésre vonatkozó szempontok, vagyis elemzési szempontok deklarálása megy végbe.

3.1 Kutatásmódszertan

Az alkalmazott módszertan első lépéseként az elemzésem alapjául szolgáló kutatás azon lépéseit mutatom be, mellyel sikerült eljutnom az elemzés „végső” alanyaihoz.

A kutatásomhoz kapcsolódó elemzés alanyaiként több, a magyarországi termelői szektorhoz, azon belül is a vegyiparhoz tartozó gazdasági társaságot választottam. Ahogyan azt a korábbi fejezetek során már kifejtettem, a termelő vállalatok tevékenységük mivoltából fakadóan intenzív kapcsolatot „ápolnak” természeti környezetükkel. Az elemzés alanyaiként szolgáló társaságok tevékenységbeli hovatartozására nemes egyszerűséggel azért esett a választásom, mivel előzetes tanulmányaim és munkatapasztalataim alapján úgy ítélem meg, hogy a termelő szektor terheli leginkább tevékenységével a környezetet. Ezen belül is a vegyipart emelném ki, hiszen tevékenységével és abból fakadóan, a termelő szektor többi résztvevőjéhez viszonyítva is kiemelkedő ráhatással bír bolygónk természeti környezetének minőségi állapotára. Példának okáért ennek mérésére kifejlesztett módszer az ökoszisztémára ráhatással bíró tényezők – vállalat, folyamat vagy akár maga az előállított termék – ökológiai lábnyomának mérése. Az ökológiai lábnyom egy elszámolási keretrendszer, melyet tekinthetünk komplex környezetvédelmi-közgazdasági mutatószámnak is. Lényegében azt mutatja meg, hogy a természeti erőforrásokat milyen mértékben terheli az adott vállalat vagy annak tevékenysége. A mutató mindezt a bioproductív területek viszonylatában számszerűsíti (Ewing et al., 2010; Csutora, 2011).

Kutatásom első állomását a Központi Statisztikai Hivatal (röviden: KSH) adatbázisának tematikus mutatói jelentették. Amennyiben laikus szemmel tekintenénk az egyes ágazatokra, csupán az egyes főtevékenységek megnevezései alapján is megállapíthatóvá válna, hogy melyek esetében valószínűsíthető fokozottabb mértékű környezeti terhelés a vállalati főtevékenység (jelen esetben termelés) végzésének során. Ezek közül akár dobogós helyezést is elérhetne a vegyipar, hiszen ezen iparág berkein belül már az alapanyagok szintjén különböző

veszélyességi fokkal rendelkező, nem ritkán környezetre veszélyes vagy ártalmas materiálról beszélünk.

A gyakorlati kiindulópontot az Országos Területfejlesztési és Területrendezési Információs Rendszer (röviden: TeIR) adatbázisa jelentette, amely a KSH adatbázisait használja forrásként. Ez úton sikerült hozzájutnom a Megyei-Regionális Statisztikai Adatok Rendszerén (MR-STAR) belül az ipari termelésre vonatkozó adatfajtákra (élő mutatók). Kutatásomhoz a releváns adattáblát az jelentette, mely az ipari termelés értékét mutatja ki a vegyi anyag, termék gyártása (TEÁOR'08: CE) iparágban, székhely szerint besorolva (vonatkoztatási szint: megye), legalább 49 főt foglalkoztató – tehát legalább kisvállalkozásnak minősülő – vállalkozások esetében. Az általam felhasznált adattábla 2016-os adatokon alapszik és az értékeket eFt értékben mutatja be (8. melléklet: 5. táblázat).

Az adattábla alapján megállapíthatóvá válik, hogy a 2016-os év során a vegyipari termelés országos szintű értéke elérte az 1.206.892.000 eFt-ot. Az egyes megyék termelési értékét alapul véve konstataálható, hogy a 20 területi egységből csupán 7 esetben figyelhetünk meg szignifikáns (jelen esetben 0-nál nagyobb) értéket. Egy összeg-alapú, csökkenő sorrend felállítást követően megyék rangsora a vegyipari termelést illetően a következő:³⁵

1. Borsod-Abaúj-Zemplén (69,69%);
2. Budapest (20,69%);
3. Veszprém (5,79%);
4. Győr-Moson-Sopron (1,42%);
5. Szabolcs-Szatmár-Bereg (1,15%);
6. Csongrád-Csanád (0,64%);
7. Pest (0,62%).

A felvázolt sorrend alapján megállapítható, hogy a vegyipar magyarországi „zászlóshajója” a megyék viszonylatában Borsod-Abaúj-Zemplén megye, mely a teljes termelési érték több, mint kétharmadát biztosította a 2016-os év folyamán.

A kutatás következő lépése, a felsorolt hét megyében lévő vegyipari vállalatokat felkutatása. Ennek több módja is lehetséges:

- Térítésköteles céginformációs adatbázis-szolgáltatás használata (például OPTEN);
- Megyei szintű TOP 100-as listák;

³⁵ A zárójelekben az országos termelési értékhez (100%) való, megyei szintű hozzájárulás látható.

- Országos TOP-listák.

A fentiek közül az első megoldás a leggyorsabb, azonban az ehhez hasonló szolgáltatások igénybevétele viszonylag magas költséggel jár, így a második és harmadik lehetőségeket részesítettem előnyben, a költséghatékonyt szem előtt tartva.

A megyei szintű TOP100-as listák esetében olyan elektronikus vagy hagyományos (papír alapú) kiadványokról beszélünk, melyek egy adott évre vonatkozóan biztosítanak éves gazdasági teljesítmény-alapú rangsort az adott megye területére bejegyzett székhelyű gazdálkodókról. A szóban forgó kiadványokat legtöbbször a megyeileg illetékes iparkamara vagy önkormányzat adja ki egyénileg vagy egymással közreműködve. Ezen listák kiváltképp ígéretesnek ígérkeztek, azonban azzal az akadállyal kellett szembesülnöm, hogy a hét területi egység közül csupán öt esetében érhető el a kritériumoknak megfelelő kiadvány. Ugyanis Budapest és Pest megye esetében nem kerül kiadásra a kutatás céljainak megfelelő kiadvány.

A megoldást végezetül a harmadik, egyben utolsó lehetőség biztosította. A Figyelő üzleti hetilap a 2020-as évi nettó árbevételekre alapulóan rangsor-listát bocsájtott ki Magyarország „legnagyobb” 200 vállalatáról, Figyelő TOP200 néven. A kiadványban megtalálható egy 200-as árbevétel-alapú ranglista a legnagyobb cégekről. Ezek mellett találhatunk még tematikus listákat, iparáganként. A Figyelő kiadványában szerepel egy TOP10-es vegyipari lista, mely a 2020-as év gazdasági adataira alapozva rangsorolja a magyarországi vegyipari vállalatokat, éves árbevételük szerint (9. melléklet: 6. táblázat).

Ezen listán szereplő tíz vegyipari gazdálkodó közül azon egységekre szűkítettem az elemzésem alanyainak sorát, melyek az iparág-specifikus ranglista mellett a tárgyévben, adott feltételek szerint legjobban teljesítő kétszáz vállalat közé is bekerültek. A tíz vegyiparhoz köthető gazdasági társaság közül az első kilencnek sikerült helyet nyernie a „legjobb” soraiban. Ennek okán, a vegyipari toplistán tizedik helyezést elért vállalkozás – Donau Brennstoffkontor Tüzelőanyag Kft. –, mely nem került fel az összesített listára, a kutatásomból is „száműzésre került”.

3.2 Elemzési szempontok

A környezeti költségek és hasznok elsődlegesen az előző alfejezetben ismertetett módszertan alapján kiválasztott vegyipari vállalatok 2020-as üzleti évének alapján, elektronikus úton – Elektronikus Beszámoló Portálon (röviden: E-Beszámoló) keresztül – közzétett számviteli

beszámolóinak segítségével kerülnek feltárássra az elemzés keretein belül. Jelen esetben kilenc gazdasági társaság alkotja a primer elemzés alanyainak alaphalmazát.

A számviteli törvény 8.§ (1) és (2) bekezdése alapján a beszámoló formája lehet éves beszámoló, egyszerűsített éves beszámoló, összevont (konszolidált) éves beszámoló, valamint egyszerűsített beszámoló, mely formák függenek a gazdálkodó éves nettó árbevételének nagyságától, a mérleg főösszegétől, a foglalkoztatottjainak létszámától, továbbá mindezek határértékeitől.

A közzétett beszámolók alapján, a 2020-as üzleti évre vonatkoztatva, a kiválasztott vegyipari vállalatok mindegyike éves beszámolót készít, mivel a számviteli törvény alapján meghatározott feltételeknek megfelelően egyrészt kettős könyvvitelt vezető vállalkozónak minősülnek, másrészt – szintén a törvény szerint – két egymást követő üzleti évükben, annak mérlegfordulónapján a három meghatározott mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta a következő, mutatóra vonatkozó határértéket (Sztv. 9. § (1) bekezdés és (2) bekezdés a), b) és c) pontok):

- mérlegfőösszeg esetén 1.200 millió forintot;
- éves nettó árbevételt tekintve 2.400 millió forintot;
- üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak számát illetően az 50 főt.

Az éves beszámoló kötelező elemei (Sztv. 19. § (1) bekezdés):

- mérleg;
- eredménykimutatás;
- kiegészítő melléklet.

Az üzleti jelentést, mely ugyan nem része a beszámolónak, azonban azzal egy időben szükséges elkészíteni.

A mérleg, esetében olyan számviteli okmányról beszélünk mely meghatározott struktúrában, megfelelően értékelve és pénzürtékben összesítve tartalmazza az azt előállító gazdasági eszközeit (aktívák) és forrásait (passzívák), egy adott időpontra vonatkoztatva (Róth, 2019).

Az eredménykimutatás alatt olyan számviteli okmányt értünk, melyben az azt készítő vállalkozás tárgyévi adózott eredményének levezetését láthatjuk egy időszakra vonatkozóan, összevontan és pénzürtékben kimutatva, előre meghatározott szerkezetben. Az eredménykimutatás feladata a legfőbb eredmény-tényezők, vagyis a bevételek és ráfordítások bemutatása (Sztv. 70. § (1) bekezdés). Tartalmát tekintve készülhet forgalmi vagy összköltség

eljárással, annak függvényében, hogy a gazdasági társaság nettó (forgalmi költség eljárással) vagy bruttó módon (összköltség eljárással) kíván elszámolni az adott üzleti év eredményével és annak összetevőivel (Sztv. 71. § (1) bekezdés).

A kiegészítő melléklet legfőbb feladata a beszámolót készítő vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének és az abban bekövetkezett változásoknak, tehát az azokat reprezentáló mérlegnek és az eredménykimutatásnak hiteles alátámasztása és kiegészítése. A mérleghez és az eredménykimutatáshoz viszonyítva azonban a kiegészítő formája nem kötött, emellett számszerű adatokon felül szöveges értelmezéseket is tartalmaz (Sztanó, 2013). Előzetes meglátásom szerint, az egyes gazdálkodó szervezetek környezeti tevékenységének elemzése során a kiegészítő mellékletek meghatározó szerep fog jutni, tekintettel a mérleg és az eredménykimutatás ezen viszonylatban értett korlátjaira, valamint, hogy a kiegészítő melléklet ezen korlátokat hivatott áthidalni.

Amint azt korábban ismertettem, az üzleti jelentés nem képezi részét a beszámolónak, azonban a vállalatok azzal egyidőben kötelesek elkészíteni. Ezen számviteli dokumentum elsődleges célja az éves beszámoló adatainak értékelése, mely által bemutatásra kerül a vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzete, annak üzletmenete, kiemelt figyelmet szentelve a tevékenysége során felmerülő kockázatokra és bizonytalanságokra. Az beszámoló részeivel azonosan üzleti jelentés célja is a megbízható és valós összkép biztosítása az érdekeltek számára (Sztv. 95. § (1) bekezdés). Az üzleti jelentés továbbá információkat szolgáltat a vállalati működésben érdekeltek számára átfogó elemzés formájában, mely az azt készítő vállalat üzletmenetének fejlődéséről, helyzetéről és teljesítményéről, a vállalkozó méretével és összetettségével összhangban szól (Sztv. 95. § (2) bekezdés). A számviteli törvény 95. § (3) bekezdése alapján az üzleti jelentés keretein belül megvalósuló elemzés a vállalati működés függvényében releváns és kulcsfontosságú pénzügyi és nem pénzügyi mutatókon alapszik. Utóbbi kategória akár tartalmazhat környezetvédelmi és fenntarthatósági mutatókat is, azonban a várható eredményeket előrevetítve, ennek bekövetkeztére nem látok nagy valószínűséget.

Az üzleti jelentés környezetvédelmi szempontból kiemelten fontos faktora, hogy a Sztv. 95. § (5) bekezdése alapján külön szükségeltetik benne kiemelni:

- *„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.”*

A fentiek alapján úgy ítélem meg előzetesen, hogy a legtöbb környezeti számvitelhez kapcsolható információt a kiegészítő melléklet szolgáltathatja.

Az elemzés első nagy etapját, vagyis a számviteli dokumentumok vizsgálatát követően dolgozatom második „felvonásaként” a korábbiakban már ismertetett szempontok alapján kiválasztott vállalatról szóló elemzés egyfajta kiegészítéseként folytatott interjút, valamint az elnyert információk kiértékelését tekintem.

Majoros (2004) alapján az interjú az egyik leggyakrabban használt primer információgyűjtési módszer, mely formától függően lehet kvantitatív vagy kvalitatív. Előbbi esetben az interjút végző személy az interjú, mint eszköz közvetítésével mindinkább a statisztikai szempontból értékelhető adatok elnyerésére, míg a második esetben a kutatás alapkérdéseire koncentrálna. A kutatásom keretein belül tervezett interjút, annak felépítéséből és a várható válaszok tartalmából kiindulva a kvalitatív formához sorolnám. Abból kifolyólag, hogy előre meghatározott kérdésekkel „dolgozom”, szerkezetét tekintve az irányított interjút (Majoros, 2004) választottam. Mindazonáltal nyitott kérdés segítségével lehetőséget biztosítok az interjúalanynak arra, hogy olyan információkat is megoszthasson velem, melyek köreit kérdéseimmel nem fedtem le. Ennek értelmében, ha csupán egy kérdés erejéig is, de az általam tervezett interjúvázlat részben lefedi a kötetlen interjú (Majoros, 2004) kritériumait is.³⁶ Továbbá, tekintettel a jelenleg fennálló járványhelyzetre és az esetlegesen nagy távolságokra történő utazás elkerülése végett, a megkeresésekben felajánlottam az online interjú lehetőségét (például Microsoft Teams vagy Skype segítségével).

Jelen sorokkal kívánom lezárni az első, nagyobb lélegzetvételű taktust, mely legfőképpen az elméleti alapot hivatott biztosítani dolgozatom számára. Ezt követően már a korábbiakban felvázolt elemzés gyakorlati megvalósítását fogom véghez vinni.

³⁶ A szóban forgó vázlat az 11. melléklet alatt található.

4 ELEMZÉS

Dolgozatom egyik legfontosabb építőkövének az elemzésről szóló fejezetet tekintem. Jelen fejezetben találhatóak a már a dolgozat címében is kategorikusan említésre kerülő vegyipari vállalatok 2020-as üzleti évéről készített és közzétett beszámolóinak, környezeti költség- és haszon-központú analízisei.

4.1 A vegyipari vállalatok bemutatása

Az elemzés első lépéseként az arra kiválasztott alanyok számviteli szempontú bemutatására kerül sor. Ennek értelmében eltekintenek az általános jellegű bemutatástól, és kizárólag az elemzés szempontjából releváns vállalati információkra fókuszálnék.

A kutatási mintában szereplő gazdálkodók mindegyike Magyarországon bejegyzett és működő vegyiparhoz köthető termelő vállalat. Amint azt dolgozatom korábbi fejezeteiben már ismertettem, a vegyiparra, mint iparágra az okból esett választásom, mert feltételezem, hogy ezen iparágban kiemelkedően magas az egyes gazdálkodó szervezetek környezetre rótt terhelése. Ennek okán feltételezem továbbá, hogy egyéb iparágakhoz viszonyítva nagyobb eséllyel jelennek meg környezetvédelmi tevékenységre vonatkozó információk az említett gazdálkodó egységek beszámolóiban. Szintúgy ismertetésre került, hogy a kilenc elemzésre kerülő vegyipari vállalatot a Figyelő gazdasági folyóirat, 2020-as üzleti év nettó árbevételének alapján felállított „TOP10” rangosra alapján választottam ki.

Az általam kiválasztott gazdasági társaságok számviteli szempontból vegyesnek mondhatók annak értelmében, hogy találhatunk közöttük olyat, mely gazdálkodó a magyar számviteli törvény szerint készíti el beszámolóját és olyat is, mely a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) alapján teljesíti ezen kötelezettségét (10. melléklet: 7. táblázat). Az elemzés elvégzéséhez az egyes vállalatok 2020-as (tárgyév és 2019, mint bázisév) üzleti évről szóló, E-Beszámoló Portálon közzétett hiteles számviteli dokumentumait használok fel.

Az elemzés sorrendiségét a fentebb említett „TOP10” lista fordított sorrendjében határozom meg, vagyis a tárgyévre vetítve legalacsonyabb nettó árbevétellel rendelkező vállalattól haladva a legnagyobb nettó árbevétellel rendelkezőig (9. melléklet: 6. táblázat). Az egyes vállalatok

beszámolóin belül az alábbiak szerint állítom fel a sorrendet: elsőként a mérlegek, ezt követően az eredménykimutatások, majd a kiegészítő mellékletek kerülnek sorra.³⁷

Amennyiben bármelyik vállalat esetében konszolidált éves beszámoló³⁸ is előállításra és közzétételre kerül, azon esetekben is kizárólag az egyedi beszámolókat elemzem, melyek csakis az adott vállalat vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét mutatják be és nem egy egész vállalatcsoportét.³⁹

4.2 A beszámolók vizsgálata

Jelen fejezetben kerül sor az egyes vegyipari vállalatok környezeti tevékenységének beszámoló-alapú elemzésére, a 2020-as üzleti év távlatában. Attól függetlenül, hogy az adott vállalat törvény által előírt beszámolási kötelezettségének a magyar számviteli törvény vagy a nemzetközi számviteli standardok alapján tett eleget, az elemzés szempontjából potenciális forrásnak első sorban a vállalati mérlegeket, eredménykimutatásokat és kiegészítő mellékleteket tekintem. Azonban abból kifolyólag, hogy az előzetes vizsgálat során az első két dokumentumban nem voltak egyértelműen környezetvédelmi költségként vagy haszonként beazonosítható tételek, így a legfőbb hangsúlyt a közzétett kiegészítő mellékletekre fektetem.

Elsőként a ContiTech Fluid Automotive Hungária Kft-t elemzem, mely vegyipari vállalat a magyar számviteli törvény szerint készíti el éves beszámolóját. Ennek függvényében annak részei a mérleg („A” változat), az eredménykimutatás (összköltség eljárással készített), a magyar nyelvű kiegészítő melléklet, az adózott eredmény felhasználására vonatkozó nyilatkozat, valamint a független könnyvizsgálói jelentés. A felsorolt dokumentumok közül - első körben – az első három releváns az elemzés szempontjából.

Az első példa rendhagyó lesz, mivel annak érdekében, hogy a környezeti számvitelhez köthető költségek és hasznok fokozottan látnak mivoltára rámutathassak, a mérleg és az eredménykimutatás vizsgálata során becsléseket teszek a keresett tényezők esetleges felmerülésének „helyére”. Ezt azon feltételezésem okán teszem, melyet jelen fejezet elején már ismertettem, tehát, hogy nem számítok ezen két számviteli dokumentumban környezetvédelemhez közvetlenül köthető költségek és hasznok tételes beazonosíthatóságára.

³⁷ Előzetes feltételezéseim szerint ez a sorrend fordítottan képviseli az adott dokumentumok környezeti információ tartalmának mértékét.

³⁸ Például, amennyiben az adott gazdálkodó anyavállalatként funkcionál egy vállalatcsoporton belül.

³⁹ Ezen módszer segítségével a Sztv. és a nemzetközi standardok közötti egyezőségekre és különbségekre kívánom felhívni a figyelmet, főként indirekt módon.

Az ezt követően sorra kerülő gazdálkodóknál elemzésénél ehhez hasonló becsléseket nem fogok elvégezni; kizárólag a ténylegesen beazonosítható környezeti számviteli elemekre fogok fókuszálni.

Elsőként a mérleget és az eredménykimutatást megvizsgálva megállapíthatóvá válik, hogy ezen dokumentumok a hagyományos számvitel szerint kezelt és törvény által előírt kategóriákon felül nem jelenítenek meg elkülönülten környezeti számvitelhez csatolható tételeket. Ennek függvényében csak a „sötétben tapogatódzva” lehet meghatározni az egyes kulcsfontosságú mérleg- és eredménykimutatás sorokat. Ván (2014) szerint ilyen, környezeti számviteli információkat rejtő sorok lehetnek eszköz oldalon a befektetett eszközök között példának okáért az immateriális javak (ide sorolható egy környezetirányítást támogató szoftver), a tárgyi eszközök (például a környezetvédelmi célú műszaki berendezések és gépek) és forgóeszközök (példaként a környezetbarát csomagolóanyagok), míg forrás oldalon a saját tőkén belül található adózott eredmény „rejtethet” magában környezeti költségeket és hasznokat, továbbá a várható környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékok, valamint a rövid lejáratú kötelezettségek, például környezetvédelmi bírságok formájában.

Az összköltség eljárással készülő eredménykimutatás esetében is csak hasonlóképpen lehet az elemzést véghez vinni; a környezeti költségek és hasznok esetleges felmerülési „helyein” felül felmerülésük ténye is bizonytalan. Ván (2014) alapján az eredménykimutatás környezeti számvitelhez köthető költségeket és hasznokat rejtethet a mérlegben is megjelenő adózott eredményben. Ennek értelmében az eredménykimutatás sorai között szinte bárhol gyaníthatunk környezeti költség vagy haszon felmerülésére. Példának okáért ilyen sorok lehetnek az anyagköltség (ide tartozhat a természetbarát alapanyag), a bérköltség (például a környezetvédelmi feladatokat ellátó személyzet bérköltsége) vagy akár az értékcsökkenési leírás (példának okáért a környezetvédelmi célokat szolgáló tárgyi eszköz értékcsökkenése). A környezeti hasznok beazonosítása azért nehezebb a költségeknél, mivel ezen hasznok csupán egy részét jelentik tényleges bevételek (szemléltetesképpen: az egyéb bevételek között kell elszámolni a környezetvédelmi célra képzett céltartalék feloldását); legfőképpen költségcsökkenés irányából határozhatóak meg (példaképp: az elkerült környezetvédelmi díjak, bírságok vagy alapanyag újra-felhasználásból származó alacsonyabb anyagköltség).

A kiegészítő melléklet sokkalta gazdagabb forrásnak minősül; már a bevezető részben megállapíthatunk környezeti számviteli szempontból tekintve hasznos információkat. Ezen részben bemutatásra kerül a korábbi üzleti évek (egészen 2016-ig visszamenőleg) viszonylatában a lényegesebb, teljesítményt meghatározó tényezők. Ezek között olvashatunk a

nagyobb beruházások következtében javuló hatékonyságnak, illetve közvetlenül hulladékmennyiség csökkentését célzó intézkedéseknek köszönhető jelentős hulladékcsökkenésről (közvetett környezeti haszon), költségcsökkentésre és folyamat-optimalizálásra irányuló projektek megvalósításáról (környezeti költség és haszonforrások).

A mérleget kiegészítő adatok soraiban, az eszköz oldalon szerepel egy egyéb építmények között aktivált szennyvíztisztító berendezés, mint környezetvédelemmel kapcsolatos beruházás és annak tárgyévi nettó értéke. A vállalati forrásokat nézve a bevételek, költségek és ráfordítások passzív időbeli elhatárolásai között találhatunk tárgyévben energiaköltség elhatárolást, mely nagy valószínűséggel mérlegfordulónapot követően (viszont a mérlegkészítést megelőzően ismertté vált) számlázott, de előző évet érintő bármely nemű „rezsiköltségből” (például: áram, gáz etc.) származhat. Halasztott bevételek passzív időbeli elhatárolása között látható a már ismertetett szennyvíztisztító berendezéshez kapott támogatás, mely tétel részletezéséből megtudhatjuk, hogy a szóban forgó berendezés hasznos élettartama 50 év, melynek függvényében a halasztott bevétel realizálásra kerül a vállalat számára. A berendezés működtetése során időarányosan feloldásra kerülő halasztott bevételt (kapott támogatás) közvetlen környezeti haszonként azonosítom. A mérleg viszonylatában további környezetvédelemhez bármely módon kapcsolható tételre vonatkozó információ nem található.

Az eredménykimutatás részletezésre kerülő tételei között a halasztott bevételként már ismertetett kapott támogatás tárgyévre szólóan elszámolt mértékét (környezeti haszon), mint egyéb bevételt szerepelteti a gazdálkodó, valamint az igénybe vett szolgáltatások között a hulladék és szennyvíz szállítás díját és csatornadíjat, valamint vagyon- és környezetvédelem költségét; egyéb ráfordítások között a káresemények ráfordításai, a környezetterhelési díj és környezetvédelmi termékdíj és a vízkészlet járulék látható. Mivel a környezeti költségként azonosítható tételek döntő többségének mértékében csökkenés tapasztalható a tárgyév és a bázisév viszonylatában, ezen tényezőket tekintve sikeresnek mondható a vállalat költségmegtakarítási törekvései. Érdekességképpen, a szóveges információk alapján megtudhatjuk, hogy a vállalat az egyéb szolgáltatások között tartja számon a vegyi anyagok regenerálását, mely lényegében tekinthető alap- és/vagy segédanyag újra-felhasználásának. A regenerálás költségét a környezeti költségek közé, továbbá az ezen folyamat által elérhető költségmegtakarítást a közvetett környezeti hasznok közé sorolnám.

A számviteli törvény által előírt beszámolási kötelezettségüknek eleget téve a gazdasági társaság bemutatja a tárgyévi veszélyes hulladékait tételenként (szemléltetésképpen: rozsdamaró, festékmaradék, olajos iszap etc.), tárgyévi nyitókészletét (kg-ban), tárgyévben

képződött mennyiségét (kg-ban), szintén tárgyévben elszállított mennyiségét (kg-ban) és végül a tárgyévi zárókészletet (kg-ban).⁴⁰

A további részekben környezetvédelem-releváns tételek a fogyasztás (m³-ben) alapján meghatározott fizetendő vízkészletjárulék,⁴¹ a kibocsátás (kg-ban) alapján kalkulált fizetendő környezetterhelési díj (NO_x, SO₂ és szilárd anyag), valamint a veszélyes és nem veszélyes hulladékok elszállításával kapcsolatban fizetett összegek. A kiegészítő melléklet végén prezentált gazdasági mutatószámok között környezetvédelmi teljesítményt indikáló mutató nem szerepel.

Másodikként a Henkel Magyarország Kft. kerül sorra, mely az előző vállalathoz hasonlóan szintén a Sztv. szerint készíti el éves beszámolóját. A mérleg („A” változat) és az eredménykimutatás (össz költség eljárású) környezetvédelmi szempontból kiemelendő adatokat nem tartalmaz. Következő lépésként közvetlenül a tárgyévre vonatkozó kiegészítő mellékletre fókuszálók.

Az első releváns információ a passzív időbeli elhatárolások részletezése között látható, mint környezetvédelmi termékdíj passzív időbeli elhatárolása. Minden bizonnyal a lezárt – 2020-as – üzleti évre szóló, viszont a mérlegfordulónapot követően, de a mérlegkészítést megelőzően ismertté vált környezetvédelmi termékdíjról van szó. A termékdíjhoz kapcsolódóan tétel található az egyéb bevételek között, környezetvédelmi termékdíj visszaigényléseként. A tárgyévben kifizetett termékdíjak az egyéb ráfordítások között jelennek meg. A környezetvédelmi céltartalékokat érintő információ nem található a mellékletben. Ennek magyarázata a kiegészítő melléklet végén található pontban olvasható, mely a környezetvédelmi jelentéssel kapcsolatban közöl információt. Az információközlés csupán annyiban merül ki, hogy a társaságnak a 2020. évben környezetvédelemmel kapcsolatos kötelezettségei nem voltak. Mindazonáltal ez felvet némi „anomáliát”, melyet a tárgyévben elszámolt és tárgyévre elhatárolt környezetvédelmi termékdíjak tételeiben látok, mely véleményem szerint a környezetvédelmi kötelezettségek közé volna szükséges sorolni.

Az előző példához hasonlóan, a Henkel Magyarország Kft. esetében is olvashatóak a koronavírus-járvánnyal kapcsolatos lényeges hatáselemzések. A társaság kiemeli, hogy a szükséges intézkedések meghozatalának köszönhetően (például egy krízismenedzsment csapat

⁴⁰ A Sztv. a mennyiségi adatok mellett az értékben történő adatközlést is előírja, azonban erre vonatkozóan nem találtam adatot a szóban forgó vállalat számviteli dokumentumaiban.

⁴¹ A víz mennyiségbeli korlátjaira tekintettel a vízvédelmi és megőrzési feladatok ellátásnak fedezésére a vízhasználók (pl.: üzemi fogyasztó) a ténylegesen felhasznált vízmennyiség után ún. vízkészletjárulékot köteles fizetni (1995. évi LVII. törvény a vízgazdálkodásról).

létrehozása, mely véleményem szerint környezeti költségek forrását jelenti) a vállalati működési tényezők (termelési folyamatok, munkaerő, ellátási lánc) biztosítása zökkenőmentesnek mondható. Mindazonáltal nem került sor olyan körülmény beazonosítására, mely veszélyeztetné a vállalkozás folytatásának elvének teljesülését. A tárgyévi beszámolóban az eszközök és kötelezettségek értékelésében a járványhelyzet okozta körülmények figyelembevétele megtörtént, mely véleményem szerint eredményezhet környezeti költségeket vagy hasznokat, attól függően, hogy a szóban forgó értékelést milyen irányba mozdítják el.

Soron következőként a Reckitt Benckiser Kft. kerül elemzésre, mely az előző két vállalattal azonos módon tesz eleget beszámolási kötelezettségének (magyar számviteli törvény szerinti éves beszámoló). A társaság szintűgy „A” változatú mérlegformátummal és összköltség eljárással készülő eredménykimutatással rendelkezik., mely dokumentumok előzetes elemzése – a várakozásoknak megfelelően – nem hozott számottevő eredményt a környezeti költségek és hasznok terén.

E vállalat kiegészítő melléklete, szemben az előzőkkel, lényegesen „szegényebb” információforrást jelent az elemzési szempontok függvényében. Azonban ez nem feltétlenül jelenti azt, hogy a környezetvédelmi szempontokat figyelembe nem vevő vállalatról beszélünk; sokkal inkább a hatályos szabályozások környezeti költségeket és hasznokat érintő elszámolhatósági (és beszámolhatósági) keretrendszerében meglévő hiányosságokat terheli ezért „felelősség”.

Az előző vizsgálati alanyhoz hasonlóan jelen esetben is a passzív időbeli lehatárolások részletezésének szöveges magyarázata „rejt” az első releváns információt, azonban közvetett módon. A bázis- és tárgyévi számszaki adatokat taglaló táblázat alatt olvasható szöveges magyarázat alapján, a szóban forgó elhatárolások jelentős tárgyévi növekedését a járványhelyzetből fakadóan szükségessé vált bérelt munkaerő biztosításából erednek, melyek többletköltségeket okoztak. Feltételezésem alapján ez tekinthető közvetett módon felmerülő környezeti költségnek.

A soron következő környezeti költség a költségek költségnemenkénti bontását ismertető táblázatban található, mint újrahasznosítás és szemétszállítás költségei (igénybe vett szolgáltatások). Ezt követően az egyéb ráfordítások között is található egy potenciális környezeti költség-forrás, mint készletselejt. A készletselejt kezelésének módja (például: hulladékanyag vagy részben, illetve teljes egészben történő újrahasznosítás) határozza meg, hogy egy környezeti számviteli rendszerben miként válik elkönnyvelhetővé.

A kiegészítő melléklet utolsó lényeges forráspontját a veszélyes és nem veszélyes hulladékok veszélyességi osztály-jelzésekkel ellátott tételes bemutatása jelenti. A nem veszélyes hulladékok (például: fa, karton, fémhordó etc.) táblázatában fizikai mértékegységben (kg-ban) történik a bemutatás, a tárgyévi nyitó- és záróegyenlegek, valamint a növekmények és csökkenések viszonylataiban. A veszélyes hulladékok táblájából a tárgyévben elszállításra kerülő hulladék mennyiségét (kg-ban kifejezve), valamint az egyes hulladéktételek ártalmatlanítási költségét (Ft-ban kifejezve) olvashatjuk le. A beszámoló elemzést megelőző előzetes vizsgálata alapján kiemelném ezt a táblát, mivel kizárólag a Reckitt Benckiser Kft. kiegészítő mellékletében láttam értékben történő kifejezését a veszélyes hulladékoknak. Az ártalmatlanítási költségeket egyértelműen a környezeti költségek közé sorolom.

A veszélyes hulladékokat érintő tevékenységeiket értékelve a társaság kiemeli, hogy a vállalatnál alkalmazott (2005 óta) egészségvédelmi és környezetvédelmi célokat szolgáló ISO-szabványok megújító jellegű auditját hiba nélkül teljesítette. Ezen felül kiemelik, hogy 2004-től fokozott figyelmet fordítanak a szelektív hulladékgyűjtésre, valamint céljuk, hogy a kikerülő hulladékok lehetőleg minél nagyobb arányban kerüljenek újrahasznosításra. A „zöld” hulladékgazdálkodást érintő intézkedéseik eredményei költségcsökkenésben realizálódtak (közvetett környezeti hasznok). Továbbá megjegyzésre kerül, hogy tárgyévben nem került sor környezetvédelmi célt szolgáló jövőbeni kötelezettségek fedezetére szolgáló céltartalék képzésére.

A már megszokott módon, jelen mellékletben is olvashatunk a COVID-19 vállalatra gyakorolt hatásairól. A társaság itt kiemeli, hogy a gyors és pontos vezetői döntéshozatalnak köszönhetően sikerült jó eredményeket elérniük a tárgyévben. A 2020-as év megváltozott körülményeinek követelményei azonban költségnövekedést és hatékonyságromlást eredményeztek (közvetlen és közvetett környezeti költségek), azonban a vállalati működést ez nem veszélyeztette, továbbra is stabilnak mondható. Kiemeli továbbá a járvány következtében akadozó alapanyagforrásokat, valamint a megnövekedett szállítási költségeket, valamint a szükségessé vált bér munkaerő többletköltségeit (közvetett környezeti költségek). Mindazonáltal bizonyos kedvező hatásokat is beazonosíthattak. Mivel a szóban forgó vállalat piacvezető fertőtlenítőszereket is forgalmaz, a járvány következtében fellépő fertőtlenítőszer iránti fokozott keresletnek köszönhetően, bevételnövekedést is realizálhattak ezen termékkört érintően. Ennek alapján az említett tendenciának betudható bevételnövekedés akár környezeti haszonként is „elkönyvelhető”.

Negyedik alanyként a Nitrogénművek Zrt. következik, mely vegyipari vállalat „megtörve a sorozatot” az IFRS-ek alapján számol be vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és annak változásairól. Az egyedi beszámoló mellett (anyavállalként) készít konszolidált éves beszámolót is, szintén az IFRS-ek alapján. Az IFRS-ek alapján készített egyedi beszámoló releváns elemei a pénzügyi helyzet kimutatása (mérleg), eredménykimutatás, valamint a kiegészítő melléklet. A Sztv. törvény alapján készített mérleghez és eredménykimutatáshoz viszonyítva, jelen dokumentumok esetében sem találhatóak direkt módon beazonosítható környezetvédelmi információk. Ennek alapján az IFRS-ek szerint beszámoló vállalatok esetében is a kiegészítő melléklet válik az elemzés legfőbb forrásdokumentumává.

A főként műtrágyagyártási tevékenységet végző pétfürdői vállalat kiegészítő mellékletében túlnyomóan szöveges értelmezéseket, magyarázatokat és kiegészítéseket olvashatunk. Környezetvédelmi szempontból kiemelendő tartalom a számviteli politikát ismertető részben található. A társaság itt megjelöli a környezetvédelmi kötelezettségeket, mint jellemző céltartalék képzési „forrást”. Ezen kötelezettségek legfőképpen valószínű felmerülésű és megbízhatóan számszerűsíthető környezetvédelmi kármentesítési feladatokkal kapcsolatosak (példának okáért az inaktív helyek felszámolása). A céltartalékok mértéke becsléssel kerül meghatározásra.

Az általam környezeti költség-forrásként tekintett koronavírus járvánnyal kapcsolatos hatásismertetés ezen gazdálkodónál is megtörtént. A járvány elleni védekezés bizonyos mértékű költségnövekedést okozott ugyan a gazdálkodónál, azonban ez jelentős negatív hatást nem gyakorolt annak működésére.

Ötödikként sorra kerülő vállalat a Pannonia Bio Zrt., melynek főtevékenysége szerves vegyi alapanyagok gyártása. A vegyipari vállalat a 2020-as üzleti évről szóló éves beszámolóját a hazai számviteli törvény alapján készítette. A gazdálkodó E-Beszámoló Portálon közvetlenül elérhető mérlegében („A” változat) és eredménykimutatásában (összköltség eljárású) környezeti számviteli információk az előző esetekhez hasonlóan nem azonosíthatóak be.

Az első szembetűnő információ a készleteket részletező sorokban látható. A társaság itt megjeleníti a szén-dioxid kvótákat, melyekkel a korábban már ismertetett törvények szerint kereskedhet. Ehhez köthetően a forrás oldalon, a céltartalékok között megjelenítésre kerül az említett kvóták felhasználására képzett céltartalék.⁴² A kvótákhoz tartozóan az egyéb bevételek

⁴² Főkönyvi elszámolást tekintve a céltartalék képzése a ráfordításokkal (8-as számlaosztály), míg felhasználáskor történő feloldása a bevételekkel (9-es számlaosztály) szemben történik.

között is megjelennek, „szén-dioxid kvóta állami egységek” jogcímen. Úgy vélem, hogy ebben az esetben állam által kiosztásra került kvótákat jelenít meg a gazdálkodó. Mindemellett a szén-dioxid kvóták az egyéb ráfordítások között is megjelennek, mely a tárgyévben, a vállalat által „személyesen” beszerzett kvótákat képviseli. A passzív időbeli ráfordítások tételes ismertetése alatt szöveges magyarázatként látható, hogy a társaság az állam által kiosztott CO₂-kvótákra vonatkozó, korábbi üzleti év során elhatárolt halasztott bevételét az egységek felhasználásának következtében feloldották.

A további lényeges adatokat a kiegészítő információkról szóló fejezet taglalja. Ennek egy részét a közvetlenül környezetvédelemről szóló adatok jelentik. Elsőként a veszélyes hulladékok tételenkénti (szemléltetésképpen: elektronikai hulladék, kénsav és mosófolyadék) nyitóegyenlege, tárgyévben keletkezett és elszállított mennyisége és záró egyenlege kilogrammban kerül bemutatásra.⁴³ Ezt követik a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök tételes felsorolása. Többek között szerepeltetésre kerülnek: veszélyes hulladékgyűjtő konténer, kármentesítő szivattyú, speciális vegyi anyag tároló szekrények. Ezen felül a társaság kijelenti, hogy tárgyévben nem képzett környezetvédelmi kötelezettségekkel kapcsolatos céltartalékot.

Mindazonáltal, amit az eddigi alanyoknál nem láthattunk, a szóban forgó vegyipari vállalat kiegészítő mellékletében felsorolja a tárgyévi eredménykimutatásában szerepeltetésre került környezetvédelemhez köthető költségeit, melyek az alábbiak:

- szelektív hulladékgyűjtő rendszer fejlesztése és kiterjesztése;
- ISO 14001-es környezetirányítási rendszer működtetésével kapcsolatos költségek;
- üzemi kárelhárítási terv elkészítésének költsége;
- IPPC⁴⁴ engedély módosításának költsége;
- környezetvédelmi, robbanásvédelmi, tűzvédelmi és katasztrófavédelmi oktatások és gyakorlatok költségei;
- kármentesítő anyagok költsége;
- külső szakértővel történő zajmérés költségei;
- külső szakértő által végzett környezetvédelmi tanácsadás költsége;
- környezetvédelmi bírság.

⁴³ Jelen társaságnál is hiányzó tényező az értékben történő bemutatás, valamint hiányzik a hulladékok veszélyességi besorolása.

⁴⁴ Egységes környezethasználati engedély.

Mindezen felül kiemelik, hogy a vállalati környezetvédelmi politika nem kizárólag a magyarországi követelményeknek felel meg, hanem a nemzetközi környezetvédelmi szabványoknak is.

A korábbi példákkal egyetemben, ezen kiegészítő mellékletben is olvashatunk a COVID-19 vállalati működésre gyakorolt hatásairól, mellyel kapcsolatosan a vezetőség kijelentette, hogy nem azonosítottak ezzel kapcsolatos jelentős hatást vagy kockázatot. Azonban a járványhelyzet okozta üzemanyag-keresleti regresszió következtében a vállalat által gyártott etanol (bioüzemanyag) iránti kereslet is csökkent. A másik oldalon viszont, a fertőtlenítőszeres alapanyagaként használt alkohol-alkotóelemek iránt nőtt a kereslet, így a vállalat ezen az oldalon hasznot is realizált a járvány okozta kényszerkörülményekből. Az előbbit, mint közvetett környezeti költségként, míg az utóbbit, mint közvetett környezeti haszonként azonosítanám.

Úgy vélem, hogy a Pannonia Bio Zrt. kiegészítő melléklete által egy, a természeti környezet védelméért is felelősséget vállaló vegyipari vállalatot „ismerhettünk meg”, mely az előző példákhoz viszonyítva magasabb szintet képvisel a környezeti számvitel résztényezőit, főként a környezeti költségek nyilvántartását illetően.

Következő elemzésre kerülő vállalat a HANKOOK TIRE Magyarország Kft., mely az előző vállalathoz hasonlóan tesz eleget beszámolási kötelezettségének (Sztv. szerint). A közvetlenül a portálra feltöltött „A” változatú mérleg és összköltség eljárással készített eredménykimutatás az elemzés szempontjából indikálandó tételeket nem jelenít meg.

A koreai tulajdonú, vegyipari tevékenységet is végző társaság kiegészítő mellékletében elsőként az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek és egyéb ráfordítások között megjelenített környezetvédelmi termékdíjjal, ezt követően a halasztott bevételek (passzív időbeli elhatárolások) között nyilvántartott CO₂-kvótával találkozhatunk.

A tájékoztató részben mutatja be a társaság a környezetvédelmi kötelezettségeit. A szöveges magyarázatból megtudhatjuk, hogy a vállalat alapfilozófiáját jelenti a környezettudatosság. A vállalat környezetvédelmi céljait megvalósítandó számos technológiai beruházást végez, mindazonáltal környezetvédelmet közvetlenül szolgáló tárgyi eszközzel nem rendelkezik. Megjegyzésre kerül, hogy céltartalékképzés környezetvédelmi célokra nem történik, mivel a vállalat rendelkezik felelősségbiztosítással. Mindezekon felül kiemelik, hogy vállalatot érintő rendszeres környezetvédelmi ellenőrzéseket sikeresen teljesítik.

Ezután a veszélyes hulladékok tételes (például veszélyes szerves szilícium-vegyületeket tartalmazó hulladékok) bemutatása következik, az előző gazdálkodó szervezetekhez hasonló értékek szerint (nyitó- és zárókészlet, keletkezett és elszállított mennyiség), kilogrammban.⁴⁵

A járványhelyzetet ezen társaság is megjeleníti, azonban nem, mint működés folytatását veszélyeztető tényezőt. Ehhez kapcsolatosan az említésre kerülnek a védekezés okozta többletköltségek (példának okáért a nevesített egészségvédelmi munkacsoport költségei).

A toplista alapján már „dobogós helyezettként” a MICHELIN Hungária Kft. elemzése következik a sorban Ezen vállalat az IFRS-eket alkalmazza éves beszámolójának, azaz pénzügyi kimutatásának előállításához. A portálon melléklet formájában elérhető mérlegben (egyedi pénzügyi helyzet kimutatás) és eredménykimutatásban (egyedi átfogó jövedelemkimutatás) található adatok közül kiemelendő tételt nem találtam.

A 100%-os francia tulajdonban lévő leányvállalat kiegészítő mellékletében mindösszesen egy környezeti számvitelhez köthető adatot találtam, a céltartalékok között. Itt találhatjuk a vállalat telephelyének⁴⁶ környezetvédelmi költségére képzett céltartalékot, azonban a képzés jogcímén kívül további részletezése nem olvasható azzal kapcsolatban.

A nyíregyházi vegyipari vállalat is megjeleníti az IFRS-ek szerint elkészített kiegészítő melléklete végén a koronavírus járvány hatásait. A társaság a hatások soraiban túlnyomóan működési és egyéb költségek növekedését, hitelezési veszteséget, valamint megtérülési bizonytalanságokat azonosít. Mindazonáltal a hatást nem jelentősként ítélik meg.

Utolsó előttiként a BorsodChem Zrt. elemzésére keríték sort. Ez esetben olyan vegyipari vállalatról beszélünk, mely a Sztv. szerint készíti el éves beszámolóját. A gazdálkodó bruttó módon számol el eredményével (összköltség eljárású eredménykimutatás), azonban „B” változatú, vagyis ún. lépcsőzetes mérleget alkalmaz. A környezeti költségek és hasznok azonban jelen esetben sem azonosíthatóak be egyértelműen a két dokumentumból.

A kiegészítő melléklet első oldalaiból megtudhatjuk, hogy a kazincbarcikai székhelyű, több telephellyel és fiókteleppel rendelkező vállalat többek között fontos járműipari, építőipari és gyógyszeripari beszállító, szerves és szervetlen vegyi anyagok gyártójaként. Az első környezetvédelmi szempontokat a számviteli politika ismertetésénél olvashatóak. A társaság jelentős, jövőben várható környezetvédelmi költségekre céltartalékot képez, valamint a térítés nélkül kapott szén-dioxid kvótákat a halasztott bevételekkel szemben, piaci értéken jelenítik

⁴⁵ Jelen esetben feltüntetésre kerültek az egyes tételekre vonatkozó veszélyességi információk.

⁴⁶ Az online sajtóban megjelent cikkek alapján egy főként logisztikai feladatokat ellátó telephelyről van szó.

meg, melyeket a kivezetésükkel párhuzamban old fel és mutat ki bevételként a vállalat. Következőként a környezetvédelmi célokat közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök bekerülési értékéről, értékcsökkenéséről, valamint nettó (könyv szerinti) értékéről szerepeltetnek mérlegfőnyelvényenkénti bontásban. Passzív időbeli elhatárolások között kerülnek bemutatásra a térítés nélkül kapott szén-dioxid kvótákra, valamint azok értékesítéshez kapcsolatosan képzett elhatárolások, továbbá a ráfordításként elszámolt kvóta passzív időbeli elhatárolása. Az ehhez tartozó szöveges magyarázat alapján a passzív időbeli elhatárolások bázisához viszonyított (tárgyévi) növekménye főként a tárgyévi szén-dioxid kvóta „visszaadásából”, továbbá értékesítéséből adódik. További magyarázat, hogy a vállalat a kapcsolódó kötelezettségét nem képes a térítés nélkül kapott kvóták alapján teljesíteni, ezért következményként jelentős ráfordításbeli növekményt realizáltak, melyet időbelileg elhatároltak.

Az ezt követő pontban láthatóvá válik a várható kötelezettségekre képzett céltartalékok között a környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékok bázis- és tárgyévi egyenlege. Az ehhez tartozó szöveges magyarázataból megtudhatjuk, hogy a vállalat két különböző várható környezetvédelmi kötelezettségre képzett tartalékot, illetve egy kötelezettséggel kapcsolatban jelentős összegben fel is oldott.

Az eredménykimutatás magyarázatában, az igénybe vett szolgáltatások között szerepelnek olyan környezetvédelmi tételek olyan jogcímenek, mint rekultivációs költség, veszélyes hulladék költsége és környezetvédelmi költségek. Megítélésem szerint ezek mind környezeti költségként azonosíthatóak. A kapcsolódó szöveges magyarázatban az általam felsorolt elemekről lényeges információ nem szerepel. Mindazonáltal kiemelik, hogy bizonyos költségek (például utazási költségek) a COVID-19 okozta járvány következtében csökkentek, melyet akár közvetett környezeti haszonként is tekinthetünk. Ugyanígy közvetett környezeti hasznokhoz sorolhatjuk a személyi jellegű kifizetések között megjelenő üzemanyag megtakarítást is. Az egyéb bevételek és ráfordítások között a (térítés nélkül kapott) CO₂ kvóta mindkét „oldalon” megjelenik; a szöveges magyarázat alapján, mint a térítés nélkül kapott kvóta felhasználásából és értékesítéséből származó egyéb bevételként, valamint egyéb ráfordításként, mivel a társaság a visszaadási és saját megfogalmazásukban „kapcsolódó vállalatok” részére történő értékesítési kötelezettségét teljes egészében nem volt képes a térítés nélkül kapott kvóta-állományából teljesíteni.

A kapott és elszámolt támogatásokat illetően kiemelném a Környezetvédelmi és Vízügyi Minisztériumtól származó, mérlegfordulónapon részben egyéb bevételként és részben elhatárolt összegként kimutatott felszín alatti vizek és az ivóbázisok védelme érdekében (KIOP)

kapott, vissza nem térítendő támogatást. Illetőleg a társaság a járvány okozta hatások kompenzálására vissza nem térítendő támogatásban is részesült. Véleményem szerint mindkettő közvetlen környezeti haszon.

A kiegészítő információk tekintetében megjelennek a tárgyévben keletkezett és ártalmatlanított veszélyes hulladékok, valamint azok nyitó- és záróállományai egységesen, tonnában kifejezve. Az egyes tételek mellett (példaképp: higanyt tartalmazó bárium-szulfát iszap) olvashatók azok veszélyességét jelző kódok. Az eddig elemzett vállalatok közül a BorsodChem Zrt. kiegészítő melléklete tartalmazta az eddigi leghosszabb listát a veszélyesnek minősülő hulladékokról, több, mint harminc különféle tétel távlatában. A táblázat alatti szöveges magyarázatban a társaság ismerteti, hogy a veszélyes hulladékokat csak mennyiségben tartják nyilván. Ez alól kivételt képeznek a leselejtezésre kerülő alap- és segédanyagok, valamint a leselejtezett laborvegyszerek, melyekhez a vállalat tárgyévi (selejtezési) értéket is szerepeltet.

A kiegészítő melléklet végén, az ezt megelőző példákhoz híven itt is megjelennek a COVID-19 vállalatra kifejtett hatásai. A járvány hazai megjelenésének kezdeti időszakában a vállalat jelentős értékesítésbeli visszaesést realizált, azonban az ezt követő mérsékelt javuló piaci környezetnek köszönhetően stabilizálódott a vállalati termelés és értékesítés volumene.

Sereghajtóként, azonban a 2020-as üzleti év nettó árbevételét tekintve a TOP10-es és TOP200-as ranglistákon egyaránt elsőként szereplő MOL Nyrt. éves beszámolóját elemzem, melyet a vállalat az IFRS-ek szerint készített. A szóban forgó gazdálkodó az egyedi éves beszámoló készítése mellett anyavállalatként konszolidált éves beszámoló készítésére is kötelezett.

Az utolsó vegyipari vállalat mérlegfordulónapi pénzügyi helyzetéről (mérleg) és tárgyévi jövedelmezőségéről (eredménykimutatás) számot adó számviteli dokumentumokban az elemzés szempontjából kritikus információt nem találtam.

A társaság kiegészítő mellékletében elsőként az egyéb működési költségeken és ráfordításokon belül szerepelteti a gazdálkodó a környezetvédelmi, valamint mezőfelhagyási céltartalékok képzését, illetve az ezekhez tartozó becslések felülvizsgálatát. A melléklet további részeiben megjelennek az olaj- és gázkutatási, továbbá mezőfejlesztési költségek, melyeket véleményem szerint részben közvetett környezeti költségekként számolhatunk el annak okán, hogy a kapcsolódó folyamatok elvégzéséhez a természeti környezetet „módosítani” szükséges. A soron következő lényeges pont a korábbi példákban gyakran előforduló környezetvédelemhez köthető céltartalékok. A melléklet alapján ezekhez sorolhatjuk a környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékokat, a mezőfelhagyási kötelezettségekre képzett

céltartalékokat, valamint a kibocsátási kvótákra képzett céltartalékokat. Az első esethez tartoznak a valószínűsíthetően felmerülő környezetvédelmi költségek fedezetére becslés alapján képzett céltartalékok (például a várhatóan felmerülő környezetvédelmi kármentesítési kötelezettség). A második esetben a közvetlenül a kőolaj- és földgáztermelő mezőkön végbemenő termelés felhagyását követő – jövőben biztosan felmerülő – kötelezettségeinek (példának okáért a csővezeték-rendszerek felszámolása) teljesítése érdekében céltartalékot képez a várható költségek jelenértékére. A harmadik esethez tartozó számviteli politikai részlet ismerteti, hogy a vállalat az ingyenes szén-dioxid kvóták mértékét meghaladó várható (becsléssel meghatározott) kibocsátás függvényében is képez céltartalékot. Azon jövőbeni környezetvédelmi kötelezettségek, melyek bizonyos tárgyi eszközökhöz is köthetők (ide tartoznak az olaj- és gáztermelő létesítmények), a vállalat ugyan szinte pontosan ismeri azok bekövetkeztének időpontját (várhatóan az eszközök hasznos élettartamának végeztével), azonban mivel akár több évtizedet is érinthet egy ilyen célú eszköz hasznos élettartama, az annak lejártakor érvényben lévő követelmények bizonytalanok. Éppen ezért szükséges a becslések folyamatos felülvizsgálata, melyet a vállalat az egyéb ráfordítások között ki is mutatott. A szöveges értelmezés alapján, a mérlegben kimutatott mezőfelhagyási kötelezettségekre képzett céltartalékok mögött „meghúzódó” kötelezettségek alig 1%-a fog várhatóan 2021 és 2025 között felmerülni. A fennmaradó 99% a becslések alapján a 2026 és 2070 közötti időszakban realizálódik.

A céltartalékok tételes részletezésénél megismerhető, hogy a mérlegfordulónapon környezetvédelmi céltartalékok között kimutatott tételek között főként talaj- és talajvízszennyeződésekkel, valamint veszélyes hulladékokkal kapcsolatosan képzett céltartalékok szerepelnek.

A környezetvédelmi kötelezettségeket a társaság a „mérlegen kívüli kötelezettségek” alfejezetében tovább tárgyalja. Ezen pontnál kiemelik (a felelősségvállalás eszközeiként) és számszerűsítik (összesítetten) a vállalat fordulónapi környezetvédelmi céltartalék-állományát. Ezen felül bemutat egy jelentős esetet az egyik telephellyel kapcsolatban, mely telephelyen jelentős mértékű talaj- és talajvíz szennyezettség került beazonosításra. A regionális környezetvédelmi hatóság követelményeinek megfelelően a vállalat elvégezte a szükséges vizsgálatokat, melynek függvényében a hatóság a vállalatot az eredmények alapján elkészített környezetvédelmi kockázatkezelési terv végrehajtására kötelezte. A MOL Nyrt. a szóban terv alapján becsült kötelezettségek várható összegére a környezetvédelmi céltartalékot megképezte. További jelentős esetként szerepelteti a gazdálkodó, hogy előírt technológiai

változás következtében fűrési iszap eltávolítására (kitermelésére és ártalmatlanítására) való kötelezettsége jelentkezett a tárgyévben. Ezen kötelezettséghez kapcsolódó költségek mértékét a mérlegkészítést megelőzően bizonytalannak ítélték meg és a számos befolyásoló tényező következtében csupán becslésekkel határozható meg, melyeket folyamatosan felül szükséges vizsgálni.

Az előző vegyipari vállalatok példáihoz hasonlóan a MOL Nyrt-nél is ismertetném a kiegészítő melléklet koronavírus járvány gazdasági hatásairól tett értékelését. A gazdálkodó szervezet szintén realizált bizonyos negatív hatásokat, melyek soraiban többek között a becslési bizonytalanságokat is kiemeli. Megítélésem szerint a becslési bizonytalanságok következtében hozott téves vezetői döntések is eredményezhetnek közvetett környezeti költségeket.

4.2.1 Az elemzés kiértékelése

A beszámolók elemzésének értékelését illető első és véleményem szerint legfontosabb meglátása, hogy a magyar számviteli törvény szerint készült beszámolók több környezeti számvitelhez köthető adatot jelenítettek meg, mint az IFRS-ek szerint készültek. Ennek hátterét abban a tényben látom, hogy a magyar számviteli szabályozás előír bizonyos információkat a vállalat által tárgyévben termelt és kezelt hulladékokkal kapcsolatban, mely információ-részhalmozok terjedelmüknek és tartalmuknak egyaránt köszönhetően növelték a releváns adatok alaphalmazát a Sztv. szerint készült beszámolókbán. Mindazonáltal csupán egy gazdálkodó volt a bemutatott példákban, mely a fizikai mértékegység mellett értékben (ártalmatlanítási költség) is kimutatta a veszélyes hulladékokat a beszámolójában.

A további észrevételek már csupán azonosságok és hasonlóságok voltak. Ezek közül kettőt emelnék ki. Az első, hogy legtöbb beszámoló tartalmazott valamilyen környezetvédelmi célra képzett céltartalékot, illetve annak képzéséhez és feloldásához kötődő tételeket. A második közös pont az emissziós kvóták és az ahhoz kapcsolódó számviteli műveletek különböző helyeken történő megjelenítése. Ezek alapján a gyakorlati is bizonyítja, hogy a vállalati károsanyag-emisszió és a kármentesítési kötelezettségek törvényi oldalról erősen szabályozásra kerülnek.

Ténylegesen megjelenő környezeti költségeket illetően a környezetvédelmi termékdíj jelent meg számos esetben, habár nem minden esetben került környezetvédelmi kötelezettségként beazonosításra. A környezeti számvitelhez tartozó további információkat tekintve néhány

esetben láthattunk példát a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök beszámolóban történő megjelenítésére.

A feltételezésem, mely szerint a vilájárványokkal – így a COVID-19-cel – kapcsolatosan közvetlenül vagy közvetett módon felmerülő költségek (és hasznok) is a környezeti számvitelhez tartoznak, valamilyen mértékben igazolódott. Mindegyik beszámolóban szerepeltek a járványhelyzet vállalati működésre gyakorolt hatásai, melyet a legtöbb gazdasági társaság, mint jelentős, azonban a vállalat folytatásának elvét nem veszélyeztető tényezőt azonosított be. A legtöbb vegyipari vállalat esetében ez költségnövekedés formájában jelent meg, azonban volt olyan gazdálkodó szervezet, melynél a termékspecifikus kereslet növekedése következtében haszonforrásként is testet öltött. Mindezek alapján úgy ítélem meg, hogy a vilájárványok abban az esetben tekinthetők környezeti számvitelhez tartozó potenciális költség-, valamint haszonforrásként, amennyiben a járványok természeti környezeti hatásként kerülnek elismerésre a szakirodalom által. Ezzel kapcsolatosan jelenlegi tudásom szerint azonban még nem született releváns tanulmány.

Mindemellett a kiegészítő mellékletek „szokásos” mutatószámain (szemléltetésképpen: árbevétel arányos nyereség, szállítók forgási sebessége, likviditási mutatók etc.) felül személy szerint teret látok környezetvédelmi teljesítmény értékelő mutatónak is, melyek nyomára az elemzett kiegészítő mellékletek egyikében sem bukkantam (nem feltételeztem, hogy találni fogok). Ennek értelmében a dolgozat végén erre vonatkozó gyakorlati megközelítésű javaslatot is teszek.

Összesítve az elemzés által szerzett tanulságokat úgy vélem, hogy egyik vegyipari vállalat esetében sem lehetne a beszámolók alapján eldönteni, hogy milyen minőségben óvja a környezetét. A beszámolók között, ahogyan maguk a vállalatok soraiban sincs két egyforma. Minden beszámoló az adott vállalat különböző szervezet-, környezet-, termék- és folyamatspecifikus tulajdonságainak egyvelegét reprezentálja a tárgyévi gazdasági, környezeti és társadalmi események és hatások vetületében. Biztosan állítom, hogy minden vállalat alapvető érdekének tartja a beszámolási kötelezettségének teljesítését. Mely kötelezettséghez hozzátartoznak bizonyos szintén kötelező környezetvédelmet érintő faktorok. Ennek értelmében és az általam vizsgált beszámolók viszonylatában, minden elemzett vegyipari vállalat eleget tett ezen törvényi kötelezettségének. Mindazonáltal kétségeim vannak afelől, hogy ezen kötelezettségek akkor is teljesítésre kerülnének önkéntes alapon, amennyiben törvény nem kötelezné rá a gazdálkodókat.

Az elemzést illető végső meglátásom, hogy a gazdasági szféra környezetvédelmi teljesítményének számviteli szempontból történő értékeléséhez el kell, hogy vonatkoztassuk kizárólag a számvitel beszámolóik vizsgálatától és mindinkább a különálló, elsődlegesen önkéntes alapon készülő környezetvédelmi jelentések irányába kell fókuszálnunk a szóban forgó teljesítmény megítéléséhez. Azonban ezen dokumentumok vizsgálata már egy különálló dolgozat keretein belül valósulhatna meg.

A soron következő fejezetben azon vegyipari vállalattal folytatott interjú elemzése található, mely vállalta, hogy ily módon hozzájárul kutatásomhoz.

5 INTERJÚ

5.1 Az interjú kiértékelése

E fejezetben a MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt. környezetvédelemért felelős vezetőjével folytatott interjú elemzése olvasható. A kutatómódszertanról szóló fejezetben foglaltak ismétléseképpen az elemzett vegyipari vállalatok közül egyedül a MOL Nyrt.-től, pontosabban a gazdálkodó környezetvédelemért felelős vezetőjétől (Medve András, a MOL Magyarország környezetvédelmi és fenntartható fejlődés ország koordinátora) kaptam pozitív választ az interjúfelkérést illetően. A szóban forgó interjú „egyfordulós” (nagyjából 45 perc időtartamú), túlnyomóan strukturált beszélgetés keretében valósult meg, online formában (MS Teams).

Az interjúhoz készítettem egy vázlatot (11. melléklet), melyet az alanyak előzetesen meg is küldtem. Az interjú szerkezetét tekintve túlnyomóan irányított volt (interjúkérdések által), mindazonáltal igyekeztem lehetőséget biztosítani az általam kérdésekkel le nem fedett információk „előcsalogatására” (nyitott kérdés által). Az interjút, annak tartalmát tekintve több szinten építettem fel. Bevezető kérdésekként többek között a vállalat környezetvédelmi tevékenységét általánosságban megközelítő, valamint a vállalati belső információszolgáltatást érintő kérdések kerültek sorra. Ezt követően a pénzügyi kimutatásokban megjelenő információk alapján megfogalmazott (környezeti pénzügyi számvitelt érintő) kérdések, majd ezen dokumentumokban meg nem jelenő adatokat (környezeti vezetői számvitelt érintő) érintő kérdések kerültek sorra. Az interjú végén teret biztosítottam az alany számára, hogy megosszon velem minden további olyan információt, gondolatot, melyekre azt megelőzően kérdés feltétele nem történt meg.⁴⁷

Az interjú elején megtudhattam, hogy nem csupán a MOL Nyrt., hanem a teljes MOL Magyarország vállalatcsoport környezetvédelemért felelős vezetőjével beszélhetek. A vállalatcsoporthoz hozzátartozik az általam vizsgált társaságon kívül még többek között a MOL Petrolkémia Zrt. (MPK), valamint számos leányvállalat és egyéb kötődésű vállalatok (például karbantartó cégek).

Az interjúalany az alábbi feladatokat látja el, mint a vállalatcsoport környezetvédelmi és fenntartható fejlődés ország koordinátora:

- jogszabályi kötelezettségeknek, előírásoknak való megfelelés biztosítása;

⁴⁷ Az interjúalany nyitott kérdéshez adott válasza alapján az azt megelőző kérdések a tárgyalt témakör releváns pontjait lefedték, így ehhez a ponthoz nem került sor válasz rögzítésére.

- várható EU-s szabályozási tendenciákra történő felkészülés;
- vállalaton belüli környezetvédelmi szakmai egységesség biztosítása;
- környezetvédelmi „knowledge sharing” (tudásmegosztás);
 - közös szakmai megoldások biztosítása vállalatcsoporti szinten;
- EBK-szervezet⁴⁸ felügyelete koordinálása;
- Érdekképviselés.

Környezeti (vezetői) számvitel irányvonalából tekintve kiemelő feladatot jelent a társaság elektronikus hulladék-monitoring rendszerének felügyelete, mely rendszer magába foglalja a veszélyes és nem veszélyes hulladékok kezelési és értékesítési folyamatait. Az utóbbi tényező tekintetében ez a rendszer akár megfelelő alapot biztosíthat a hulladékértékesítésből származó hasznok pontos számszerűsítésére.

Az alany kiemeli a feladatköréből a talaj és talajvíz kármentesítési programot. A program dolgozat szempontjából fontos faktora, hogy az ahhoz köthető közel 170 helyszín kármentesítésének éves ráfordítása megközelítőleg 1,5 milliárd Ft-ot jelent a szervezet számára. Illetve a programhoz köthető szervezet feladataihoz tartozik a környezetvédelmi feladatokhoz köthető céltartalék-képzés megalapozása.

Arra a kérdésemre, hogy melyeket tekint a legfontosabb vállalati-szintű környezetvédelmi feladatoknak, legelső tényezőként a jogszabályi elvárásoknak és kötelezettségeknek való megfelelés került szóba., amely példának okáért a gyakran felmerülő kármentesítési feladatoknak „köszönhetően” fokozott figyelmet igényel. Ezen belül is hangsúlyozásra kerül a legjobb elérhető technológiák (BAT-ok⁴⁹) fontossága – mint EU-s szintű követelmény – főként a határértékeket érintő előírások miatt. A példaként felhozott tényezőket az emissziók menedzsmentjeként foglalja össze

Második helyre a „fontossági sorrendben” a vállalati szennyvíz-gazdálkodás, harmadik helyre a vállalati zaj- és szagemisszió kerül, mely utóbbi esetben a lakossági oldalról történő presszió miatt igényel fokozott figyelmet. Ezek jelenthetnek környezeti költségforrásokat a vállalat számára, amennyiben nem tesznek eleget az érintett lakosság igényeinek, úgy közvetetten, a romló vállalati megítélésen keresztül „visszaüthet”.

Munkakörének pénzügyi szálait kérdezve egy nagyobb feladatkört emel ki, mely szintén az EBK-szervezetekhez köthető. Ez a feladat nem más, mint a szóban forgó szervezetek

⁴⁸ „Egészségvédelem, Biztonságtechnika, Környezetvédelem”.

⁴⁹ „Best Available Technologies”, vagyis legjobb elérhető technológiák.

költségvetésének adminisztrációja. Megítélésem szerint az említett adminisztrációs megoldás alkalmas forrás lehet a szervezetet közvetlenül érintő költségek, ezáltal környezeti költségek feltárására.

Az interjúalany munkakörének és a vállalati pénzügy/számviteli osztály/osztályok „találkozási pontját” boncolgató kérdésekre kapott válaszok alapján a következő kiemelő feladatok merülnek fel:

- környezetvédelmi céltartalékok megalapozása;
- vállalati előrejelzések felülvizsgálata és tényadatok riportálása.

Az első esetben részletbemenően megismerhettem a folyamatot. A céltartalékokat illetően kiemelésre kerülnek egyrészt a már említett talajjal és talajvízzel, másrészt a bányászati tevékenységekkel kapcsolatos kármentesítési kötelezettségek ellátására képzett céltartalékok. A számviteli osztály igényeinek megfelelően a becslések alapvetően 12 év távlatában készülnek. A bányászati tevékenységeknél ez az intervallum kitolódhat egészen 30 évig is. Az egyes számadatokat jelenáron számítják a céltartalék képzését végző osztálynak. A céltartalékképzést a számviteli szervezet a rendelkezésre bocsájtott összeg alapján, különböző pénzügyi ártértékelések segítségével (inflálás és diszkontálás) valósítja meg és mutatja ki a vállalati könyvekben.

További számvitelt érintő kötelezettség az előrejelzett környezetvédelmi adatok negyedéves felülvizsgálata, valamint a havi szintű tényadatok riportálása.

A bevezető kérdések alapján megállapíthatóvá válik, hogy a gazdasági társaság környezetvédelemért felelős vezetőjének feladatköre saját szakterületén belül a szervezet minden szegmensét érinti. Emellett számviteli irányvonalból legfőképpen a környezetvédelmi célokra képzett céltartalékok képzéséhez szükséges információk biztosításában valósul meg. Utóbbi feladat kiemelten fontos számviteli szempontból, hiszen egy alul- vagy túlbecsült várható kötelezettség jelentősen befolyásolhatja az adott gazdálkodó eredményét.

A következő kérdéskört a beszámolóban, legfőképpen a kiegészítő mellékletben fellelhető környezetvédelmi információkra építettem.

Ezek között első kérdésem volt az interjúalanyhoz, hogy emlékezete szerint előfordult-e már olyan jelentős környezetvédelemhez köthető esemény, mely a részvénytársaság működését kiemelten hátrányosan befolyásolta volna és ennek értelmében a kiegészítő mellékletben is szükségessé vált volna megjelenítésére. A válasz értelmében ilyen eseményre azonban nem volt példa. Ezen kérdés felvetését azért választottam a kérdések közé, hogy előkészíthessem

következő kérdésemet, melyet azon feltevésekre alapoztam, hogy a COVID-19 következtében felmerülő költségek értelmezhetőek környezeti költségekként. Ezt azért tartom fontosnak, mert beszámolók elemzése során szerzett tapasztalataim azt mutatják, hogy minden vegyipari vállalat bemutatja a járványt és annak vállalati működésre gyakorolt, elsősorban gazdasági hatásait.

Az interjúalany arra a kérdésre, mely a COVID-19 következtében felmerülő költségek környezeti költségekként történő elszámolhatóságára fókuszált, többretű választ adott. Véleménye szerint első sorban azt volna szükséges megvizsgálni, hogy a járvány hatás vagy tünet. Ezzel kapcsolatosan kiemelt egy, a klímaváltozással kapcsolatos összefüggéseket vizsgáló jelentést (VAHAVA-jelentés), mely emlékezete szerint a szóban forgó változásokkal, valamint bolygónk túlterheltségével összekötötte a (világ)járványok gyakrabban történő felbukkanását. Ebben a kontextusban a koronavírus-járványt inkább tünetként ítéli meg.

Abból a szempontból is megközelíti a kérdéskört, hogy a járványhelyzet kezelése (például a leállások esetében) bizonyos mértékben többletköltséget jelentett a vállalatcsoport számára. Ennek összegét milliárd forint felett becsüli. Az egyes tényezők felsorolásánál megemlíti a költség-optimalizálási kényszert, illetve a költségvetési prioritások felülvizsgálatát is. E szemszögből tekintve úgy véli, hogy a járvány közvetett módon indukált költségeket. Mindazonáltal úgy vélem, hogy a költségoptimalizálás következtében realizált megtakarítások tekinthetők egyfajta közvetett haszonként is.

A következő, beszámolót érintő kérdéskört a céltartalékokkal kapcsolatban tettem fel. A válaszok alapján kiderült, hogy a tényleges becslést nem az interjúalany vagy a közvetlenül hozzá tartozó szervezetek végzik, hanem egy bizonyos helyszín-alapú kötelezettség-lista alapján, mely minden helyszínhez specifikusan tartalmazza a becsléshez elvégzendő feladatokat és a figyelembe veendő tényezőket. A kötelezettségeket (példának okáért a kármentesítést követő utóellenőrzési időszak időtartamát) tartalmazó lista főként jogszabályokból, szerződésekből, továbbá technológiai és szakmai tartalomról épül fel. Ennek auditálása minden negyedik évben válik szükségessé.

Soron következőként a veszélyes hulladékok, valamint környezetre káros anyagok kérdéskörére térünk át. Az interjú során nagy vonalakban megismerhettem a gazdálkodó egység által működtetett hulladék-nyilvántartási rendszereket. Az első rendszerben, mely az uniós előírások szerint üzemel (REACH-direktíva), a nagyobb volumenű kockázatosként besorolt anyagok kerülnek nyilvántartásra. A másik rendszer egy olyan informatikai megoldást jelent, mely az egész vállalatcsoportot „lefedve” tartja nyilván – közel 100%-os pontossággal

– többek között a veszélyes és nem veszélyes hulladékok mennyiségét (fizikai mértékegységekben). A rendszerben a teljes hulladékkezelési folyamat leképezésre került, ennek köszönhetően számos dokumentumok el lehet érni rajta keresztül. A rendszer egy másik, jelenleg még fejlesztés alatt álló funkciója a hulladékokat érintő költségek riportálása.

Úgy ítélem meg, hogy a MOL Magyarország, a hulladékokat érintő IT-rendszerével már tett egy „nagy lépést” egy egész vállalatcsoportot lefedő környezeti költség- és haszonmenedzsment rendszer kialakításának irányába.

A további kérdéseknek köszönhetően megtudhatjuk, hogy a részvénytársaság a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközeit tételesen és érték szerint egyaránt nyilvántartja a tárgyi eszközökön nyilvántartásán belül.

A beszámolóhoz köthető utolsó előtti kérdésem az általuk végzet környezetvédelemhez köthető kutatások irányába terelte a beszélgetésünket. Az interjúalany a „házon belüli” fejlesztéseket emelte ki ezek közül, főként a bizonyos jogszabályi és egyéb elvárásoknak (ide sorolhatjuk a lakossági igényeket) való megfelelés viszonylataiban. Ezen belül is kiemeli a hulladékok hasznosítását illető gyakorlati megoldások fejlesztését (szemléltetésképpen: hulladékokból történő hőenergia, elektromos áram vagy akár üzemanyag előállítása). A környezetvédelmi kutatásokat illetően jellemzően inkább résztvevőként van jelen a társaság.

A környezetvédelmi célokat megvalósító kutatásokra és fejlesztésekre ráfordított erőforrásokat mindenképpen környezeti költségként allokálnám, azonban az ezen technológiai megoldások aktiválást követően, azok működtetéséből realizált hasznokat már a környezeti hasznok köréhez kötném.

Mindezekon felül lehetőséget biztosítanak üzleti partnereik számára bizonyos, kutatási fázisban lévő vagy fejlesztés alatt álló technológiák tesztelésére (példának okáért helyszín biztosításával). Véleményem szerint ezen törekvések közvetetten hasznot indukálhatnak a gazdasági társaságok számára az üzleti partnerekkel ápoltság jó kapcsolat, valamint az általuk kutatott/fejlesztett technológiákból való részesedés távlataiban.

A harmadik kérdéskör a beszámolóban meg nem jelenő információkra, vagyis a környezeti számvitel vezetői irányvonalára koncentrál. A rendelkezésre álló idő szűkössége miatt a környezeti költségek és hasznok témakörét összevont kérdések alapján vezettem fel. A legfőbb szempont azon információ megszerzése volt, hogy a gazdasági társaság kezeli-e elkülönülten számviteli rendszereiben a szóban forgó tényezőket.

A kapott válaszok alapján egyik tényező sincs egzakt módon nyilvántartva. A környezeti költségek mindazonáltal kalkulálhatóak a korábban megismert adatbázisok alapján, azonban a hasznok nincsenek közvetlenül kifejezve.

A környezetvédelemhez köthető kapott támogatások kérdésre térve az interjúalany a Pannon Egyetemmel közösen folytatott fejlesztési projektet, ezen belül is speciális szennyvíz kezelésére szolgáló technológia fejlesztését emeli ki. Véleményem szerint a közvetlenül környezetvédelmi jogcímen kapott támogatásokat a közvetlen környezeti hasznokhoz szükséges sorolni. Mindemellett az ismertetett projekthez hasonló tevékenységekben való részvétel közvetett úton, a javuló vállalati imázs által teremthet hasznokat.

A környezeti hasznok témakörét tovább „boncolgatva” a figyelem ráterelődik a költségmegtakarításokra, mint hasznosságra, melynél kiemelésre kerülnek az elemzett kiegészítő mellékletekben sokszor megjelent CO₂-kvóták. Én alapvetően ezen kvótákat környezetvédelmi kötelezettségként, tehát környezeti költségként tekintettem, azonban beszélgetőpartnerem rávilágított a másik oldalára, azonban nem szervezeti, hanem nemzetgazdasági szinten. Nemzetgazdasági szintre vonatkoztatva, mivel a kvóta-rendszer által elért alacsonyabb szén-dioxid kibocsátás elsődlegesen nemzetgazdasági haszon és csak ezután jelenthet költségmegtakarítást az adott gazdálkodó egység számára.

Megfogalmazásában a szén-dioxid tonnánkénti ellenértéke 60 és 100 euró között mozog.⁵⁰ Az egész vállalatcsoportnak éves szinten nagyjából 3 millió tonna kibocsátási kvótája van az EU kereskedelmi rendszerében (European Trading System). Ennél a pontnál kiemeli, hogy a szabályozásra kerülő tényezők (externáliák) egyre inkább internalizálásra kerülnek, mivel van rendelkeznek egy bizonyos rendszer alapján meghatározott árral, ennek következtében piaccal is. Véleménye szerint a szén-dioxid után a metán emisszióját érinthetik követelmények a jövőt tekintve.⁵¹ Megjegyzi továbbá, hogy potenciálisnak látja annak bekövetkeztét, hogy a szén-dioxidot érintő kibocsátási korlátozások a jövőben kiterjesztésre kerülnek először a szállításra és a közlekedésre, majd közvetlenül a „hétköznapi felhasználókra” is.

Az interjú strukturált részének utolsó részeként a vegyipari vállalat önkéntes környezetvédelmi tevékenységét érintő kérdéseket tettem fel.

Az önkéntes környezetvédelmi tevékenységeket illetően a társaság számos módon vállal felelősséget, többek között különböző hulladékgyűjtési akciók keretén belül, illetve

⁵⁰ Jelen sorok írásának időpontjában – 2022. április 17. – 1 tonna szén-dioxid kibocsátás ára 79,97 euró.

⁵¹ A kapott válasz alapján a metán a szén-dioxidhoz viszonyítva többszörösen „erősebb” károsítóképesseggel rendelkezik.

környezetvédelmi kampányokhoz való csatlakozás útján. Az ilyen célokat szolgáló önkéntes tevékenységek a javuló vállalati megítélésen keresztül, közvetetten képezhetnek hasznokat.

A résztémakörön belüli utolsó kérdések az önkéntesen készített környezetvédelmi jelentéseket taglalják. A válasz által megtudhattam, hogy a MOL Magyarország integrált fenntarthatósági jelentést készít, mely a környezetvédelmi jelentésnek egyfajta továbbfejlesztéseként tekinthető. A szervezet integrált jelentése a GRI nemzetközi fenntarthatósági standard alapján készül.

A vállalatcsoport honlapján elérhető jelentések sora az időben egészen az 1999-es évig nyúlik vissza; mondhatjuk, hogy a társaság az elsők között van hazánkban, akik a környezet védelmét a főbb vállalatiirányítási szempontok körébe emelték. A 2020-as évi jelentést – közel 150 oldalt foglal magába – tartalmát megvizsgálva és az interjúkérdésre kapott válasz alapján az önkéntesen elkészített jelentés alapját az éves számviteli és az EBK-szervezetek beszámolóí jelentik, melyre építkezve kerülnek ismertetésre a tárgyév különböző fenntarthatósággal kapcsolatos eredményei. A jelentés áttekintése és a kapott válasz értelmében ezek közül legfontosabbak tehát a gazdálkodó társadalmi felelősségvállalásának, valamint a természeti környezet és az emberi egészség védelmét érintő vállalati szintű tevékenységek számszaki és szöveges formában egyaránt kifejezhető vetületei.

Az utolsó kérdésben az interjúalany véleményére voltam kíváncsi ezen önkéntes jelentések nemzeti szinten történő kötelezővé tételével kapcsolatban.

A válasz alapján – saját példájukból kiindulva – a szóban forgó jelentések legfőképpen a vállalatok gazdasági működésében érdekeltek számára készülnek (pl.: befektetők, részvényesek). Véleménye szerint azon célt szolgálják, hogy a gazdálkodó szervezet fejlődése hosszútávon, környezetvédelmi szempontból is tekintve fenntartható-e. Vagyis, hogy egy jónak mondható gazdasági teljesítmény nem kimagasló környezeti terhelés és szennyezés által került elérésre, hanem a jó gazdasági eredmények elérésére való törekedés mellett az a gazdálkodó egység hatáskörében lévő környezetvédelmi tényezők (pl.: emissziók) is megfelelő (gyakorlati) figyelmet kapnak.

Az utolsó válasz „esszenciáját” visszacsatolnám dolgozatom bevezető fejezetének elején található gondolatomra, mely szerint a gazdasági társaságoknak arra az egyensúlyra szükséges törekedniük, melyet a fenti válasz is felvázolni hivatott.

Összességében a MOL Nyrt. és az egész vállalatcsoport környezetvédelmi tevékenységmenedzsmentjét tekintve, véleményem szerint kiemelkedően részt vesznek a társadalmi felelősségvállalás ezen szegmensében. Ugyan az IFRS-ek alapján elkészített beszámolójukból

nem derült fény számottevő információra a vállalati környezetvédelmi teljesítményre, azonban ezt nem tekintem mérvadónak, hiszen a beszámolók tartalmát szabályozó keretrendszerek által biztosított lehetőségek mind alulról, mind felülről korlátosak. Ennek függvényében különösképpen kiemelendő, hogy az integrált jelentésük immár több évtizedes múltra tekinthet vissza. Ez véleményem szerint azonban csupán a „jéghegy csúcsa”. A vállalatcsoport honlapján a fenntarthatóság címszó alatt találhatunk többke között a közzétett jelentéseket kiegészítő esettanulmányokat, melyekből megismerhetővé válik a szervezet fenntarthatósági politikájának gyakorlati kereteken belül történő implementálása, valamint széleskörű információkat a vállalati felelősségvállalásról az egészség- és munkavédelmet, a humán tőke védelmét, a fenntartható fejlődést, közösségi szerepvállalásokat etc. illetően.

Az általam összegyűjtött információk és az interjú során szerzett tapasztalatok alapján úgy ítélem meg, hogy a MOL Magyarország követendő példája lehet minden olyan, nem kizárólag vegyipari vállalatnak, mely a beszámolási kötelezettségén túltekintve „személyes” érdekének látja a természeti környezet védelmét, ezáltal a fenntartható fejlődés biztosítását és ennek érdekében hajlandó önkéntesen kiegészíteni számviteli beszámolóit egy erre a célra szánt jelentés elkészítésével.

6 KONKLÚZIÓ ÉS JAVASLATOK

6.1 Következtetések és javaslatok a kiértékelt eredmények alapján

A tanulságok levonása kiemelten fontos egy kutatás végén. A tanulságok jelentik azon kulcstényezőkre, melyek rávilágítanak azokra a vizsgálati faktorokra, melyek megfelelően működnek, továbbá felszínre hozzák azokat, melyek terén akad még javítanivaló. Az előbbi kategóriához sorolhatjuk véleményem szerint a hagyományos számviteli rendszerek működését, valamint a jogalkotók környezetvédelmi célú törekvéseit. Igaz, utóbbinak van még hova fejlődnie, azonban nem elhanyagolható tényező a szándék megléte. A másik oldalról nézve úgy ítélem meg, hogy a vállalatoknak mindinkább sürgetővé válik annak a ténynek a belátása, hogy a környezetvédelmet integrálni szükséges a vállalatirányítási rendszerekbe és mindezt nem csupán a törvényi előírásoknak való megfelelés szintjén. Mindazonáltal úgy vélem, hogy a vállalati környezetvédelem a jelenkor viszontagságos helyzetének megfelelő szint elérése csupán a vállalatok és a jogalkotók kooperációjával valósulhat meg. Természetesen meg lehet oldani egyoldalúan is azáltal, hogy a törvényhozók egyre szigorúbb szabályozást hoznak, azonban ezt a vállalatok tulajdonosai és vezetése realizálhatja bizonyos fokú ellehetetlenítésként, ami hosszútávon nem célravezető az érintett vállalatok versenyképességét illetően. Ennek értelmében jobbnak látom tehát, hogy a vállalatok a jelenleg hatályos beszámolási kötelezettségek környezetvédelmet illető előírásainak hiányosságát felismerve, a környezet védelmét saját érdekükként – működési feltételükként – azonosítva, „saját kezükbe veszik az irányítást” és önkéntes alapon kiegészítik beszámolóikat környezeti számviteli információkat magába foglaló dokumentummal. Vélem, hogy a jövőre tekintve a környezetközpontú vállalatirányítás, ezáltal a környezeti számvitel fontossága egyre fokozódik és előbb-vagy utóbb a vállalatok rákényszerülnek a környezeti hasznok és költségek kimutatására (belső és külső érdekeltek számára) és a vállalati döntéshozás során történő figyelembevételére. Ennek megoldásaként a jelen bekezdésben tárgyalt általános számviteli beszámolót kiegészítő környezetvédelmi teljesítményről szóló beszámolót tekintem.

A soron következő alfejezetekben két irányból közelítem a javaslattétel lehetőségét az elemzés eredményeit, valamint a fenti konklúziót alapul véve. Elsőként egy már létező, azonban még nem kötelező beszámolási formára kívánom felhívni a figyelmet; másodikként egy saját alkotású mutatószámot ismertetek, mely alapul szolgálhat egy új, vállalati környezetvédelmi teljesítményt értékelő módszer kifejlesztéséhez.

6.1.1 Önkéntes környezetvédelmi és fenntarthatósági jelentések

Skwarek et al. (2002) alapján a környezeti jelentések olyan vállalati kommunikációs eszközök, melyekkel az azt alkalmazó gazdálkodók számot adhatnak a működésben érintettek (külső érintettek) részére környezeti teljesítményükről. A szerzők megfogalmazásában a jelentésekben a gazdálkodó szervezetek az általuk kiváltott környezetvédelmi problémák kiküszöbölésére tett erőfeszítéseikről, felelős magatartásáról, továbbá környezetvédelmi tevékenységük színvonalának fejlesztéséről, illetőleg annak szándékáról tesznek tanúbizonyságot. Továbbá kiemelik, hogy a jelentések elkészítéséhez szükségessé válik az adott gazdasági társaság számára környezetvédelmet érintő tevékenységeik teljeskörű feltárására. Ennek köszönhetően a probléma megtalálásának pillanatában már evidenssé válhat annak megoldása, mintegy közvetett haszonként.

Az önkéntes környezetvédelmi jelentések széleskörű elterjedésének hiányát, vagyis annak okát az elnevezése hordozza magában, azaz, hogy önkéntes alapon történnek. Skwarek et al. (2002) ezt a jelenséget azzal magyarázzák, hogy a vállalatok tartanak tőle, hogy olyan, a beszámolóhoz viszonyítva többletinformációkat kell ezáltal közzé tenniük, melyek rávilágíthatnak működésük esetleges „gyengepontjára”, például egy kevésbé nyereségesen funkcionáló területre.

Ván (2014) kiemeli, hogy Japánban kötelezővé tették ezen dokumentumok elkészítését az országban bejegyzett gazdasági társaságok számára.⁵² Lényegében véve ez is egy megoldási lehetőség volna hazánkban is, azonban ehhez esszenciális feltételnek tartom, hogy az érintett gazdálkodók is belássák a környezetközpontú szemlélet relevanciáját. Tapasztalataim alapján, a magyarországi vállalatok többsége csupán a törvényi kötelezettségek szintjén látja a természeti környezet óvását. Az önkéntesen készített jelentések is csupán azon vállalatok számára válnak kiemelten fontosnak, melyek működése nagyban függ a befektetői környezetüktől (pl.: nyílt körű részvénytársaságok), ennek okán a befektetők személyes megítélésétől. Ezen gazdasági szervezetek részére a lehető legjobb vállalati imázs fenntartása kulcsfontosságú működési feltétel. A vállalati imázs fejlesztésének egyik kiváló eszköze, a fogyasztók körében éppen „divatos” tendenciákban való részvétel. Szerencsére a környezetvédelem egyre inkább ilyen szerephez tudhat magáénak. Éppen ezért a környezet védelmét szorgalmazó befektetők mindinkább preferálni fogják az olyan gazdálkodó egységeket befektetési célok szempontjából, melyek esetében látják a környezetvédelmet érintő

⁵² Skwarek et al. (2002) továbbá megnevezi Dániát, Franciaországot, Hollandiát és az Egyesült Királyságot, mely országokban bizonyos feltételeket teljesítő vállalatok számára kötelezővé válik a környezeti jelentés elkészítése.

felelősségvállalás meglétét. Ezen felelősségvállalás egyik remek eszközei a jelen fejezetben tárgyalt önkéntesen elkészített és publikált környezetvédelmi vagy fenntarthatósági jelentések. Az önkéntes jelentések ezen közvetett hasznát Skwarek et al. (2002) is megerősíti, továbbá hozzácsatolja a munkavállalói elégedettséget, mint belső indíttatású résztényezőt.

Úgy vélem, hogy a „kis halak megfogásához” központi (állami) díjazást lehetne bevezetni a környezetvédelmi szempontok szerint érintett gazdasági társaságok jutalmazására, méretükhöz és tevékenységükhöz arányosított környezetvédelmi tevékenységeik függvényében. A díjazás történhetne többféleképpen, például adócsökkentés és pénzbeli vagy egyéb formában történő közvetlen támogatás formájában, a kiemelkedő környezetvédelmi teljesítmény elérését követő (adó)évében etc. Legjobb tudásom szerint azonban jelenleg nem létezik ilyen lehetőség.

Mindazonáltal nem elkerülendő tény, hogy léteznek már olyan nem állami díjak, melyek a vállalati szféra szereplőinek környezetvédelmi tevékenységét jutalmazzák. Erre kiváló példa a Deloitte könyvvizsgáló és tanácsadó vállalat „Zöld Béka” díja (Deloitte Fenntarthatósági Jelentés Díj), melyet 2018 óta adnak át a legjobb fenntarthatósági jelentést készítő gazdálkodó szervezetnek. A könyvvizsgáló társaság célja ezzel a díjjal, hogy elismerjék azon gazdasági tevékenységeket végző társaságokat, melyeknél a fenntarthatóság a vállalatirányítás minden szintjén oly módon központi elemmé vált, hogy ennek önkéntes fenntarthatósági jelentés készítésével is bátran hangot adnak.

Természetesen az önkéntes jelentések elkészítése sem költségmentes. Költségei közé sorolhatjuk a gazdálkodó tevékenységének környezetvédelmi szempontból történő felmérésének költségét, a felmérésbe bevont szakértők költségei, a felmérés felszínre hozott problémák megoldására tett intézkedések költségét, továbbá magának a jelentésnek az elkészítési, közzétételi és terjesztési költségeit (Skwarek et al., 2002). Véleményem szerint a KKV-k számára ösztönző volna, ha az elkészített önkéntes jelentések költségeit az állam megtérítené, példának okáért adóalap-csökkentő tételként vagy adóvisszatérítés formájában. Skwarek et al. (2002) hangsúlyozza, hogy ugyanakkor a „nem jelentésből” is származhatnak közvetett költségek. Ide sorolja példaként a feltárás hiányában rejtve maradó többletköltségeket, a potenciális befektetők elpártolását, vállalati megítélés negatív irányba való eltolódását, hitelekhez való nehezebb hozzájutást, a nagyobb környezeti kockázat következtében megemelkedő biztosítási díjakat és a helyi hatóságokkal, valamint a környező lakossággal kiépített kapcsolat romlását. Ennek értelmében mindezek „ellentettje” az önkéntes jelentéskészítés hasznaként tudható be.

Összességében úgy ítélem meg, hogy napjainkban az önkéntes környezetvédelmi és fenntarthatósági jelentések készítése első sorban a nagyobb piaci szereplők körében örvend népszerűségnek. Azonban, abból kifolyólag, hogy a Magyarországon működő gazdasági társaságok körében közel 99%-ot jelentik a kis- és középvállalkozások (Világgazdaság, 2018), az ő nemzetgazdasági szinten értelmezett környezetvédelmi reprezentálásuk bőven nem elhanyagolható tényező. Ezek alapján úgy vélem, hogy a KKV-k között szükséges volna ezen önkéntes jelentések állami szorgalmazása; azonban nem a kötelezővé tétellel, hanem el nem hanyagolható mértékű „ellenszolgáltatással”.

6.1.2 Környezeti eredmény

A hagyományos számvitel szerinti eredmény egyenlő a hozamok és a ráfordítások különbözetével (vagy összegével, amennyiben a hasznokat negatív előjellel szerepeltetjük az egyenletben), melyet általában egy üzleti év távlatában nézünk. Meglátásom szerint a hagyományos értelemben vett eredményszámítás alapján létrehozhatunk olyan környezetvédelmi célokat szolgáló mutatókat is, melyek az adott vállalat környezetvédelmi (környezeti) eredményét adják eredményül. Ennek okán felvázolok egy olyan, viszonylag egyszerű mutatót, mellyel mindez kiszámíthatóvá válik, amennyiben az adott gazdasági társaság minden környezeti költségét és hasznát azonosítani, de legfőképpen számszerűsíteni képes. Ezen módszernek köszönhetően az egyes gazdálkodó szervezetek környezetvédelmi teljesítménye egységesen számszerűsíthetővé, ennek köszönhetően összehasonlíthatóvá válik, akár nemzetgazdasági szinten is.

A környezeti számvitelt érintő szakirodalomban a környezeti költségek és hasznok mellett a környezeti teljesítmény kifejezéssel találkoztam. Azonban a szóban forgó teljesítményt olvasmányaim alapján a gazdálkodó egységek környezetvédelmi tevékenységének szinonimájaként értelmezem és nem konkrét, gazdasági tényezőként. Ebből kifolyólag a környezeti eredményre, mint számviteli fogalomra vagy gazdasági mutatóra teljes mértékben saját alkotásomként tekintek; szakirodalmat érintő barangolásaim során ezzel a fogalommal még nem találkoztam. Éppen ezért tekintek rá bizonyos fokú tudományos újításként, mely dolgozatom központi tényezőjeként újszerű szempontból közelíti meg a környezeti költségek és hasznok rendszerét. Amennyiben a környezeti eredmény egyenlettel kívánám kifejezni, azt a következőképpen tenném meg:

$$E_{\text{környezeti}} = h_{\text{környezeti}} - k_{\text{környezeti}}$$

A fenti egyenlet alapján a környezeti eredmény egyenlő a számszerűsített vállalati környezeti hasznok (pozitív előjelű) és a környezeti költségek (negatív előjelű) különbségével (vagy összegével). A környezeti eredményt három kategóriába sorolom be, a fenti egyenlet alapján megvalósuló kalkuláció eredményének alapján:

1. **Környezeti eredmény < 0 :** ez esetben a környezeti költségek meghaladják a környezeti hasznokat az adott gazdálkodó esetében. Ez például akkor fordulhat elő, ha egy vállalat környezetterhelő tevékenységet végez, melyből kötelezettségei származnak, azonban a környezeti hasznokat, mint lehetőséget csupán korlátoltan vagy nem elegendő mértékben érvényesíti.
2. **Környezeti eredmény $= 0$:** a második esetben egyfajta „páthelyzetről” beszélünk, melyben az adott gazdasági társaság környezeti tevékenységből származó hasznai kiegyenlítik a környezeti költségeiket. Ez az előbbi esetnél kedvezőbb, azonban hosszú távon közel sem optimális.
3. **Környezeti eredmény > 0 :** a harmadik, egyben utolsó eset volna az elérendő célállapot, melynek során a gazdálkodó szervezetek profitálhatnak a környezetvédelmet érintő tevékenységeikből; mely nem feltétlenül abból adódhat, hogy nem merülnek fel környezeti költségeik, hanem egy optimalizált környezeti költség-, és haszon-menedzsment rendszer segítségével az adott gazdálkodó számára lehetséges környezeti hasznokat érvényesítését maximalizálták.

Sajátkezü definícióm alapján a következő tartalommal kívánom megtölteni a környezeti eredmény fogalmát: a környezeti eredmény alatt olyan költség-haszon relációt értek meg, mely a gazdálkodók működése során, azok természeti környezetével kialakított kölcsönös kapcsolatok és az azokból származtatható hatások következtében felmerülő költségek és hasznok, adott pénznemben kifejezett összegét foglalja magába, illetve összesíti egy mutatószám keretein belül. Ennek értelmében a környezeti eredmény lehet pozitív vagy negatív, illetőleg zéró értéket is felvehet.

Mindazonáltal hangsúlyozom, hogy az általam bemutatott módszer kizárólag abban a feltételrendszerben válik működőképpé, ha a gazdasági társaságok képessé válnak a környezeti költségeik és hasznaik teljeskörű számszerűsítésére, továbbá a jogalkotó szervek is olyan környezetet biztosítanak, melyben a környezetvédelmi kötelezettségek és hasznok aránya és mértéke viszonylag egyensúlyban van.

ÖSSZEFOGLALÁS

Dolgozatom központi, azt meghatározó tényezőjeként a környezeti számvitelt választottam. A szakirodalmi áttekintés fejezetén belül több irányból is megközelítettem a számvitel és a környezetvédelem ezen „fúzióját”. Első lépésként a gazdasági rendszer és a környezetvédelem kapcsolatán keresztül elemeztem, melyhez elsődlegesen a vállalati működésben érdekeltekről szóló elméletet hívtam segítségül. Ezen elmélet alapján a természeti környezet a gazdálkodó szervezetek életében, mint külső érdekelt manifesztálódik. Azonban egy másik absztrakt nézőpontból tekintve, a természeti környezetet magába foglaló ökológiai rendszer nem csupán, mint külső érdekeltként funkcionál, hanem a gazdasági és ezen belül az ipari rendszerek „anyahalmazaként” szolgál. Továbbá a vállalati környezet elméletének irányából is megvizsgáltam a szóban forgó kapcsolatot, melynek alapján a természeti környezet a gazdálkodók makrokörnyezetében található, és mellyel az adott gazdálkodó egység, szerzőtől függően közvetlen vagy közvetett kapcsolatot épít ki és tart fenn. Mindezek számbavételével megállapíthattam, hogy Földünk természeti környezete esszenciális faktora a gazdálkodó szervezetek működésének. Tekinthejük tehát, mint működési feltételt, melyek minőségbeli állapota meghatározó faktora a vállalati működésnek. Kiemelném ezen gondolatmentet végső tanulságát, hiszen ezúton elméleti alátámasztásra került a gazdasági szereplők számára természeti környezet védelmének, vagyis a környezetvédelem definitív fontossága.

Dolgozatom első részében úgy definiáltam a gazdasági társaságokat, valamint az őket körülvevő természeti környezetet, mint egymásra hatást gyakorolni képes entitások. A két entitás végső kapcsolódási pontját a környezeti számvitelben állapítottam meg. Ennek magyarázatát abban látom, hogy a gazdasági társaságok működésük során hatást gyakorolnak, illetve terhelés alatt tartják a természeti környezetüket, ezáltal elkerülhetetlen velejárója, hogy ezen tevékenységeikből költségeik vagy hasznaik származzanak. E tényezők értelemszerűen a vállalatok számviteli rendszereiben „csapódnak le”, mint környezetszennyező vagy környezetvédelmi tevékenységekhez köthető költségek és hasznok. A szóban forgó tevékenységekhez köthető költségek és hasznok témakörének vizsgálata végső soron a környezeti számvitel tudományához tartozik.

Meglátásom szerint a termelő szektor gazdálkodóitól származtatható a legnagyobb mértékű környezetterhelés, mely szektoron belül is kiemelendőnek tartom a vegyipart. A szóban forgó iparágban különböző természetazonos vagy -idegen anyagokat használnak fel, melyeket a termeléssel létrehozni kívánt félkész- és késztermék előállításának érdekében különféle fizikai-

kémiai reakciók alkalmazásával megváltoztatnak. Mindeközben a termelési folyamat előtt, alatt és után különböző veszélyességű melléktermékek, hulladékanyagok keletkeznek, nem is beszélve a természeti erőforrások igénybevételére, mely energiaforrástól függően különböző mértékben terheli a természeti környezetet, főként károsanyagok emissziói által. Ezen tényezők ismeretének függvényében esett a választásom a vegyiparra, mivel úgy ítélt meg, hogy a többi iparághoz viszonyítva esetükben jelentősebb esély van környezeti költségek, valamint hasznok felmerülésére a vállalati számviteli rendszerekben, ezáltal a beszámolóokban is.

A tudományág alapvető ismertetésén túl összekapcsoltam a hagyományos számvittel, melyhez hasonlóan a környezeti számvitelnek is egyaránt van pénzügyi, valamint vezetői irányvonala. Az egyes irányvonalak sajátosságainak bemutatását ismertetésre kerültek a környezeti számvitelt meghatározó tényezők, vagyis a környezeti költségek és hasznok elméleti háttere több, gondosan kiválasztott szakirodalom alapján. Ezen etapnak fontos eleme volt a szóban forgó tényezők vállalati számviteli rendszerekben, továbbá beszámolóiban való megjeleníthetőségének, illetve beazonosíthatóságának vizsgálata. A szakirodalmi áttekintés ezen része alkotta a vezetői irányvonal bemutatását, mivel ennek segítségével főként a költséggazdálkodás, mint legfőbb vezetői eszköz irányából közelítettem meg a környezeti költségek és hasznok témakörét.

Munkám elméleti háttérét lezáró taktus fókuszát mindinkább a pénzügyi irányvonal felé tereltem. Itt kerültek bemutatásra mindazon nemzeti jogszabályok, melyek a hazai szintén jelen lévő gazdálkodók magyar számviteli törvény szerint felépített számviteli rendszereit és környezetvédelmi tevékenységeit, továbbá az ezekre vonatkozó beszámolási kötelezettségeit alapvetően meghatározzák. Mindemellett bemutatásra kerültek a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) vonatkozó részei, melyek a standardok szerinti könyvvitelt vezető és azok alapján beszámoló, gazdálkodó szervezetek számára határozza meg a környezet védelmének számviteli aspektusait, közvetlen vagy közvetett módon. Mindezekon felül, a szakirodalom zárásaként bemutattam a releváns internacionális szabványok alapján kiadott nemzeti szabványokat, melyek szintúgy hatással lehetnek a gazdasági társaságok környezetvédelmi tevékenységeire, jelen esetben azonban a vállalatirányítás csatornáin keresztül.

Az elemzést megelőzően mutattam be a dolgozat írását megelőző kutatásomhoz alkalmazott módszertant, melynek segítségével kiválasztottam az analízis alanyainak alaphalmazát. Ezek közül kiemelném a véleményem szerinti legfontosabbat, vagyis a Figyelő gazdasági helyzetet. A Figyelő a hazai gazdasági társaságok 2020-as üzleti év során elért nettó árbevételei alapján

felállította Magyarország legjobban teljesítő gazdálkodóinak kétszázas rangsorát, melyben egy tematikus TOP10-es lista keretein belül a legnagyobb árbevételt elérő vegyipari vállalatok is helyet kaptak. A listára felkerült tíz vegyiparhoz tartozó gazdálkodó szervezet közül kilencet választottam az elemzésemhez.

Az elemzési szempontokat összefoglalva elsődleges feladatommak tekintettem a fentebb említett kilenc gazdálkodó egység számviteli beszámolóinak elemzését. Az elemzéshez a beszámoló kötelező elemeit, vagyis a vállalati mérleget, eredménykimutatást és kiegészítő mellékletet választottam. Az elemzés tárgyaként a szakirodalom alapján ismertetett környezeti költségeket és hasznokat neveztem meg, mint olyan tényezőket, melyeket a szóban forgó hiteles dokumentumokban beazonosítani szándékoztam. Az analízis ezen részét a környezeti számvitel pénzügyi irányvonalához soroltam, mivel ahogyan a hagyományos számvitelben, úgy a környezeti számvitelben is a pénzügyi irányvonal legfőbb elemeként a beszámolót ismerjük.

Az elemzést megelőzően felvettem a kapcsolatot az alanyokkal és felkértem őket egy interjúra, mely beszélgetés témáját az adott gazdasági társaság környezetvédelmi tevékenységében jelöltem meg. A kilenc gazdálkodó közül egy esetben kaptam pozitív visszajelzést – MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt. –, hogy támogatják kutatásomat interjú formájában. Az interjúhoz előre meghatározott kérdésköröket, illetve ezen belül kérdéseket tettem fel. Ennek értelmében egy strukturált beszélgetést terveztem. Mindazonáltal, lehetőséget biztosítottam a kötetlen véleménynyilvánításra és információmegosztásra egy nyitott kérdés által. Az interjút három fő részre osztottam. Az első taktusban bevezető jellegű, főként szervezeti sajátosságokra irányuló kérdéseket tettem fel, a második etapban a beszámolóban megjelenő, azonban ott nem feltétlenül magyarázott vagy részletezett információkkal kapcsolatban érdeklődtem, majd ezt követően a számviteli beszámolóban meg nem jelenő vállalati környezetvédelmi tevékenységekkel kapcsolatos információkra, tehát a környezeti vezetői számvitelhez köthető adatokra fókuszáltam kérdéseimmel.

Ezt követően már a tényleges, beszámoló-alapú elemzés került sorra. A kilenc, kettős könyvvitelt vezető vegyipari vállalat mindegyike éves beszámolót készít, melyek közül hat a magyar számviteli törvény szerint, továbbá három az IFRS-eknek megfelelően ad számot vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, valamint mindezek változásairól, adott évre vonatkozóan. Jelen esetben az aktuálisan elérhető legújabb, 2020-as gazdasági évre, mint beszámolási időszakra esett választásom. A vegyipari vállalatok analízisét a TOP10-es listán elfoglalt helyük szerinti fordított sorrendben – a legalacsonyabb tárgyévi árbevétellel rendelkezőtől haladva a legnagyobb árbevételt elérő gazdálkodó szervezetig – vittem véghez.

A beszámolók elemzését megelőzően is már gyanítottam bizonyos tendenciákat. Mégpedig, hogy a beszámoló részeként elkészített és közzétett mérlegek és eredménykimutatások formátumtól, valamint eljárástól, továbbá számviteli hovatartozástól (Sztv. vagy IFRS) függetlenül csekély mértékben vagy egyáltalán nem fognak környezeti költségként vagy haszonként egyértelműen beazonosítható tételeket tartalmazni. Ennek értelmében a kiegészítő mellékletekre helyeztem a nagyobb hangsúlyt. Az első vállalat elemzését „rendbontó” módon vittem véghez, ugyanis az ahhoz tartozó hiteles számviteli dokumentumok vizsgálata során feltételezéseket tettem a dolgozat első etapjában bemutatott szakirodalom alapján, hogy a sorra kerülő dokumentumok mely sorai tartalmazhatnak – rejtett módon – környezeti költségeket vagy hasznokat. Ezen metódussal az volt a célom, hogy a gyakorlati példa keretein belül is rávilágíthassak a környezeti számvitel legfőbb elemeinek tekintett költségek és hasznok beszámolóban, kiváltképpen a mérlegben és eredménykimutatásban elfoglalt látens helyzetére.

Az éves beszámolókat illető gyanakvásom igaznak bizonyult, ugyanis a három beszámoló-elem közül minden a kilenc gazdasági társaság esetében a kiegészítő mellékletek bizonyultak egyetlen, elemzési szempontokból értékelhető forrásként. Az elemzésem kiértékelése során tanulságként levonásra került, hogy a magyar számviteli törvény szerint készült beszámolók nem sokkal, de több környezetvédelemhez, ezáltal környezeti számvitelhez köthető információt mutattak be, mint a nemzetközi standardok alapján közzétett társaik. A különbséget okozó tényezőt azonban csupán egy, a hulladékanyagokat érintő beszámolási kötelezettségek képében azonosítottam. Ezen felül már kizárólag azonosságokat és hasonlóságokat azonosítottam, melyekre szintén reflektáltam. Ezek közül a fontosabbak közé sorolnám a környezetvédelmi célokra képzett céltartalékokat, valamint a képzésükhöz és feloldásukhoz alkalmazott, valamint ezen műveletekhez közvetlenül kapcsolódó számviteli technikákat. Ezen felül számos gazdálkodó kiegészítő mellékletében azonosítottam az emissziós vagy szén-dioxid kvótákról szóló és hozzájuk köthető szóló információkat, számszaki és szöveges formában egyaránt. A beszámoló-alapú, gyakorlati irányvonalú példák ezen részének segítségével bizonyításra került, hogy a gazdálkodó egységek károsanyag kibocsátásaival, valamint kármentesítési kötelezettségeivel kapcsolatosan erősen érződik jogszabályok általi kötöttség. Ténylegesen megjelenő környezet költségként továbbá a késztermékekhez köthető környezetvédelmi termékdíjak azonosítottam több esetben is. Illetőleg néhány kiegészítő mellékletben a környezetvédelmi célokat közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök is megjelenítésre kerültek.

Az elemzést követően került sorra az interjú kiértékelése. Melynek elsőként kiemelendő eleme, hogy nem csupán a MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt., hanem a MOL Magyarország

vállalatcsoport környezetvédelemért felelős vezetőjével beszélhettem. Az interjúnak köszönhetően számos olyan környezeti számvitelhez közvetlenül vagy közvetett módon kapcsolható, vállalat-specifikus információra tehettem szert, melyeket csupán az adott vállalat beszámolójának vizsgálatával nem vonhattam ki. A beszélgetés során megismerhettem többek között az interjúalany munkakörével kapcsolatos, operatív környezetvédelmi feladatokat, például a jelentős ráfordítást jelentő talajvíz kármentesítési programot, továbbá információkat szerezhettem a teljes vállalatcsoportot lefedő hulladékgazdálkodási rendszerekről, a céltartalékok képzésre kerülő összegeinek mértékét meghatározó becslések számítási háttéréről, a vállalat által folytatott környezetvédelmi kutatásokról és fejlesztésekről, a részvénytársaság könyveiben megjelenő CO₂-kvóták sajátosságairól, illetőleg a társaság által önkéntes alapon végzett környezetvédő tevékenységekről.

Az interjúból egy további fontos elemet emelnék ki, mégpedig a részvénytársaság által rendszeren – gazdasági évenként – közzétételre kerülő integrált fenntarthatósági jelentést, mely jelentés a tárgyév számviteli beszámolójára, vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetére, valamint annak tárgyévi alakulására alapozva épít fel egy teljes vállalatcsoportot lefedő, széleskörű, számos környezetvédelmi, valamint társadalmi aspektussal rendelkező dokumentációt. Megítélésem szerint a MOL Magyarország vállalatcsoport kiváló minőségben egészíti ki beszámolási kötelezettségét ezen dokumentum elkészítésével és közzétételével. Éppen ezért egyfajta követendő példaként emelném ki a vállalatcsoportot, minden, természeti környezetért, ezáltal az emberi társadalmunkért felelősséget vállaló gazdálkodó számára.

A dolgozatom gyakorlati részének tanulságait levonva és kiértékelve tettem javaslatokat a környezeti számvitel, saját megfogalmazásom alapján annak magyarországi „továbbhonosítására”. Elsőként az interjú által részletbemenően is megismert környezetvédelmi, avagy fenntarthatósági jelentés, mint létező, azonban idehaza még nem közzismert környezetvédelmi fókuszú beszámolási forma szorgalmazását javasoltam. Második javaslatként egy saját „tenyésztésű” környezetvédelmi-gazdasági mutatószámról szóló elméletet vázoltam fel annak okán, hogy a vizsgált beszámolókból bemutatásra kerülő gazdasági mutatószámok között nem találtam olyat, amely a vállalati környezetvédelmi tevékenységekhez bármely módon is köthető volna. A szóban forgó mutatószámot környezeti eredmény névre kereszteltem, mely indikátor segítségével egy gazdálkodó környezeti költségeinek és hasznainak teljeskörű számszerűsítését követően alkalmassá válik környezeti teljesítményének kifejezésére, melynek köszönhetően társadalmi felelősségvállalásának

környezetvédelmi oldala összehasonlíthatóvá (nem utolsó sorban rangsorolhatóvá) válhat a többi, környezeti eredmény mutatót szintűgy kalkuláló és közzetevő vállalattal.

Kutatásom végső eredményeit az alábbiakban kívánom összevetni a dolgozatom első felében tett célkitűzéseimmel. Első célomként jelöltem ki, hogy a kiválasztott vegyipari vállalatok beszámolóiban környezeti költségek és hasznok felmerülése után kutassak. Előzetesen feltételeztem, hogy a környezeti költségek szerény mértékben jelennek meg a beszámolóokban, valamint a környezeti hasznok pedig a költségeknél is kisebb arányban képviseltetik magukat. Meglátásom szerint ezen előzetes feltételezésem bizonyításra került, tehát célomat teljesítettem; azonban másrészt kellemesen is csalódtam, ugyanis a mérlegeket és eredménykimutatásokat leszámítva, a kiegészítő mellékletek több releváns információt jelenítettek meg, mint azt előre remélni mertem. Mindazonáltal az elemzés eredménye nem cáfolta meg azon feltételezésemet, mely szerint ezen számviteli tényezők csupán korlátos módon, ezen felül is főként rejtett formákban vannak jelen a beszámolóokban és kizárólag szakértői szemmel tekintve lehet felismerni őket, valamint számszerűsítésük az esetek döntő többségében csupán többszintű becslések útján történhet meg.

Második célomat, mely egy vegyipari vállalat környezetvédelemért felelős vezetőjével folytatott interjút tűzött ki, egyaránt teljesítettnek vélem. Az elvégzett interjút kiváló forrásként bizonyult, mely során betekintést nyerhettem egy, a természeti környezet védelmét saját céljaként tekintő, társadalmi felelősséget vállaló vegyipari vállalatcsoport számvitelt meghatározó módon érintő környezetvédelmi tevékenységi körének berkeibe.

További célom volt, hogy a környezeti számvitel hazai szintéren elfoglalt helyét értékeljem, melyet véleményem szerint a beszámolók alapján véghez vitt elemzés kiértékelésével abszolváltam. Az elemzett példák alapján úgy látom, hogy a környezeti számvitel jelen van hazánk gazdálkodóinak számviteli rendszereiben, azonban jelenleg elsődlegesen jogszabályok által előírt kötelezettségek formájában. Ennek értelmében a környezeti számvitel pénzügyi irányvonalát deklarálom dominánsnak a hazai viszonylatban. Mindazonáltal jövőre tekintve bírom benne, hogy a gazdasági társaságok ezen lehatárolt szemléleten túllépve elismerik a természeti környezet védelmét, mint saját gazdasági érdeküket, valamint integrálják az alapvető környezetvédelmi elveket belső költséggazdálkodásukba, ezáltal elérve az általam szorgalmazott célt, vagyis egy teljes gazdálkodó egységet, annak minden tevékenységét és folyamatát felölelő környezetgazdálkodási rendszer kialakítását.

Az elemzést illető végső feltételezésem volt, hogy ahhoz, hogy egy gazdálkodó környezeti tevékenységének számviteli vetületeit teljeskörűen feltérképezhessem, vertikálisan és

horizontálisan egyaránt többszintű feltárássra volna szükség az adott gazdasági szervezetet illetően. Ezen feltételezésemet beigazolódottnak látom, mivel az általam gyakorlati példákon keresztül bemutatott módszerek sem bizonyultak elegendőnek ahhoz, hogy az adott gazdálkodó szervezetet a szóban forgó szempontok alapján teljeskörűen kiértékelhessem. Amint az korábban már említésre került, ennek megvalósítását egy különálló dolgozat formájában látom lehetségesnek.

Mindemellett megvizsgáltam a beszámolók COVID-19 járvánnyal, valamint az azt követően kialakult gazdasági válsághelyzettel kapcsolatos adattartalmát. Mind a kilenc kiegészítő mellékletben megjelölésre került a járvány, mint vállalati működést befolyásoló tényező. A legtöbb esetben az abból eredő hatások többletköltségek formájában merültek fel a gazdasági társaságok számára, azonban voltak olyan esetek, melyekben a gazdálkodók bizonyos hasznokat is azonosítottak, például a változó piaci tendenciáknak köszönhetően. Ezen tényező vizsgálatát azért tartottam lényegesnek, mivel járványok eredete az ökoszisztémára vezethető vissza, ezáltal meglátásom szerint tekinthető egyfajta környezeti hatásként. Ennek következtében a járvánnyal kapcsolatosan direkt vagy indirekt módon realizált költségek és hasznok tekinthetők a környezeti számvitelben ismert környezeti költségek, valamint hasznok egy speciális megjelenési formájaként.

Összegzésképpen dolgozatomat, ezen belül is jelen munkámat megalapozó kutatásomat és elemzéseimet, de legfőképpen mindezeknek köszönhetően elért eredményeimet sikeresként könyvelem el a saját számlámra. Őszintén bízom benne, hogy dolgozatommal, hacsak elenyésző mértékben is, azonban hozzájárulhatok egy, a gazdasági rendszer, az emberi társadalom, nem kevésbé a természeti környezet számára egyaránt élhető, fenntartható jövőkép megszületéséhez.

IRODALOMJEGYZÉK

- Borzán, A. – Szekeres, B. (2017): *Környezeti információk a magyar és román vállalkozások számviteli beszámolóiban*. Vállalkozásfejlesztés a XXI. században. Budapest. Megtalálható: http://kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/42_SzekeresBernadett_BorzanAnita.pdf [2022. február 17.]
- Bosnyák-Simon, N. (2018): *A környezeti számvitel szabályozása. A 2000. évi C. törvény a számvitelről vonatkozó előírásainak áttekintése*. XXIV. Ifjúsági Tudományos Fórum, Keszthely.
- Bosnyák-Simon, N. (2018): *Környezeti számvitel - A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok vonatkozó előírásainak áttekintése és összevetése a hazai számviteli törvénnyel*. XIII. KHEOPS Nemzetközi Tudományos Konferencia, Mór.
- Csutora, M. (2001): *Vállalati környezetvédelmi költségek számbavétele*. Tisztább Termelés Kiskönyvtár, 2001. évfolyam, III. kötet, Budapest. ISBN 963 503 261 7.
- Csutora, M. – Kerekes, S. (2004): *A környezetbarát vállalatirányítás eszközei*. KJK-Kerszöv, Budapest.
- Csutora, M. (2011): *Az ökológiai lábnyom számításának módszertani alapjai*; Megjelent: Csutora M. (szerk.): *Az ökológiai lábnyom ökonómiája*. 2011, pp. 6-16., Aula, Budapest. Megtalálható: <http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/1654/> [2022. március 14.]
- Európai Parlament (2021): *Amit érdemes tudni az EU kibocsátás-kereskedelmi rendszeréről és reformjáról*. Megtalálható: https://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/2017/2/story/20170213STO62208/20170213STO62208_hu.pdf [2022. április 9.]
- Ewing, B., Reed, A., Galli, A., Kitze, J., & Wackernagel, M. (2010): *Calculation Methodology for the National Footprint Accounts*. 2010 Edition. Global Footprint Network. Megtalálható: https://www.footprintnetwork.org/content/images/uploads/National_Footprint_Accounts_Method_Paper_2010.pdf [2022. március 15.]
- Gébert, J. (2012): *A jólét mérésének elméleti alapjai és problémái*. Megjelent: Bajmócy, Z., Lengyel, I. & Málovics, Gy. (2012): *Regionális innovációs képesség, versenyképesség és fenntarthatóság*. JATEPress, Szeged. pp. 303-317. Megtalálható: <http://eco.u-szeged.hu/download.php?docID=39604> [2022. április 8.]
- Imreh, Sz., Kürtösi, Zs., Majó, Z. & Vilmányi, M. (2008): *Menedzsment I*. Távoktatási jegyzet. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, 55/2008, Szeged. Megtalálható: <http://eco.u-szeged.hu/download.php?docID=9380> [2021. november 4.]

International Organization for Standardization (ISO) (2011): *Economic benefits of standards*. Volume 1. Megtalálható: <https://www.iso.org/publication/PUB100288.html> [2022. április 11.]

Kerekes S. (2007): *A környezetgazdaságtan alapjai*. AULA Kiadó, Budapest.

Kardos, B., Sztanó, I. & Veress, A. (2007): *A vezetői számvitel alapjai*. SALDO, Budapest.

Lakatos, L. P., Kovács, D. M., Madarasiné Szirmai, A., Mohl, G. & Rózsa, I. (2018): *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok elmélete és gyakorlata*. I. és II. kötet. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest.

Madarasiné Szirmai, A. (2009): *A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében*. Doktori értekezés, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, Budapest. Megtalálható: <https://repozitorium.omikk.bme.hu/handle/10890/921> [2022. március 20.]

Majoros P. (2004): *A kutatómódszertan alapjai*. Perfekt, Budapest.

Morlidge, S. – Player, S. (2010): *Future Ready: How to Master the Business Forecasting*. John Wiley & Sons, Ltd., West Sussex. In: Zeller, L. T. – Metzger, L. M. (2013): *Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come?* American Journal of Business Education, Volume 6, Number 3. USA. Megtalálható: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ1054390.pdf> [2022. március 16.]

Soós, G. (2015): *Vállalatgazdaságtan I*. Líceum Kiadó, Eger. ISBN 978 615 5509 52 0. Megtalálható: <http://digitar.uni-eger.hu/adatlap/vallalatgazdasagtan-i> [2022. április 10.]

Skwarek, K., Éri, V. & Brookes, S. (2002): *Hogyan készítsünk környezeti jelentést?* Környezettudományi központ, Budapest. Megtalálható: <http://www.ktk-ces.hu/envrep.pdf> [2022. április 12.]

UNSD (2001): *Environmental Management Accounting - Procedures and Principles*. United Nations Division for Sustainable Development, New York. In: Ván, H. (2014): *A környezeti számvitel szerepe a vállalatok környezetvédelmi tevékenységében*. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, JATEPress, Szeged. Megtalálható: <https://eco.u-szeged.hu/download.php?docID=39529> [2021. október 18.]

Ván H. (2012): *A környezeti számvitel mint a számviteli rendszer új kihívása*. Pénzügyi Szemle, LVII. évfolyam, 2012/4. szám, pp. 469-484., Budapest. Megtalálható: https://www.asz.hu/storage/files/files/penzugyiszemle/2012/469_484_vanh_2012_4.pdf [2021. október 18.]

Ván, H. (2014): *A környezeti számvitel szerepe a vállalatok környezetvédelmi tevékenységében*. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, JATEPress, Szeged. Megtalálható: <https://eco.u-szeged.hu/download.php?docID=39529> [2021. október 18.]

Zeller, L. T. – Metzger, L. M. (2013): *Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come?* American Journal of Business Education, Volume 6, Number 3. USA.
Megtalálható: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ1054390.pdf> [2022. március 16.]

EGYÉB FORRÁSOK

Jogsabályok

1995. évi XXVIII. törvény a nemzeti szabványosításról

1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól

1995. évi LVII. törvény a vízgazdálkodásról

2000. évi C. törvény a számvitelről

2007. évi IV. törvény az ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezményben Részes Felek Konferenciájának 1997. évi harmadik ülészakán elfogadott Kiotói Jegyzőkönyv kihirdetéséről

2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról

2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról

2015. évi LVII. törvény az energiahatékonyságról

Rendeletek

Az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról

Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)

IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása

IAS 2 Készletek

IAS 7 Cash flow-k kimutatása

IAS 8 Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák

IAS 11 Beruházási szerződések

IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések

IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések

IAS 38 Immateriális javak

Nemzetközi egyezmények

Kyoto Protocol (1998): *Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change*. Megtalálható: <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf> [2021. december 2.]

Paris Agreement (2015). Megtalálható: https://unfccc.int/sites/default/files/english_paris_agreement.pdf [2021. december 2.]

Szabványok

MSZ EN ISO 14001:2015 Környezetirányítási Rendszer (KIR)

Online források

Deloitte Magyarország honlapja: *Deloitte Fenntarthatósági Jelentés Díj (Zöld Béka Díj)*. Megtalálható: <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/deloitterol/articles/green-frog-award-2021.html#dijrol> [2022. április 12.]

ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezmény (UNFCCC) honlapja. Megtalálható: <https://unfccc.int/> [2021. december 2.]

ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezmény (UNFCCC) honlapja: *What is the Kyoto Protocol?* Megtalálható: https://unfccc.int/kyoto_protocol [2021. december 2.]

ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezmény (UNFCCC) honlapja: *The Paris Agreement*. Megtalálható: <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement/the-paris-agreement> [2021. december 2.]

Európai Bizottság honlapja: *EU Emissions Trading System (EU ETS)*. Megtalálható: https://ec.europa.eu/clima/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets_hu [2022. április 15.]

Európai Bizottság honlapja: *REACH Regulation*. Megtalálható: https://ec.europa.eu/environment/chemicals/reach/reach_en.htm [2022. április 15.]

Európai Tanács – Európai Unió Tanács közös honlapja: *Az éghajlatváltozásról szóló Párizsi Megállapodás*. Megtalálható: <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/climate-change/paris-agreement/> [2021. december 2.]

Európai Unió jog (EUR-Lex) honlapja: *Az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról*. Megtalálható: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj> [2022. április 12.]

Földművelésügyi Minisztérium honlapja: *Az egységes környezethasználati engedélyezési eljárás*. Megtalálható: <https://ippc.kormany.hu/az-egyseges-kornyezethasznalati--engedelyezesi-eljaras> [2022. április 14.]

GRI honlapja: *Standards*. Megtalálható: <https://www.globalreporting.org/standards/> [2022. április 15.]

International Financial Reporting Standards (IFRS) honlapja. Megtalálható: <https://www.ifrs.org> [2022. április 12.]

International Organization for Standardization (ISO) honlapja. Megtalálható: <https://www.iso.org/home.html> [2021. november 10.]

International Organization for Standardization (ISO) honlapja: *About us*. Megtalálható: <https://www.iso.org/home.html> [2021. november 10.]

International Organization for Standardization (ISO) honlapja: *Benefits of Standards*. Megtalálható: <https://www.iso.org/benefits-of-standards.html> [2021. november 10.]

Lean szótár: *PDCA (Plan-Do-Check-Act)*. Megtalálható: <https://leanszotar.hu/page.php?130> [2021. november 11.]

Környezeti-hatásvizsgálat.hu: *Egységes környezethasználati engedély - IPPC engedély*. Megtalálható: <http://www.kornyezeti-hatasvizsgalat.hu/engedelyek/egyseges-kornyezethasznalati-engedely> [2022. április 14.]

Központi Statisztikai Hivatal (KSH) honlapja: *TEÁOR'08 Struktúra*. Megtalálható: https://www.ksh.hu/docs/osztalyozasok/teor/teor08_struktura.pdf [2021. november 4.]

Magyar Építők: *Új logisztikai központot avatott a Michelin Vácon*. Online cikk. Megtalálható: <https://magyarepitok.hu/uj-logisztikai-kozpontot-avatott-michelin-vacon> [2022. április 14.]

Magyar Könyvvizsgálói Kamara (MKVK) honlapja: *Magyar nyelven is elérhetőek az IFRS-ek kísérő dokumentumai*. Megtalálható: <https://mkvk.hu/hu/kamarai/kozlemenyek/magyar-nyelven-elertetoek-az-ifrs-ek-kisero-dokumentumai> [2022. március 15.]

Magyar Könyvvizsgálói Kamara (MKVK) honlapja: *1126/2008/EK rendelet és a Nemzetközi Számviteli Standardok magyar nyelvű fordítása*. Megtalálható: https://mkvk.hu/bundles/csmssite/mkvk/uploads/userfiles/files/hu/letolthetoanyagok/international/1126_2008_EK_rendelet-IAS_magyarul.pdf [2022. március 15.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja. Megtalálható: <https://prod.msz.hu/hu-hu/> [2021. november 10.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *A szabványosítás hatása a gazdaságra. 1. rész.* Megtalálható: <http://prod.mszt.hu/hu-hu/szabvanyositas/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra-1-resz> [2022. április 11.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *A szabványosítás hatása a gazdaságra. 2. rész.* Megtalálható: <http://prod.mszt.hu/hu-hu/szabvanyositas/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra-2-resz> [2022. április 11.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *A szabványosítás hatása a gazdaságra. 3. rész.* Megtalálható: <http://prod.mszt.hu/hu-hu/szabvanyositas/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra/a-szabvanyositas-hatasa-a-gazdasagra-3-resz> [2022. április 11.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *Szabványkereső. MSZ EN ISO 9001:2015 Minőségirányítási rendszerek.* Megtalálható: <https://tinyurl.com/yeyu7wej> [2022. április 11.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *Szabványkereső. MSZ EN ISO 14001:2015 Környezetközpontú irányítási rendszerek.* Megtalálható: <https://tinyurl.com/yckp3c4d> [2022. április 11.]

Magyar Szabványügyi Testület (MSZT) honlapja: *Szabványkereső. MSZ EN ISO 50001:2019 Energiagazdálkodási irányítási rendszerek.* Megtalálható: <https://tinyurl.com/3mb8ysv8> [2022. április 11.]

MOLGroup honlap: *Éves jelentések.* Megtalálható: <https://molgroup.info/hu/befektetoi-kapcsolatok/jelentesek#nav-eves-jelentesek> [2022. április 15.]

MOLGroup honlap: *Fenntarthatóság.* Megtalálható: <https://molgroup.info/hu/fenntarthatosag> [2022. április 15.]

MOLGroup honlap: *MOLcsoport Integrált Éves Jelentés – 2020.* Megtalálható: https://molgroup.info/hu/show/publikaciok/eves_jelentesek/2020/integrated_annual_report_merged_hun.pdf [2022. április 15.]

Pénzügyminisztérium honlapja: *IFRS B kötet (Kísérő útmutató).* 2018. Megtalálható: <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/ifrs-b-kotet-2018> [2022. március 15.]

Pénzügyminisztérium honlapja: *IFRS C kötet (Következtetések alapja).* 2018. Megtalálható: <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/ifrs-c-kotet> [2022. március 15.]

Világgazdaság (2018): *Kis- és középvállalat a magyar cégek több mint 99 százaléka.* Megtalálható: <https://www.vg.hu/vilaggazdasag-magyar-gazdasag/2018/11/kis-es-kozepvallalat-a-magyar-cegek-tobb-mint-99-szazaleka> [2022. április 14.]

Trading Economics: *European Union Carbon Permits – 2022 Data.* Megtalálható: <https://tradingeconomics.com/commodity/carbon> [2022. április 15.]

Elektronikus adatbázisok

Céginformáció.hu: <https://www.eginformacio.hu/>

Elektronikus Beszámoló Portál: <https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kezdolap>

Elektronikus Cégjegyzék: <https://www.e-cegjegyzek.hu/>

OPTEN Céginformációs Adatbázis: <https://www.opten.hu/>

Magyar Kereskedelmi és Iparkamara és területi kamarák honlapjai

Borsod-Abaúj-Zemplén megyei Kereskedelmi és Iparkamara: <https://bokik.hu/>

Budapesti Kereskedelmi és Iparkamara: <https://bkik.hu/hu>

Csongrád Megyei Kereskedelmi és Iparkamara: <https://csmkik.hu/>

Győr-Moson-Sopron megyei Kereskedelmi és Iparkamara: <https://gymsmkik.hu/kezdolap>

Magyar Kereskedelmi és Iparkamara: <https://mkik.hu/>

Pest Megyei és Érd Megyei Jogú Városi Kereskedelmi és Iparkamara: <http://www.pmkik.hu/>

Szabolcs-Szatmár-Bereg megyei Kereskedelmi és Iparkamara: <https://szabkam.hu/>

Veszprém megyei Kereskedelmi és Iparkamara: <https://veszpremikamara.hu/>

Kiadványok

Figyelő – Üzleti hetilap (2021): *TOP200 Magyarország legnagyobb cégei*. Számítógép-fájl.

Kiegészítő források

Figyelő – Üzleti hetilap: <https://figyelo.hu/>

Mediaworks Hungary Zrt.: <https://mediaworks.hu/>

MELLÉKLETEK

A dolgozathoz tartozó mellékletek (ábrák, táblázatok és interjúvázlat) jelen pályamunkához kiegészítő dokumentumként kerültek feltöltésre.