

A fenntarthatósági számvitel, mint a számvitel új iránya

© HÓDINÉ HERNÁDI Bettina

Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Miskolc

vgtbetti@uni-miskolc.hu

Napjainkban a vállalati fenntarthatóság a vállalatok egyik nagy kihívása. Éppen ezért a tanulmány célja, hogy bemutassa, a fenntarthatóság követelményeinek hogyan tud a számvitel, mint az üzlet nyelve, az információk forrása megfelelni. A cikk a vállalati fenntarthatóság megközelítéseiből indul ki, ezután ismerteti a számvitel legfontosabb alapelveinek, a vállalkozás folytatás elvének az újraértelmezési lehetőségét. Majd felvázolja a hagyományos számviteli információt igénylők körének és tartalmának megváltozásából adódó megközelítések alternatíváit. A következő részben összefoglalja a számvitel fenntarthatósági szempontú jellemzőit, úgy mint a környezeti számvitel, triple bottom line (három optimalizálás) számvitel, fenntarthatósági számvitel. Végül pedig arra tesz javaslatot, hogy hogyan lehet a hagyományos számvitel céljait és eszközeit fenntarthatósági számviteli rendszerré fejleszteni.

A *Brundtland Bizottság* (1987:43) meghatározása szerint: „*A fenntartható fejlődés olyan fejlődés, amely kielégíti a jelen generációk szükségleteit anélkül, hogy veszélyeztetné a jövő generációk hasonló igényeinek kielégítését. A fogalom a fenntartható gazdasági, ökológiai és társadalmi fejlődést egységben értelmezi.*” Erre a kihívásra a mai vállalatoknak is felelnie kell, ezért gazdasági, társadalmi és környezeti célokat is meg kell valósítaniuk.

Vállalati fenntarthatóság

A fenntartható fejlődés fogalmát általában globális szinten értelmezzük, aminek az alkalmazása szervezeti szinten a legnehezebb (Gray & Milne, 2002). A szakirodalomnak jelenleg nincs egységes álláspontja a vállalati fenntarthatósággal kapcsolatban.

Dyllick és Hockerts (2002), *Danchev* (2006), *Ebner és Baumgartner* (2006), *Professional Accountants in Business Committee* (2006) a vállalati fenntarthatóságot a fenntartható fejlődésből vezetik le. Azt vallják, hogy úgy kell kielégíteni a vállalat valamennyi belső és külső érintettjeinek igényeit, hogy az ne veszélyeztesse a jövőbeli stakeholderok hasonló szükségleteinek a kielégítését. *Schaltegger és Burritt* (2005) a három dimenzió (gazdasági, társadalmi, környezeti) mentén tárgyalja a vállalati fenntarthatóságot, és ezek interakciójára helyezi a hangsúlyt. Bárhogyan is értelmezzük azt, nyilvánvaló, hogy a vállalatok társadalmi és környezeti aktivitásának növekedésével a társadalmi és a környezeti információk, főként a számviteli információk szerepe felértékelődik.

Változás a hagyományos számvitelben

A vállalati fenntarthatóság, mint a vállalatok legújabb célja megköveteli, hogy a vállalatok olyan számviteli információs rendszerrel rendelkezzenek, ami a megváltozott új követelményeknek eleget téve segíti a vállalat menedzsmentjét a vállalati fenntarthatóság érdekében meghozott döntések felelősségteljes meghozatalában. A fenntarthatóság követelményeinek tehát a számvitelnek is meg kell felelnie. Ennek megfelelően újra kell értelmezni a számviteli alapelveket, a számviteli információt igénylők körét valamint a számviteli információk tartalmát.

Új megközelítésben a vállalkozás folytatásának elve

A számvitel egyik legfontosabb alapelve a vállalkozás folytatásának elve, ami kimondja, hogy „*a beszámoló elkészítésekor és a könyvvizetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése*” (2000. évi C. törvény a számvitelről 15. § (1)). Éppen ezért kiemelten kell kezelni, hiszen ez az alapja a számviteli szabályozásnak. Ez a számviteli elv a működés gazdasági feltételeinek meglétére utal, mivel a hagyományos számvitel a gazdálkodó szervezeteket zárt rendszerként, a társadalmi és természeti környezetükből kiemelve, önálló egységként kezeli (*Pál és mások*, 2006). Ezzel szemben a vállalati fenntarthatóság abból indul ki, hogy a vállalat hosszú távon csak akkor lehet eredményes, ha nem hagyja figyelmen kívül a társadalomra és a természeti környezetre gyakorolt hatását, illetve fordítva, a társadalom és a természeti környezet vállalatra gyakorolt hatását. A probléma tehát az értelmezéssel van, hiszen azt feltételezi, amint azt *Aras és Crowther* (2008) munkája alátámasztja, hogy a vállalkozás folytatásának elvét betartva egyben fenntarthatóak is lesznek a vállalatok. Azonban a vállalat külső környezetébe bele kell, hogy tartozzon az üzleti (gazdasági) környezet, amiben a vállalat tevékenykedik, a társadalmi környezet, amelyben a szervezet található, és a természeti környezet, ami pedig egyben korlátja is a vállalat működésének (*Hódi Hernádi*, 2012).

A számviteli információt igénylők körének és információtartalmának újragondolása

Mivel a számviteli rendszer által előállított információk döntések előkészítésére és megalapozására alkalmasak, ezért fontos, hogy a stakeholderek igényeinek megfelelő tartalmú információk álljanak rendelkezésre. Célszerű lenne azonban kibővíteni értelmezni az érintettek csoportját. Ily módon *Hódi Hernádi* (2012) szerint figyelembe kell venni a lakosságot, ami magát a társadalmat jelenti, a természeti környezetet, főleg helyi és regionális szinten, valamint a jövőbeli stakeholderek körét. Ez utóbbi a jövőbeli tulajdonosokat, alkalmazottakat, vagy a következő generációkat, és a természeti környezetet jövőbeli állapotát jelenti. Hiszen a fenntarthatóság pont az ők igényeire helyezi a hangsúlyt, hogy számukra is elérhetőek legyenek mindazok a döntési lehetőségek, mint amelyek a jelenlegiek számára adottak.

A számvitel alapvető feladata, hogy megbízható és valós információt szolgáltatson a gazdálkodó szervezet működéséről az eltérő információt igénylő

piaci szereplők számára. Ezért egy olyan számviteli információs rendszert kell kiépíteni, amely a különböző döntésekhez szükséges társadalmi és környezeti információkat is képes összegyűjteni, rendszerezni, és a megfelelő formában a belső és külső felhasználók számára megbízhatóan és hűen interpretálni. Ezen megváltozott követelményeknek eleget téve a hagyományos számviteli rendszernek is változnia, fejlődnie kell. Ennek egyik lépcsőfoka a környezeti számviteli rendszer kifejlesztése és bevezetése.

A környezeti számvitel sajátosságai

A *környezeti számvitel* fogalma közel egy évtizede jelent meg a szakirodalomban. *Schaltegger és Burritt (2000:30)* meghatározása alapján: „*A környezeti számvitel a számvitel olyan területekén határozható meg, amely azokat a tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglalja magában, amelyek egy meghatározott gazdasági rendszer környezetvédelmi problémáit vagy a környezetvédelmi tevékenységek gazdasági hatásait tartja nyilván, elemzi és jelentésbe foglalja.*” A környezeti számviteli rendszernek alapvetően két része van, az egyik a környezetvédelem által indukált pénzügyi hatásokkal, vagyis környezeti kiadásokkal és megtakarításokkal foglalkozik, a másik pedig a vállalat gazdasági tevékenységének környezeti hatásaival, vagyis azzal, hogy hogyan változik a természeti környezet a vállalat működése következtében (Pál, 2006). A környezeti számviteli rendszer mind természetes mértékegységben mérve, mind pedig pénzben kifejezve mutatja be a fent említett hatásokat. Így tulajdonképpen az alábbi négy területe van a környezeti számvitelnek (Csutora & Kerekes, 2004): *környezeti vezetői számvitel, belső ökológiai számvitel, környezeti pénzügyi számvitel és külső ökológiai számvitel. A zöld számvitel tehát lehetővé teszi a környezeti és a gazdasági teljesítmény összekapcsolását, és a két teljesítmény közötti kölcsönhatás bemutatását* (Pál, 2011). A környezeti számviteli rendszer a vállalat (pénzügyi) és a természeti környezeti dimenziók mentén vizsgálódva figyelmen kívül hagyja a vállalati tevékenység társadalomra gyakorolt hatását. Azonban mind a három dimenziót szem előtt tartva kell a számviteli rendszert fejleszteni, aminek következő szintje a Triple Bottom Line számviteli rendszer.

A Triple Bottom Line számviteli rendszer

A számvitelnek egy új ágával, a *Triple Bottom Line számvittel* (TBL számvitel) is találkozhatunk a szakirodalomban, vagy még gyakrabban használt fogalomként Triple Bottom Line jelentés, ami elkülönülten mutatja be a vállalat működésének gazdasági, társadalmi, és környezeti hatásait. A hangsúly viszont a pénzügyileg kimutatható, mérhető tényezőknél van, a társadalmi és a környezeti megfontolásokat pedig külön, nem integráltan adja közre (Gray & Milne, 2002). Ezt támasztja alá *Wiedmann és Lenzen (2006)* munkájában olvasható gondolat, miszerint a TBL számvitel elsősorban mennyiségi, pénzben kifejezhető és nem minőségi, nem monetáris gazdasági, társadalmi és környezeti indikátorokat használ, mert szerintük a döntéshozók számára csak a pénzügyileg kifejezhető információk reprezentálják a fenntarthatósági teljesítmény alakulását.

A fenntarthatósági számviteli rendszer

Az elmúlt évtizedek változásaiból látható, hogy a hagyományos számviteli rendszer nem nyújt elegendő információt a vállalati fenntarthatóság alakulásáról a stakeholderek számára, és ezért átalakításra, fejlesztésre szorul. Ez indukálja a számvitel fejlődését is, de mitől más a fenntarthatósági számvitel a korábbi számviteli típusoktól?

A *fenntarthatósági számvitel (sustainability accounting)* Burritt és Schaltegger (2010) megfogalmazásával élve jelenleg a számvitel csúcsa. A fenntarthatósági számvitel a környezeti számvitelen túlmutatva mind a három – gazdasági, társadalmi és környezeti - dimenzió mentén vizsgálja a vállalati működést, és ami a legfontosabb, hogy ezek interakciójára helyezi a hangsúlyt.

Schaltegger és Burritt (2010) azzal kezdi egyik publikációját, hogy a fenntarthatósági számvitelnek több definíciója is létezik. Ilyen például Lamberton (2005) egyik értekezése, aki a fenntarthatósági számvitel rövid történeti áttekintését adja közre, holott valójában a fenntarthatósági számvitel fogalmát a környezeti számvitel értelmében használja. Henriques és Richardson (2004), valamint *Professional Accountants in Business Committee* (2006) kiadványa szerint a fenntarthatósági számviteli rendszer egy eszköz, amivel a vállalati tevékenység társadalmi közösségekre és természeti környezetre gyakorolt hatásait lehet pénzügyileg számszerűsíteni, és ezért csak a fenntarthatóság pénzügyi megnyilvánulására összpontosít. A legteljesebb, általam is elfogadott meghatározás Schaltegger és Burritt (2010:377) tollából származik: „A fenntarthatósági számvitel a számvitelnek egy olyan része, amely olyan tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglal magában, amelyek révén nyilvántartatja, elemzi és jelentésbe foglalja a vállalat és a fenntarthatóság között lévő következő kapcsolatokat:

- a környezet és a társadalom által indukált pénzügyi hatásokat,
- a vállalati tevékenység környezetre és társadalomra gyakorolt hatásait,
- a fenntarthatóság három dimenzióját jelentő gazdasági, társadalmi és környezeti kérdések között fennálló kölcsönhatásokat és kapcsolatokat.”

Jogosan tehető fel az a kérdés, hogy egy teljesen önálló, új számviteli rendszerként kell-e kezelni a fenntarthatósági számviteli rendszert, vagy a hagyományos számviteli rendszer részeként, bővítéseként. Schaltegger, Bennett és Burritt (2006) szerint az előbbi lenne a kívánatos, hiszen így van lehetőség a gazdasági, a társadalmi és a környezeti előnyök és kockázatok tényleges feltérképezésére, valamint e dimenziók interakciójának beépítésére a vállalat számviteli rendszerébe. A gyakorlathoz azonban a szerzők véleménye alapján az utóbbi megközelítés áll közelebb, a meglévő számviteli rendszer fokozatos módosítása, bővítése ugyanis kevésbé drasztikus változást idéz elő a vállalat működésében.

Táblázat. A hagyományos-, a környezeti-, és a fenntarthatósági számviteli rendszer összehasonlítása

Összehasonlítási szempontok	Hagyományos számviteli rendszer	Környezeti számviteli rendszer	Fenntarthatósági számviteli rendszer
<i>Fókusz</i>	Gazdasági (pénzügyi) helyzet	Gazdaság (vállalat) és környezet kapcsolata	Gazdaság (vállalat), társadalom és környezet integrációja
<i>Feladat</i>	Általános gazdasági helyzet bemutatása; Költséggazdálkodás	Környezeti teljesítmény bemutatása; Környezeti kötelezettségek és környezeti költségek bemutatása	Fenntarthatósági teljesítmény bemutatása (gazdasági-, társadalmi-, és környezeti teljesítmény)
<i>Terület</i>	Pénzügyi számvitel Vezetői számvitel	Környezeti pénzügyi számvitel Külső ökológiai számvitel Környezeti vezetői számvitel Belső ökológiai számvitel	Fenntarthatósági pénzügyi számvitel Fenntarthatósági vezetői számvitel
<i>Módszerek</i>	Értékelési eljárások Költségelszámolás	Környezeti teljesítményértékelés, Életciklus elemzés Környezeti költségek-megtakarítások elemzése	Fenntarthatósági teljesítményértékelés más tudományágak (biológia, szociológia) módszereivel Fenntarthatósági Balanced Scorecard
<i>A mérés mennyiségi egysége</i>	Alapvetően pénz (kivétel leltár)	Pénz, és természetes mértékegység	Pénz, és természetes mértékegység
<i>Beszámolási forma</i>	Pénzügyi-számviteli kimutatások Belső riportok, jelentések	Környezeti jelentések, riportok	Fenntarthatósági jelentések, riportok Global Reporting Initiative
<i>Törvényi szabályozás</i>	Törvényi szabályozásból adódóan kötelező (pénzügyi számvitel) Önkéntes (vezetői számvitel)	A számviteli törvény részeként néhány környezeti teljesítménnyel kapcsolatos beszámolási kötelezettség	Nincs szabályozva, önkéntes

Ugyan a hagyományos számvitel a vállalati tevékenység pénzügyi vonatkozásaira vonatkozik, amit jogszabály ír elő, a fenntarthatósági számvitel a vállalati működés fenntarthatósági szempontból való bemutatásával foglalkozik, aminek alkalmazását nem írja elő törvény, hanem egy önkéntes tevékenység. Azonban egyre nő az adatszolgáltatási igény a stakeholderek részéről a vállalat társadalmi és környezeti teljesítményének megismerésére. Így az ennek megfelelni kívánó vállalatoknak célszerű fenntarthatósági számviteli rendszert kialakítani és működtetni. SIGMA (2003) szerint a fenntarthatósági számvitel egy híd, ami átviszi a vállalatot a

fenntartható módon való működés és viselkedés partjára. A különböző számviteli rendszerek lényegi elemeit mutatja be az 1. táblázat.

Mivel a hagyományos, a környezeti és a fenntarthatósági számviteli rendszerek a fenntarthatóság más-más dimenziója mentén vizsgálják a vállalat teljesítményét, ezért az előállított információik tartalma eltérnek egymástól, így más lesz az egyes számviteli rendszerek feladata is. A módosult feladatkör a számviteli rendszerek területeinél, és így az alkalmazott módszereknél érhető nyomon, amelyek feltérképezése még a mai napig is a kutatások tárgyát képezik. A környezeti számvitel módszerei ugyanúgy használhatóak a fenntarthatósági számviteli rendszerben is. Azonban a három dimenzió interakciója miatt más tudományágak által használt módszereket is érdemes bevonni a fenntarthatósági teljesítmény értékelésébe. Annak ellenére, hogy a fenntarthatósági számviteli rendszer működésére vonatkozóan még nem igazán születtek kötelező előírások, hosszú távon valószínűleg ezek sem váratnak majd sokáig magukra.

Következtetések

A vállalatoknak kulcsfontosságú szerepe van a fenntarthatóság elérésében. A jelenlegi tevékenységük nem csak a mára, hanem a jövőre is hatással van. Ezzel már lassan maguk a vállalatok is kezdenek tisztában lenni, azt viszont kevesen tudják, hogy hogyan ériék el a vállalati fenntarthatóságot, hozzájárulván a teljes, globális fenntarthatósághoz. Ehhez nyújt segítséget a számvitel. Azonban a hagyományos számviteli rendszerek nem foglalkoznak a társadalmi és a környezeti hatások számbavételével, nem képesek azok kimutatására. Ezért a környezeti számvitelt meghaladó fenntarthatósági számvitelre kell a hangsúlyt fektetni mind a kutatóknak tovább keresve a gyakorlati életben is hasznosítható módszereket, eljárásokat, mind pedig a vállalatoknak, hogy a fenntarthatósági számvitel által nyújtott információk alapján hozott döntések hozzájáruljanak a gazdasági, a társadalmi és a környezeti fenntarthatóságukhoz, és ez lehetővé tegye a hosszú távú életben maradásukat. Ennek érdekében a következő kutatási feladatok határozhatók meg:

- Azoknak az alapelveknek, az eszközöknek és a módszereknek a feltérképezése és továbbfejlesztésére vonatkozó javaslatok kidolgozása, amelyek leginkább hozzájárulnak a környezeti és a fenntarthatósági számviteli rendszerek sikeres kiépítéséhez.
- Empirikus kutatás végzése a magyarországi vállalatoknál arra a központi kérdésre választ keresve, hogy használják-e a környezeti vagy a fenntarthatósági számvitelt, valamint hogy milyen formában és milyen mértékben elemzik az általuk nyújtott információkat.
- Esettanulmány készítése annak bemutatására, hogy hogyan kell a gyakorlatban egy fenntarthatósági számviteli rendszert működtetni.

„A tanulmány/kutató munka a TÁMOP-4.2.2/B-10/1-2010-0008 jelű projekt részeként – az Új Magyarország Fejlesztési Terv keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.”

Irodalomjegyzék

2000. évi C. törvény a számvitelről.

ARAS, G., & CROWTHER, D. (2008): Evaluating Sustainability: a Need for Standards. *Social and Environmental Accounting*, 2 (1), 19-35.

Brundtland Report (1987): *Our Common Future*, Oxford: Oxford University Press. Retrieved from <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm> [05.07.2012]

BURRITT, R., & SCHALTEGGER, S. (2010): Sustainability Accounting and Reporting: Fad or Trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23 (7), 829-846.

CSUTORA M., & KERÉKES S. (2004): *A környezetbarát vállalatirányítás eszközei*. Budapest: KJK-KERSZÖV.

DANCHEV, A. (2006): Social capital and sustainable behaviour of the firm. *Industrial Management & Data Systems*, 106 (7), 953-965.

DYLLICK, T., & HOCKERTS, K. (2002): Beyond the business case of corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11, 130-141.

EBNER, D., & BAUMGARTNER, R. J. (2006): The Relationship Between Sustainable Development and Corporate Social Responsibility. In *1. Corporate Responsibility Research Conference* (pp. 1-17). 2006, 4 th. -5 th. September, Dublin.

<http://www.crrconference.org/downloads/2006ebnerbaumgartner.pdf> [16.01.2013]

GRAY, R., & MILNE, M. (2002): Sustainability reporting: Who's kidding whom? *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 81 (6), 66-70.

HENRIQUES, A., & RICHARDSON, J. (2004): *The Triple Bottom Line: Does It All Add Up. Assessing the Sustainability of Business and CSR*. London: Earthscan.

HÓDI HERNÁDI, B. (2012): Green Accounting for Corporate Sustainability. *Theory, Methodology, Practice*, 8 (2), 23-30.

LAMBERTON, G. (2005): Sustainability accounting – A brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29 (1), 7-26.

PÁL T. (szerk.) (2006): *Számviteli rendszerek*. Miskolc: Economix Kiadó.

PÁL T. (2011): A környezeti kérdések megválaszolásának támogatása a számvitel eszközszerével. In Kocziszky Gy, & Bihari Á. (szerk.): *Jubileumi tanulmánykötet Nagy Aladár professzor 70. születésnapjára* (pp. 231-242). Miskolc: Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar.

Professional Accountants In Business Committee (2006): *Why Sustainability Counts for Professional Accountants in Business*. New York: International Federation of Accountants.

SCHALTEGGER, S., BENNETT, M., & BURRITT, R. (szerk.) (2006): *Sustainability Accounting and Reporting*. Springer.

SCHALTEGGER, S., & BURRITT, R. L. (2000): *Contemporary environmental accounting: Issues, concepts and practice*. Scheffield: Greenleaf Publishing.

SCHALTEGGER, S., & BURRITT, R. (2005): Corporate Sustainability In: Folmer, H., & Tietenberg, T. (Eds.): *The International Yearbook of Environmental and Resource Economics* (pp. 185-232). Cheltenham: Edward Elgar.

SCHALTEGGER, S., & BURRITT, R. (2010): Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*, 45, 375-384.

SIGMA (2003): *The SIGMA guidelines – Toolkit. Stakeholder engagement tool*. London: The SIGMA Project.

WIEDMANN, T., & LENZEN, M. (2006): Triple-Bottom-Line Accounting of Social, Economic and Environmental Indicators – A New Life-Cycle Software Tool for UK Businesses. In *Third Annual International Sustainable Development Conference, Sustainability – Creating the Culture*. 15-16 November 2006, Perth.

http://www.censa.org.uk/docs/Wiedmann_Lenzen_2006_SDRC_paper.pdf [16.01.2013]