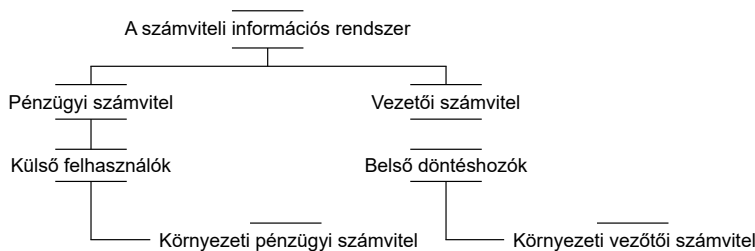


A környezeti költségek elszámolási lehetősége a hazai és román vállalkozások gyakorlatában

Borzán Anita¹ – Szekeres Bernadett²

Bevezetés

A számvitel mint információs rendszer a vállalkozások működésével kapcsolatos információk szolgáltatója, az információkielégítés eszköze. A vállalkozásokkal kapcsolatba kerülő üzleti érdekhordozók több szempontból igényelnek adatokat a vállalkozás működésével kapcsolatban. A számviteli információs rendszer pénzügyi számviteli ága általános képet nyújt a külső piaci felhasználók számára a gazdasági társaság vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről. Ezzel szemben a belső érintettek döntéseit a vezetői számvitel támogatja (1. ábra).



1. ábra

A számviteli információs rendszer

Forrás: a szerző szerkesztése

Tekintettel arra, hogy a pénzügyi számvitel a külső stakeholderek számára szolgálat megbízható és valós adatokat a vállalkozás működéséről, az érdekeltek kiküszöbölése végett a pénzügyi számvitelt hazánkban és Romániában is a számviteli törvény szabályozza. A menedzsment üzleti döntéseihez szükséges adatokat a számviteli információs rendszer másik ága, a vezetői számvitel biztosítja, amely a belső vállalati szabályrendszerek alapján épül fel. A gazdasági társaságok hatékonyságát szem előtt tartva a belső döntéshozók

¹ Egyetemi docens, BGE. E-mail: Borzan.Anita@uni-bge.hu

² Főiskolai docens, BGE. E-mail: Szekeres.Bernadett@uni-bge.hu

számára szükséges információkat a tervezés, a döntéshozatal, az ellenőrzés funkcióin keresztül vizsgáljuk. A vállalkozások számára meghatározó, hogy a stratégiai és az operatív döntések megbízható adatok alapján szülessenek meg. A külső környezet kihívásainak csak akkor tud megfelelni egy gazdasági társaság, ha annak belső működése biztosítja az operatív döntéshez szükséges adatokat. A megbízható, gyors, pontos információ előállításának és megfelelő továbbításának fontossága napjainkra megkérdőjelezhetetlenné vált, önálló értéket képvisel. A dinamikus gazdasági fejlődésnek köszönhetően a vezetői döntések meghozatalához már nem elegendő a költségek egy dimenzió szerinti megfigyelése, ennél sokkal részletesebb kategorizálás szükséges.

1. Anyag és módszer

A kutatás során a két ország számviteli rendszerén belül vizsgáljuk a környezeti számvitelt és annak főbb területeit. Az elemzés módszertana a hatályos számviteli törvények feldolgozása és azok összehasonlító vizsgálata. Részletes elemzést végzünk fontosabb környezeti költségek, azoknak a felhasznált erőforrások jellege, illetve az elszámolhatósági mód szerinti elkülönítésében. Tanulmányunk a két ország egységköltség-számítási rendszerének részét képező fedezeti összeg meghatározására, valamint azok környezetvédelmi információs tartalmának az összehasonlító elemzésére is kiterjed.

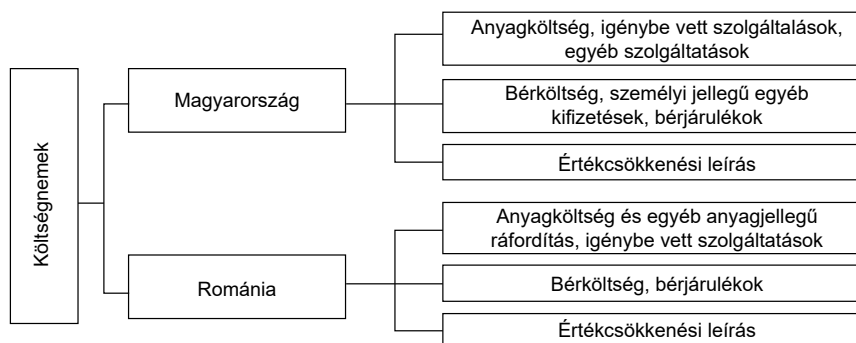
A vállalkozásoknak tevékenységük zavartalan működéséhez különböző erőforrásokat kell beszerezniük. Ezen erőforrások körében gondolunk az emberi munkaerőre, a munkához szükséges eszközökre és szolgáltatásokra. A költség a számviteli szakirodalmak értelmében a tevékenység végzése során, annak érdekében megszerzett és felhasznált erőforrások – munkaerő, berendezések, anyagok, szolgáltatások és lehetőségek – pénzben kifejezett értéke. A költségtartalom függvényében kiszámított önköltségen keresztül a saját teljesítmények (előállított termékek, nyújtott szolgáltatások) értékelésének alapja, az ártényező és a jövedelmezőség meghatározásának alapvető tényezője. Boda és Szlávik más aspektus szerint vizsgálja a költségeket: szerintük megkülönböztethetünk jó és rossz költségeket. Tanulmányuk alapján „jó költség csak az lehet, ami magas hozamot hoz, rossz költség pedig az, amelyik nem hoz hozamot.” (BODA–SZLÁVIK 2010) A költségeket a vállalkozás azért vállalja, mert végső soron profitot remél a felhasználásukkal. Termelővállalatoknál jellemző költség a termékbe beépülő anyagok, az energia és közvetlen munkaerő felhasználásának értéke. A költséggazdálkodás alapvető kérdése lesz tehát az, hogy a felmerülő költség összhangban van-e az elvárt hozam mértékével.

A költség-számvitel egy olyan számviteli információs rendszer, amely eleme a pénzügyi, illetve a vezetői számvitelnek is. A pénzügyi számvitel oldaláról adatokat biztosít a saját termelésű és a saját előállítású eszközök értékeléséhez, illetve az eredmény meghatározásához. A vezetői számvitel pedig információkat nyújt a vezetők számára, hogy ezzel segítse elő a tervezést, az ellenőrzést, az irányítást, az értékelést és a döntések meghozatalát. Fontos, hogy egy olyan rendszer kerüljön kialakításra, amely mind a pénzügyi, mind a vezetői számviteli oldalról felsoroltakhoz képes legyen biztosítani a szükséges adatokat, információkat.

2. Környezeti költségek a pénzügyi számvitel vonatkozásában

Megjelenési formájuk szerinti csoportosítás alatt a költségnemek szerinti megkülönböztetést értjük. Ennél a csoportosítási lehetőségnél az erőforrás-felhasználás során keletkezett költségeket három nagy kategóriába soroljuk: anyagjellegű költségek, személyi jellegű költségek, valamint értékcsökkenési leírás. A költségnemek felosztását a 2. ábra szemlélteti.

Költségnemek alatt mindkét országban olyan költségfajtákat értünk, amelyek keletkezésekor egyértelműen beazonosítható, mely erőforrás felhasználása miatt jelentkeztek. A környezeti költségek minden költségnem részét képezhetik. Az anyagköltség a hazai számviteli törvény értelmezése szerint a környezetbarát vagy éppen környezetet veszélyeztető, szennyező, azaz terhelő anyagok felhasználásával függhet össze. Az igénybe vett szolgáltatások között kerül elszámolásra a hulladékkezeléssel és -szállítással kapcsolatos díj, a környezetvédelemmel összefüggő oktatási költségek és a környezetvédelmi célt szolgáló eszközök karbantartási költsége. Egyéb szolgáltatások költségét képezik a biztosítási díjak, a környezetvédelmi termékdíjak, a hatósági díjak és az illetékek. Romániában az anyagjellegű ráfordítások tartalma összevontabb a hazainál, a költségek között az anyagköltség, az egyéb anyagjellegű ráfordítások (például a raktározás, állagmegőrzés költsége), az energia- és vízdíjak költségei mint egyéb külső kiadások, valamint a kedvezmények különülnek el. A bérleti díjak és a karbantartási költségek nem anyagjellegű ráfordítások, hanem az egyéb üzemi költségek között számolhatók el. Egyéb üzemi költségnek minősülnek az adók, illetékek, hozzájárulások, a káreseménnyel, adott támogatással, értékesített tárgyi eszközökkel kapcsolatos tételek is.



2. ábra

A költségnemek csoportosítása

Forrás: a szerző szerkesztése

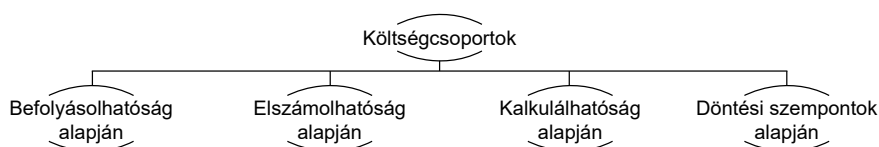
A személyi jellegű ráfordítások környezeti költségei közül a környezetvédelmi vagy hulladékkezelési tevékenységgel foglalkozó munkavállalók bére, védőruhája, munkavégzéssel kapcsolatos további költségterítése és bérjáruléka jelenik meg. Romániában a költségnem kevesebb információt szolgáltat, nem különülnek el a személyi jellegű egyéb kifizetések, csak bérköltségre és bérjárulékokra tagolható a személyi jellegű ráfordítások értéke.

Az értékcsökkenési leírás a környezetvédelmi berendezések, valamint környezetkímélő eszközök amortizációjával képezi környezeti költségek részét. Romániában a költségnem

tartalma a terven felüli értékcsökkenés, a visszaírás és a forgóeszközök értékvesztése miatt jóval összetettebb a hazai értékcsökkenési leírásnál.

3. Környezeti költségek a vezetői számvitel vonatkozásában

A vezetői számvitel kiemelt területe a költségek menedzselése, a vezetői döntés költségszámítással történő alátámasztása. A vezetők a költséginformációkat a fejlesztési lehetőségek azonosításánál, a termékek, szolgáltatások minőségi javításánál, a folyamatok irányításánál hasznosítják. A költségek nagyon sokféle szempont alapján csoportosíthatóak, ezáltal többféle csoportosítást találhatunk a hazai, illetve külföldi szakirodalomban. A következőkben az alábbi költségcsoportosításokat vizsgáljuk részletesen (3. ábra):



3. ábra

A költségek csoportosítása

Forrás: a szerző szerkesztése

Az angolszász szakirodalomban az erőforrások megszerzésére helyezik a hangsúlyt, amelynek értelmében a szervezetek tevékenységük végrehajtásához használják az erőforrásokat, amelyeket a pénzügyi rendszer költségként rögzít. A költségek viselkedésének értelmezése során a költségek két típusa, a nem befolyásolható és a rugalmas költségek különíthetők el. A nem befolyásolható költségek a tevékenység folytatása érdekében megszerzett kapacitásra vonatkozó döntésből fakadnak. Ha meghoztak egy döntést az erőforrás megszerzéséről, akkor az erőforrás költsége változatlan egészen a termelésből történő kivonásig. A kapacitásra vonatkozó döntés előtt a költség rugalmas, míg a kapacitás megszerzésére vonatkozó döntés után a költség már nem befolyásolható költséggé válik.

Az elszámolhatóság szerinti csoportosítás alatt a közvetlen és közvetett költségek szerinti megkülönböztetést értjük. A közvetlen költség magában foglalja azokat a költségeket, amelyekről már megjelenésük időpontjában megállapítható, hogy mely tevékenységgel kapcsolatban merültek fel, azok egyértelműen hozzárendelhetők a költségszámítás tárgyához, a költségviselőhöz. A költségek másik nagy csoportja a közvetett (általános) költségek, amelyek felmerülésekor közvetlenül nem kapcsolhatók egy konkrét termékhez vagy szolgáltatáshoz, csak a felmerülés helye, a költséghely határozható meg. Ezeknek a költségeknek egy része vetítési alapok segítségével osztható fel a költségviselőkre.

A költségek kizárólag költségnemenkénti gyűjtése nem biztosítja a termék, a tevékenység költségeinek megismerését és az önköltség meghatározását. Éppen ezért szükség van költség helyi elszámolás kialakítására, amely választ ad arra, hogy az egyes költségek hol, milyen mértékben merültek fel; a költségviselőnkénti elszámolásokból pedig megállapíthatóvá válik a termék, szolgáltatás előállításának költsége. A kalkuláció olyan gazdasági számítás, amely a tevékenység elvégzéséhez szükséges erőforrások felhasználását méri.

A kalkuláció fogalmába a gazdaságossági számításokat és az önköltségszámítást soroljuk. Annak függvényében, hogy a termelés érdekében felmerült költségek közül mit vesznek figyelembe a kalkuláció megállapításánál, különféle költségkategóriák különíthetők el. A teljes önköltség számítása esetén az időszakot terhelő összes költség adja az önköltségszámítás alapját, míg a részköltség számítás esetén a költségek csak egy meghatározott része kerül felosztásra. A részköltségszámítás úgynevezett direct costing módszerének két változata alakult ki: az egyszintű direct costing (egyszintű fedezetszámítás) és a többszintű direct-costing (többlépcsős fedezetszámítás). Az egyszintű fedezetszámítás módszerének lényege, hogy az árbevétel és a változó költségek különbözetének fedezetet kell biztosítani az állandó költségekre és a nyereségre. A többszintű fedezetszámítás módszere az állandó költségek és a fedezetek több lépésben történő meghatározását jelenti. A többlépcsős fedezetszámítás lényege, hogy ráirányítja a figyelmet az állandó költségek elemzésének fontosságára, így támogatja a különböző szintű vezetés döntéshozatalának megalapozását.

A tervezés, költségelemzés, gazdasági kalkulációk, tőkebefektetések során azokra a költségekre kell fókuszálni, amelyek döntés hatására megváltozhatnak, releváns költségeket jelentenek. A döntéshozatal alternatívák közötti választás, így az egyes alternatívák költségeit és bevételeit hasonlítjuk össze, de csak azok a költségek tekinthetők relevánsnak, amelyek eltérnek az egyes alternatívák esetében. Releváns költségek az elkerülhető költségek és az alternatív költség, míg a nem releváns költségek közé az elsüllyedt költségek és a jövőbeni költségek sorolhatók.

A környezeti vezetői számvitel azt vizsgálja, hogy a vállalkozásnak milyen hatása van a természeti környezetre, ezen belül a környezeti költségeket, bevételeket és hasznokat elemzi, illetve információt szolgáltat a környezetmenedzsmenttel foglalkozó döntéshozók számára. A környezetvédelmi jogszabályok előtérbe kerülése, a környezeti költségek, valamint az ehhez kapcsolódó környezeti kiadások tendenciájának gyors növekedése megköveteli a környezeti költségek alaposabb menedzselését. A költségmenedzsment elkerülhetetlen részévé válik a környezeti költségek megfigyelése, gyűjtése, majd termékekhez, tevékenységekhez történő hozzárendelése és ezzel pontosabb egységköltség kiszámítása. A környezeti költségek számbavétele hiteles képet nyújt a termék jövedelmezőségéről, ezáltal a figyelmet olyan termék fejlesztésére irányítja, amelynek alacsonyabb a felszámolási és visszavonási költsége. Végül pedig növeli a jelenlegi termékhulladék újrahasznosítására vagy más módon való újra megmunkálására tett erőfeszítéseket. A környezeti költségokozók feltérképezése után jellemzően ezen költségek, például a hulladékkibocsátás szintjének csökkentése a cél.

4. Eredmények

A vezetői számvitel kiemelt területe a költségszámítás, amelynek legalapvetőbb célja az, hogy a vállalkozás működési folyamatait, tevékenységeit számszerűen megragadja, a gazdálkodás folyamatait nyomon kövesse az első költség felmerülésétől a szolgáltatás kiszámlázásáig, a termék, az áru értékesítéséig. A vezetői számvitel keretein belül a költségszámvitelnek a vezetők gazdasági döntéseihez szükséges információigényt kell kiszolgálnia. A költségszámítás folyamata méri, hogy a tevékenység pénzben kifejezve mennyibe kerül, de a gazdaságosság mérése és a tervezési feladatok megalapozása mellett, a költségszámítás által szolgáltatott információk hasznosításának egyik területe az önköltségszámítás.

A környezeti vezetői számvitel újszerűségéből adódóan a környezeti költségek pontos lehatárolása egyik vizsgált országban sem történt meg. Ezen költségek közé tartozhatnak például a hulladékkezelés vagy a környezetszennyezés, az okozott károk megtérítésének költségei. A költségcsoport tartalma gazdálkodónként különböző lehet, elszámolhatóság módja szerint általában a közvetett költségek részeként az általános költségek között jelenik meg. A környezeti pénzügyi számvittel kapcsolatos törvényi követelmények is nagyon kezdetlegesek, a környezeti vezetői számvitelre fokozottan igaz, hogy jellegéből adódóan jogszabállyal kevésbé szabályozott terület.

Összességében megállapítható, hogy a hazai és a román környezeti vezetői számvitel egyaránt kezdetleges, a nemzeti számviteli törvény által kevésbé szabályozott, a vállalati sajátosságokhoz igazodó, tehát vezetői döntésen alapuló információkkal gazdálkodik.

A két ország költségelszámolási gyakorlatában közös, hogy a közvetett költségek közül csak a termeléssel egyértelmű kapcsolatba hozható tételeket teszi közvetlenné, azaz veszi figyelembe a termékegység önköltségében. A két ország költségfelosztáson alapuló önköltségszámítási gyakorlata tehát nem különbözik egymástól.

Az értékesítés nettó árbevételének tartalmában tapasztalható különbség, hogy a román eredménykimutatásban nem különül el a belföldi és az exportértékesítés árbevétele, valamint a környezetvédelmet szorgalmazó állami támogatások is a nettó árbevétel elemét képezik. Utóbbi bevételeket a hazai számviteli törvény egyéb bevételként nevesíti. Amennyiben saját teljesítményt értékesít a vállalkozás, annak az előállítási költsége, termékegységre vetítve önköltsége, válik az értékesítés közvetlen költségévé. A két ország szemléletében vásárolt készletek esetében közös, hogy az eladott áruk beszerzési értékét és a közvetített szolgáltatások bekerülési értékét is ki kell szűrniük az árbevételből a fedezeti összeg meghatározásához. Az értékesítés közvetlen költségének összetevői megegyeznek egymással a vizsgált két országban.

Bár a hazai és a román költségnemek szerkezetében, tagolásában van némi eltérés, a közvetlen költségek megállapítása, illetve a fedezeti összeget csökkentő értékesítés közvetlen költségeinek a tartalma azonos egymással.

Mivel a számviteli törvény egyik országban sem teszi kötelezővé a környezetvédelemhez kapcsolódó vagyoni kimutatását, illetve a bevételek és a ráfordítások részletezését, ezért a mérleg és az eredménykimutatás nem is alkalmasak azok elkülönítésére. Az érdekhordozók többletinformációt csak a főkönyvi kivonatból, az érintett főkönyvi számlák további megbontásával kapnának.

Felhasznált irodalom

- BODA Gy. – SZLÁVIK P. (2010): Mi a „jó” költség? Vezetői számvitel Módszertani füzetek, 1. évf. 1. sz. 5–14.
- EC (2001): Green Paper – Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility 2000. évi C. törvény a számvitelről http://net.jogtar.hu/jr/gen/hjegy_doc.cgi?docid=A0000100.TV (Letöltve: 2018. 06. 20.)
- Legea 82/1991 – Legea Contabilității Actualizată 2018. Forrás: <https://codfiscal.net/45073/legea-821991-legea-contabilitatii-actualizata> (A letöltés ideje: 2018. 06. 20.).