

HARANGOZÓ Gábor

A KÖRNYEZETI TELJESÍTMÉNYÉRTÉKELÉS MÓDSZEREI

A környezeti teljesítmény mérésére számtalan módszer létezik. A cikk a környezeti teljesítményértékelési eszközök útvesztőjében kínál némi eligazítást azért, hogy hat, a gyakorlatban is többé-kevésbé használt módszert mutat be és értékel. A szerző¹ kísérletet tesz a bemutatott módszerek összehasonlítására is aszerint, hogy kitérnek-e a környezeti és a vállalati teljesítmény kapcsolatának vizsgálatára, illetve a környezeti teljesítményt kellően átfogóan vizsgálják-e. Nagyító alá kerül az a kérdés is, hogy vajon a teljesítményértékelési módszerek alapján jól teljesítő vállalatok valóban tekinthetők-e fenntarthatónak.

Kulcsszavak: környezeti teljesítmény, vállalati teljesítmény, teljesítményértékelés, fenntarthatóság, ökohatékonyság, környezeti számvitel, Balanced Scorecard

A vállalati környezeti teljesítmény mérésére nem létezik egyetlen, mindenki által elfogadott, univerzális módszertan. Ellenkezőleg, egymással párhuzamosan számos különböző lehetőség van; sok esetben nemcsak a környezeti teljesítmény értékelésének módja, hanem maga a teljesítmény explicit vagy implicit értelmezése is eltér egymástól.

A cikkben összesen hat különböző – a gyakorlatban is elterjedt – környezeti teljesítményértékelési módszert mutatunk be és értékelünk. Ezek: 1. az ökohatékonysági elméleten alapuló értékelés, 2. az ISO 14031, illetve a DBU-UBA mutatószámrendszere, 3. a Global Reporting Initiative (GRI²), 4. a környezeti szempontokat is figyelembe vevő pénzügyi és számviteli elemzések, 5. környezeti és fenntarthatósági indexek, 6. fenntarthatósági Balanced Scorecardok (Sustainability Balanced Scorecards – SBSC). A módszerek filozófiája és gyökerei részben eltérőek, de közös bennük, hogy a vállalati környezeti teljesítményt számszerűsített mutatókkal jellemzik, és ha eltérő mértékben is, de kísérletet tesznek a környezeti és a vállalati teljesítmény kapcsolatának bemutatására is.

Nem célunk, hogy teljes körű áttekintést adjunk a rendelkezésre álló módszerekről, ezzel kapcsolatban figyelemre méltó például Tóth (2002) munkája. A hangsúlyt sokkal inkább arra helyezzük, hogy az elterjedtebb módszerek vajon alkalmasak-e arra, hogy a környezeti teljesítményt kellően árnyaltan mérjék; illetve elegendő információt adnak-e arról, hogy a vizsgált szervezet

teljesítménye összhangban van-e a fenntarthatóság elveivel.

Az elemzés egy korábbi írásban (Harangozó Gábor, 2008) felvázolt elméleti keret alapján történik, amelyben a környezeti teljesítményt négy dimenzió mentén vizsgáltuk. Ezek: 1. a környezeti menedzsment, 2. a konkrét környezetvédelmi intézkedések, innovációk, 3. a környezetterhelés, 4. a környezet állapotának alakulása a vállalat tevékenységének következtében. A cikkben tehát azt vizsgáljuk, hogy a bemutatott módszerek mennyire képesek kezelni a négy dimenziót, illetve milyen mértékben teszik lehetővé a környezeti és a vállalati teljesítmény esetleges kapcsolatának kimutatását.

A cikkben a kiválasztott teljesítményértékelési módszereket először külön-külön mutatjuk be és értékeljük, ezt követően egymással is összehasonlítjuk őket.

Az ökohatékonysági megközelítés

Az ökohatékonysági elmélet a környezeti és a gazdasági (más szavakkal az ökológiai és az ökonomiai) hatékonyság összekapcsolására tesz kísérletet.

Viszonylagos egyszerűsége és közérthetősége mellett népszerűségét nagymértékben annak is köszönheti, hogy a vállalatok számára „fájdalommentes” lehetőséget kínál környezeti teljesítményük javítására. Az ökohatékonyság koncepció terjesztésében ennek megfelelően jelentős szerepe van a világ vezető multinacionális vállalatait – például a Dow Chemicalt,

a DuPont-t, a Nestlét, a Shellt, vagy éppen a genetikailag módosított szervezeteket előállító Monsanto – tömörítő World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) szervezetnek. A WBCSD számos, az ökohatékonyt népszerűsítő kiadványt publikált (például WBCSD, 1996; WBCSD–UNEP, 1996; Verfaillie-Bidwell [WBCSD, 2000]).

A WBCSD fogalom meghatározása alapján az „*ökohatékony olyan versenyképes termékek és szolgáltatások révén érhető el, amelyek egyrészt kielégítik az emberi igényeket és javítják az életminőséget, másrészt teljes életciklusukat tekintve hozzájárulnak az ökológiai hatások és az anyagintenzitás legalább olyan szintre való csökkentéséhez, amely összhangban van a Föld becslült eltartóképességével*” (WBCSD, 1996: 4. old.).

A bonyolult definícióknál egyszerűbben fogalmazva, az ökohatékony elmélet tükrében a környezeti teljesítmény nem más, mint minél több terméket és szolgáltatást előállítani minél kevesebb környezetterheléssel. Érdekes azonban a felvetés, miszerint az ökohatékony egyáltalán nem új gondolat, hiszen már Taylor is így írt 1911-ben: „*A dolgozó számára a legnagyobb fejlődést... az olyan munkaszervezet biztosíthatja, amelyben a munka plusz a természeti erőforrások plusz az alkalmazott tőke – gépek, épületek stb. formájában – használata olyan kombinációban valósul meg, amely minimális ráfordítással jár*” (Hukkinen, 2003: 11–27. old., idézi Csutora – Kerekes, 2004: 31. old.).

A WBCSD–UNEP (1996) útmutató hét sikertényezőt határoz meg, amelyek szükségesek az ökohatékony eléréséhez (4. old.):

- a termékek és szolgáltatások anyagintenzitásának³ csökkentése,
- a termékek és szolgáltatások energiaintenzitásának⁴ csökkentése,
- a mérgező kibocsátások csökkentése,
- az anyagok újrahasznosíthatóságának növelése,
- a megújuló erőforrások fenntartható használatának maximalizálása,
- a felhasznált anyagok (és így a termékek) tartóságának növelése,
- a megtermelt javakon belül a szolgáltatások arányának növelése.

Az ökohatékony nem egy konkrét mutatószámmal, hanem egy hányadosokból álló mutatószám-csoporttal mérhető, ahol a számláló az előállított termékek, illetve szolgáltatások mennyiségét vagy értékét mutatja, míg a nevező a termékek és szolgáltatások teljes életciklusa során okozott környezeti hatásokat számszerűsíti. A WBCSD mind a gazdasági (számláló), mind a környezeti (nevező) jellegű mennyiségek

esetében általánosan alkalmazható és vállalatspecifikus indikátorokat különböztet meg (Verfaillie – Bidwell, 2000: 3. old.). Általánosan alkalmazható gazdasági jellegű mutatók:

- előállított termékek, illetve szolgáltatás mennyisége,
- nettó árbevétel.

Az általánosan alkalmazható környezeti mutatók:

- energiefelhasználás,
- anyagfelhasználás,
- vízfelhasználás,
- üvegházhatást okozó gázok kibocsátása,
- ózonbontó anyagok kibocsátása.

Néhány további mutató, amelyet lehetne általánosan alkalmazni, ha sikerülne rájuk globálisan elfogadott mérési módszert kidolgozni:

- további pénzügyi mutatók (például profit),
- savasodást okozó légköri kibocsátások,
- kibocsátott hulladék.

Sokan vannak, akik a környezeti problémák megoldását az ökohatékony radikális, ám mégis megvalósítható javulásában látják. Weizsäcker – Lovins – Lovins (1995) Faktor 4 című híres könyvükben arról írnak, hogy az ökohatékony négyszeresére növelésével reálisan elérhető lenne a jólét megduplázása, miközben a környezetterhelés felére csökkenne. Állításuk alátámasztására számtalan példát hoznak különböző területekről, és ezek alapján még az ökohatékony sokkal nagyobb arányú javulását sem tartják elképzelhetetlennek (Faktor 6, 10, 100 stb.).

Reijnders (1998: 13–22. old.) találoan Faktor X vitáról beszél, amikor számos, 4 - 50-szeres közötti lehetséges hatékonyságjavulást vizionáló elméletet tekint át.

Megítélésünk szerint az ökohatékony megközelítés vitathatatlan előnye, hogy összekapcsolja a vállalatok környezeti és gazdasági teljesítményét, ráadásul olyan módon, ami a vállalatok számára is vonzó lehet, hiszen ebben a megközelítésben a jobb környezeti hatékonyság jobb vállalati teljesítményt jelent⁵. Az is látszik, hogy nemcsak elméleti konstrukcióról van szó; az ökohatékony a gyakorlatban számos területen jelentős mértékben javítható – ilyen lehet például az energiahatékony rés megszüntetése (Zilahy, 2000: 28. old.) is.

Ugyanakkor az *ökohatékony kapcsolatokban több hiányosságra, illetve ellentmondásra is fel kell hívunk a figyelmet.*

1. Talán a leggyakoribb kritika, hogy az ökohatékony relatív kategória, a környezetterhelést nem önmagában, hanem a vállalati teljesítményhez mérten értékeli. A környezeti és a vállalati teljesítmény összekapcsolása ugyan előnyös, de könnyen előfordulhat,

hogy az ökohatékonyság megduplázódása nem jár a környezetterhelés csökkenésével, mert például ezzel párhuzamosan a termelés mennyisége a háromszorosára nő. Az ökohatékonyság javulása ugyan szükséges, de nem elégséges feltétel a fenntarthatóság eléréséhez, ehhez az ökoeredményességet, azaz a környezetterhelés abszolút nagyságát kellene legalábbis szinten tartani (vö. Dyllick – Hamschmidt, 2000; Stahlman – Clausen, 2000, illetve Harangozó Gábor, 2008). A szakirodalomban „visszapattanó hatás”-nak nevezik, hogy az (öko-)hatékonyság javulása maga is a termelés és a fogyasztás növekedéséhez vezethet, azaz az abszolút környezetterhelés nem hogy csökkenne, hanem nő (Hukkinen, 2003: 11–27. old.; Csutora – Kerekes, 2004: 32. old.).

2. Fenntarthatónak olyan tevékenységet tekintünk, amely hozzájárul a közjóhoz, környezeti, társadalmi, gazdasági szempontból egyaránt előnyös. Ugyanakkor az ökohatékonysági megközelítés hívei csupán azt vizsgálják, hogy a megtermelt gazdasági eredmény relatíve mekkora környezetterheléssel jár. Nem veszik figyelembe a tevékenység jellegét vagy társadalmi hasznosságát, nem vizsgálják, hogy a társadalomnak tényleg szüksége van-e az adott termékre, illetve szolgáltatásra⁶. Ezzel szemben sokan vannak, akik bizonyos tevékenységeket (például fegyvergyártás, szerencsejáték stb.) emiatt semmilyen esetben nem tekintenek fenntarthatónak. Az ellentmondás abban áll tehát, hogy az ökohatékonysági elmélet nem foglalkozik értékekkel, pedig ez a fenntarthatóság szempontjából fontos lenne. További érdekesség, hogy az ökohatékonyság mérésével foglalkozó, korábban hivatkozott WBCSD-útmutató két szerzőjének egyike, Hendrik A. Verfaillie éppen annak a Monsanto vállalatnak a képviselője, amely a GMO-k (Genetically Modified Organism – genetikailag módosított szervezet) előállításának és gyakorlati alkalmazásának élharcosaként számos ország és civil szervezet tiltakozását vívta ki.

3. Az ökohatékonysági megközelítés gyakorlati használhatóságával kapcsolatos probléma, hogy a rendszerhatárok nincsenek pontosan definiálva a gazdasági és a környezeti szféra között, így nem lehet pontosan meghatározni, mi tekinthető káros környezeti hatásnak vagy éppen hasznosítható mellékterméknek az életciklus egyes fázisaiban (Hukkinen, 2003: 11–27. old.; Csutora – Kerekes, 2004: 32–33. old.).

Jelenlegi vizsgálódásunk szempontjából fontos, hogy az ökohatékonysági megközelítés a környezeti teljesítmény mely dimenzióit fedi le. Az eddigiek alapján elmondhatjuk, hogy az ökohatékonyság vizsgálata során fontos szerepet kap a környezetterhelés nagysága és a vállalati teljesítmény egyéb területeivel való kapcsolata, ugyanakkor a koncepció nem helyez súlyt a

környezeti menedzsment és a konkrét környezetvédelmi intézkedések vizsgálatára, valamint a gazdasági tevékenységnek a környezet állapotára gyakorolt hatására sem. Közvetetten, csak említés szintjén jelenik meg, hogy a környezeti menedzsmenteszközök alkalmazása hozzájárulhat az ökohatékonyság javításához (például WBCSD, 1996: 9. old.).

Az ISO 14031, illetve a DBU-UBA mutatószámrendszere

Az ISO 14031 a Nemzetközi Szabványügyi Szervezet (ISO – International Standardisation Organisation) környezeti irányítással foglalkozó, 14000-es szabvány-családjának tagja, amely valójában egy útmutató arra vonatkozóan, hogy a vállalatoknak hogyan célszerű értékelniük a környezeti teljesítményüket. Az ISO 14001-es szabvánnyal ellentétben tehát itt nem egy tanúsítható rendszerről van szó, csupán egy iránymutatásról, amely egy általános keretet javasol a vállalatok számára. Az ISO 14031 útmutató meghatározása alapján egy szervezet környezeti teljesítménye „*a környezeti tényezők ellenőrzésének eredménye*” (ISO 14031, 1998). Látható, hogy ebben a megközelítésben a környezeti teljesítmény összetett fogalom: megjelenik benne az eredmény jellegű összetevő (környezetterhelés, környezeti állapotra gyakorolt hatás), illetve a szervezési, intézkedési jellegű dimenzió is.

A Német Környezet-, Természetvédelmi és Reaktorbiztonsági Minisztérium (BMU – Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit), valamint a Német Környezetvédelmi Hivatal (UBA – Umweltbundesamt) közös útmutatója tartalmában és szerkezetében nagyon hasonlít az ISO 14031 útmutatóhoz, ezért a kettőt célszerű egyszerre áttekinteni.

Mindkét útmutató részletesen tárgyalja: 1. a környezeti teljesítmény-értékelés folyamatát, a környezeti teljesítmény-értékelés céljait, 2. az alkalmazandó indikátorokkal szemben támasztott elvárásokat, 3. végül mindkettő egy három fő területből álló indikátorrendszert vázol fel, amelyeket a vállalatok rugalmasan – saját adottságaikhoz és igényeikhez igazítva – felhasználhatnak környezeti teljesítményük értékelésére. A mutatószámrendszert az 1. táblázat mutatja be vázlatosan (az egyes indikátorcsoportok számozása a két útmutató által használt számozást követi).

Az 1. táblázat alapján látható, hogy mindkét útmutató három nagy területre osztja a környezeti teljesítmény értékelését. Az ISO 14031 megkülönbözteti a működési teljesítmény indikátorait⁷, amelyek a szervezet környezetterhelését mérik közvetlenül (például a kibocsátott szennyvíz teljes mennyisége), illetve köz-

vetve (például a szállítójárművek fajlagos üzemanyag-fogyasztása). A menedzsmentteljesítmény-indikátorok a vállalat vezetése által alkalmazott környezetvédelmi eszközöket és meghozott környezetvédelmi intézkedéseket (például bevezetett környezetközpontú irányítási rendszerek), valamint ezek hatékonyságát (például környezeti megtakarítások) mérik. Az ISO 14031 a működési- és menedzsmentteljesítmény-indikátorokat együttesen környezetteljesítmény-indikátoroknak nevezi. A környezetiállapot-indikátorok azt próbálják meg számszerűsíteni, hogy a szervezet működése milyen hatással van a környezet állapotára, azaz hogyan változik például egy közeli patak vízminősége.

Az 1. táblázat alapján látszik, hogy a BMU-UBA mutatószám-rendszerében a környezetteljesítmény-indikátorok az ISO 14031 működésiteljesítmény-indikátorainak feleltethetők meg, míg a menedzsmentteljesítmény- és a környezetiállapot-indikátorok elnevezése és tartalma megegyezik az ISO 14031-ben használttal.

Az 1. táblázat alapján az is elmondható, hogy bár összességében mindkét mutatószámrendszer a környezeti teljesítmény értékelésére szolgál, az ISO 14031 szűkebb értelemben a működési és menedzsmentindikátorokat tekinti környezetteljesítmény-indikátoroknak, míg a BMU-UBA szigorúan véve csak az ISO 14031-ben működési indikátoroknak nevezett

1. táblázat

Az ISO 14031 (1998) és a BMU-UBA (1997) környezetteljesítmény-értékelési mutatószámrendszerének vázlatos áttekintése és összehasonlítása

ISO 14031		BMU-UBA		
A környezetteljesítmény-értékelési (EPE) indikátorok alkalmazási területei		A vállalati környezeti indikátorok alkalmazási területei		
Környezeti teljesítmény indikátorok	Működésiteljesítmény-indikátorok	A.4.3.2.1. Anyagok A.4.3.2.2. Energia A.4.3.2.3. Vállalat által igénybe vett szolgáltatások A.4.3.2.4. Üzemek és berendezések A.4.3.2.5. Bemenő és kimenő logisztika A.4.3.2.6. Termékek A.4.3.2.7. Vállalat által nyújtott szolgáltatások A.4.3.2.8. Hulladék A.4.3.2.9. Egyéb káros emissziók	1.1. Anyag- és energiaindikátorok <i>1.1.1. Inputindikátorok</i> 1.1.1.1. Anyag 1.1.1.2. Energia 1.1.1.3. Víz <i>1.1.2. Outputindikátorok</i> 1.1.2.1. Hulladék 1.1.2.2. Légszennyező anyagok 1.1.2.3. Szennyvíz 1.1.2.4. Termékek 1.2. Infrastruktúra és közlekedési (szállítási) indikátorok <i>1.2.1. Infrastruktúra</i> <i>1.2.2. Közlekedés (szállítás)</i>	Környezeti teljesítmény
	Menedzsmentteljesítmény-indikátorok	A.4.2.2.1 Politikák és programok bevezetése A.4.2.2.2. Megfelelés (jogszabályoknak, belső céloknak) A.4.2.2.3. Pénzügyi teljesítménnyel való kapcsolat (környezeti költségek, megtakarítások) A.4.2.2.4. Közösségi kapcsolatok	2.1. Rendszerindikátorok 2.1.1. Rendszerbevezetés 2.1.2. Jogszabályi megfelelés, panaszok 2.1.3. Környezeti költségek 2.2. Területi indikátorok 2.2.1. Képzés, emberierőforrás-gazdálkodás 2.2.2. Munkahelyi egészség, biztonság 2.2.3. Beszerzés 2.2.4. Külső kommunikáció	Környezeti menedzsment
Környezetiállapot-indikátorok	A.4.4.2.1. Regionális, nemzeti és globális indikátorok A.4.4.2.2. Helyi és regionális indikátorok a) Levegő b) Víz c) Talaj d) Flóra e) Fauna f) Emberek g) Esztétika, örökség és kultúra	3.1. Víz, talaj, levegő, flóra és fauna állapotát mérő indikátorok	Környezeti állapot	

csoportot. A BMU-UBA útmutató arra is kitér, hogy a környezeti teljesítményt értéksemleges kategóriaként értelmezi, azaz beszélhetünk jó és rossz környezeti teljesítményről (45. old.).

A két megközelítés kapcsán összességében megállapíthatjuk, hogy a környezeti teljesítményt széleskörűen értelmezik, lényegében az összes általunk vizsgált környezetiteljesítmény-dimenziót érintik. Ugyanakkor továbbra is beleütközünk abba a gyakorlati problémába, hogy a környezetiállapot-indikátorok nagyon nehezen állíthatók elő. Így, még ha a vállalatok tevékenységüknek a környezet állapotára gyakorolt hatásait a környezeti teljesítményük részeként értelmezik is, a környezeti teljesítmény értékelése során nagy valószínűséggel nem fektetnek kellő hangsúlyt erre a teljesítménydimenzióra.

A módszerek viszonylagos részletességének és a nagyszámú indikátor alkalmazásának hátrányaként említhetjük, hogy a különböző vállalatok környezeti teljesítményének összehasonlítása csak korlátozott mértékben lehetséges.

A Global Reporting Initiative (GRI)

A GRI elsődleges célja, hogy elősegítse a vállalatok gazdasági, környezeti és társadalmi teljesítményének hiteles és standardizált kommunikálását. Emellett azonban tekinthető egy környezeti teljesítményértékelési módszernek is, hiszen az indikátorok segítségével részletesen jellemzi a vállalatok teljesítményét.

Amellett, hogy a kezdeményezéshez kapcsolódó útmutatók (például GRI, 2002a; GRI, 2002b) részletesen kifejtik a hiteles kommunikáció alapelveit, a vállalati jelentések tartalmára és az alkalmazandó indikátorokra is javaslatot tesznek. A GRI alapján elkészített vállalati jelentéseknek a következő részeket célszerű tartalmazni:

- vízió és stratégia (a vállalatvezetés fenntarthatóság iránti elkötelezettségét mutatja),
- a vállalat tevékenységének bemutatása,
- az irányítási struktúra és vezetési rendszerek bemutatása,
- a jelentésben megtalálható információk besorolása a GRI-útmutató indikátorrendszerébe,
- a vállalat gazdasági, környezeti és társadalmi teljesítményével kapcsolatos indikátorok.

Az útmutatók megkülönböztetnek alapvető (core) és kiegészítő (additional) indikátorokat (GRI, 2002b: 7. old.), emellett felhívják a figyelmet a szektorspecifikus információk fontosságára (GRI, 2002a: 10. old.).

A GRI által javasolt indikátorok alkalmazási területeit a 2. táblázat mutatja be. A táblázatban feltüntet-

tett indikátorcsoportokon belül az útmutató javaslatot tesz konkrét indikátorokra is (alapvető és kiegészítő indikátorokra egyaránt). A táblázat alapján látható, hogy a GRI a gazdasági teljesítményen belül jóval túllép a hagyományos pénzügyi jelentések szemléletén, kitér az egyes érintett csoportokkal való kapcsolatra, sőt még az externális hatások figyelembevételére is javaslatot tesz.

A környezetiteljesítmény-indikátorok nagyjából besorolhatók az ISO 14031 rendszerébe, bár az ottani menedzsmentteljesítmény- és környezetiállapot-indikátorok itt sokkal korlátozottabban jelennek meg.

A társadalmi teljesítmény a legkevésbé megfogható, erre utal az is, hogy itt találjuk a legtöbb mérőszámcsoporthoz képest itt vannak a legnagyobb arányban a kiegészítő indikátorok, ami szintén a társadalmi teljesítmény megragadásának nehézségeire utal.

AGRI erőssége, hogy a vállalatok gazdasági, környezeti és társadalmi teljesítményét egyszerre vizsgálja, illetve a gazdasági teljesítményt is sokkal átfogóbb szemléletben értelmezi, mint amit a hagyományos pénzügyi mutatókkal le lehet írni. Ugyanakkor a GRI-útmutatókban gyakran szereplő fenntarthatósági jelentés, illetve ennek kapcsán a fenntarthatósági teljesítmény kifejezések kicsit félrevezetőnek tűnnek. Attól még ugyanis, hogy egy vállalat jól teljesít a gazdasági-, környezeti- és társadalmi teljesítmény-dimenzió kiválasztott indikátorai szerint, egyáltalán nem biztos, hogy a tevékenysége fenntartható lenne. Ha optimisták vagyunk, beszélhetünk ugyan a fenntarthatósághoz való hozzájárulásról, de azt, hogy a vállalat tevékenysége fenntartható-e, nem tudjuk eldönteni GRI-indikátorok alapján.

A kezdeményezés terjedésének eredményeként egyre több vállalat ad közre fenntarthatósági – értsd: a gazdasági, társadalmi és környezeti teljesítményt egyidejűleg bemutató – jelentést, ilyen például Magyarországon a BAT, a Denso vagy a Budapesti Erőmű Rt. A GRI a hitelesség érdekében ajánlja a jelentések külső fél általi tanúsíttatását is (GRI, 2002b: 8. old.), amit az említett két vállalat esetében a Környezettudatos Vállalatirányítási Egyesület (Követ) végez.

Láttuk, hogy a GRI kísérletet tesz a vállalatok környezeti, társadalmi és gazdasági teljesítményének – a GRI fogalomhasználatában fenntarthatósági teljesítményének – mérésére és standardizálható kommunikálására. Mauser (2001, 44–45. old.) arra hívja fel a figyelmet, hogy az összehasonlíthatóság azonban még mindig gyenge lábakon áll, különösen, hogy a szektorspecifikus mutatók nincsenek standardizálva. Megállapíthatjuk a környezeti, a gazdasági és a társa-

2. táblázat

**Az ISO 14031 [(1998)] és a BMU-UBA [(1997)]
környezeti teljesítményértékelési mutatószámrendszerének
vázlatos áttekintése és összehasonlítása**

Vállalatiteljesítmény-indikátorok alkalmazási területei a GRI alapján	
Gazdasági teljesítmény- indikátorok	<p>Közvetlen hatások (nyomon követi a szervezet és a főbb érintettje közötti pénzáramlást és a szervezet hatását az érintettek gazdasági helyzetére):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vevők, ügyfelek • Beszállítók • Alkalmazottak • Tulajdonosok, hitelezők • Társadalom <p>Közvetett hatások (a szervezet által az érintetteknek okozott externális hatások; erre vonatkozóan a GRI nem ad meg konkrét indikátorokat)</p>
Környezeti teljesítmény- indikátorok	<p>Anyag Energia Víz Biodiverzitás Légszennyező anyagok, szennyvíz, hulladék Beszállítók környezeti teljesítménye Termékek és szolgáltatások Jogszabályi és egyéb megfeleléség Szállítás Általános (például körny. kiadások fajtánként – kiegészítő indikátorok)</p>
Társadalmi teljesítmény- indikátorok	<p>Megfelelő munka biztosítása</p> <ul style="list-style-type: none"> • Foglalkoztatás • Az alkalmazottak és a vezetés kapcsolata • Munkahelyi egészség és biztonság • Képzés • Egyenlő karrierlehetőségek <p>Emberi jogok</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vonatkozó stratégia és menedzsment • Hátrányos megkülönböztetés hiánya • Szabad szakszervezeti tagság • Gyerekmunka • Kényszermunka • Fegyelmi eljárások • Biztonsági személyzet emberi jogokkal kapcsolatos képzése • Benniszülöttek jogai <p>Társadalom</p> <ul style="list-style-type: none"> • Helyi közösségekkel való kapcsolat • Korrupció • Politikai összefonódás • Árképzés és versenypolitika <p>Termékfelelősség</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fogyasztói egészség és biztonság • Termékek és szolgáltatások • Reklámok • A fogyasztók adatainak bizalmas kezelése

dalmi teljesítmény egyidejű vizsgálata mindenképpen erőssége a GRI-nek, ugyanakkor a három terület egymás mellé illesztése önmagában még nem ad elegendő információt arról, hogy az adott vállalat tevékenysége valóban fenntartható-e.

Jelenlegi vizsgálódásunk szempontjából azonban az a legérdekesebb, hogy a módszer a környezeti teljesítmény mely elemeivel foglalkozik. Az indikátorrendszer leginkább a környezetterhelés jellegű dimenzióra koncentrál, ugyanakkor megjelenik benne a menedzsment jellegű dimenzió (például a környezeti kiadások vagy a jogszabályi megfelelés), illetve korlátozottan a környezet állapotára való hatás is (például a biodiverzitással foglalkozó csoporton belül). Ha az indikátorokon belül nincsenek is túlhangsúlyozva, a GRI-jelentések korábbi részében (az irányítási struktúra és vezetési rendszerek bemutatása során) a környezetimenedzsment-eszközök és konkrét környezetvédelmi intézkedések is fontos helyet kapnak. Bár a környezeti teljesítmény mellett a GRI-megközelítés a vállalatok gazdasági és társadalmi teljesítményét is tárgyalja, nem tér ki az egyes területek közötti lehetséges összefüggések vizsgálatára.

Környezeti szempontokat is figyelembe vevő pénzügyi és számviteli elemzések

Az ide tartozó módszerek azt vizsgálják, hogy a környezetvédelem, illetve a vállalat tevékenységével összefüggő környezeti hatások milyen pénzügyi hatásokkal járnak a vállalat számára. Ezeknek a tényezőknél a számbavétele szintén értelmezhető a vállalati környezetiteljesítmény-értékelés egy módszereként. A követke-

zókben két ezzel kapcsolatos lehetőséget tekintünk át röviden, az egyik a környezeti szempontok számszerűsítése a beruházási döntések során, a másik pedig a környezetorientált költség- és eredményszámítás.

A környezetvédelmi szempontok figyelembevétele módosíthatja a beruházásokhoz kapcsolódó pénzáramlásokat, ami a beruházási döntéseket is befolyásolhatja. Ha tehát egy beruházás tervezésénél annak környezeti hatásait is számszerűsíteni próbáljuk, módosulhat az eredmény; lehet, hogy egy kedvezőnek tűnő, de környezetszennyező beruházás a környezetvédelmi bírságok, vagy a jövőbeli kármentesítési költségek következtében mégsem hoz nyereséget a vállalat számára.

Csutora és Kerekes (2004: 96–101. old.) az alábbi költségkategóriák figyelembevételét javasolják az egyes beruházási döntések előkészítésénél:

- *hagyományos vagy szokásos költségek* (például egy termék alapanyagköltsége),
- *rejtett költségek* (például a szennyezett és egészségtelen munkakörnyezet következtében betegség miatt kieső munkanapok költsége),
- *feltételes költségek* (például a szennyezések miatt a jövőben esetlegesen fizetendő kártérítések költsége),
- *intangibilis költségek* (például a vállalati érintettekkel való rossz kapcsolat következtében felmerülő pótlólagos költségek),
- *externális költségek* (például a szennyezés következtében a környező lakosság részére jelentkező épületfelújítási költségek).

Gyakori probléma, hogy a vállalatok a nehezebben számszerűsíthető (rejtett, feltételes, intangibilis, illetve externális) költségeket és megtakarítási lehetőségeket nem veszik figyelembe, pedig a környezeti hasznok, illetve költségek csökkenése általában pontosan ilyen jellegű. Az említett költségek és hasznok (növekvő bírság, várható kártérítési kötelezettség stb., vagy ennek elmaradása) számszerűsítése tehát pontosíthatja a beruházási számításokat, a számszerűsítés lehetőségei azonban sokszor korlátozottak. Az externális költségekhez kapcsolódó további probléma, hogy amíg a vállalat biztos lehet benne, hogy ezek tényleg externális költségek maradnak, rövid távú gazdasági szempontokat figyelembe véve nem feltétlenül érdeke a csökkentésük, hiszen a többi költségkategóriával szemben ezek nem a vállalatot terhelik. Ez azonban tényleg csak rövid távon van így, hiszen a szennyezés miatt az externális költségeket elviselni kényszerülő helyi lakosság egy idő után kártérítési pert vagy fogyasztói bojkottot kezdeményezhet, ami a vállalat számára is – legalábbis potenciálisan – költséget jelent⁸.

Szintén problémát jelent a beruházások időtávja, és ezzel kapcsolatban a vállalatok által támasztott hozamelvárások is. A környezetvédelemmel kapcsolatos beruházások megtérülése sokszor meglehetősen hosszú, a megtakarítások csak évek múlva jelentkeznek, így ezeket a beruházási alternatívákat a rövid távra gondolkodó, a későbbi pénzáramlásokat a magas hozamelvárások miatt túlzott diszkonttényezőt használó vállalatvezetők sokszor elvetik.

A környezetszennyezés a finanszírozási lehetőségeket is befolyásolhatja; bizonyos esetekben a bankok környezeti tényezőket is vizsgálnak a potenciális ügyfél minősítésénél.

Környezetvédelmi szempontokat a likviditási elemzések során is érdemes figyelembe venni. Egy szennyezett talajú ingatlan például sokkal nehezebben, illetve kedvezőtlenebb feltételekkel értékesíthető.

A költség- és eredményszámítás célja, hogy meghatározza az egyes termékek előállításának költségét és jövedelmezőségét, valamint a vállalat pénzügyi eredményét. Ez az ellenőrző funkció mellett a termékstruktúrára vonatkozó döntések megalapozásához is nagyon fontos, azaz mely termékeket érdemes gyártani és melyeket nem, mert azok nem jövedelmezők a vállalkozás számára. A költségszámítás során a vállalatnál felmerülő költségeket aszerint osztják fel költséghelyek, illetve költségviselők között, hogy melyik milyen mértékben járul hozzá a költségekhez (Róth et al., 2002).

A közvetlen költségek költségviselőkre történő ráterhelése után még sok felosztatlan költség marad. Ezeket általános költségként, valamilyen pótlékkulcs (munkaóra, gépóra stb.) alapján osztják fel a költséghelyek és a költségviselők között. A felosztás történhet egy lépésben, egyből a költségviselőkre, vagy két lépésben, először költséghelyekre, aztán költségviselőkre. Azt, hogy éppen melyiket érdemes alkalmazni, a költség felmerülési helye és jellege határozza meg.

A gyakorlatban a nehezen számszerűsíthető költségek figyelmen kívül hagyása, illetve nem megfelelő felosztása sokszor olyan esetben is megtörténik, amikor a környezeti szempontokat figyelembe véve a költségek realisabb felosztása is megoldható lenne. A probléma abban áll, hogy rengeteg olyan környezetvédelmi költséget tekintenek általános költségnek, amelyek valójában egy bizonyos termékhez vagy költségközpontozáshoz hozzárendelhetők lennének, a gyakorlatban azonban valamilyen hagyományos pótlékkulcs alapján osztják őket szét. (A környezeti jellegű költségek felosztásával részletesen foglalkozott Schaltegger et al. (1996), illetve Csutora (2001).

Példa lehet erre a veszélyes hulladékok ártalmatlanítási költsége, a környezetvédelmi bírságok fizetése vagy esetleg a környezetvédelmi előírások miatti

megnövekedett adminisztrációs kötelezettség személyi jellegű költségvonzata. Ezeket legtöbbször egyszerűen általános költségeknek tekintik, és a szokásos osztókulcsok (pl. gépóra) alapján osztják tovább. Egy kicsit tovább elemezve azonban esetleg kiderülne, hogy az egyes termékek, illetve költségközpontok adott esetben nem a gépórák arányában járulnak hozzá ezekhez a költségekhez. Az egyiknél például fajlagosan sokkal több veszélyes hulladék keletkezik, mint a másikonál, és a bírságok is lényegében erre vezethetők vissza. Miért fontos ez? Burritt és szerzőtársai (2001) példái alapján könnyen fény derülhet arra, hogy egy nagyon környezetszennyező módon előállított termék, amelyet eddig nyereségesnek hittek, a környezeti költségekkel megterhelve valójában veszteséges, míg egy másik termék – amely ráfizetésesnek tűnt, ha a környezetvédelmi költségeket például a gépórák alapján terheltek rá – valójában mégis nyereséget hoz a vállalat számára. Más szavakkal, a környezetszennyező termékek önköltsége általában magasabb, mint amit a hagyományos költségelosztási elvekkel általában kiszámítanak.

Ebben az esetben nemcsak a társadalom jár jobban azáltal, hogy megszabadul egy jelentős szennyezési forrástól, hanem a vállalat is, hiszen azt a terméket gyártja, amelyiken valóban haszna van, és a környezet-szennyező termék gyártásának beszüntetésével a környezetvédelmi költségei is csökkenni fognak.

Összegzésképpen elmondható, hogy a környezetvédelmi szempontok figyelembevétele a költség- és eredményszámítás során a környezeti hasznok mellett a vállalat érdekeit is szolgálja. A vezetők pontosabb képet kaphatnak arról, hogy melyik termékeket érdemes termelni és a költségek is csökkenhetnek. A környezeti szempontok sokszor azért maradnak ki az elemzésekből, mert a számviteli szakemberek környezetvédelmi kérdésekben kevésbé tájékozottak (nem tudják például megállapítani, hogy az adott környezetvédelmi bírság melyik termék előállítására vezethető vissza), a környezetvédelmi szakemberek pedig legtöbbször nem elég képzetek ahhoz, hogy számviteli-pénzügyi elemzéseket készítsenek. Ezen sokat lehetne segíteni az érintett felek együttműködésével.

A környezeti teljesítmény értelmezése szempontjából elmondhatjuk, hogy a környezeti számviteli és pénzügyi elemzések kiemelt figyelmet fordítanak a környezeti és a pénzügyi teljesítmény közötti összefüggésekre, illetve ennek feltételeként a környezetterhelés vizsgálatára is. A megközelítés érintőlegesen foglalkozik még a környezeti menedzsment és a konkrét környezetvédelmi intézkedés összetevőikkel is, ugyanakkor a környezet állapotára gyakorolt hatások vizsgálata kimarad.

Környezeti és fenntarthatósági indexek

A környezeti és fenntarthatósági indexek⁹, valamint az egyéb összetett besorolások lényege, hogy a vállalatok teljesítményét egyetlen számértékkel, vagy valamilyen rangskálán történő besorolással értékelik (például DJSI [é.n.]). Előnyük lehet az egyszerűség, az összehasonlíthatóság (időben és vállalatok között) és a könnyű áttekinthetőség, ugyanakkor hátrányuk, hogy a standardizálás információvesztéshez, és így torzításokhoz vezethet.

A fenntarthatósági indexekre példa lehet a Dow Jones Fenntarthatósági Indexcsalád (Dow Jones Sustainability Indexes – DJSI), amelyet a Dow Jones Indexes, a STOXX és a SAM Group hozott létre közösen 1999-ben, vagy a svájci ETHOS Fund befektési alap (létrehozva 1997-ben) besorolása. Mindkét esetben egy többlépcsős, összetett besorolási folyamat során értékelik a vállalatokat. A 3. táblázat a besorolási szempontokat foglalja össze röviden.

A 3. táblázat azt mutatja, hogy az értékelési szempontok hasonlóak, bár az egyes szempontok súlya eltérő lehet¹⁰. Az információforrások is nagyjából hasonlóak: vállalati kérdőívek, vállalati dokumentumok (például környezeti jelentések), média, személyes kapcsolattartás az értékelt vállalatokkal stb.).

A besorolás célja mindkét esetben az, hogy „fenntartható portfóliókat” képezve a befektetők számára lehetőség nyíljon fenntarthatóbb vállalatokba fektetni a pénzüket. A besorolások célja emellett természetesen más is lehet (vö. például Tóth modelljével 2002: 126–127. old.). Érdekesség, hogy az ETHOS értékelésében a tevékenység jellegét külön is értékelik, az egyéb értékelési szempontoktól függetlenül nem tekintik fenntarthatónak azokat a vállalatokat, amelyek árbevételüknek több mint 5%-át dohány-, szerencsejáték-, atomenergia-iparból vagy fegyvergyártásból szerzik (vö. az ökohatékonyságnál leírtakkal).

A Global Reporting Initiative-val kapcsolatban korábban leírtakhoz hasonlóan itt is üdvözlendő az a törekvés, hogy a gazdasági mellett környezeti és társadalmi szempontokat is figyelembe vesznek a vállalatok értékelése során. Ugyanakkor megint csak ki kell emelnünk, hogy a fenntartható fejlődés gazdasági vetülete sokkal többet jelent az itt bemutatott pénzügyi és gazdasági szempontoknál, mint például a „profitabilitás és növekedés” vagy a „kockázatkezelés” (vö. Tóth, 2006: 2. old.).

A környezeti teljesítmény összetevőit vizsgálva elmondhatjuk, hogy a környezeti és fenntarthatósági indexek elvileg érintik a környezeti teljesítmény valamennyi általunk tárgyalt részterületét. Ugyan a vizsgált modellek egyike sem foglalkozik a vállalatok környe-

A DJSI és az ETHOS fenntarthatósági besorolásának vázlatos áttekintése
(Forrás: DJSI – <http://www.sustainability-index.com>¹¹, ETHOS Fund – www.ethosfund.ch¹²,
az információk táblázatba való összefoglalásával)

	DJSI	ETHOS-besorolás
Pénzügyi/ gazdasági szempontok	<ul style="list-style-type: none"> • Jogsabályi megfelelés • Vállalatirányítás minősége • Kockázatkezelés • Vevői, befektetői kapcsolatok kezelése • Iparág-specifikus szempontok 	<ul style="list-style-type: none"> • Stratégia egyértelműsége • Profitabilitás és növekedés • Piaci helyzet • Kockázatkezelés
Környezeti szempontok	<ul style="list-style-type: none"> • Környezeti politika és menedzsment • Ökohatékonyság • Környezeti kommunikáció • Iparág-specifikus szempontok 	<ul style="list-style-type: none"> • Környezetvédelem helye a vállalati stratégiában • Környezetimenedzsment-eszközök • Nyersanyag-felhasználás/szennyezőanyag-kibocsátás • Termékek környezeti hatásai
Szociális/ társadalmi szempontok	<ul style="list-style-type: none"> • Érintettek kezelése • Emberierőforrás-gazdálkodás • Társadalmi jelentések • Iparág-specifikus szempontok 	<ul style="list-style-type: none"> • Valódi értéket teremt-e a vállalat a fogyasztók számára • Alkalmazottak munkakörülményei • Alkalmazkodás a hatóságok és a helyi közösségek elvárásaihoz • Korrekt információszolgáltatás a tulajdonosok részére

zeti állapotra gyakorolt hatásaival, ez azonban beleilleszthető az értékelési szempontok közé. A gyakorlatban azonban könnyen előfordulhat, hogy a környezeti és fenntarthatósági besorolások esetében a menedzsmentintézkedés jellegű információk súlya sokkal nagyobb, hiszen ezekhez általában sokkal könnyebb hozzájutni, illetve vállalatok közötti összehasonlítás esetén közös nevezőre hozni.

Fenntarthatósági Balanced Scorecard (SBSC) megközelítések

A Balanced Scorecard mint komplex vállalati teljesítményértékelési rendszer többek között kiválóan alkalmas lehet a vállalati teljesítmény különböző területeinek összekapcsolására. A BSC ilyenformán a vállalati környezetvédelmi tevékenység stratégiai orientációjához is megfelelő keretet biztosíthat. (A BSC és a négy eredeti nézőpont – a pénzügyi, a vevőkkel kapcsolatos, a működési és a tanulási – általános bemutatása megtalálható például Kaplan és Norton [2000] munkájában.)

Számos szerző foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy egy vállalati BSC rendszerbe hogyan lehet beépíteni a környezeti dimenziót (lásd például Kaplan – Norton, 2000; Schaltegger – Dyllick, 2002; Epstein – Wisner, 2001; Dias-Sardinha et al., 2002). Természetesen a környezeti mellett a szociális-társadalmi dimenzió is beépíthető, erre tesznek kísérletet a fenntarthatósági BSC-ok (Sustainability Balanced Scorecards).

A környezetvédelmi szempont elvileg háromféleképpen jeleníthető meg a vállalati BSC-okban:

- *A környezeti dimenzió integrálása a meglévő négy nézőpontba.* Ez azt jelenti, hogy a négy perspektíva mindegyikébe bekerülnek a környezetvédelemmel kapcsolatos célkitűzések és mutatószámok is. Ebben az esetben olyan környezeti szempontokat lehet figyelembe venni, amelyek a vállalati teljesítményt a piaci mechanizmuson keresztül javítják, azaz az ökohatékonyság javításához járulnak hozzá (például költségcsökkentési lehetőségek a nyersanyaggal való takarékoság vagy a hulladékok visszaforgatása révén). Ez esetben viszont azzal is számolni kell, hogy mivel a terjedelem korlátozott (Kaplan – Norton, 2000 összesen 16-25, azaz nézőpontonként 4-6 célt javasol), a vállalati vagy üzleti egység szintű scorecardban nem biztos, hogy akár a legfontosabb környezeti szempontokat is könnyen figyelembe lehet venni.
- *A környezetvédelem mint újabb nézőpont jelenik meg a BSC-ban.* A BSC rendszerben nincs szigorúan megszabva a nézőpontok száma, a hagyományos négy csupán ajánlás. Ezt akkor érdemes alkalmazni, amikor egy vállalatnál a környezeti tényező stratégiai fontosságú, de nem a piacon, hanem egyéb mechanizmuson keresztül érvényesül (környező lakosság tiltakozása, törvényi szabályozás). Például egy szennyező üzem esetében a környező lakosság tiltakozása komoly gazdasági hátrányhoz vezethet, de ez nem feltétlenül a piacon keresztül jelenik meg. Ekkor a környezeti vagy társadalmi tényezőket nehéz

lenne a meglévő négy nézőpontba integrálni. Ebben az esetben több fontos környezeti tényező kerülhet be a BSC-be, a terjedelmi korlát kevésbé korlátozó. Ennek a lehetőségnek viszont az a veszélye, hogy a környezetvédelmi szempontok izolálódnak, hiszen az újabb nézőpont nehezen illeszthető be a másik négy nézőpont között fennálló ok-okozati láncolatba.

- *Külön környezeti, a vállalati scorecardból levezetett scorecard.* Ebben az esetben a vállalati szintű BSC alapján, a meglévő négy nézőpont felhasználásával, új scorecard készül, amely kifejezetten a környezetvédelemmel összefüggő célkitűzéseket és feladatokat tartalmazza a négy hagyományos perspektíva mentén. Ez lehetővé teszi az összes stratégiai szintű környezetvédelmi kérdés egységes keretbe foglalását és a vállalati általános célokhoz történő kapcsolását (amelyek az általános BSC-ben jelennek meg). Ugyanakkor a környezeti dimenzió eltávolítása az „alap” BSC-ből a környezetvédelem izolálásához vezethet.

Természetesen az említett három lehetőség nem zárja ki egymást. Az első két lehetőség megvalósítható önmagában vagy egyszerre, míg a harmadik inkább kiegészítő jelleggel, a vállalati környezetvédelmi tevékenység koordinálásához használható. A 4. táblázat a különböző lehetőségek legfontosabb tulajdonságait foglalja össze.

társadalmi teljesítmény-mutatókból épülnek fel, és így az utóbbi két terület is beépülhet a vállalati teljesítmény értékelésébe, a SBSC-ok sem azt mérik, hogy a vállalat tevékenysége fenntartható-e vagy sem.

Összességében elmondhatjuk, hogy a környezeti, illetve fenntarthatósági Balanced Scorecard okban fontos szerepet kap a környezeti teljesítmény és a vállalati teljesítmény egyéb területei közötti összefüggések vizsgálata. A különböző nézőpontokban emellett megjelenhetnek a környezetterhelés, a környezeti menedzsment és a konkrét környezetvédelmi intézkedések dimenziók is, ugyanakkor a módszer nem foglalkozik a vállalat tevékenységének a környezet állapotára gyakorolt hatásaival.

A bemutatott módszerek összehasonlítása

Az 5. táblázat a bemutatott teljesítményértékelési módszereket hasonlítja össze aszerint, mennyire alkalmasak a környezeti teljesítmény megragadására.

Láthatjuk, hogy az ISO 14031, a DBU-UBA és a GRI mutatószámrendszere kellően átfogó keretet ad a környezeti teljesítmény vizsgálatához, ugyanakkor nem helyeznek túl nagy hangsúlyt a környezeti és a vállalati teljesítmény egyéb területeinek kapcsolatára. Az ökohatékony és környezeti számviteli megközelítések, valamint a fenntarthatósági Balanced Scorecard-ok (SBSC) a vállalati teljesítményből kiindulva vizsgálják a környezeti teljesítményt, ugyanakkor

4. táblázat

Lehetőségek a környezetvédelmi szempontok BSC-ban történő megjelenítésére (Schaltegger és Dyllick [(2002)], p. 54-64. táblázatba foglalásával)

	A környezeti szempontok integrálása a BSC meglévő négy perspektívájába	Újabb, környezeti dimenzió beiktatása a BSC-ba	Az általános BSC-ből külön környezeti BSC levezetése
Előnyök	<ul style="list-style-type: none"> • a környezeti szempont teljes integrációja • ökohatékony javulhat 	<ul style="list-style-type: none"> • egyszerre több környezeti tényező vehető figyelembe 	<ul style="list-style-type: none"> • összes jelentős környezeti tényező figyelembe vehető
Korlátok	<ul style="list-style-type: none"> • terjedelmi korlátok a környezeti szempont figyelembevételére 	<ul style="list-style-type: none"> • a környezeti szempont lehetséges izolációja 	<ul style="list-style-type: none"> • a környezeti szempont lehetséges izolációja
Milyen esetben célszerű alkalmazni	<ul style="list-style-type: none"> • a környezeti szempontok beépültek a piaci mechanizmusokba 	<ul style="list-style-type: none"> • a környezetvédelem stratégiai jelentőségű, de nem építhető be a piaci mechanizmusokba 	<ul style="list-style-type: none"> • kiegészítő jelleggel, a környezetimenedzsment-tevékenység koordinálásához

A fenntarthatósági jelentés, fenntarthatósági teljesítmény, fenntarthatósági index koncepcióinál megfogalmazott észrevételekhez hasonlóan itt is elmondható, hogy bár gazdasági-, környezeti- és

kor csak korlátozott lehetőséget biztosítanak a környezeti teljesítmény különböző elemeinek vizsgálatához. A környezeti, illetve fenntarthatósági indexek elvileg alkalmasak lehetnek a környezeti teljesítmény minden

vizsgált elemének értékeléséhez, ugyanakkor módszertanuk nem kellően kiforrott, felhasználásuk nagy körütekintést és tapasztalatot igényel.

Ha az összehasonlítást az egyes környezetiteljesítmény-elemek mentén végezzük, megállapíthatjuk, hogy a vállalati teljesítménnyel való kapcsolat és a környezetterhelés általában megjelenik a vizsgált módszerekben. A környezeti menedzsment és a konkrét környezetvédelmi intézkedések elemzésével kapcsolatban a vizsgált módszerek eltérő lehetőségeket kínálnak, míg a környezet állapotára gyakorolt hatások nyomon követésének lehetősége a bemutatott módszerekben hiányos, nem megfelelő (5. táblázat).

elemzését, ezek azonban a környezeti teljesítményt túlságosan leszűkítve értelmezik.

Természetesen a vizsgált módszerek egyáltalán nem zárják ki egymást, egyidejűleg, egymást kiegészítve is alkalmazhatók, ezáltal még pontosabb képet kaphatunk az adott vállalat környezeti teljesítményéről. Egy ISO 14031 vagy GRI-mutatószámrendszert használó vállalatnál például érdemes lehet a környezeti számviteli elvek bevezetését is megfontolni; a fenntarthatósági Balanced Scorecard megvalósításához rendkívül jól illeszkedik az ökohatékonysági szemlélet stb. Több módszer együttes alkalmazása nem feltétlenül jelent aránytalan többletterhet a vállalatok számára, hiszen

5. táblázat

A környezeti teljesítmény értelmezése és vizsgálata a bemutatott értékelési módszerekben

	Környezetterhelés	Környezeti menedzsment	Konkrét környezetvédelmi intézkedések	Környezet állapotára gyakorolt hatás	A vállalati teljesítmény egyéb területeivel való kapcsolat
Ökohatékonyság	+	0	0	0	++
Az ISO 14031 és a DBU-UBA mutatószámrendszere	++	++	+	+	+
A Global Reporting Initiative	++	++	+	+	+
Környezeti pénzügyi és számviteli elemzések	+	0	0	0	++
Környezeti és fenntarthatósági indexek	+ / ++	+ / ++	+ / ++	0 / +	+ / ++
Fenntarthatósági Balanced Scorecardok	+	+	+	0	++

0: nem jelenik meg

+: megjelenik, de nem hangsúlyos

++: hangsúlyosan jelenik meg

Összegzés

A cikkben összesen hat környezetiteljesítmény-értékelési módszert mutattunk be és hasonlítottunk össze. A módszerekben közös, hogy a vállalatok környezeti teljesítményét valamilyen mutatószámrendszer segítségével jellemzik, logikájuk, felépítésük azonban nagymértékben eltérő. A vizsgált módszereket egy korábban bemutatott modell alapján hasonlítottuk össze. A bemutatott módszerek egy része a környezeti teljesítmény viszonylag árnyalt értelmezésére és mérésére ad lehetőséget, ezek azonban nem helyeznek kellő hangsúlyt a vállalati teljesítmény egyéb területeivel (például a pénzügyi vagy a piaci teljesítménnyel) való kapcsolat vizsgálatára. Más megközelítések ugyan megpróbálják összekapcsolni a környezeti teljesítmény és vállalati teljesítmény más területeinek

az egyik módszer használata során megszerzett tapasztalatok és adatok az újabb módszerek bevezetését is megkönnyíthetik, a generált hozzáadott értéket pedig növelhetik.

Gyakori probléma, több módszer esetében is megjelenik a fenntarthatósági teljesítmény értékelésére való törekvés; ez azonban az esetek többségében nem jelent többet annál, hogy a gazdasági szempontok mellett környezeti és társadalmi mutatók is megjelennek a vállalati teljesítmény értékelése kapcsán. Ez mindenképpen előrelépésnek tekinthető a csak gazdasági-pénzügyi mutatókon alapuló értékelési módszerekhez képest, de nem feltétlenül elégséges a fenntarthatóság méréséhez. Attól még tehát, hogy egy vállalat kiválóan teljesít a vizsgált mutatószámrendszerek némelyike szerint, még egyáltalán nem biztos, hogy a tevékenysége valóban fenntartható lenne.

A kutatás további irányát a vállalati környezetiteljesítmény-értékelési gyakorlat, illetve a vállalatok környezeti teljesítményének vizsgálata jelentheti.

Lábjegyzet

- ¹ A szerző ezúton is szeretné kifejezni köszönetét Kerekes Sándornak, Szintay Istvánnak, Wimmer Ágnesnek és Nemcsicsné Zsóka Ágnesnek a kéziratához fűzött konstruktív megjegyzéseikért.
- ² A magyar megfelelő esetleg Kezdeményezés a Fenntarthatósági Jelentések Egységesítésére lehet (pl. Tóth, [2003]), bár ez egy kicsit bonyolult hangzik, így a továbbiakban inkább az angol rövidítést használjuk.
- ³ Az anyagintenzitás az egységnyi termék, illetve szolgáltatás előállításához szükséges anyaginput mennyiségét fejezi ki, ilyenformán az ökohatékonyság reciprokaként értelmezhető. (Lásd például Csutora – Kerekes 2004: 30. old.)
- ⁴ Az energiaintenzitás az anyagintenzitáshoz hasonlóan értelmezhető, lásd az előző jegyzetet.
- ⁵ Természetesen felmerül a kérdés, hogy a vállalati teljesítményt hogyan mérjük (a termelés nagyságával, az árbevétellel, a nyereséggel, esetleg a jövőbeli pénzáramlások diszkontált jelenértékével stb.) Az eltérő célértékekhez más-más mértékben, de mindenképpen pozitívan járul hozzá a javuló (öko-)hatékonyság.
- ⁶ Természetesen még ha a társadalomnak tényleg szüksége van is egy termékre, még akkor sem biztos, hogy annak előállítása és fogyasztása fenntartható; de ha még csak nem is valódi szükségletet elégít ki a termék, akkor szinte biztos, hogy nem az. Elgondolkodtató, hogy egyáltalán mik azok a szükségleteink, amit ki kell elégíteni (plazmatévé, luxusautó, tengerentúli nyaralás stb.) (vö. Podmaniczky, 2006: 2–3. old.)
- ⁷ Tóth ((2002): 57. old.) a működési teljesítmény (angolul operational performance – OP) helyett magyarul a fizikai teljesítmény kifejezést használja, mert érvelése szerint a működési teljesítmény a menedzsment (irányítási) teljesítményre is utalhat.
- ⁸ Az externáliákkal és az externális költségekkel kapcsolatban bővebben lásd. Kiss és Pál (2006 munkáját).
- ⁹ Fenntarthatósági indexeken készítoik általában azt értik, hogy nemcsak a környezeti, hanem a gazdasági és a társadalmi teljesítménnyel kapcsolatos információkat is tartalmaznak. Valójában – a korábbiakban leírtakat is alapul véve – a fenntarthatóság ennél többet jelent. Az itt bemutatott példák esetében tehát a fenntarthatósági index kifejezést a leírt fenntartásokkal használjuk.
- ¹⁰ Az alkalmazott súlyok csak a DJSI esetében nyilvánosak (<http://www.sustainability-index.com/>).
- ¹¹ Letöltés időpontja: 2006. 06. 25.
- ¹² Letöltés időpontja: 2005. 09. 15. – azóta részleges tulajdonosváltás következtében már nem hozzák nyilvánosságra a besorolási szempontokat.

Felhasznált irodalom

- BMU-UBA* (1997): Betriebliche Umweltkennzahlen – Leitfaden. Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU), Umweltbundesamt (UBA). Bonn, Berlin
- Burritt, R. – Schaltegger, S.* (2001): Eco-efficiency in corporate budgeting. *Environmental Management and Health*; 2001; 12, 2/3, p. 158–174
- Csutora M.* (2001): Vállalati környezetvédelmi költségek számbavétele. Tisztább Termelés Kiskönyvtár, Budapest

- Csutora M. – Kerekes S.* (2004): A környezetbarát vállalatirányítás eszközei. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest
- Dias-Sardinha, I. et al.* (2002): From Environmental Performance Evaluation to Eco-Efficiency and Sustainability Balanced Scorecards. *Environmental Quality Management*, Winter 2002, 12, 2. p. 51–64. ABI/INFORM Research Database
- Dow Jones Sustainability Indexes* honlapja: <http://www.sustainability-index.com>
- Dyllick, T. – Hamschmidt, J.* (2000): Wirksamkeit und Leistung von Umweltmanagementsystemen Eine Untersuchung von ISO 14001-zertifizierten Unternehmen in der Schweiz. Hochschulverlag, Zürich
- Epstein, M.J. – Wisner, P.S.* (2001): Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability. *Environmental Quality Management*, Winter 2001, 11, 2. p. 1–10. ABI/INFORM Research Database
- ETHOS Fund* honlapja: www.ethosfund.ch
- GRI* (2002a): Global Reporting Initiative – Sustainability Reporting Guidelines. Boston
- GRI* (2002b): Global Reporting Initiative – Introducing the 2002 Sustainability Reporting Guidelines. Amsterdam
- Harangozó G.* (2008): Mitől zöld egy vállalat – avagy mit is jelent a jó környezeti teljesítmény? *Vezetéstudomány* 1. sz. p. 27–37.
- Hukkinen, J.* (2003): *Ecological Economics*, 2003, p. 11–27.
- ISO* (1998): ISO 14031 – Draft international standard, ISO/DIS. American National Standards Institute, New York
- Kaplan, R.S. – Norton, D.P.* (2000): Balanced Scorecard Kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszer. KJK, Budapest
- Kiss G. – Pál G.* (2006): *Környezetgazdaságtan*. UNIVERSITAS-GYŐR Kht. (megjelenés alatt)
- Mausser, A.* (2001): The greening of business – Environmental management and performance evaluation: an empirical study in the dutch dairy industry. Delft
- Podmaniczky L.* (2006): Harangozó Gábor: „A környezeti teljesítmény mint a vállalati teljesítmény része” című PhD értekezés tervezetének bírálata. Gödöllő
- Reijnders, L.* (1998): The factor X debate: Setting targets for eco-efficiency. *Journal of Industrial Ecology*, Vol. 2., Nr. 1, p. 13–22.
- Róth J. – A. Csaba – Lukács J. – Veit J.* (2002): Számviteli esettanulmányok. Budapest
- Schaltegger, S. – Dyllick, T.* (ed.) (2002): *Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard*. Gabler, Wiesbaden
- Schaltegger, S. – Müller, K. – Hindrichsen, H.* (1996): *Corporate Environmental Accounting*. Wiley, Chichester
- Stahman, V. – Clausen, J.* (2000): *Umweltleistung von Unternehmen – Von der Öko-Effizienz zur Öko-Effektivität*. Gabler, Wiesbaden
- Szintay I.* (2007): Harangozó Gábor: A környezeti teljesítményértékelés módszerei c. kéziratának értékelése
- Tóth G.* (2002): Vállalatok környezeti teljesítményének értékelése. PhD-értekezés. Budapest

VEZETÉSTUDOMÁNY

- Tóth G.* (2003): Vállalatok környezeti érdemrendje – A vállalati fenntarthatóság minősítéséről és ennek nehézségeiről. KOVÁSZ, VII/1–2. p. 5–26.
- Tóth G.* (2006): Bíráló Harangozó Gábor „A környezeti teljesítmény mint a vállalati teljesítmény része” című disszertáció tervezetéről. Keszthely
- Verfaillie, H.A.– Bidwell, R.* (WBCSD, (2000): Measuring Eco-Efficiency – A guide to reporting company performance
- WBCSD* (1996): Eco-Efficient Leadership – For Improved Economic and Environmental Performance
- WBCSD, UNEP* (1996): Eco-Efficiency and Cleaner Production – Charting the Course to Sustainability
- Weizsäcker, E. U. – Lovins, A., B. – Lovins, L. H.* (1995): Faktor Vier – Doppelter Wohlstand – halbiertes Naturverbrauch – Der neue Bericht an den Club of Rome. Droemer Knaur, München
- Wimmer Á.* (2007): Harangozó Gábor: A környezetiteljesítményért-ékelés módszerei c. kéziratának értékelése
- Zilahy G.* (2000): A szervezeti tagok motivációjának a szerepe az „energiahatékonysági rés” kialakulásában. PhD-értekezés, BKÁE, Budapest
- Cikk beérkezett: 2007. 4. hó
Lektori vélemény alapján átdolgozva: 2007. 7. hó
-

E SZÁMUNK SZERZŐI

Keszi Roland, PH.D. hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem; **Bordáné Rabóczki Mária**, tudományos főmunkatárs, Budapest Corvinus Egyetem; **Harangozó Gábor**, egyetemi tanársegéd, Budapesti Corvinus Egyetem; **Dr. Hajdu Miklós**, tanszékvezető, főiskolai tanár, Szent István Egyetem Ybl Miklós Építéstudományi Kar