Számvitel és környezetvédelem

PETE ISTVÁN – NAGY ÁGNES

1. A számvitel és a környezetvédelem kapcsolata

Az érvényben levő törvények értelmében a jogi személyeknek kötelező a vagyonmozgások könyvelésének megszervezése és a pénzügyi jelentések kiállítása. [14] A gazdasági események globalizálása [15] által elengedhetetlen követelmény lett a pénzügyi jelentések egységesítése, az egységes számviteli normák alkalmazása minden országban. A költségek megjelenítése és bejegyzése a számvitelbe alapvető feltétele annak, hogy alapos rálátásunk legyen a gazdálkodó egységek pénzügyi helyzetére. A környezetvédelmi költségek bejegyzése, értékelése és nyilvánossá tétele az éves jelentésben és a gazdálkodó egység mérlegkimutatásában nemcsak szükséges ahhoz, hogy valós, hű helyzetképet alkothassanak a partnerek, állami szervek és más ebben érdekeltek számára, hanem egyben az Európai Unió Bizottságának javaslata is.

A piacgazdaság megjelenése, a gazdasági jelenségek összetettsége, mindazok a változások, melyek az utóbbi évtizedben megjelentek a gazdaság, a környezetvédelem területén, szükségessé tették olyan szabályozások megtételét, amely a környezetvédelmi költségek valóságosságát, átláthatóságát és nem utolsósorban ezek minőségi és mennyiségi besorolásának módját szabályozzák.

Az egységes szabályozás hiányának eredménye, hogy a költségek elszámolásában nem jelennek meg egyértelműen és nem mutathatók ki valós formában a környezetvédelmi költségek, következésképpen a bejegyzett adatok nem szolgáltatják az összes információt az ilyen jellegű költségekkel kapcsolatban. Nem lehet pontosan tudni, mivel nincs külön nyilvántartva, hogy egy adott időszakban mennyi ilyen jellegű költség lett elszámolva. A jelenség mindenképpen torzított képet mutat a gazdálkodó egység környezetvédelemre elszámolt költségeiről, ami megtévesztheti a beruházókat és más érdekelt személyt, ugyanis nem mutatható ki pontosan az, hogy milyen befolyása van a környezetvédelmi költségeknek a vállalkozás eredményére.

Az éves pénzügyi jelentésben és a mérlegben a környezetvédelmi költségek kimutatása segíteni és ösztönözni fogja ezekről a költségekről az információáramlást a hatóságok, beruházók, pénzügyi elemzők és általában a gazdasággal foglalkozók felé. Ennek érdekében szükséges a különböző környezetvédelmi jelentések, a számviteli törvény és nem utolsósorban az éves jelentések és a mérleg összehangolása.[16].

A beruházók és a gazdasági partnerek érdekeltek megtudni mindazokat a kockázatokat, amelyeknek ki vannak téve, a gazdálkodó egységek pedig igényt tartanak mindazokra az információkra, melyekből megtudhatják, milyen kapcsolatban, viszonyban van a vállalat környezetével, rövid és hosszú távon milyen stratégiát, célkitűzést vállalt fel, milyen intézkedést fog tenni, ami az elkövetkező időszakban biztonságot nyújt a működéshez.

Az állami hatóságok, melyek felügyelik és szabályozzák a környezetvédelem területét, érdekeltek a szabályok, törvények és előírások betartásának követésében, valamint az ilyen jellegű költségek nagyságának ellenőrzésében.

A partnerek és azok, akik figyelik és feldolgozzák a környezetvédelemmel kapcsolatos nyilvános információkat, érdekeltek, hogy részletesen ismerjék a vállalat környezetvédelmi politikáját, valamint az erre a célra előirányzott és elszámolt költségeket. Ezeket azért is szükséges tudni, mert a vállalati vagyon helyzetét, méretét, működését és működtetését befolyásolja a vállalat elfogadott környezetvédelmi politikája, programja, különösképpen ami a környezetszennyezés megelőzését illeti.

A környezetvédelmi előírások megszegése büntetéseket vonhat maga után, a másoknak okozott környezeti károk, a környezetszennyezés kártérítésre késztetheti a vállalatot, melyek kihatással vannak, befolyásolják az éves eredményt. Ugyanakkor az éves eredményt befolyásolhatják azok a támogatások is, melyekre az előírt törvények alapján a vállalat jogosult.

Jelenleg az éves pénzügyi jelentésben és mérlegben megjelenített adatok nem elegendőek ahhoz, hogy egy teljes, átfogó és hű képet lehessen alkotni a vállalatról. Egy elfogadott egységes környezetvédelmi koncepció és ennek költségvonzatának hiánya az éves jelentésben és mérlegben csökkenti az információk értékét. Továbbá hiányoznak azok az előírások, melyeknek az volna a szerepe, hogy a környezetvédelmi költségek egységesen jelenjenek meg a kimutatásokban. Következésképpen a mai helyzetben nagyon nehéz a különböző vállalatok környezetvédelmi költségeinek összehasonlítása.

Az EU környezetvédelemmel kapcsolatos ajánlásai kivétel nélkül vonatkoznak a bejegyzett jogi személyekre, beleértve a gazdasági egységeket, bankokat, pénzügyi befektető és biztosítótársaságokat. Az Európai Bizottság már 1995-től foglalkozik az egységes számviteli rendszer kialakításával, harmonizációjával, egy egységes számviteli stratégia kialakításával, figyelembe véve a környezetvédelemre vonatkozó előírásokat is. Az ajánlások összhangban vannak és elősegítik az egységes számviteli stratégia létrehozását, a környezetvédelmi költségek megjelenítését az éves jelentésekben, mivel a könyvviteli standardok használata már 2005-től kötelező az uniós tagoknak. Ugyanakkor megállapítható az is,

hogy nincs az Európai Unióban olyan könyvviteli standard, amely kizárólagosan a környezetvédelmi költségekre vonatkozna, ennek megoldására csak az Európai Unió bizottsági ajánlásai vannak, melyek a közösségek és a környezetvédelem kapcsolatait szabályozzák.

2. A környezeti számvitel

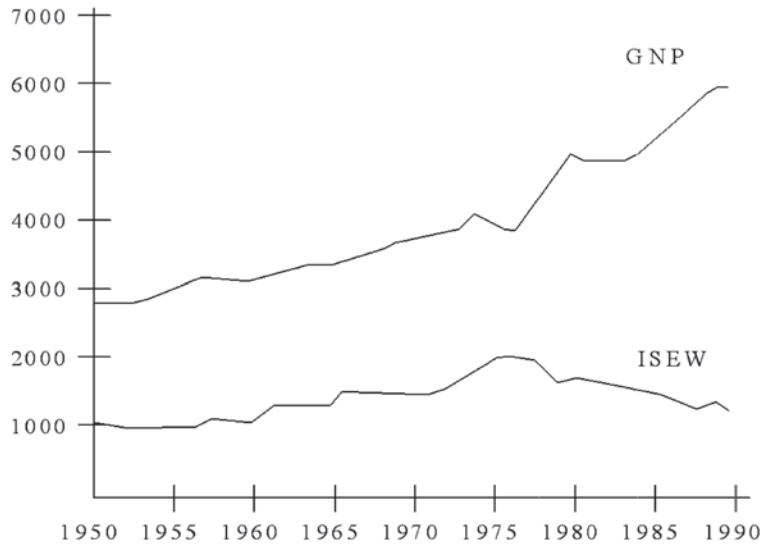
A környezeti számvitel gyűjtőfogalom, amely a pénzügyi és a vezetői számvitelen kívül kiterjed a nemzetgazdasági elszámolásokra is, melyet másképpen természeti erőforrások számvitelének is neveznek, és az általános életszínvonal meglévő szintjének mérésére irányul. Az életszínvonal mérésére használt GDP típusú mutatók a gazdasági tevékenység szintjét mutatják, ezért nem alkalmasak teljes mértékben feladatuk betöltésére, hisz ezek nem veszik figyelembe sem a jólét nemgazdasági dimenzióit, például a levegő vagy a környezet minőségét, sem a természeti erőforrásokban bekövetkezett változásokat.

Nordhaus és Tobin elmélete szerint az ilyen típusú mutatók a jólét mértékét az áruk monetarizált értékösszegével azonosítják, nem tartalmazzák a természet által nyújtott szolgáltatásokat, amelyek kihatnak az életminőségre, valamint a gazdálkodás költségeire. A megelőzést szolgáló energia- és anyagtakarékos megoldások negatívan befolyásolják a mutató értékét, a környezeti károk negatív hatását figyelmen kívül hagyják, aminek az az eredménye, hogy a környezetvédelemre fordított összegek még növelik is a GDP-t. Ezek kiküszöbölésének érdekében hozták létre a nettó gazdasági jólét mutatót (NEW – Netto Economic Welfare).

Herman Daly és John Cobb szerint a gazdasági növekedés egy ponton túl jobban növeli a környezeti költségeket, ezért ahelyett hogy gazdagítaná, elszegényíti a társadalmat. Az általuk létrehozott makroökonómiai indikátor a Fenntartható Gazdasági Jólét Indexe (Index of Sustainable Economic Welfare – ISEW). A mutató az Egyesült Államokban 1980 és Angliában 1976 óta csökkenést mutat, a GDP-növekedéssel szemben. Következtetésképpen kimondható, hogy egyre többet termelünk és költünk azért, hogy egyre rosszabb szinten éljünk.

Angol kutatók kiszámították angol fontban az ISEW méretét 1950 és 1990 között az Egyesült Királyságban. Látható az egyre növekvő különbség a GDP értékével szemben.

Hasonlónak bizonyult a két mutató viszonya az USA-ra vonatkozóan is.



1. ábra. A GNP és az ISEW értékének alakulása az Egyesült Királyságban 1950-től 1990-ig[1]

3. Környezetvédelmi költségek a pénzügyi és vezetői számvitelben

A pénzügyi számvitel [14,17] olyan információkat tartalmaz és szolgáltat, amelyek elsősorban a külső partnerek felé irányulnak, ezzel ellentétben a vezetői számvitel információi belső döntéshozatalt elősegítő információ jellegűek. A környezetvédelmi költségek jelen vannak mind a pénzügyi, mind a vezetői számvitel által szolgáltatott információkban. A nagyméretű cégek egy része már felismerte, hogy a hosszú távú versenyképesség elengedhetetlen feltétele a környezeti teljesítmény, és ez megvalósíthatatlan a környezeti számviteli eszközök felhasználása nélkül.

A környezeti számvitel egyik legfontosabb feladata a környezeti költségek és okozóik feltárása [5].

4. A számviteli szemlélet és gyakorlat környezeti hatásai

A Romániában alkalmazott hagyományos számviteli szemlélet és gyakorlat nem segíti kellő formában a hatékony döntéshozatalt, a vállalat alkalmazkodását a környezetvédelmi problémákhoz, esetenként akár negatív hatást gyakorol a környezetre.

A neoklasszikus közgazdasági modellnek van egy olyan jellemzője, hogy bizonyos természeti erőforrásokat „szabad javakként” kezel, korlátlanul rendelkezésre állónak tekint. Az elmúlt évtizedekben nyilvánvalóvá vált, hogy még a levegő sem áll végtelen mennyiségben a rendelkezésünkre, nem is beszélve például a nem megújuló természeti erőforrásokról.[2]

[1] Kerekes S. – Szlávik J.[11] 33.

[2] Gaál Dezső: *A környezeti számvitel.* Szakdolgozat [8] 15.

Ferguson [2] szerint a természeti javak szűkösségének, kimerülésének felismeréséből azt a következtetést kell levonnunk, hogy a közgazdaságtannak foglalkoznia kell az eleddig figyelmen kívül hagyott erőforrásokkal is, hiszen a jól ismert definíció szerint a közgazdaságtan „a szűkösség tudománya".

A jelenlegi viszonyok között a gazdasági teljesítmény nem jellemezhető egyetlen mutatóba tömörítve. Idejétmúlt és tarthatatlan az a tudományos és társadalmi modell, amely a világot mechanikusan szemléli és egyes részeit nem összefüggéseiben, hanem önmagukban, elszigetelten kívánja értelmezni. Ezt olyan szemléletnek kell felváltania, amely a dolgok kölcsönös összefonódásával számol, valamint a környezeti hatásvizsgálat szükségességével, amely képes a környezetet érő hatások együttes kezelésére. Ezek másak, mint a normák, mert képesek figyelembe venni a konkrét helyzetben a környezet általános teherbíró képességét. Nem működik a hagyományos eseményalapú számvitel ott, ahol sem valós piaci árak, sem szokásos értelemben vett tranzakciók nincsenek [3]. Hiszen olyan természeti javakat kell figyelembe venni, melyek nem árazottak, például a levegő, vagy pedig azokat, melyek rövid távú, korlátolt mennyiségben állnak rendelkezésre, például az altalajkincsek, fűtőanyagok. A hagyományos nézőpont megváltoztatására késztet az is, hogy csak a pénzügyi kategóriákkal kifejezhető eseményeket, ill. hatásokat „veszi észre", ami viszont a környezeti krízis forrása lehet.

5. A számviteli szakemberek szerepe

A számviteli szakembereknek nagy szerepe van a vállalat „környezetbaráttá" formálásában. A számviteli szakembereknek azonosítaniuk és elemezniük kell a környezettel kapcsolatos költségeket (pl. energia, hulladék, csomagolás, jogi szolgáltatások), hasznokat (pl. olcsóbb hitel, adókedvezmény). A működési költségeken belül a felmerülő környezeti költségek helyes becslése elengedhetetlen tényező a döntéshozatal szempontjából, nagymértékben befolyásolja az eredményt. A közvetlen és közvetett költségek helyes leosztása, a termékek mellé való rendelése, az önköltségszámítás módszereinek kiválasztása és alkalmazása a szakemberek képzettségi szintjén és tudásán alapul. A számviteli szakemberek szakmaiságukkal és környezetbarát magatartásukkal lényegesen befolyásolhatják a környezetvédelmi költségeket, a pénzügyi eredményt.

6. A környezetvédelmi költségek jelenléte a gazdasági számításokban

A vállalkozás számára legmagasabb nyereséggel járó termékek kiválasztásához, a megfelelő árak kialakításához elengedhetetlen követelmény a termékhez kapcsolódó összes költség számbavétele. A környezetvédelemmel kapcsolatos költségek, melyek a helyreállí-

tás érdekében jelennek meg, gyakran évekkel, évtizedekkel a gyártást követően jelentkeznek, így a döntéshozatal során könnyen megfeledkeznek róluk, felosztják, elszámolják olyan termékekre, ill. tevékenységekre, amelyeknek nem volt köze, okozói szerepe a költség felmerülésében. Ezáltal ezek a termékek, tevékenységek a valóságosnál kevésbé jövedelmezőnek tűnnek a kalkulációkban.

A jelenlegi termeléshez kapcsolódó jelenlegi költségek, környezetvédelmi költségek azonosítása, figyelemmel kísérése nem ütközik akadályba. Ennek ellenére sokszor általános, igazgatási vagy esetleg rezsiköltségként kerülnek elszámolásra, pedig hozzárendelhetők lennének az egyedi termékekhez. Ez a termékeket a valóságosnál jövedelmezőbbnek mutatja be, ami helytelenül oda vezet, hogy a hagyományos számviteli elszámolások nem informálják megfelelően a döntéshozókat a tevékenységek környezeti költségvonzatairól. A jelenlegi termeléshez kapcsolódó jövőbeni költségeket [10] az életciklus-elemzés segíti figyelembe venni, figyelmen kívül hagyásuk a termékek alulárazásához vezet.

A vállalatvezetők gyakorta a rövid távú költségek elkerülésére vannak ösztönözve, a hasznos kiadások helyett, amelyek javítanák a hosszú távú nyereségességet. Ha figyelembe vesszük ezt a költségcsoportot a menedzserek munkájának értékelésekor, akkor elérhetjük, hogy a cég valós érdekeinek jobban megfelelő döntések szülessenek.

Az életciklus-készlet [9] számbavétele a fő anyag- és energiakapcsolatok megjelenítését jelenti. Ezeket célszerű mátrixformában felírni olyan módon, hogy a sorokba a „környezeti területek”, az oszlopokba pedig az életciklus egyes szakaszai kerüljenek.

	Gyártás előtt (nyersanyagkitermelés)	Termelés, gyártás	Elosztás, csomagolás	Felhasználás, használat	Használat után (megsemmisítés)
Hulladék					
Vízszennyezés					
Légszennyezés					
Zaj					
Energiafogyasztás					
Természeti erőforrás felhasználása					
Ökológiai rendszerre gyakorolt hatás					
Talaj szennyezése és kimerítése					

2. ábra. Az életciklus-készlet elemeinek számbavételéhez javasolt formátum[3]

[3] Idézi Gray, R. H. – J. Bebbington – D. Walters, 170.

Az újrahasznosítás során a keletkező megtakarításokat is célszerű a kapcsolódó termékekre elszámolni, ugyanis ez is a széles értelemben vett gyártással függ össze.

A költségokozói elv szigorú alkalmazása a vezetői számvitel által elősegíti a hatékonyabb, racionálisabb gazdálkodást, ami nemcsak a környezeti szempontok figyelembevételével jár. A környezetvédelmi költségek költségnövekedést, illetve megtakarítást eredményeznek.

Költségnövekedés lehetséges a következők kapcsán: büntetés; biztosítás; helyreállítás; felhagyási költségek; veszélyes hulladék elszállítása, elhelyezése, ártalmatlanítása; a környezetvédelmi határértékek változása, illetve várható szigorodása.

Megtakarítások származhatnak a következőkből:

– nyersanyagok újrahasznosítása;

– energiafelhasználás csökkenése, a felhasználás hatékonyságának növekedése;

– ártalmatlanítási költségek csökkenése a kisebb hulladékkibocsátással összefüggésben;

– kevesebb kamatfizetési kötelezettség kedvezményes hitel igénybevétele miatt.

A környezetvédelmi hatóságok egyre hatékonyabb munkája, az érvényben levő törvények minél inkább „keményebb” alkalmazása olyan eszközök a hatóságok számára, melyek során egyre hatékonyabban járnak el határozataik megtartatására. Az EU-csatlakozás magával hozta azt a kötelezettséget is, ami a környezetvédelmi szabályozások szigorú betartását jelenti, valamint azt a dilemmát, amivel szembekerül a vállalat, hogy vagy felszerel egy igen költséges szennyezéscsökkentő, „környezetbarát” berendezést, vagy be kell szüntetnie tevékenységét. Az ilyen beruházások esetében a hasznok között kell figyelembe venni az üzem működéséből fakadó összes előnyt, tehát az általa megtermelt nettó jövedelmet.

A hagyományos befektetés értékelési technikák, mint pl. a diszkontált cash-flow (DCF), a megtérülési idő, vagy az EPS (egy részvényre jutó nyereség), nem ösztönöznek a hosszú távú szempontok figyelembevételére. Azt a látszatot kelti, hogy a távolabbi jövő kevésbé értékes, mint a jelen vagy a közeljövő.

7. Ökológiai könyvvitel

A környezetvédelmi költségek könyvvitelének rendezése szempontjából új koncepció és megoldásnak mutatkozik az ökológiai könyvvitel. Az ökológiai könyvvitel szerint a környezeti eseményeket nem pénzben, hanem természetes mértékegységben jegyzik fel.

A lépések:

– Az anyagkapcsolatok, külön az input és az output anyag- és energiafajták azonosítása a környezettel.

– Ökotényező hozzárendelése az anyag-, illetve energiafajtához, mely input esetén az

anyagfajta szűkösségét, korlátozott mennyiségét, output esetében pedig a környezetterhelő hatását, a környezet feldolgozási képesség korlátozottságát jelenti. Minél kedvezőtlenebb a hatás a környezetre, annál nagyobb a tényező értéke.

– A környezetterhelés mértékének megállapítása a természetes mértékegységben kifejezett anyag- vagy energiaáramlás és a megfelelő ökotényező (mint súly) szorzataként.

Az így kapott érték értelmezése szerint minél kisebb a számított szorzatok összesített értéke, annál kedvezőbb a vállalkozás környezeti teljesítménye.

7.1. Alkalmazási lehetőségek

Felmérjük, hogy a gazdálkodó egység egy korábbi időponthoz képest környezetbarátabbá vált-e vagy nem, illetve ellenkező irányba mozdult el. A vállalat egészére jellemző értéket a két időpont összehasonlítása által állapítjuk meg, a megállapított mutatószám segíti a döntéshozást, környezeti szempontból kritikus folyamatok, anyagok, kibocsátások azonosítását.

Az ökológiai könyvvitel adatokat szolgáltat a vállalati politikában foglalt célok teljesítésének megítéléséhez, fontos szerepe van a dolgozók ösztönzésében. Az ökológiai könyvvitel megfelelő elterjedtsége esetén iparági és egyéb összehasonlításokra nyílik lehetőség.

7.2. Ökomérleg

Segítségével a környezeti hatások irányítására, ellenőrzésére és optimalizálására is lehetőség nyílik. A rendszerelmélet, a rendszerszerű gondolkodás alkalmazása.

A szervezet környezetre gyakorolt hatását sajátos eszközökkel vizsgálja.

Fontosabb eszközök:

7.2.1. Működési kimutatás

A működési kimutatás-felfogás hasonlít az ökológiai könyvvitelhez. A szervezet anyag- és energiakapcsolatait veszi számba, figyelembe véve a bevitt anyagokat, termékeket, a kibocsátott termékeket, az energiaveszteségeket, a szennyezési kibocsátásokat. Magness [4] szerint a kapcsolatok az alábbi formában jeleníthetők meg:

Inputok

1. Anyagok
   a) nyersanyag
   b) segédanyag
   c) csomagolóanyag
2. Energiahordozók
   a) szilárd
   b) gáznemű
   c) folyékony
   d) villamos

3. Víz
4. Föld (talajhasználat)

Outputok

1. Termékek
   a) előállítani kívánt termékek
   b) melléktermékek
   c) csomagolt termékek
2. Emissziók
   a) szilárd hulladékok, reciklálható anyagok, értékesíthető hulladékok, veszélyes hulladékok
   b) vízszennyezés
   c) levegőszennyezés
   d) hőkibocsátás
   e) zajkibocsátás
   f) egyéb (pl. sugárzás)

7.2.2. Termékvonal-kimutatás

Figyelembe veszi és megvizsgálja a termékek életciklusát, a gyártás, megjelenés pillanatától egészen a fogyasztás, hulladékká válás pillanatáig. A környezeti hatások vizsgálata a termék egész életére vonatkozik.

8. Környezetvédelmi költségek és a jelentések

A cégek a vállalkozásnak a környezetvédelmi költségek területére vonatkozó céljait, politikáját, konkrét problémáit az éves jelentések keretein belül hozzák nyilvánosságra. A társadalmilag felelős befektetések volumenének növekedésével egyre nagyobb az igény, egyre fontosabb a nemcsak pénzügyi adatokat tartalmazó környezeti jelentések elkészítése, hiszen jelentős felhasználói döntések alapját képezik [12].

Jelenleg a nyilvánosságra hozott környezeti jelentések önkéntesek, mivel nincsenek olyan alapelvek vagy standardok, amelyek szabályoznák ezt a kérdést. Ez nem jelenti azt, hogy az éves jelentésben nincsenek jelen a környezeti kérdések pénzügyi vonatkozásai, hiszen a tájékoztatásban élen járó cégek részvényei az átlagosnál magasabb hozamot biztosítanak tulajdonosaiknak.

Számos ország szakmai szervezete dolgozott már ki útmutatásokat a környezeti helyreállítási kötelezettségekkel kapcsolatos költségekről szóló jelentések követelményeiről.

Romániában az éves pénzügyi jelentésekben és a mérlegben a környezetvédelmi költ-

ségek elsősorban a céltartalékok formájában jelennek meg. Az EU ajánlatai szerint a a környezetvédelmi költségek az éves pénzügyi jelentésekben és a mérlegben részletesebb formában is megjeleníthető, országokként, rábízva a döntést a tagországokra. Vagyis abban az estben, ha a környezetvédelemmel kapcsolatos költségek és kötelezettségek mérete meghatározó, a vállalatok, az EU Bizottság javaslatai alapján, megjeleníthetik ezeket külön az éves mérlegben, nem pedig a mellékletekben.

A mérlegmellékletekben a vállalat megjelenítheti:

– azokat a módszereket, amellyekkel a kötelezettségek megállapításának alapjául szolgálnak,

– azokat a rendkívüli költségeket, amelyek a környezetvédelemmel kapcsolatosak,

– olyan más céltartalékokat, melyek nincsenek a mérlegben megjelenítve,

– a környezetvédelemmel kapcsolatos jelentősebb kötelezettségeket, a véghezvitelre megállapított határidőket, a megelőzésre, becslésre, jelentősebb várható változásokra érvényes döntéseket,

– azokat a céltartalékokat, amelyek a hosszú távú területrendezésre és épületbontásra vonatkoznak,

– azokat a költségeket, amelyek nem voltak az önköltség által elszámolva és befolyásolták az éves eredményt,

– a költségszámításban megjelent költségeket,

– azokat a környezetvédelmi szabályok áthágása után járó bírságokat, büntetéseket, külön a partnereknek fizetett kártérítéseket, amelyek nem voltak feltüntetve a rendkívüli költségekben,

– a kormánytól vagy más forrásokból kapott támogatások összegét, ezek jogosultságának törvényes keretét és elszámolásának módját.

9. Környezeti tőke a mérlegben

A környezeti tőke a mérlegben a környezet által biztosított erőforrások hozzájárulását mutatja a céghez, melynek értéke megegyezik a vállalat által okozott externális költségekkel.

Ilyen externális költségek lehetnek az alábbiak:

– orvosi kiadások a rosszabb levegőminőség miatt,

– elmaradt bérek a betegségek arányának növekedése miatt,

– vízminőség romlása,

– mezőgazdasági termésben esett károk,

– más gazdasági szereplők tulajdonát (pl. ingatlant) érő károk,

– biodiverzitás csökkenése stb.

A környezeti tőke a mérlegben egy rejtett társadalmi szerződés feltételezésén alapul, azon, hogy a cég tulajdonosai között jelen van a környezet is. Ahogy a tulajdonosi tőke és a hitelezők szerepét a részvénytőke, illetve a kötelezettségek mutatják, úgy értelmezhető a környezeti tőke is. A környezeti tőke a részvénytőke és a kötelezettségek között helyezkedik el. Értéke a cég eszközeire vonatkozó zálogjognak is tekinthető.

Magness [4] bemutatja, hogyan kell könyvelni ezen a számlán. A tartozik oldalra fel kell vezetni az externális költségek értékét, a követel oldalra pedig, csökkentő tételként, a helyreállítási költségeket, ezek csökkentik a környezeti tőkét.

10. Összegzés

A környezetvédelmi költségek követése a számvitel által jelenleg még nem egységes és hatékony formában történik. Nagy hiányosságok tapasztalhatók az ilyen jellegű költségek termékek mellé való rendelése, valamint az éves pénzügyi jelentésben és a mérlegben való megjelenítése során.

Romániában igen kevés szakirodalom áll rendelkezésre, amely a nemzeti törvénykezést felhasználva tárgyalná ezt a témát. Az eddigi tapasztalat azt mutatja, hogy a gazdálkodó egységek nem fordítanak kellő figyelmet a környezetvédelmi költségek nyilvántartására, nem követik ezeket mint különálló költségtételeket. Elkövetkezett az az időszak, amikor a gazdálkodó egységek vezetőinek, és nem utolsósorban az állami intézményekben dolgozóknak, valódi szemléletváltáson kell átmenni, más alapokra kell helyezni és alapvetően másképpen kell értelmezni a környzetvédelmi költségek témakörét, felhasználva a már meglevő szakirodalmat, előírásokat, vállalati számviteli módszereket, félretéve a számvitel mechanikus alkalmazását, ami nem vezethet az elvárt eredményhez. Az elkövetkező időszakban szükségessé válik a környezetvédelmi jelentések, pénzügyi jelentések és a könyvviteli mérleg összehangolása.

Irodalomjegyzék

Angol nyelvű cikkek

1. Allard, C.: Accounting Rule ‘greens’ the balance sheet. *Canadian Business*, Oct 1990, Vol. 63 Issue 10, p. 25.

2. Ferguson, K. H. – K. J. Finschem – K. Porter: Eco-economics. *Pulp & Paper*, Sep 1996, Vol. 70 Issue 9, p. 77.

3. Luscombe, N.: Measures in the public interest. *CA Magazine*, Apr 1997, Vol. 130 Issue 3, p. 3.

4. Magness, V.: Environmental Accounting. *Canada Magazine*, Feb 1997, Vol. 71 Issue 1, p. 15.

5. Stone, D.: Environmental Accounting in. *In Business*, March/April 1997, Vol. 19 Issue 1, p. 25.

Magyar nyelvű cikkek:

6. Anonymous: Ökológiai lábnyom. *Heti Világgazdaság*, 1996. augusztus 17., XVIII. évf. 33. szám, p. 53.

7. Anonymous: Szabványszövegek – Vállalatvezetés zöld pecséttel. *Heti Világgazdaság*, 1997. április 26., XIX. évf. 17. szám, p. 72.

Könyvek

8. Gaál Dezső: *A környezeti számvitel. S*zakdolgozat. Pénzügyi és Számviteli Főiskola Budapest, 1998.

9. Gray, R. H. – J. Bebbington – D. Walters: *Accounting for the Environment (The Greening of Accountancy, Part II)*. Paul Chapman Publishing Ltd., London, 1993.

10. Moțiu A. – Mureșan M.: *Contabilitate managerială.* Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2006.

11. Kerekes S. – Szlávik J.: *A környezeti menedzsment közgazdasági eszközei.* Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1996.

12. Pântea P. I. – Bodea G.: *Contabilitatea românească.* Editura Intelcredo, Deva, 2003.

13. Samuelson, P. A. – W. D. Nordhaus: *Közgazdaságtan I–III.* Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1988.

Törvények, rendelkezések, szabályozások

14. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M. Of. nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

15. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001.

16. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2.02.2002.

17. Ordin nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în M. Of. nr. 23 din 12 ianuarie 2004.