

FÜLÖP Gyula – HÓDI HERNÁDI Bettina

# A VÁLLALATI FENNTARTHATÓSÁGI STRATÉGIA SIKERTÉNYEZŐJE A FENNTARTHATÓSÁGI SZÁMVITEL

Az utóbbi évtizedben a fenntarthatóság követelményei számos vállalat stratégiájában megjelentek. A gazdasági célok mellett meghatározzák a követendő társadalmi és környezeti szempontokat is. Ugyanakkor számos empirikus vizsgálat azt mutatja, hogy a társadalmi és környezeti teljesítményük csak lassan javul. Ezért megfelelő gazdálkodási módszerek és eszközök alkalmazására van szükség a vállalaton belüli stratégiai döntések és tevékenységek gazdasági, társadalmi és természeti környezeti hatásainak a mérésére. Ennek a tanulmánynak a célja a fenntarthatósági stratégia és a fenntarthatósági számvitel mint kulcsfontosságú sikertényező interakciójának a vizsgálata. A cikk a fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamatából indul ki. Ezután ismerteti a stratégiai teljesítményértékelés új megközelítéseit a hagyományos számvittel kezdve, a környezeti számvitelen át, a fenntarthatósági számvitelig. Ehhez szorosan kapcsolódik egy vállalati esettanulmány, amely a fenntarthatósági számvitel szerepét és hozzájárulását értékeli a fenntarthatósági stratégia sikeres bevezetése során.

**Kulcsszavak:** fenntarthatósági stratégiai menedzsment, fenntarthatósági számvitel

A fenntarthatóság a XXI. század „mantrájává” vált. Ez magában foglalja a társadalmi fejlődés ígérését egy igazságosabb és gazdagabb világ felé, amelyben a természeti környezetet és a kulturális alkotásokat megőrzi a jövő generációi számára. A fenntartható fejlődés kihívásával napjaink vállalatainak is szembe kell nézniük, mivel az jelentősen befolyásolja stratégiájukat. Bár számos vállalat életében meghatározó módon van jelen a fenntarthatóság gondolata, mégsem mondhatják el magukról, hogy a fenntarthatóság elvei alapján működnek az ezzel kapcsolatos *stratégiák*, a megvalósításukat szolgáló *menedzsmentfolyamatok* és *-módszerek* ismeretének hiányai miatt.

## A fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamata

A széles körben ismert fenntarthatósági dimenziókra és alapelvekre építve lehetőség nyílik a fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamatának tudatos kialakítására, és ezáltal a fenntarthatósági stratégia megalkotására, megvalósítására. Ez Bieker és szerzőtársai

(2002) tágabb értelmezése szerint azt hangsúlyozza, hogy a stratégiának „*alapvető képességbeli engedmény nélkül meg kell felelnie a vállalatok jelenlegi érintettjei elvárásainak, miközben óvja, fenntartja és fejleszti azokat az emberi és természeti erőforrásokat, amelyekre a jövőben szükség lesz*”. Kerekes és Kindler (1997) pontosabb megfogalmazásában ez azt jelenti, hogy a „fenntarthatósági stratégia olyan felelősségteljes vállalati tevékenységekre helyezi a hangsúlyt, amelyek a fenntarthatóság kérdését a vállalat fejlesztési és növekedési lehetőségének tekintik, és érvényre juttatják minden tevékenységi területen”. Ehhez az előnyök és hátrányok olyan rendszerét kell kialakítani, amellyel a vállalati cselekvést a kívánt irányba tereli.

A fenntarthatósági stratégiai menedzsment lehetővé teszi a vállalatok számára azon stratégiai módszerek és eszközök fejlesztését, alkalmazását, amelyek segítségével a természeti környezet megóvása, s ezzel az emberek jóléte biztosítható. Mindezt Crutzen (2011) a következőképpen fejezi ki meghatározásában: „*A fenntarthatósági stratégiai menedzsment egyfelől kapcsolatot teremt a társadalmi, a környezeti és a vállalati me-*

nedzsment, illetve stratégia között, másfelől integrálja a társadalmi, a természeti környezeti információkat a vállalatgazdálkodási információkkal és a fenntarthatósági jelentéssel.”

A „mindennapok nyelvére” fordítva ez olyan általános vállalati feladatok meghatározását jelenti, amelyek elvégzése esetén a vállalat, annak stratégiai menedzsmentje fenntarthatónak tekinthető:

- a társadalmi és a természeti környezethez való viszony alapelveinek meg kell jelennie a vállalati küldetés, értékek és jövőkép megfogalmazásában,
- meg kell valósítani a társadalmi és a környezeti hatások számbavételét,
- menedzsmentrendszerében alkalmaznia kell a nemzetközi, külföldi társadalmi és környezeti normákat,
- konkrét társadalmi és környezeti célokat és teljesítménymércéket kell meghatározni, s ezeket rendszeresen ki kell értékelni,
- azonosítani kell a fő felelősségi területeket, s megfelelő rendszereket kell működtetni az e területeken hozott döntések megvalósítására és ellenőrzésére.

A fenti meghatározások alapján könnyen belátható, hogy a fenntarthatósági stratégiai menedzsment tartalmi elemei erősen helyzetfüggők. Úgy gondoljuk azonban, hogy a fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamata, fő tevékenységei ennek ellenére is meghatározhatók. Ezt szemlélteti Fülöp (2008) könyvére támaszkodva az 1. ábra.

A folyamatban azok a szakaszok, tevékenységek szerepelnek, amelyek végrehajtása során a társadalmi és környezeti szempontok jól figyelembe vehetők és a kívánt fenntarthatósági teljesítmény elérését leginkább befolyásolják.

### Stratégiaalkotás

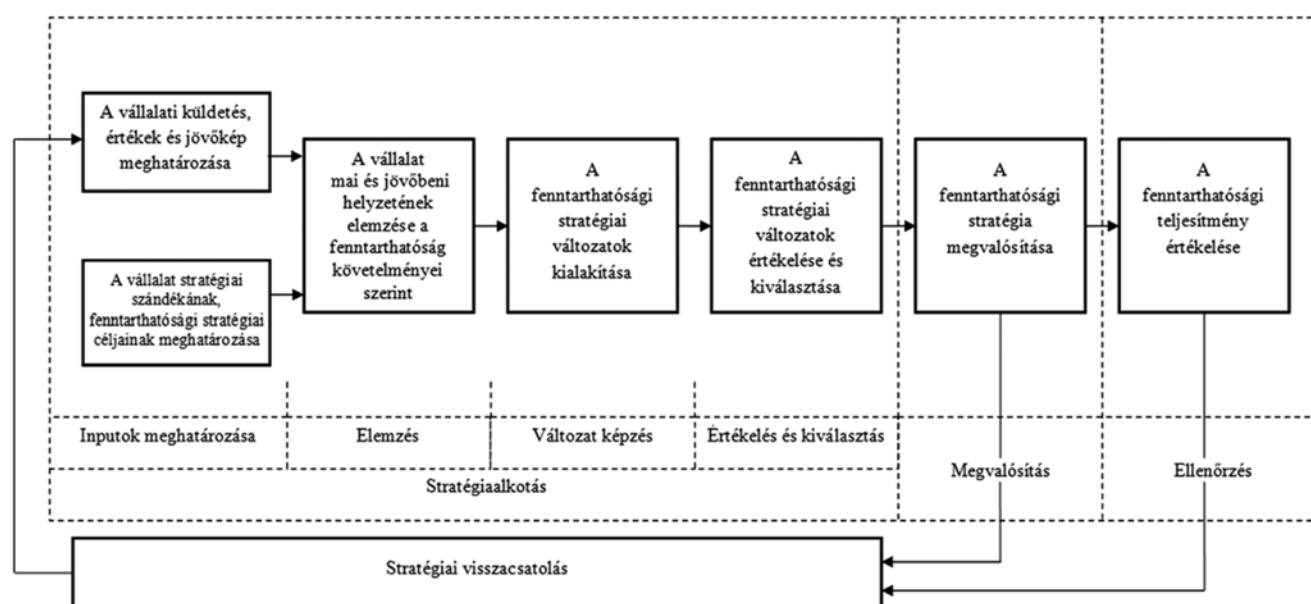
A fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamatának három elemet kell egyidejűleg integrálnia: *stratégiaalkotás, stratégiamegvalósítás és visszacsatolás*. A folyamat első fázisa, a *stratégia kialakítása* elsősorban a *stratégiai fontosságú döntések* jobb megalapozását és hatékony végrehajtását szolgálja. Ennek során a társadalmi és a környezeti változások természetét egyre jobban megértve a *vállalaton belüli változások*at kell meghatározni a *fenntarthatóság érdekében*. E követelmény könnyebb teljesítése céljából érdemes a fenntarthatósági stratégia kidolgozásának sokrétű munkafázisát négy elhatárolható feladatsoporra tagolni, ezek a következők: a stratégiai inputok meghatározása, a stratégiai elemzés, a stratégiai változatok képzése, valamint a stratégiaaválasztás értékelése és kiválasztása.

### A stratégiai inputok meghatározása

A *stratégiai inputok* első három eleme – a vállalati küldetés, értékek és jövőkép – a vállalat *belső feltételeit* írja le. Ezekkel kapcsolódik össze a vállalat stratégiai szándéka és az azt kifejező stratégiai célrendszer. Az, hogy ezt a szándékát és a fenntarthatóság stratégiai céljait miként, hogyan tudja a vállalat megvalósítani,

1. ábra

A fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamata



Forrás: Fülöp, 2008

az döntően a *külső* társadalmi és környezeti elvárások alakulásától, befolyásától függ.

A fenti stratégiai inputok előre történő meghatározása sokszor nehézségekbe ütközik, főképpen azért, mert a fenntarthatósági stratégia, legalábbis explicit formában, nem áll rendelkezésre.

### Stratégiai elemzés

A vállalat *mai és jövőbeni helyzetének* elemzése egyrészt a társadalmi és természeti környezeti követelmények időben történő felismerését, az „érintettek” által érvényesített, várhatóan egyre erősödő nyomás figyelembevételét jelenti, ami megköveteli a szabályozás, illetve a társadalom és a természeti környezet értékrendjének (*külső tényezők*) folyamatos elemzését, másrészt feltételezi, hogy a vállalat ismeri és folyamatosan értékeli belső erőforrásai és saját tevékenysége (*belső tényezők*) társadalmi és környezeti hatásait.

### A stratégiai változatok képzése

Az előző pont alatt tárgyalt stratégiai elemzés során megvizsgáltuk a vállalat fenntarthatósági stratégiáját meghatározó külső és belső tényezőket, illetve a vállalat adottságait, lehetőségeit. Az elemzés eredményeire építve tudatos *stratégia kialakítására, stratégiai változatok képzésére* nyílik lehetőség, amelyek explicit módon kifejezik a vállalat alappozícióját a fenntartható fejlődés függvényében. A fenntarthatósági versenystratégiákat a legelső empirikus kutatásukat követően *Bieker és mások* (2002) a vállalat *stratégiai orientációja és stratégiai viselkedése* szerint kategorizálták.

A „*biztonsági stratégia*” célja a vállalat általános működési kockázatának csökkentése, elkerülése vagy kezelése.

A „*hitelességi stratégia*” célja a hitelesség vagy a vállalati hírnév megtartása és megerősítése.

A „*hatékonysági stratégia*” célja az üzleti folyamatok társadalmi vagy környezeti hatékonyságának javítása.

Az „*innovatív stratégia*” célja a társadalombarát és környezetkímélő termékek és szolgáltatások kínálatának növelése.

A „*transzformációs stratégia*” célja új piacok kialakítása, illetve a jelenlegi piaci szerkezet átalakítása.

Ez az öt stratégia alkalmazható összvállalati és üzleti szinten, de sikeresek lehetnek bizonyos termékekkel vagy technológiákkal kapcsolatosan is. Ugyanakkor ez az osztályozás idealisztikusnak tűnik, mivel ezek a stratégiai változatok a gyakorlatban átfedésbe kerülhetnek, és nem lehet egyértelműen különbséget tenni közöttük.

### A stratégiai változatok értékelése és kiválasztása

Végigkövettük az utat, ahogyan egy vállalat eljut makro-, illetve mikrokörnyezetének, erőforrásainak és saját szándékainak pontos ismeretéhez, és azonosítottuk a szóba jöhető stratégiai változatokat. A stratégiai alternatívák közötti választáshoz nem elegendő a lehetséges stratégiai fejlesztési irányok, stratégiai opciók megfogalmazása, hanem ki kell alakítani azt a szempontrendszert (*Dias-Sardinha et al., 2007*), amely segíti a felelős vezetőket a stratégiai döntésük meghozatalában.

### A stratégia megvalósítása

A fenntarthatósági stratégiai menedzsment folyamatának második fő szakasza a stratégia megvalósítása, ami általában olyan feladatokat foglal magában, mint az akciók megtervezése, a szükséges források meghatározása, szervezetalakítás, irányítás és vezetés. Terjedelmi korlátok miatt itt eltekintünk e tevékenységek részletes ismertetésétől, és nem szólunk a stratégiák bevezetését nagyban befolyásoló *kontextus* (kiszármaztatás, multinacionális és termelővállalat, közszolgáltató cég, valamint önkéntes szervezet) hatásairól sem.

### A fenntarthatósági teljesítmény értékelése, stratégiai visszacsatolás

A stratégia megvalósításának nélkülözhetetlen része a szervezet „*célra tartása*”. Ennek eszközei a fenntarthatósági teljesítmény *ellenőrzése, értékelése és visszacsatolása*.

Az *ellenőrzés és értékelés* arra törekszik, hogy a szervezet a fenntarthatósági stratégiáját a folyamatosan változó feltételekhez és a társadalom, a környezet változó elvárásaihoz igazítsa. A *stratégiai visszacsatolás* olyan információ a vállalat egyes részterületeinek, egészének vagy társadalmi és természeti környezetének változásairól, amelyek a fenntarthatósági stratégia átalakítását vagy újrafogalmazását indíthatják el. Ez a visszacsatolás zárja be a fenntarthatósági stratégiai menedzsment körét, s adja meg az *indító impulzust* a stratégia szükséges újraformálására. A visszacsatolás alapozza meg a stratégiával kapcsolatos *motivációt*, lehetővé téve ezáltal a szervezet számára a *teljesítmény folyamatos növelését*. Mindez csak úgy képzelhető el, hogy a megfelelő információ rendelkezésre áll a vállalatvezetésnek a stratégia megvalósításának menetéről, az elért fenntarthatósági teljesítményről és a problémákról. A korszerűen szervezett vállalatnál a *fenntarthatósági számviteli rendszer* jelenti a stratégia feletti ellenőrzés, értékelés és visszacsatolás információs alapját, amelynek fejlődéstörténetét a következőkben írjuk le röviden.

## Új megközelítés a stratégiai teljesítmény-értékelésben – fenntarthatósági számvitel

A fenntarthatósági stratégia teljesítményértékelése során a vállalatoknak olyan számviteli információs rendszert kell kiépíteniük és működtetniük, ami a fenntartható fejlődés követelményének is eleget tesz. A számvitel ez irányú fejlődési fázisait ismertetjük az alábbiakban.

### Változások a hagyományos számvitelben

A hagyományos számviteli rendszer a gazdálkodó szervezetek működését támogató információs rendszer, amelynek feladata megfigyelni, gyűjteni, feljegyezni, mérni, rendszerezni és bemutatni a gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetét befolyásoló gazdasági eseményeket, és azok hatásait. Éppen ezért a számvitel célja az érintettek (tulajdonosok, vezetők, hitelezők, ellenőrző szervek stb.) számára megfelelő információ biztosítása a jövőbeni döntéseik megalapozásához.

A vállalati fenntarthatóság tükrében azonban újra kell értelmezni a hagyományos számviteli szabályozás alapját képező számviteli alapelveket, a számviteli információt igénylők körét, valamint a számviteli információk tartalmát.

### A vállalkozás folytatásának elve új megközelítésben

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]). Azt sugallja a megfogalmazás, hogy csupán a változatlan külső gazdasági környezet teszi lehetővé a vállalkozás tevékenységének változatlan formában történő továbbfolytatását, és azt feltételezi, amit *Aras és Crowther* (2008) munkájában ki is hangsúlyoz, hogy a vállalkozás folytatásának elvét betartva egyben fenntarthatók is lesznek a vállalatok. Azonban a vállalat külső környezetébe bele kell, hogy tartozzon az üzleti (gazdasági) környezet, amiben a vállalat tevékenykedik, a helyi és a regionális 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 al-

kalmassak, ezért fontos, hogy az igényeknek megfelelő tartalmú információk álljanak rendelkezésre. Célszerű lenne azonban kibővíteni értelmezni az érintettek körét. Ennélfogva *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 tulajdonosokat, alkalmazottakat, vagy a következő generációkat és a természeti környezet jövőbeli állapotát. Hiszen a fenntarthatóság pont ezekre az igényekre helyezi a hangsúlyt, hogy számukra is elérhetőek legyenek mindazok a döntési lehetőségek, mint amelyek a jelenlegi érintettek számára adottak.

A számvitel alapvető feladata, hogy megbízható és valós információt szolgáltatson a gazdálkodó szervezet működéséről a piaci szereplők számára. Ugyanakkor más-más információra van szüksége a különböző érintett feleknek.

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. E megváltozott követelményeknek eleget téve a hagyományos számviteli rendszernek is változnia, fejlődnie kell. Ennek következő lépcsőfoka a környezeti számviteli rendszer kifejlesztése és bevezetése.

### A környezeti számvitel sajátosságai

A környezeti számvitel és jelentés fogalma közel egy évtizede jelent meg a szakirodalomban. *Schaltegger és Burritt* (2000) meghatározása alapján: „A környezeti számvitel a számvitel olyan területként 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, hogyan változik a természeti környezet a vállalat működése következtében (Pál et al., 2006). A környezeti számviteli rendszer mind természetes mértékegységben mérve, mind pedig pénzben kifejezve mutatja be a fent említett hatásokat, hiszen a hagyományos számvittel ellentétben itt már nagy hangsúlyt kapnak a nem monetáris, minőségi tényezők is.

Így tulajdonképpen az alábbi négy területe van a környezeti számvitelnek (Csutora – Kerekes, 2004):

- A *belső ökológiai számvitel* a vállalati tevékenység következtében a természeti környezetben bekövetkezett változások elemzésére helyezi a hangsúlyt. Ennek alapja a környezeti teljesítményértékelés, ami „a környezeti teljesítmény összetevőinek folyamatos mérése és értékelő jellegű elemzése” (Torma, 2007). Számos, a környezeti teljesítmény értékeléséhez használható módszer létezik, amelyek az egyszerűbb megalapozó módszerektől a bonyolultabb szintetizáló módszerekig terjednek, ezek alapvetően természetes mértékegységben jelzik a vállalati működés természeti környezetre gyakorolt hatását.
- A *környezeti vezetői számvitel* középpontjában a környezeti költségek, ráfordítások, környezeti bevételek, illetve megtakarítási lehetőségek gyűjtése, analizálása, belső elemzések készítése, és ezáltal a vállalatvezetés racionális döntéshozatalának támogatása áll. Hiszen a menedzsment számára a környezettel kapcsolatos teljesítmények nemcsak naturáliákban mérve, hanem értékben kifejezve is fontos információk forrásai.
- A *külső ökológiai számvitel* a belső ökológiai számvitelhez hasonlóan a vállalat természetes mértékegységben mért környezeti hatásait veszi figyelembe, és ezekből az adatokból állítja össze a riportokat a külső felhasználók számára. Ennek egyik hatékony eszköze a környezeti jelentés, ami „...jogi személy által a környezeti hatásokról és üzemi teljesítményről benyújtott információk jogi összessége...” (ACCA, 2001).
- A *környezeti pénzügyi számvitel* a külső érintettek számára készít jelentéseket a vállalat azon környezeti kötelezettségeiről és költségeiről, amelyek hatással vannak a cég pénzügyi helyzetére, vagyis pénzegységben mért változásokat mutat be. Egyes környezeti szempontoknak az éves beszámolóban és az üzleti jelentésben való bemutatását és közzétételét a magyar számviteli törvény is szabályozza.

„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. Vannak azonban olyan megközelítések (Yakhou – Dorweiler, 2004), amelyek a társadalmat a természeti környezet része-

ként értelmezve azt állítják, hogy a természeti környezet fenntarthatósága alapja az emberi jólétnek, ezért nem kell külön kezelni őket. E tanulmány állásfoglalása szerint azonban mind a három dimenziót figyelembe véve kell a számviteli rendszert fejleszteni, aminek egy újabb szintje a fenntarthatósági számviteli rendszer.

### A fenntarthatósági számvitel elméleti kerete

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, összhangban a vállalati fenntarthatósággal.

A szakirodalomban találunk olyan tanulmányokat, amelyekben arra tesznek kísérletet, hogy meghatározzák a fenntarthatósági számvitel lényegét. A fenntarthatósági számvitelnek több definíciója is létezik, esetenként még a tanulmányok címében is szerepel a kifejezés annak ellenére, hogy később kiderül, más értelemben használják azt. Ilyen például Lamberton (2005) egyik értekezése, aki a fenntarthatósági számvitel rövid fejlődéstörténetét adja közre, holott valójában a fenntarthatósági számvitel fogalmát a környezeti számvitel értelmében használja. Henriques és Richardson (2004), valamint a *Professional Accountants in Business Committee kiadványa* (2006) 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, széles körben is elfogadott meghatározás Schaltegger és Burritt (2010) tollából származik:

„A fenntarthatósági számvitel a számvitelnek egy olyan része, amely olyan tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglal magában, amelyek révén nyilvánartatja, 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 hagyó-

mányos számviteli rendszer részeként, bővítéseként. *Schaltegger, Bennett és Burritt (2006)* szerint az előbbi lenne a kívánatos, hiszen így van lehetőség a gazdasági, társadalmi és a környezeti előnyök és kockázatok tényleges feltérképezésére, valamint e dimenziók interakciójának beépítésére a vállalat számviteli rendszerébe. A szerzők többsége azonban azt vallja, hogy a gyakorlathoz az utóbbi megközelítés áll közelebb, a meglévő számviteli rendszer fokozatos módosítása, bővítése ugyanis kisebb változást idéz elő a vállalat stratégiai menedzsment-folyamatában.

A fenntarthatósági számviteli rendszer kifejlesztése az alábbi öt elemre terjed ki: a fenntarthatósági számviteli rendszer működésének célja; a rendszer működésének elvei és követelményei; adatgyűjtési, adatrögzítési, mérési, elemzési módszerek és eszközök; a fenntarthatósági beszámolók, jelentések; valamint az így létrejött információk kvalitatív jellemzői (Lamberton, 2005). A fenntarthatósági számviteli rendszer logikai modelljének összetevőit és a köztük lévő kapcsolatot szemlélteti a 2. ábra.

2. ábra

**A fenntarthatósági számviteli rendszer logikai modellje**



Forrás: Lamberton, 2005

**A fenntarthatósági számviteli rendszer működésének célja**

A fenntarthatósági számviteli információs rendszer bevezetésének elsődleges célja, hogy a gazdálkodó szervezet teljesítményét mérje fenntarthatósági szempontból, vagyis gazdasági, társadalmi és környezeti szempontból egyaránt. Így az egyik legfontosabb kérdés, hogy a vállalat hogyan értelmezi a fenntarthatóságot, a vállalati fenntarthatóságot, milyen fenntarthatósági stratégiát követ, és hogyan tudja az ezzel kapcsolatos céljait mérhetővé, illetve értékelhetővé tenni.

A hagyományos számvitelhez hasonlóan a fenntarthatósági számvitelnek is két területét különíthetjük el annak megfelelően, hogy az a külső vagy a belső felhasználókat látja el a szükséges információkkal.

A külső érintettek információs igénye a szervezet működésének társadalmi és környezeti szempontból való elszámoltathatóságára koncentrál. Vagyis olyan fenntarthatósági információkra, ami alapján átlátják és értékelni tudják a vállalat gazdasági tevékenységének a társadalomra és a természeti környezetre gyakorolt hatását, és ami a korábbi évek fenntarthatósági teljesítményének, vagy akár más szervezetek ilyen típusú eredményének összehasonlítására alkalmas.

A fenntarthatósági számviteli információs rendszer emellett a belső érintettek, a menedzsment számára is megfelelő információkat szolgáltat, amelyek a döntéseik előkészítésében, ezáltal pedig a szervezet belső irányításában játszanak fontos szerepet. Mivel a teljesítményértékelés során meghatározhatók a fenntarthatósági célok elérése érdekében tett intézkedések következményei és hatásai, ezért ez megfelelő alapot szolgáltat egy esetleges beavatkozás előkészítéséhez, vagyis az ellenőrzéshez és visszacsatoláshoz.

**A fenntarthatósági számviteli rendszer működésének elvei és követelményei**

A fenntarthatósági számviteli rendszer kifejlesztésénél tekintettel kell lenni néhány olyan elvre és követelményre, ami meghatározza mind az adatgyűjtés, mérés és értékelés során alkalmazott módszereket és eszközöket, mind pedig a jelentéskészítés folyamatát és tartalmát. A fenntarthatósági számviteli rendszert vállalati szinten dolgozzuk ki, emiatt a beszámoló készítésre kötelezett gazdálkodó egységekre vonatkozik, vagyis nem makroszintre.

A korábban említett vállalkozásfolytatás elvének újragondolásával a számviteli alapelvek is új értelmet nyernek társadalmi és környezeti szempontból. (Lamberton, 2005) ezen alapelvek közül egyet külön ki is emel, mégpedig a lényegesség elvét. Szerinte nem lehetséges valamennyi társadalomra és természeti környezetre gyakorolt hatást rögzíteni és elemezni, így azokat a hatásokat kell előtérbe helyezni, amelyek potenciális veszélyt jelentenek az emberiségre, a természeti környezetre nézve, illetve amelyek lényegesek a vállalat stratégiai döntéseinek szempontjából.

A következő elv a fenntarthatóság vállalati szintű értelmezése. Ez azért fontos kérdés, mert ez határozza meg az egész rendszer keretét. A vállalat fenntarthatósági céljai, a gazdasági, a társadalmi és a természeti környezeti fenntarthatóság együttes megvalósítása pedig felveti ezek integrált teljesítménymérését és értékelését.

A vállalat fenntarthatósági teljesítményértékelésének komplexitásából adódóan a *fenntarthatósági számviteli rendszer határait* egyértelműen ki kell jelölni, hogy az még a vállalat által kezelhető legyen. Ennek három szintje van. Figyelembe kell venni először is a vállalati működést befolyásoló, lényeges, esetleg korlátozó inputokat, erőforrásokat, másrészt a vállalati tevékenység társadalomra és természeti környezetre gyakorolt közvetlen hatásait, vagyis az outputokat, de tekintettel kell lenni az inputokkal való ellátásra, vagyis a beszállítók környezeti és társadalmi teljesítményére is (Lamberton, 2005).

A következő lényeges követelmény az *elszámolási, értékelési, elemzési időszak megválasztása*, vagyis annak az időszaknak a meghatározása, amelyre vonatkozóan értékeljük a vállalatot fenntarthatósági szempontból. Célszerű a hagyományos számvittel összhangban havi, negyedéves vagy éves időszakot választani. Azonban a fenntarthatósági számviteli rendszernek ennél hosszabb időtávot is át kell fognia a fenntarthatósági stratégia megvalósításából és ellenőrzéséből adódóan, mivel a vállalat termékeinek, szolgáltatásainak teljes életpályán át tapasztalható társadalmi és környezeti hatásokat is figyelembe kell vennie. A vállalati tevékenység, illetve a termék teljes életciklusa alatt okozott társadalmi és környezeti hatások, teljesítmények értékelése szükségessé teszi a monetáris, pénzben – ami a gazdasági/pénzügyi teljesítmény mérésére alkalmas elsősorban – kifejezhető *mértékegység* mellett minőségi, nem monetáris indikátorok alkalmazását is.

#### *Adatgyűjtési, adatrögzítési, mérési, értékelési eszközök és módszerek*

Az *adatgyűjtéshez és -rögzítéshez* használt források széles körűek és változatosak, a módszerek kiválasztásánál azonban költség-haszon szempontokat érdemes érvényesíteni.

Az összegyűjtött gazdasági, társadalmi és környezeti adatok alapján mérhető a vállalat fenntarthatósági teljesítménye, ehhez pedig szükség van különféle *teljesítménymutatókra*, valamint *értékelési módszerekre*. Ilyen például a vállalati fenntarthatóságot szolgáló döntési alternatívák költségbecslése (Bebbington – Gray, 2001); az input-output elemzés; az életciklus-elemzések, valamint a társadalmi és a környezeti hatások feltérképezése. A menedzsment számára pedig az egyik legteljesebb eszköz a Fenntarthatósági Balanced Scorecard (SBSC), a vállalat teljesítményének értékelésére szolgáló integrált mutatószámrendszer (Fülöp – Hódi Hernádi, 2012), ami a döntések megalapozására, valamint a célok megvalósításának ellenőrzésére szolgál.

Jelentős figyelmet kell szentelni még a környezetvédelmet szolgáló eszközök, társadalmi és környezeti kötelezettségek és költségek értékelésére, abból a célból, hogy a vállalat elszámoltatható legyen fenntarthatósági szempontból.

#### *Fenntarthatósági beszámolók, jelentések*

A fenntarthatósági számviteli rendszer negyedik eleme a kvantitatív és a kvalitatív információk felhasználókkal való megismertetésére összpontosít. Ezzel kapcsolatban két kulcskérdésre keressük a választ. Milyen a fenntarthatósági számviteli *beszámoló* megfelelő formája és tartalma? Milyen gyakran kell ezeket a *jelentéseket* elkészíteni és közzéadni?

A fenntarthatósági számviteli információk bemutatására szolgál a különböző teljesítménymutatókat tartalmazó SBSC, valamint a Globális Jelentéstételi Kezdeményezés (Global Reporting Initiative, GRI) iránymutatásán alapuló fenntarthatósági jelentések.

Ilyen jelentéseket a termék teljes hasznos élettartama alatt rendszeresen kell készíteni. A fenntarthatósági számviteli információkat célszerű a vállalat honlapján is bemutatni és közzétenni, így azt folyamatosan frissítve a fenntarthatósági információk azonnal elérhetőek lesznek az érintettek számára.

#### *A fenntarthatósági információk minőségi jellemzői*

A fenntarthatósági számviteli rendszer által előállított információknak számos fontos követelménynek kell megfelelniük. Ezek a hagyományos számviteli *információk jellemzőin*, valamint a GRI fenntarthatósági jelentések iránymutatásain alapulnak. Két kiemelt jellemző: az *átláthatóság* és az *ellenőrizhetőség*. Az átláthatóság előírja a folyamatok, eljárások és a feltételezések teljes közzétételét a jelentésnél (GRI, 2002). Az *ellenőrizhetőség* pedig megköveteli, hogy a bemutatott adatok és információk oly módon kerüljenek rögzítésre, összeállításra, elemzésre és nyilvánosságra hozásra, hogy az lehetővé tegye a könyvvizsgálók számára a megbízhatóság tanúsítását (GRI, 2002).

A fenntarthatósági információkkal szembeni további igények: a teljesség, a hitelesség, a semlegesség, a világosság, a lényegesség, az időszerűség, az összehasonlíthatóság és a fenntarthatósági kontextusban való értelmezhetőség. A fenntarthatósági követelményeknek megfelelni kívánó vállalatoknak célszerű fenntarthatósági számviteli rendszert kialakítani és működtetni, hiszen a döntéshozók számára ez egy pénzügyi nyelv. A SIGMA (2003) szerint a fenntarthatósági számvitel egy híd, ami átviszi a vállalatot a fenntartható módon való működés és viselkedés partjára. A különböző számviteli rendszerek főbb jellemzőit foglalja össze az 1. táblázat.

**A hagyományos, a környezeti és a fenntarthatósági számviteli rendszer jellemzőinek összehasonlítása**

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

Forrás: Hódi Hernádi, 2012

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 eltér egymástól, így más lesz az egyes számviteli rendszerek feladata is. A módosult feladatkör a számviteli rendszerek területeinél, és így az alkalmazott módszereknél érzékelhető. Annak ellenére, hogy a fenntarthatósági számviteli rendszer működésére vonatkozóan még nem igazán születtek kötelező előírások, hosszú távon valószínűleg ezek sem vártnak majd sokáig magukra.

**A fenntarthatósági stratégia és a fenntarthatósági számvitel kapcsolatrendszere**

A fenntarthatósági számviteli rendszernek elsősorban a felső vezetés igényeinek kell eleget tennie. Ennek megfelelően a fenntarthatósági számviteli rendszer feladata, hogy azonosítsa, összegyűjtse, elemezze és a visszacsatolás révén kommunikálja a vállalat gazdasági, társadalmi és környezeti teljesítményét. Ehhez

- Először azoknak a stratégiai és operatív indikátoroknak az azonosítását kell elvégezni, amelyek

kulcsfontosságúak az üzleti siker és a részvényesi érték megteremtésében (Schaltegger – Wagner, 2006). Vagyis a fenntarthatósági stratégiával összefüggésben szisztematikusan ki kell választani a vállalat céljainak megfelelő fenntarthatósági teljesítményt jelző mutatókat, meg kell tervezni azok struktúráját és információs igényét.

- A következő lépésben össze *kell gyűjteni* a kért kvantitatív és kvalitatív adatokat, amelyek egyrészt a társadalmi, környezeti költségek, ráfordítások és kockázatok, másrészt a fenntartható vállalati működés pénzügyi előnyei, megtakarításai, harmadrészt pedig a társadalomra és a környezetre gyakorolt naturáliákban mért hatások. Ezeket közvetlenül, illetve közvetett módon lehet megszerezni költség-haszon szempontok figyelembevétele mellett.
- A harmadik lépésben *elemezni* kell a vállalat fenntarthatósági teljesítményét, majd *ellenőrizni*, hogy a vállalat megvalósította-e vagy sem a fenntarthatósági stratégiai és operatív célkitűzéseit, illetve feltárta-e azok elérésének és elmaradásának az okait.



A fenntarthatósági számviteli rendszer tehát támogatja a fenntarthatósági stratégiát, amennyiben megfelelő, megbízható és valós információkat szolgáltat a vállalat fenntarthatósági eredményéről. A vezetői döntéshozatal támogatása mellett más területen is használhatók a fenntarthatósági számviteli rendszer által szolgáltatott információk, amelyek a fenntarthatóságról szóló jelentések alapját képezik. A fenntarthatósági számviteli rendszer működtetéséből származó jelentősebb vállalati, illetve mikro- és makrokörnyezeti előnyöket mint a rendszer hozzájárulásait a fenntarthatósági stratégia megalkotásához és megvalósításához, a 2. táblázatban foglaltuk össze.

kis, közepes és nagy sűrűségű polietilénné, valamint polipropilénné dolgoz fel. Nemcsak hazai, hanem számos közép-, kelet- és nyugat-európai műanyag-feldolgozó vállalatot lát el alapanyaggal. A cég által gyártott alapanyagokból készülő műanyagipari termékek egyaránt nélkülözhetetlenek az ipari felhasználók és a lakosság számára.

A TVK a pozsonyi *Slovnaft Petrochemicals*, s.r.o. társasággal együtt alkotja a MOL-csoport Petrolkémia Divízióját, amely vezető helyet foglal el a közép-európai régió petrolkémia-iparában. Gyártókapacitásait tekintve egyike Európa tíz legjelentősebb polimerpiaci szereplőjének.

2. táblázat

A fenntarthatósági számviteli rendszer működtetésének előnyei

Vállalati előny	Mikro- és makrokörnyezeti előny
<ul style="list-style-type: none"> <li>- bemutatja a fenntarthatósági teljesítmény pénzügyi eredményre gyakorolt hatását,</li> <li>- feltérképezi a fenntarthatóságorientált működésből adódó, költségmegtakarítási lehetőségeket, bevételeket, pénzügyi előnyöket,</li> <li>- értékeli, kezeli és csökkenti a társadalmi és környezeti kockázatokat, kötelezettségeket, költségeket és ráfordításokat,</li> <li>- kedvezőbb feltételeket teremt a gazdasági vagy befektetői tárgyalások során, szélesítheti a beruházók körét,</li> <li>- segít a termékek önköltségének pontosabb meghatározásában, így a termékárzásban is,</li> <li>- támogatja a tisztább termelési projektek kiépítését, a beruházások értékelését (a beruházási döntések társadalmi és környezeti hatásainak feltérképezésével),</li> <li>- elősegíti a „zöld” beszállítói listákra való felkerülést,</li> <li>- lehetővé teszi az energia- és anyagáramok pontosabb nyomon követését és kezelését, hozzájárulva ezzel az erőforrás-hatékonyság növeléséhez,</li> <li>- segíti a menedzsmentet a felelősségteljes döntések meghozatalában,</li> <li>- elősegíti az alkalmazottak társadalom- és környezettudatosságát a feladataik elvégzése során, valamint erősíti az alkalmazottak elkötelezettségét és motivációját,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- kielégíti a külső felhasználók információs igényeit,</li> <li>- jobb kapcsolatot teremt az érintettekkel,</li> <li>- biztosítja és növeli a vállalat legitimitációját, a hitelességét és a vállalati hírnevet,</li> <li>- a nyilvánosság felismeri a vállalati elszámoltathatóságot, átláthatóságot és szavahihetőséget a társadalmi és a környezeti ügyekben, ezzel növelve a vállalat általános elfogadottságát,</li> <li>- lehetővé teszi a vállalat fenntarthatósági teljesítményének más vállalattal, ipággal való összehasonlítását,</li> <li>- segíti a fenntarthatósági számvitel gyakorlatban való alkalmazását és fejlesztését a legjobb gyakorlatok megismerésével,</li> <li>- hozzájárul a vállalati, nemzeti és a globális fenntartható fejlődéshez.</li> </ul>

Forrás: saját szerkesztés, 2013

### A fenntarthatósági stratégiai menedzsment és a számviteli rendszer működésének bemutatása

Ez az esettanulmány azt illusztrálja, hogy a fenntarthatósági számviteli rendszer hogyan segíti elő a fenntarthatósági stratégia sikeres bevezetését Magyarország egyik legnagyobb vegyipari vállalatánál.

#### A TVK Nyrt. háttérinformációi

A *Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság* 365185 millió forintos árbevétellel és 1114 fő munkavállalóval. Termelővállalat, amely vegyipari benzin és gázolaj felhasználásával etilént és propilént állít elő, amit világszínvonalú technológiával

#### A vállalat jelenlegi stratégiai helyzete

Az üzleti világnak döntő szerepe van a fenntarthatóság megvalósításának támogatásában. Egyre inkább bebizonyosodik, hogy a vállalatok felelős magatartása a társadalmi kérdések és a környezetvédelem terén hozzájárul a hosszú távú üzleti sikereikhez. Ezt felismerve a TVK alapvető célja az új rendszerszemlélet bevezetése.

A fenntartható fejlődés a vállalat stratégiájának, valamint mindennapi működésének integrált része. Következésképpen, nincs különállóan kezelt fenntarthatósági stratégia vagy fenntarthatósági költségvetés, azaz minden üzleti stratégia és minden program ezen az elven alapul. Ennek megfelelően a vállalat az elkövetkező 2011 és 2015 közötti időszakra vonatkozóan a fenntarthatóság három dimenziójában a következő hat

fókuszterületet határozta meg: gazdasági fenntarthatóság; egészség és biztonság, közösségek, humán tőke; környezet és klímaváltozás.

A TVK kiemelt figyelmet fordít egy tisztább, élhetőbb környezet és a biztonságos, egészséges munkafeltételek elérésére, amelynek érdekében a megelőzést és a felelős gondoskodást alapvető feltételként kezeli. A fenntarthatóság és környezetközpontú gondolkodás alapelvei tehát mélyen beépültek a vállalat hosszú távú stratégiájába.

A vállalat fenntarthatósági stratégiai céljainak, elemeinek az összvállalati stratégiába való beépülését és a köztük lévő fontosabb *okszági összefüggéseket* a stratégiai térkép mutatja a 3. ábrán. A regionális petrokkémiai vezető pozíció megtartása és erősítése, a polimer felhasználás növekedésén alapuló termékportfólió további optimalizálásával, diverzifikálásával, a kölcsönös előnyökre épülő partnerkapcsolatok kialakításával.

### A TVK fenntarthatósági számviteli rendszerének felépítése

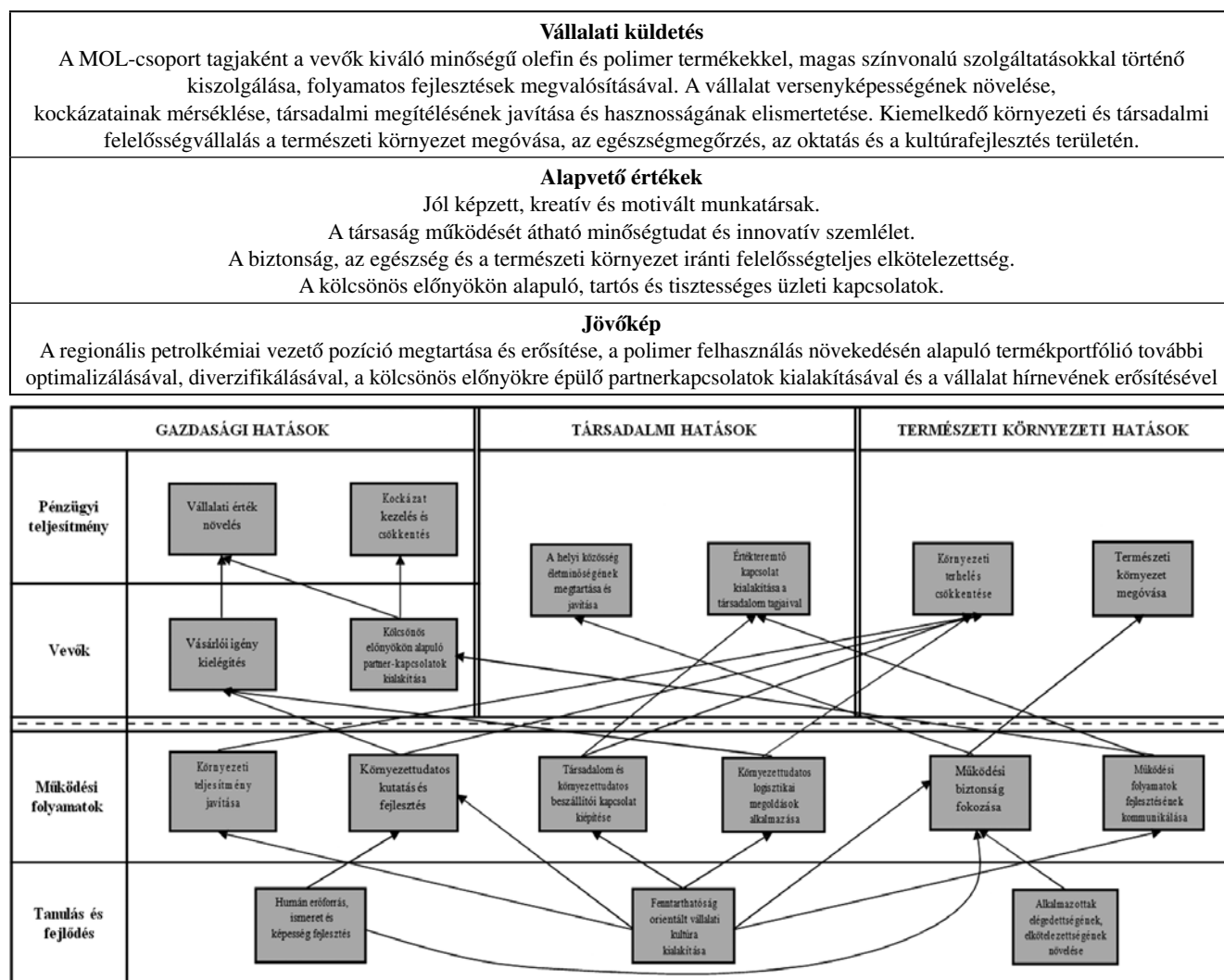
A vállalat tisztában van azzal, hogy napjainkban a hosszú távú siker és a társadalmi elfogadottság mérőszámai nemcsak a gazdasági mutatószámokban érhetőek tetten. Tevékenységüket egyre inkább annak a teljesítménynek a tükrében is értékelik, hogy mennyire képesek csökkenteni a társadalomra, illetve a környezetre gyakorolt negatív hatásukat. Ezt szolgálja a fenntarthatósági számviteli rendszer kifejlesztése és működtetése.

### A TVK Nyrt. fenntarthatósági számviteli rendszerének működési célja

A TVK fenntarthatósági számviteli rendszere megfelelően megalapozott és alkalmazható *tervezési és döntéshozatali folyamatot*, valamint hatékony *ellenőrzési rendszert* biztosítva hozzájárul a vállalati

3. ábra

### A Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság fenntarthatósági stratégiájának térképe



Forrás: Fülöp – Hódi Hernádi, 2012

fenntarthatóság hosszú távú megvalósításához. Ebből kiindulva a rendszer működését évente felülvizsgálják benchmark dokumentumok (például Dow Jones Fenntarthatósági Index) és nemzetközi egyezmények elvárásai alapján, megfelelően az iparági legjobb gyakorlatnak (best practice), a meglévő és hiányzó elemek azonosítása céljából, hogy lássák, „hol tart a vállalat”.

A vállalat fenntarthatósági számviteli rendszerre a megalkotott fenntarthatósági stratégia hatékony megvalósítását és a kitűzött célok teljesítését értékeli, illetve ösztönzőleg hat a folyamatos fejlesztési törekvésekre, valamint a *tudatosság* és az *átláthatóság* mértékének növelésére.

### *A fenntarthatósági számviteli rendszer működésének elvei és követelményei*

Minden iparág és vállalat más és más célkitűzésekkel rendelkezik, ezért a TVK is egyénileg azonosítja és határozza meg saját céljait és feladatait a fenntarthatóság jegyében, amelyeket a következőképpen fogalmaz meg: *„A fenntartható fejlődés számunkra olyan vállalati elkötelezettség, amelynek célja, hogy egyenlő mértékben integráljuk a gazdasági, környezetvédelmi és társadalmi tényezőket mindennapi üzleti tevékenységeinkbe, a hosszú távú értékteremtés maximalizálására és a társadalomtól kapott működési engedélyünk megőrzésére.”*

Vegyipari vállalatként jelentős hatással bír a társadalomra és a környezetre, amelyek negatív következményeit az elővigyázatosság és a felelős gondoskodás elvét követve igyekeznek mérsékelni.

A társaság az ENSZ Global Compact, valamint a GRI útmutatásain alapulva jelöli ki a fenntarthatósági számviteli rendszere *kereteit*. Gyakorlatilag a fenntarthatóság három dimenziójában meghatározza stratégiai és operatív céljait és értékeli fenntarthatósági teljesítményét.

A gazdasági szempontok elsősorban az értékteremtést jelentik, de megjelenik a vevői elégedettség növelése, a helyi gazdaság és infrastruktúra fejlesztése, a korrupció lehetőségének mérséklése és ellenőrizhetőségének javítása. A társadalmi dimenziót az érintettek bevonása, a társadalmi beruházási programok szervezése, a foglalkoztatottság javítása, az emberi tőke fejlesztése, a társadalom egészségének és biztonsági feltételeinek biztosítása, valamint a vevők környezet-tudatosságának ösztönzése adja. A környezeti szempontok az energiafelhasználásra, vízfogyasztásra, a szennyezés csökkentésére, a hulladékkezelésre, a veszélyes anyagok mérsékelt használatára, újrahasznosított anyagok alkalmazására, a földterület védelmére és rehabilitációjára, a biológiai sokféleség megőrzésére terjednek ki.

A vállalat fenntarthatósági teljesítményének *értékelési, elemzési időszakát* alapvetően éves horizonton határozzák meg. A termékfejlesztés során azonban megjelenik a „bölcsőtől a sírig” elv is, vagyis figyelembe veszik a termékek életciklusán át tapasztalható egészségre és környezetre kifejtett hatást.

A TVK által alkalmazott pénzegység a méretének, illetve a nemzetközi megjelenésének köszönhetően: millió Ft, illetve ezer €. Emellett természetes *mértékegységként* a tonnát használják leggyakrabban, részben az előállított termék súlyának, részben a környezeti hatások mérésére.

### *Adatgyűjtési, adatrögzítési, mérési, értékelési eszközök és módszerek*

A TVK a fenntarthatósági stratégiájából és célkitűzéseiből vezeti le, hogy milyen adatokat kell gyűjtenie a fenntarthatósági számviteli rendszerének. A mutatók a legtöbb esetben mérésen, számításon, ritkább esetben becslésen alapulnak, témától és telephelytől függően. Folyamatosan elemzik és értékelik a működési környezetet és a vállalat teljesítményét, hogy a részvényesek elvárásai maximálisan teljesüljenek.

A gazdasági teljesítményt a környezeti és társadalmi költségek és bevételek számszerűsítésével, kockázati mátrix alkalmazásával, életciklus-elemzéssel, valamint benchmarkkal értékelik. A társadalomra gyakorolt hatását stakeholder analízissel, valamint társadalmi hatékonysági mutatókkal vizsgálják. A vállalat környezeti teljesítményét állapotvizsgálaton alapuló módszerekkel, ökohatékonysági mutatókkal, input-output elemzéssel követik nyomon. Mivel a TVK kiemelt figyelmet fordít a fenntarthatóságot szolgáló fejlesztésekre, ezért méri, hogy az ilyen típusú beruházások hány százaléka valósul meg, illetve milyen az átlagos készültségi foka.

A vállalati fenntarthatósági teljesítmény integrált értékeléseként pedig Fenntarthatósági Balanced Scorecardot alkalmaznak. Mindemellett vizsgálja a GRI követelményeinek való megfelelést, fenntarthatósági és CSR-rangsorban betöltött helyét, valamint szerepel a Dow Jones Fenntarthatósági Index és az Oekom Research mutató meghatározásában. A fenntarthatósági számviteli rendszer egyik dokumentuma a vállalati mérleg, amely a TVK 2011-es vagyónát, eszközeit és forrásait mutatja, kiemelve azokat a sorokat, amelyek összefüggésbe hozhatók a környezetvédelemmel, illetve a fenntarthatósággal. Ezt tartalmazza a 3. táblázat.

*A vállalat környezetvédelmi célú tárgyi eszközei* a vállalat összes tárgyi eszközeinek csupán 1%-át teszik ki. Ezek alakulását, nyitó-értékét, állományváltozását,

záróértékét, valamint ezen eszközök értékcsökkenésének alakulását a számviteli törvény értelmében kötelező bemutatni a kiegészítő mellékletben. A készletek között szerepel a vállalat *szén-dioxid-kvótája*, amelyet térítésmentesen kap az államtól. Céltartalékként jelennek meg a környezetvédelmi kötelezettségekre – folyamatban lévő tájrehabilitációs feladatokra, talaj- és talajvíz-kármentesítési feladatokra, monitoringtevékenységre, kármentesítéseket követő utóellenőrzési feladatokra – képzett tartalékok. A társaság további céltartalékot képez, mivel a tárgyév végén a tulajdonában lévő széndioxid-kibocsátási egységek mennyisége nem fedezi a TVK tárgyevi szén-dioxid-kibocsátásának mértékét. Ezek megvásárlásához hitelt kap anyavállalatától, a MOL-tól.

bevételeket, költségeket és ráfordításokat összevetve megállapítható, hogy milyen a vállalat fenntarthatósági eredménye. Ez azonban megtévesztő lehet, mert az eredménykimutatásban nem lehet olyan elemeket megjeleníteni, mint például a környezetbarát technológiák alkalmazásából származó költségmegtakarítások, vagy a „zöld imázs” miatti forgalomnövekedés. A költségmegtakarítások nehezen számszerűsíthetők a vonatkozó adatok összetettsége miatt.

*A vállalat fenntarthatósági beszámolóit, jelentéseit*

A fentiekből is látható, hogy a TVK elkötelezett a fenntartható fejlődés iránt és kommunikálja elért eredményeit az érintettek felé. A fenntarthatósági teljesítményükről évente beszámolnak. Ugyan havonta és ne-

3. táblázat

**A Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság mérlege**  
(Mft)

Eszközök		2011.	Forrás		2011.
<b>A</b>	<b>Befektetett eszközök</b>	<b>111.324</b>	<b>D</b>	<b>Saját tőke</b>	<b>123.424</b>
I.	Immateriális javak	2.240	I.	Jegyzett tőke	24.534
II.	Tárgyi eszközök	106.048	II.	Jegyzett, de még be nem fizetett tőke (-)	0
	<i>Ebből környezetvédelmi célú eszközök:</i>	1.028	III.	Tőketartalék	4.624
	<i>Ingatlanok</i>	268	IV.	Eredménytartalék	103.585
	<i>Műszaki gépek, berendezések</i>	234	V.	Lekötött tartalék	0
	<i>Egyéb berendezés</i>	92	VI.	Értékelési tartalék	0
	<i>Beruházások</i>	434	VII.	Mérleg szerinti eredmény	-9.319
III.	Befektetett pénzügyi eszközök	3.036	<b>E</b>	<b>Céltartalékok</b>	<b>4.960</b>
<b>B</b>	<b>Forgóeszközök</b>	<b>85.071</b>		<i>Ebből környezetvédelmi kötelezettségre képzett céltartalék</i>	2.314
I.	Készletek	15.637		<i>Emissziós kvóta fedezetére képzett céltartalék</i>	2.179
	<i>Ebből CO<sub>2</sub> kvóta</i>	1.238	<b>F</b>	<b>Kötelezettségek</b>	<b>65.276</b>
II.	Követelések	65.587	I.	Hátrasorolt kötelezettségek	0
III.	Értékpapírok	0	II.	Hosszú lejáratú kötelezettségek	5.518
IV.	Pénzeszközök	3.847	III.	Rövid lejáratú kötelezettségek	59.758
<b>C</b>	<b>Aktív időbeli elhatárolások</b>	<b>352</b>		<i>Ebből a MOL által adott hitel a CO<sub>2</sub> emissziós kvóta fedezetére</i>	2.996
			<b>G</b>	<b>Passzív időbeli elhatárolások</b>	<b>3.087</b>
				<i>Ebből teljesítményosztónzó juttatás</i>	398
				<i>Tértés nélkül átvett emissziós kvóta</i>	221
<b>ESZKÖZÖK ÖSSZESEN</b>		<b>196.747</b>	<b>FORRÁSOK ÖSSZESEN</b>		<b>196.747</b>

Forrás: Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság belső anyaga, 2012

A TVK Nyrt. 2011-es eredménykimutatásában az üzemi eredmény szintjéig kiemelve szerepelnek a környezetvédelemmel és a társadalmi tevékenységgel kapcsolatos tételek, amelyeket a 4. táblázat szemléltet. A vállalat fenntarthatósági működéséből származó

gyedévente is készül gyorsjelentés a vállalat vezetése számára, de azok a vállalat pénzügyi helyzetére helyezik a hangsúlyt, a társadalmi és a környezeti információk nem szerepelnek benne. Kivétel a fenntarthatósági beruházások, projektek értékelése, amennyiben beszá-

4. táblázat

**A Tiszai Vegyi Kombinát  
Nyilvánosan Működő Részvénytársaság összköltség  
típusú eredménykimutatása  
(mFt)**

Tétel- szám	A tétel megnevezése	2011. év
<b>I.</b>	<b>Értékesítés nettó árbevétele</b>	<b>416.308</b>
	<i>CO<sub>2</sub>-kvóta értékesítése</i>	681
<b>II.</b>	<b>Aktivált saját teljesítmények értéke</b>	<b>4.146</b>
<b>III.</b>	<b>Egyéb bevételek</b>	<b>3.340</b>
	<i>Céltartalékképzés Co<sub>2</sub>-kvótára</i>	2130
	<i>Céltartalék-képzés környezetvédelemre</i>	92
<b>IV.</b>	<b>Anyagjellegű ráfordítások</b>	<b>405.320</b>
	<i>Környezetvédelmi költségek</i>	107
	<i>Hulladékhasznosítás, ártalmatlanítás költsége</i>	135
	<i>ELÁBÉ-CO<sub>2</sub> kvóta</i>	681
	<i>Oktatási költség</i>	66
	<i>Egészségügyi ellátás</i>	46
<b>V.</b>	<b>Személyi jellegű ráfordítások</b>	<b>8.605</b>
<b>VI.</b>	<b>Értékcsökkenési leírás</b>	<b>11.452</b>
	<i>Környezetvédelmi célú tárgyi eszköz értékcsökkenési leírása</i>	91
<b>VII.</b>	<b>Egyéb ráfordítások</b>	<b>14.470</b>
	<i>CO<sub>2</sub> kvótával kapcsolatos ráfordítás (értékvesztés)</i>	1.540
	<i>ÜHG kibocsátási egység beszolgáltatása</i>	4.560
	<i>Céltartalékképzés környezetvédelemre</i>	376
	<i>Adott támogatások, juttatások</i>	66
<b>A.</b>	<b>Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye (I±II+III-IV-V-VI-VII)</b>	<b>-16.053</b>

Forrás: Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság belső anyaga, 2012

molnak arról, hogy megfelelő időben, minőségben és meghatározott költségvetési kereteken belül zajlik-e a megvalósításuk.

Valójában a TVK évente készít jelentést tagvállalatainak teljesítményéről és eredményeiről a fenntartható fejlődés kérdéseivel kapcsolatban minden olyan felhasználó számára, aki érdeklődik a vállalat teljesítménye iránt, mint például a részvényesek, vásárlók, üzleti partnerek és intézmények. Jelentéseik számára egységes formát alakítottak ki, biztosítva ezzel a beszámolóik összehasonlíthatóságát. Az elmúlt évek gyakorlatát folytatva a GRI Kézikönyv javaslatait követi, sajátos piaci helyzetéhez és működési feltételeihez

igazított formában. Első, a GRI útmutatásain alapuló *Fenntartható fejlődés jelentésüket* 2003-ban adták ki, a legfrissebb pedig a vállalat 2011-es teljesítményét bemutató kiadvány. Részletes beszámoló a gazdasági és pénzügyi kérdések vonatkozásában az *Éves jelentésben* található.

Külön kiemelendő, hogy éves jelentésükben integráltan is szerepelnek fenntartható teljesítményt tükröző adatok.

**A fenntarthatósági információk minőségi jellemzői**

A TVK elkötelezett minden olyan adat, hír nyílt kommunikációja iránt, amely tényleges teljesítményét tükrözi és értékeli.

A lehető legtöbb, részletes és pontos iparág-specifikus információ biztosításával a lehető legnagyobb mértékű átláthatóságra törekszik a gazdasági, a társadalmi és a környezetvédelmi téren várható változásokkal és fejlesztésekkel kapcsolatos kockázatok minimalizálása, valamint az eredmények összehasonlítása érdekében. Ezért a TVK fenntarthatósági teljesítményéről szóló számviteli információknak, *lényegesnek, teljesnek, összehasonlíthatónak, pontosnak, időszerűnek, egyértelműnek, megbízhatónak* kell lenniük, a teljesítmény pozitív és negatív hatásaira egyaránt ki kell térniük (egyensúlyra kell törekedni), az *érintettek elvárásaihoz* kell igazodniuk és *fenntarthatósági összefüggéseket* kell bemutatniuk.

Mindezek összefoglalásaként a TVK Nyrt. fenntarthatósági számviteli rendszerének logikai modelljét mutatja a 4. ábra.

**A TVK fenntarthatósági stratégiájának eredménye és számviteli tapasztalatai**

Ahhoz, hogy a TVK megtartsa és megerősítse regionális petrokémiai vezető pozícióját, nem elég csupán fenntartható fejlődést szolgáló beruházásokat végrehajtania, jó kapcsolatot kialakítania a társadalommal, hanem számszerűsítene és értékelnie kell a vállalati fenntarthatósági teljesítményét – állapítja meg a Fenntartható fejlődés jelentésük (2011). Elengedhetetlen, hogy a vállalat vezetése pontos képet kapjon fenntarthatósági stratégiai célkitűzéseik megvalósulásáról, a vállalat fenntartható működésének pénzügyi vonatkozásairól, a TVK tevékenységének, termékeinek társadalmi és környezeti hatásairól.

A 2011-es évre vonatkozó célkitűzéseket és azok elérésének a mértékét mutatja be az 5. táblázat, amiből kiolvasható, hogy a legjobb eredményt a klímaváltozással és a környezettel kapcsolatosan érte el, míg a legkevésbé eredményes a gazdasági fenntarthatóságra vonatkozó stratégiai célok megvalósítása során volt.

A TVK fenntarthatósági aktivitásának a növelésével, környezettudatosságának a fokozásával felértékelődött a fenntarthatósági számviteli információk szerepe, aminek legfontosabb előállítója a vállalati fenntarthatósági számviteli rendszer. A társaság számviteli rendszere összekapcsolja a társadalmi és a környezeti ügyeket a pénzügyi lehetőségekkel, valamint ellenőrzi, megőrzi és növeli a vállalat gazdasági, társadalmi és környezeti tőkéjét, amiből jelentős versenyelőnye származhat. Így járul hozzá, hogy a TVK számviteli rendszerének alkalmazása a társaság fenntartható működéséhez, a fenntarthatósági stratégia sikeres megvalósításához.

### A tanulmány eredményei és tudományterületi hozzájárulása

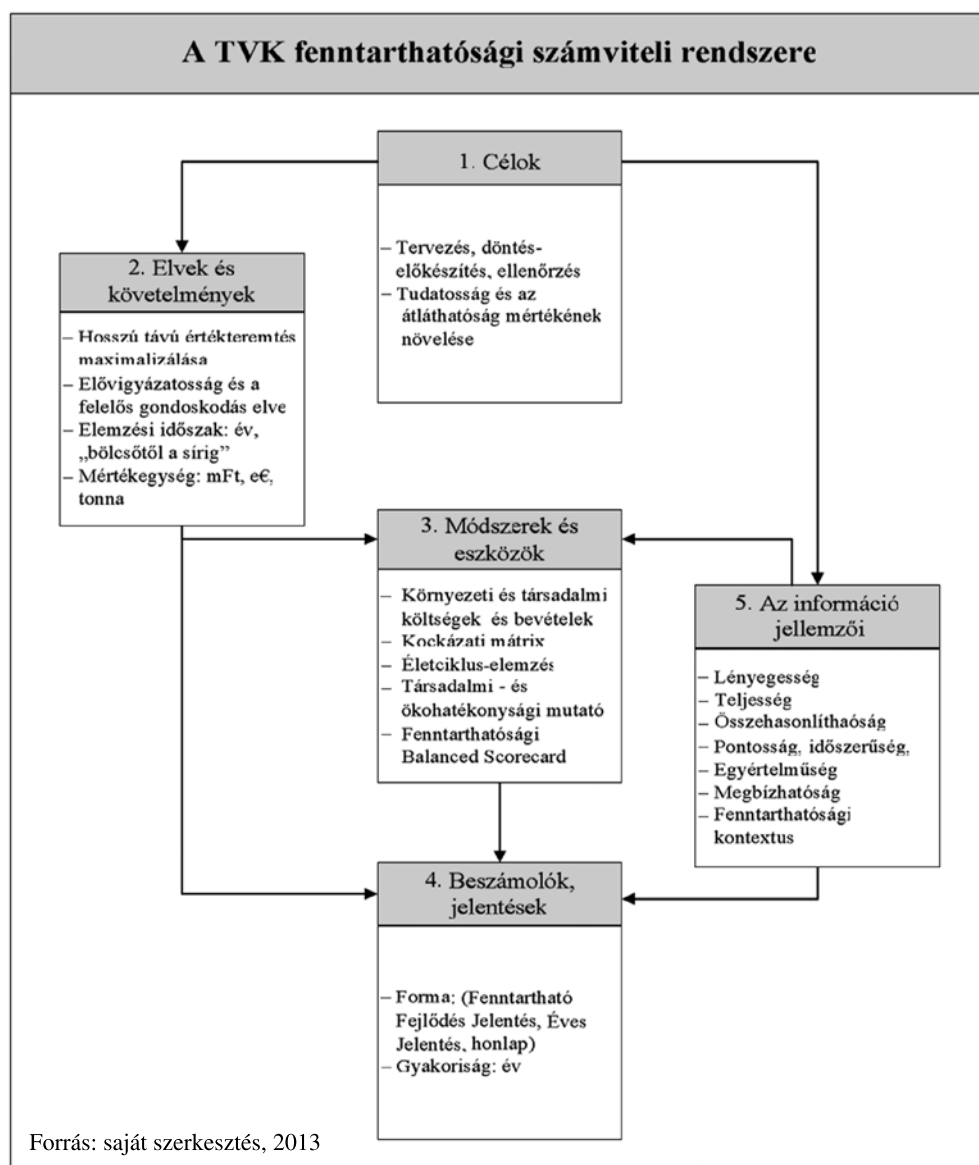
A tanulmány újszerűsége három szempontból értékelhető, illetve foglalható össze.

1. Továbbfejlesztettük a stratégiai menedzsment általános folyamatát a fenntarthatósági alapelvek szerint, a fenntarthatósági stratégia megalkotásától kezdődően, a megvalósításán keresztül, a fenntarthatósági stratégia teljesítményértékeléséig. Azonosítottuk az egyes folyamatszakaszok tevékenységeivel, feladataival adekvát korszerű menedzsment módszereket,

4. ábra

és leírtuk azok kiválasztási szempontjait.

**A Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság fenntarthatósági számviteli rendszerének logikai modellje**



2. Áttekintettük a számvitel utolsó két évtizedes fejlődési fázisait abból a szempontból, hogy az a fenntarthatóság alapelveit milyen mértékben integrálja – hagyományos számvitel (gazdasági szempontok), környezeti számvitel (gazdasági és környezeti szempontok), fenntarthatósági számvitel (gazdasági, környezeti és társadalmi szempontok). Összehasonlítottuk az egyes számviteli információk rendszere sajátosságait azzal a céllal, hogy a stratégiai teljesítményértékelés során használt módszerek és eszközök kiválasztását megkönnyítsük.

3. Bemutattuk a fenntarthatósági számviteli rendszer koncepcionális modelljének gyakorlati alkalmazását egy vállalati esettanulmányban. Továbbá meghatároztuk a fenntarthatósági stratégia és a fenntarthatósági számvitel összefüggéseit, valamint felvázoltuk a rendszer alkalmazásának vállalati és környezeti előnyeit.

A TVK 2011. évi stratégiai céljai és elérésük értékelése

Stratégiai célok 2011. évre	A célok elérésének mértéke
<i>Klímaváltozás</i> „Petrokémia TVK szinten az energiahatékonyság növelése, a fajlagos CO <sub>2</sub> -kibocsátás csökkentése a vezető technológiai fejlesztések megvalósításával, a rendelkezésre álló eszközök optimalizálásával 1,06t CO <sub>2</sub> /t HVC fajlagos kibocsátás tartása.”	A fajlagos CO <sub>2</sub> kibocsátás 1,027 t CO <sub>2</sub> /t HVC
<i>Környezet</i> „A vízszolgáltatás és fogyasztás lehetőségeinek kihasználásával minimalizáljuk a felszíni frissvíz-felhasználásunkat, amely 3,9 millió m <sup>3</sup> lesz 2011-ben.”	3,7 millió m <sup>3</sup> frissvíz felhasználás történt
<i>Munkaegészség és biztonság</i> „A közlekedési balesetek mutatója (RAR) nem haladhatja meg az 1,77 értéket”	RAR: 2,76
<i>Közösségek</i> „A vegyipar és a TVK tevékenysége ismertségének növelése.”	Szponzorálásra és támogatásra összesen közel 50 millió forintot fordított
<i>Humán tőke</i> „Stratégiai célunk a jól képzett munkaerő biztosítása, ennek megfelelően szakmai képzéseken, csoportos kompetenciafejlesztésen és tudásmegosztó eseményeken vesznek részt a munkavállalók.”	Oktatási és képzési programokra 75 millió Ft-ot fordított
<i>Gazdasági fenntarthatóság</i> „A Műszaki Beavatkozási Tervben rögzített feladatok költséghatékony végrehajtásával a 2010. év végén ismert környezetvédelmi céltartalék 5%-kal való csökkentése kockázati alapú megközelítéssel.”	A környezetvédelmi kötelezettségre képzett céltartalék 14%-kal nőtt

Forrás: Tiszai Vegyi Kombinát Nyilvánosan Működő Részvénytársaság, Fenntarthatósági Jelentés, 2011

Mindezek az eredmények természetesen egy új kutatási program kezdeti lépéseinek tekinthetők, amelyeket a közeljövőben tovább kell pontosítani mind elvi síkon, mind pedig a gyakorlat terepén.

**Felhasznált irodalom**

2000. évi C törvény a számvitelről  
 ACCA (2001): An Introduction to Environmental Reporting. The Certified Accountants Educational Trust  
 Aras, G. – Crowther, D. (2008): Evaluating Sustainability: a Need for Standards. Social and Environmental Accounting, Vol. 2, No. 1: p. 19–35  
 Bebbington, J. – Gray, R. (2001). An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization. Critical Perspectives on Accounting, 12: p. 557–587.  
 Bieker, T. – Dyllick, T. – Gmünder, C.U. – Hockerts, K. (2002): Towards a Sustainability Balanced Scorecard. Linking Environmental and Social Sustainability to Business Strategy. St. Gallen-Fontainebleau: Publication of IWÖ-HSG and INSEAD  
 Burritt, R. – Schaltegger, S. (2010): Sustainability Accounting and Reporting: Fodor Trend?, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23, No. 7: p. 829–846.  
 Csutora, M. – Kerekes, S. (2004): A környezetbarát vállalatirányítás eszközei. KJK-KERSZÖV, Budapest  
 Crutzen, N. (2011): Sustainability Performance Management in Large Firms: A Qualitative Research amongst Seven

Western European Firms. EBEN Annual Conference, Belgium  
 Dias-Sardinha, I. – Reijnders, L. – Antunes, P. (2007): Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A study of Three Large Portuguese Companies. Environmental Quality Management, No. 3.  
 Fülöp Gy. (2008): Stratégiai menedzsment. Elmélet és gyakorlat. Perfekt Kiadó, Budapest  
 Fülöp Gy. – Hódi Hernádi B. (2012): Corporate Sustainability – Strategic Alternatives And Methodology – Implementation. Management, Knowledge and Learning International Conference, 20–22 June 2012, Celje, Slovenia: pp. 109–120  
 Global Reporting Initiative (GRI). (2002). Sustainability reporting guidelines. Boston  
 Henriques, A. – Richardson, J. (2004): The Triple Bottom Line: Does It All Add Up. Assessing the Sustainability of Business and CSR. Earthscan, London  
 Hódi Hernádi, B. (2012): Green Accounting for Corporate Sustainability. Theory, Methodology, Practice, Vol. 8, Nr. 2: p. 23–30.  
 Kerekes S. – Kindler J. (1997): Vállalati környezetmenedzsment. Aula Kiadó, Budapest  
 Lamberton, G. (2005): Sustainability accounting – A brief history and conceptual framework. Accounting Forum, 29(1): p. 7–26.  
 Leskó G. (2013): Interjú a Tiszai Vegyi Kombinát Nyrt. pénzügyi és számviteli tevékenységéről, Tiszaújváros

- Pál T.* (szerk.) (2006): Számviteli rendszerek. Economix Kiadó, Miskolc
- Pál T.* (2011): A környezeti kérdések megválaszolásának támogatása a számvitel eszköztárával. In: Jubileumi tanulmánykötet Nagy Aladár professzor 70. születésnapjára, Miskolc: p. 231–242.
- Professional Accountants in business committee* (2006): Why Sustainability Counts for Professional Accountants in Business, International Federation of Accountants, New York
- Schaltegger, S. – Ben nett, 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.* (2010): Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? Journal of World Business 45: p. (2010) 375–384.
- Schaltegger, S. – Wagner, M.* (2006): Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 3, No. 1: p. 1–19.
- SIGMA* (2003): The SIGMA guidelines–Toolkit. Stakeholder engagement tool. London: The SIGMA Project
- Torma A.* (2007): A környezeti teljesítményértékelés aggregáló módszerei és az anyagáram-elemzés kapcsolatrendszere. Doktori értekezés. Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem
- Tiszai Vegyi Kombinát NYRT.* (2011): Fenntartható fejlődés jelentés, Éves jelentés. Tiszaújváros
- Yakhou, M. – Dorweiler, V.P.* (2004): Environmental accounting: an essential component of business strategy. Business Strategy and Environment, Vol. 13: p. 65–66.

## HIBAIGAZÍTÁS!

**A Vezetéstudomány márciusi számának tartalomjegyzékében  
Dr. Vörösmarty Gyöngyi szerzőnk nevét elírtuk.**

**Tisztelt szerzőnktől ezúton is elnézést kérünk!**

A szerkesztőség