

PANNON EGYETEM

Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola



Bosnyák-Simon Nikolett

A szervezeti kultúra és a stratégia összefüggései a vállalatok környezeti információinak számviteli kezelésével –

Fókuszban a környezeti számvitel

DOI:10.18136/PE.2024.865

Doktori (PhD) értekezés

Témavezető: Dr. Molnárné Dr. Barna Katalin

Veszprém

2024

A szervezeti kultúra és a stratégia összefüggései a vállalatok környezeti információinak
számveteli kezelésével –
Fókuszban a környezeti számvetel

Az értekezés doktori (PhD) fokozat elnyerése érdekében készült a Pannon Egyetem
Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskolája keretében

gazdálkodás és szervezéstudomány tudományágban

Írta: Bosnyák-Simon Nikolett

Témavezető: Dr. Molnárné Dr. Barna Katalin

Elfogadásra javaslom (igen / nem)

.....
Dr. Molnárné Dr. Barna Katalin
(témavezető)

Az értekezést bírálóként elfogadásra javaslom:

Bíráló neve: igen /nem

.....
(bíráló)

Bíráló neve: igen /nem

.....
(bíráló)

A jelölt az értekezés nyilvános vitáján%-ot ért el.

Veszprém,

.....
a Bíráló Bizottság elnöke

A doktori (PhD) oklevél minősítése.....

Veszprém,

.....
az EDHT elnöke

Tartalomjegyzék

1.	Bevezetés.....	1
1.1	A kutatás jelentősége és célkitűzései.....	3
1.2	A disszertáció felépítése	7
2.	Elméleti áttekintés	10
2.1	A vállalatok környezetvédelmi tevékenységének jogi és társadalmi vetületei.....	10
2.1.1	Vállalati fenntarthatóság	10
2.1.2	A vállalat környezete és az érintettek szerepe.....	13
2.1.3	Fenntarthatósági jelentések	23
2.2	A környezeti számviteli rendszer	25
2.2.1	A számvitel főbb sajátosságai	25
2.2.2	A környezeti számvitel lehatárolásának szükségessége.....	27
2.2.3	A környezeti számvitel fogalmi változásai	28
2.3	A környezeti számvitel jogszabályi háttérének feltárása.....	41
2.3.1	A számviteli törvény vonatkozó előírásai	41
2.3.2	A számviteli törvény által nem nevesített környezeti/környezetvédelmi számviteli tételek	46
2.3.3	Az IFRS-ek vonatkozó előírásainak áttekintése.....	47
2.3.4	A jogszabályi háttér vizsgálatának összegzése	52
2.4	A szervezeti kultúra relevanciája a vállalati fenntarthatóság tekintetében.....	54
2.4.1	A kultúra fogalma.....	54
2.4.2	A szervezeti kultúra meghatározásai.....	55
2.4.3	Szervezeti kultúra tipológiák.....	57
2.5	A stratégia szerepe a vállalati fenntarthatóság tekintetében	62
2.5.1	A stratégia megközelítései, definíciói	63
2.5.2	Vállalati stratégiák típusai	68
3.	Anyag és módszer	74
3.1	A H1. hipotézis tesztelésének módszerei	74
3.2	A H2. és H3. hipotézisek tesztelésének módszerei	77
3.3	A kutatás célcsoportjának meghatározása	82
3.4	A kutatás végrehajtásának ütemezése.....	85
4.	A kutatási eredmények bemutatása, a hipotézisek verifikálása	87
4.1	A nagyvállalatok beszámolóiban fellelhető környezeti számviteli információk/elemek és azok értékelése.....	87
4.2	A H1. hipotézis tesztelésének eredményei	93

4.3	A H2. hipotézis tesztelésének eredményei	97
4.4	A H3. hipotézis tesztelésének eredményei	106
4.4.1	A mintában szereplő nagyvállalatok stratégiai jellemzőinek leíró statisztikai elemzése	106
4.4.2	A stratégiai jellemzők és a környezeti számviteli információk részletezettsége közötti összefüggések.....	109
5.	A kutatás új és újszerű megállapításai, főbb következtetések és javaslatok	123
5.1	Tézisek és következtetések	123
5.2	Javaslatok.....	128
6.	Összefoglalás.....	132
	Felhasznált szakirodalom jegyzéke	135
	Mellékletek.....	151

Táblázatjegyzék

1. táblázat: A környezeti számvitel fogalomrendszerének fejlődése	37
2. táblázat: A környezeti számvitel fejlődésének összekapcsolása a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének szakaszaival.....	40
3. táblázat: Veszélyes hulladékok jellemzői	44
4. táblázat: Cameron és Quinn kultúrátípusainak jellemzői.....	62
5. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás szerinti stratégiatípusok	71
6. táblázat: Struktúravizsgáló és -igazoló módszerek	81
7. táblázat: Cramer V együttható értékelése.....	82
8. táblázat: Környezetvédelemmel kapcsolatos költségek megjelenítése	88
9. táblázat: A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök jogszabály szerinti bemutatása.....	89
10. táblázat: A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök jogszabályoknak részben megfelelő bemutatása.....	90
11. táblázat: A veszélyes hulladékok jogszabály szerinti bemutatása.....	91
12. táblázat: Veszélyes hulladék anyagmérleg – Példa.....	92
13. táblázat: A veszélyes hulladékok bemutatása	92
14. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterek végleges középpontjai.....	94
15. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterek végleges középpontjai közötti távolságok.....	95
16. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterekben lévő gazdálkodó egységek elemszáma (db)	96
17. táblázat: Környezeti vezetői számvitel klaszterek végső középpontjai	100
18. táblázat: A környezeti vezetői számvitel klaszterek végleges középpontjai közötti távolságok.....	100
19. táblázat: A környezeti vezetői számvitel klaszterekben lévő gazdálkodó egységek elemszáma (db)	101
20. táblázat: H2. hipotézis tesztelésének Khi-négyzet statisztikája	102
21. táblázat: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mérő Cramer V érték.....	103
22. táblázat: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra.....	104
23. táblázat: A stratégia orientációja és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei.....	110

24. táblázat: A stratégia orientációja és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei.....	111
25. táblázat: A hatóságorientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábla.....	112
26. táblázat: A beszállító-orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábla.....	114
27. táblázat: A természeti környezet orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábla.....	115
28. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei.....	117
29. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei.....	117
30. táblázat: A kutató típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábla.....	119
31. táblázat: A stratégia dinamikája és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei.....	120
32. táblázat: A stratégia dinamikája és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei.....	120
33. táblázat: A csökkentési típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábla.....	121

Ábrajegyzék

1. ábra: A disszertáció struktúrája	9
2. ábra: A vállalat külső befolyásoló csoportjai	15
3. ábra: A környezeti számvitel alrendszerei	34
4. ábra: A környezeti számvitel elhelyezkedése a hagyományos számviteli rendszerben.....	39
5. ábra: Cameron és Quinn kultúramodellje.....	60
6. ábra: A klaszterezési eljárások típusai.....	76
7. ábra: A H2. és H3. hipotézis tesztelésére felállított kutatási modell.....	78
8. ábra: A kutatásba bevont vállalatok ágazati megoszlása (%).....	84
9. ábra: Koefficiensek ábrázolása az összevonási lépések függvényében	94
10. ábra: A kérdőívet kitöltő vállalatok iparági megoszlása (%)	97
11. ábra: A kérdőívet kitöltő vállalatok potenciális klaszterszámát mutató dendogram.....	99
12. ábra: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra összefüggésének megjelenítése	105
13. ábra: A vizsgálatba bevont érdekcsoportok stratégiai minősítésének pókháló diagramjai	107

Kivonatok

A szervezeti kultúra és a stratégia összefüggései a vállalatok környezeti információinak számviteli kezelésével – Fókuszban a környezeti számvitel

A dolgozat középpontjába a környezeti számvitel, mint a hagyományos számviteli rendszer egy lehatárolt területe helyeződött. A doktori kutatás fő célkitűzése az volt, hogy a hazai szintén működő, termelő tevékenységek közül adódóan a természeti környezettel közvetlen kapcsolatban álló nagyvállalatok környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatát feltérképezze, továbbá a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottságát, valamint annak szervezeten belüli tényezőkkel fennálló kapcsolatát elemezze.

Az empirikus kutatás elsőként annak feltárására irányult – figyelembe véve a hazai számviteli törvény vonatkozó előírásait –, hogy a HVG Top 500 (2021) listán szereplő termelő nagyvállalatok beszámolóiban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek milyen mértékben felelnek meg a jogszabályi előírásoknak. Klaszteranalízis alkalmazásával négy jól elkülöníthető csoport (*Aktívak, Előremutatók, Kezdők, Passzívok*) rajzolódott ki a vizsgált 199 nagyvállalat halmazában. Ennek alapján bizonyítást nyert, hogy a vizsgált vállalati kör ugyan igyekszik megfelelni a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, az érintettek tájékoztatása nem teljeskörű, a környezeti pénzügyi számviteli elemek megjelenítése csak részben felel meg a számviteli törvény követelményeinek.

A kutatás annak feltérképezésére is irányult, hogy a szervezeti sajátosságok, a belső tényezők, úgymint a szervezeti kultúra, illetve a szervezet stratégiája milyen összefüggésben állnak a környezeti vezetői számvitel részletezettségével, azaz a tényleges, gyakorlati alkalmazásával, működtetésével. Az erre irányuló kérdőívet kitöltő 74 db nagyvállalat mintáján elvégzett elemzések alapján a disszertációban bizonyítást nyert, hogy mind a szervezeti kultúra, mind pedig a stratégia statisztikailag igazolt, szignifikáns kapcsolatban áll a környezeti vezetői számvitel részletezettségével.

Az összefüggés-vizsgálatok eredményei azt mutatták, hogy a szervezeti kultúra tekintetében a klán és a hierarchia kultúrátípus, a stratégiai jellemzők közül orientáció tekintetében a hatóságorientált stratégiatípus, míg a környezethez való alkalmazkodás vetületében a kutató típusú stratégia áll egyértelműen pozitív kapcsolatban a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettségével a vizsgált vállalatok körében.

The relationship between organisational culture and strategy and the accounting treatment of corporate environmental information – Focus on environmental accounting

This thesis focuses on environmental accounting as a delimited area of traditional accounting. The main objective of the doctoral research was to map the environmental financial accounting practices of large companies operating in the domestic arena, which are directly related to the natural environment due to their productive activities, and to analyse the elaboration of the environmental management accounting system and its relationship with factors within the organisation.

The empirical research first aimed to investigate - taking into account the relevant provisions of the Hungarian Accounting Act - the extent to which the environmental financial accounting elements presented in the financial statements of large manufacturing companies included in the HVG Top 500 (2021) list comply with the legal requirements. By applying cluster analysis, four distinct groups (*Active, Forerunners, Starters, Passive*) emerged among the 199 large companies under study. This demonstrated that, although the group of companies under study is trying to comply with the relevant legal requirements, the information provided to stakeholders is not complete, and the presentation of environmental financial accounting elements only partially complies with the requirements of the Accounting Act.

The research also aimed to explore the relationship between organisational characteristics, internal factors such as organisational culture and organisational strategy and the level of detail of environmental management accounting, i.e. its practical application and operation. Based on analyses conducted on a sample of 74 large companies that completed a questionnaire. The dissertation demonstrates that both organizational culture and strategy have a statistically significant relationship with the level of detail of environmental management accounting.

The results of the correlation tests showed that the clan and hierarchy culture type in terms of organizational culture, the authority-oriented strategy type in terms of strategic characteristics orientation, and the researcher-type strategy in terms of environmental adaptation are clearly positively related to the level of detail of the environmental management accounting system in the companies studied.

Der Zusammenhang zwischen Organisationskultur und Strategie und der buchhalterischen Behandlung von Umweltinformationen – Schwerpunkt Umweltrechnungswesen

Der Schwerpunkt dieser Dissertation liegt auf dem Umweltrechnungswesen als einem abgegrenzten Bereich des traditionellen Rechnungswesens. Hauptziel der Dissertation war es, die Umweltrechnungswesenspraktiken großer inländischer Unternehmen, die aufgrund ihrer Produktionstätigkeit in direktem Zusammenhang mit der natürlichen Umwelt stehen, abzubilden und die Ausgestaltung des Umweltrechnungswesens und seine Beziehung zu Faktoren innerhalb der Organisation zu analysieren.

Die empirische Untersuchung zielte zunächst darauf ab, unter Berücksichtigung der einschlägigen Bestimmungen des ungarischen Rechnungslegungsgesetzes zu untersuchen, inwieweit die in den Jahresabschlüssen der in der HVG-Top-500-Liste (2021) aufgeführten großen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes dargestellten Umweltrechnungselemente den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Durch die Anwendung einer Clusteranalyse konnten unter den 199 untersuchten Großunternehmen vier verschiedene Gruppen (*Aktiv, Vorläufer, Anfänger, Passiv*) ermittelt werden. Dies zeigt, dass die untersuchte Gruppe von Unternehmen zwar versucht, die einschlägigen rechtlichen Anforderungen zu erfüllen, die den Interessengruppen zur Verfügung gestellten Informationen jedoch unvollständig sind und die Darstellung der Elemente der umweltbezogenen Finanzbuchhaltung nur teilweise den Anforderungen des Rechnungslegungsgesetzes entspricht.

Die Untersuchung zielte auch darauf ab, die Beziehung zwischen Organisationsmerkmalen, internen Faktoren wie Organisationskultur und Strategie und dem Detaillierungsgrad des Umweltrechnungswesens, d.h. ihrer tatsächlichen praktischen Anwendung und ihrem Betrieb, zu erforschen. Auf der Grundlage der Analysen, die an einer Stichprobe von 74 Großunternehmen durchgeführt wurden, die einen entsprechenden Fragebogen ausgefüllten, zeigt die Dissertation, dass sowohl die Organisationskultur als auch die Strategie in einem statistisch signifikanten Zusammenhang mit dem Detaillierungsgrad des Umweltrechnungswesens stehen.

Die Ergebnisse der Korrelationstests zeigen, dass der Typ der Klan- und Hierarchie-Kultur in Bezug auf die Organisationskultur, der Typ der autoritätsorientierten Strategie in Bezug auf die Orientierung an strategischen Merkmalen und der Typ der forschenden Strategie in Bezug auf die Umwelanpassung eindeutig positiv mit dem Detaillierungsgrad des Umweltrechnungswesens in den untersuchten Unternehmen verbunden sind.

Köszönetnyilvánítás

Szeretnék köszönetet mondani témavezetőmnek, Dr. Molnárné Dr. Barna Katalinnak, valamint kollégáimnak, hogy szakmai iránymutatásaikkal, tanácsaikkal mindvégig támogatták doktori kutatásomat. Külön köszönöm Opponenseim munkáját, akik jobbító szándékú észrevételeikkel és javaslataikkal segítették a disszertáció értékesebbé válását.

Hálával tartozom továbbá a családomnak és a barátaimnak, akik folyamatosan támogattak és segítettek doktori tanulmányaim során.

1. Bevezetés

1968 decemberében történt először, hogy embereket szállító űrjármű olyan távolságra került a Földtől, hogy az egész bolygót beláthatta, s vele együtt az emberiséget. Mindezt egyetlen képen. David Attenborough az „Egy élet a bolygónkon” című könyvében egy rendkívül fontos felismerésre hívja fel figyelmet ennek kapcsán, mégpedig arra, hogy világunk nem végtelen. A létezésünknek vannak határai. Az 1968-as felismerés egyben rávilágított arra a tényre, hogy az emberiség felelős az őt körülölelő természeti környezetért, és ami talán ennél is lényegesebb, hogy függ a természeti világtól. A természeti környezet nem igazható le, a természeti erőforrások nem zsákmányolhatók ki, hisz ez az emberi lét végéhez vezetne. Ez egy alapvető igazság újrafelfedezése volt, mely alapjaiban változtatta meg az emberiség gondolkodását (Attenborough – Hughes, 2022). Következésképpen a napjainkban oly fontos szerepet játszó növekedésnek is van határa: a Föld (Meadows et al., 2022; Gelencsér, 2022).

1972-ben a növekedés vége – bármilyen formában is – a távoli jövő zenéjének tűnt csupán (Meadows et al., 2022). Megközelítőleg két évtizeddel később Kerekes és társai (1995) már úgy vélték, hogy a XXI. század egyik legnagyobb kihívását kétségtelenül a környezeti problémák jelentik. Ezek, a korábban még jelentéktelennek tűnő, pusztán előrevetített környezeti problémák mára már valóban globális mértéket öltöttek, és hatásaik áthidalnak földrajzi, társadalmi, demográfiai és egyéb bármely más dimenziót.

„*Természetes környezetünk egyre rosszabb állapotban van*” (Attenborough – Hughes, 2022, p.12), ennél fogva számos tudományterület teoretikusa és kutatója foglalkozik napjainkban a környezetvédelemmel, és tágabb értelemben a fenntarthatósággal. A tudományos élet kimagasló alakjai mellett megannyi természetvédelmi és környezetvédelmi szervezet kezdte meg működését azért, hogy valamennyi platformon folyamatosan felhívja a figyelmet a természeti környezet megóvásának fontosságára. Ennek következtében az elmúlt évtizedekben a szakma képviselői mellett a nyilvánosság figyelme is fokozatosan a környezeti problémákra irányult, s a természeti értékek a társadalom értékrendjében is egyre nagyobb hangsúlyt kaptak.

A gazdasági modell szereplőit tekintve a vállalatok azok a szereplők, melyek a környezetvédelmi problémák fokozódásához közvetlenül és jelentős mértékben hozzájárultak, s hozzájárulnak napjainkban is. Termelő–szolgáltató tevékenységéből adódóan ugyanis valamennyi vállalat kapcsolatba / kölcsönhatásba kerül az őt körülölelő természeti környezettel. Közülük a termelő szektorban működő vállalatok azok, amelyek tevékenységük mivoltából fakadóan folyamatosan közvetlen kapcsolatba állnak a természeti környezettel. Környezetvédelmi szempontból ezt úgy lehetne értelmezni, hogy a környezet és az abban

működő szervezet összekapcsolódó, egymással szoros kapcsolatban lévő fogalmak. Hiszen a környezeti hatások alól nem tudja magát kivonni egyetlen gazdálkodó sem, ugyanakkor a vállalat is hatással van természeti környezetére.

A vállalatok és a természeti környezet viszonyára korábban az volt jellemző, hogy a gazdálkodók kihasználták a természeti erőforrásokat. Napjainkban azonban már követelmény a természeti környezet állapotának megőrzése és regenerálása, többek között a jogalkotás terén bekövetkezett változások és szigorítások, a természeti tényezők korlátozott mivoltának felismerése, továbbá a társadalmi felelősségvállalás erősödése révén. Ezeket a folyamatokat a disszertáció 2. nagy fejezetében tárom fel részletesebben.

Akármelyik tényező oldaláról is nézzük, a tény vitathatatlan: a környezetvédelmi szempontok előtérbe kerülésével a vállalatok tevékenységének környezetvédelmi aspektusai, tágabban értelmezve a fenntartható gazdasági növekedés elvei egyre inkább lényegessé, és kiemelt üggyé váltak. Ahogy Csutora (2001, p. 12) fogalmazott: „...minden üzlet azért jön létre, hogy profitot termeljen”. Reflektálva erre, ugyanakkor én magam is azt az álláspontot képviselem, hogy a vállalatok felelőssége a kezdetektől nagyobb annál, hogy tulajdonosai számára profitot termeljenek (Staib, 2005), és ezt a felelősséget vállalniuk kell. Jelenleg tehát a vállalatvezetők legfontosabb kihívásai közé tartozik a környezeti kérdések kezelése. Ennek következtében egyre több vállalat integrálja a környezeti tényezőket a mindennapi működési folyamatokba (Hart, 1997; Berry – Rondinelli, 1998).

Prakash (2001) úgy ítélte meg, hogy környezetvédelmi célokat szem előtt tartó vállalatok a vállalat „zöldítéséből” származó előnyöket egyre inkább kihasználják, és nemcsak a törvényi kötelezettségeknek tesznek eleget. Ezen gondolat kapcsán azonban joggal merül fel a kérdés: mi a bizonyítéka a vállalatok környezetvédelem iránti elkötelezettségének, továbbá annak, hogy valóban mérik és elemzik a tevékenységük által kifejtett környezeti hatásokat?

Napjainkban valamennyi diszciplína felismerte már a környezetvédelem jelentőségét, és igyekszik megfelelően reagálni is a környezetvédelemmel, tágabb értelemben a fenntarthatósággal, a fenntartható gazdasági növekedéssel kapcsolatban felmerült kihívásokra. A számvitel azon diszciplínák egyike, mely már a környezeti problémák fokozódásával egyidőben reagált ezen kihívásokra a társadalmi és környezeti számvitel fogalomrendszernek kidolgozásával.

Disszertációm középpontjába a környezeti számviteli rendszer hazai gyakorlatát, és a rendszer kidolgozottságával összefüggésben álló úgynevezett „puha” tényezőket helyeztem. Munkám

gyakorlati fontosságának tekintem, hogy az empirikus kutatási eredmények rávilágítanak egyrészt arra, hogy a hazai nagyvállalatok körében mennyire kidolgozott a környezeti számviteli rendszer, amely a környezeti/környezetvédelmi tevékenységek hatásait kezeli, másrészt pedig arra, hogy a vállalati, belső menedzsment tényezők, úgymint a szervezeti kultúra és a stratégia milyen kapcsolatban áll a környezeti számvitel jelenlétével, részletezettségével. A kutatási eredmények mentén feltárhatóvá válik továbbá, hogy melyek azok a kultúra- és stratégiatípusok, melyek pozitív irányú összefüggésben állnak a vállalatok környezeti számviteli rendszerének kidolgozottságával.

1.1 A kutatás jelentősége és célkitűzései

A környezeti számvitel területe elméleti és gyakorlati szempontból is egyre inkább fontos és aktuális kérdéskör napjainkban. A kutatás szakirodalmi háttere igen sokrétű, a disszertáció megírása során számos nemzetközi és hazai szakirodalom feldolgozására kerül sor. A terület gyakorlati alkalmazásának feltárása céljából az elmúlt néhány évben már több doktori értekezés, publikáció is született hazai és nemzetközi vonatkozásban egyaránt. A hazai szakirodalmak közül a vizsgált témához kapcsolódó, a környezeti számvitel hazai gyakorlatának témakörében készült publikációk, doktori értekezések közül az alábbiakat tekintem a legjelentősebbnek:

- A környezeti számvitel alkalmazási lehetőségei a mezőgazdaságban (Somogyi, 2007);
- A vállalati környezetvédelmi tevékenység szerepe a versenyképességben, a piaci sikerességben (Németh, 2008);
- A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében (Madarasiné, 2009);
- Környezeti hasznok és kimutatásuk a környezeti vezetői számvitelben (Ván, 2012b);
- A környezettudatos vállalati működés indikátorai és ösztönzői (Nagy, 2013).

Doktori kutatásom központi témája, a környezeti számvitel tehát nem tekinthető újdonságnak, új kutatási területnek, de újszerűnek mindenképp, hiszen a korábbiaktól eltérő aspektusból vizsgálom a környezeti vezetői számviteli rendszer vállalati jelenlétét. Látható továbbá az is, hogy ez elmúlt években nagyobb ívű, nyilvános tudományos munka nem készült ebben a témakörben.

Véleményem szerint a környezeti számvitel, és leginkább annak hazai gyakorlati alkalmazásával kapcsolatos kutatások máig kiemelt jelentőségűek. Alapvetően azért, mert Magyarországon a gyakorlati alkalmazása, azaz a rendszer hagyományos számviteli

rendszerbe, és tágabb értelemben a vállalatirányítási rendszerbe történő tényleges integrálása a legtöbb vállalat esetében nem valósult (még) meg.

Jelen kutatásom fő célkitűzése, hogy a hazai szinten működő, tevékenységükből adódóan a természeti környezetükkel kapcsolatban álló, annak minőségi állapotát jelentősen befolyásoló nagyvállalatok környezeti számviteli rendszerének a szervezeten belüli meghatározó tényezőit, valamint a rendszer sajátosságait elemezze.

Fentiek alapján, elsőként feltárássra kerül – figyelembe véve a hazai számviteli törvény vonatkozó előírásait –, hogy a termelő szektorban működő, legnagyobb árbevételű elerő nagyvállalatok beszámolóiban a nyilvánosságra hozott környezeti információk között a környezeti számvitel mely elemei és milyen formában jelennek meg. A kapott eredmények alapján az is elemezhető, hogy szegmentálhatók-e a kutatás alapsokaságát képező vállalatok, és ha igen, akkor milyen hasonló csoportok keletkeznek a nagyvállalatok halmazában a beszámolóikban megjelenő környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

A kutatás annak feltérképezésére is irányul, hogy a szervezeti sajátosságok, a belső tényezők, úgymint a szervezeti kultúra, illetve a szervezet stratégiája összefüggésben áll-e a környezeti vezetői számvitel részletezettségével, azaz a tényleges, gyakorlati alkalmazásával, működtetésével. Ennek során több szakmai kérdés is megfogalmazódott:

- Milyen szervezeti kultúra kialakítása szükséges ahhoz, hogy a vállalatok ténylegesen be tudják építeni mindennapi működésükbe a környezettudatosságot, a fenntartható fejlődés elveit?
- Amennyiben a stratégia statisztikailag szignifikáns összefüggésben áll a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával, akkor mely stratégia az, amelyik leginkább elősegíti/támogatja e rendszer működtetését, és valóban fel is használja e a rendszer által szolgáltatott információkat a döntések meghozatala során?

Kapcsolódóan a fentiekben meghatározott célokhoz, a doktori kutatás a következő kutatási kérdések megválaszolására helyezi a hangsúlyt:

K1. Homogén csoportokba sorolhatók-e a hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján?

K2. Kimutatható-e statisztikailag szignifikáns összefüggés a szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között?

K3. Kimutatható-e statisztikailag szignifikáns összefüggés a szervezet stratégiája és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között?

Az első kutatási kérdésből (K1.) következik a második és harmadik kutatási kérdés (K2., K3.), amely arra kíván rámutatni, valóban a könyvvezetés, a belső nyilvántartások, az értékelések és elemzések hiányosságai állnak-e annak háttérében, hogy a vizsgált nagyvállalatok nem tudnak teljes mértékben eleget tenni a számviteli törvény vonatkozó előírásainak. Erre a kérdésre a környezeti vezetői számviteli rendszer vizsgálata adhat választ. Ez az alrendszer a vezetés számára nyújt információt és nem tartozik a számviteli törvény hatálya alá. Ennélfogva, a kutatás ezen pontján azt vizsgáltam, hogy a rendszer kidolgozottsága hogyan értékelhető, továbbá, hogy ez milyen összefüggésben áll a kialakított szervezeti kultúrával. Van-e domináns kultúratípus, mely támogatja a környezeti vezetői számviteli rendszer működését, működtetését? Emellett mely stratégia segíti elő a környezeti számviteli rendszer működését?

Feltételezésem szerint akkor történik meg a környezeti számviteli elemek tényleges elkülönítése a könyvvezetés során, ha a vállalat valóban elkötelezett a környezetvédelem iránt, s ez az elkötelezettség a szervezeti kultúrára és a kialakított célrendszerre, azaz a stratégiára is kihat.

A kutatási kérdésekre vonatkozó hipotézisek az alábbiak, melyek helytállósága az elemzések során tesztelésre került:

H1. Homogén csoportokba sorolhatók a hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

H2. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

H3. A szervezet stratégiája és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

H1. Homogén csoportokba sorolhatók a hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

Ván (2012a) egy évtizeddel ezelőtt úgy fogalmazott, hogy a magyarországi szabályozás alacsony szinten áll a környezeti számvitel tekintetében. Hazánkban máig nem született egzakt szabályozás a környezeti számvitel területére vonatkozóan. A vállalatok környezetvédelmi

tevékenységével kapcsolatban a 2000. évi C. törvény a számvitelről fogalmaz meg előírásokat, ám azok alapvetően az egyes számviteli okmányok minimális tartalmi elemeire vonatkoznak. A jogszabályalkotók bizonyos környezeti számviteli elemek esetében fogalmazznak meg adatszolgáltatási kötelezettséget (Bosnyák-Simon, 2018), ugyanakkor az előírások bizonyos pontokon visszautalásokat, illetőleg más jogszabályokra vonatkozó utalásokat tartalmaznak, következésképp nem minden esetben egyértelműek. (A jogszabályi háttér részletes áttekintése a disszertáció 2.3 fejezetében kerül bemutatásra.)

A környezeti számvitel nem elhanyagolható egyetlen szervezet számára sem (Ván, 2012a), hiszen az egyre erősödő presszió hatására – amely a külső érdekeltek felől irányul a gazdálkodó szervezetek felé – bizonyára valamennyi szervezet belátta, hogy tevékenységének természeti környezetre gyakorolt hatásainak rendszerezett, pontos és konzekvens bemutatása versenyképességének növelésének egyik releváns tényezője lehet. Véleményem szerint a gazdálkodó szervezetek igyekeznek eleget tenni a számviteli törvény vonatkozó előírásainak, azonban a szabályozás hiányosságaiból fakadóan ez nem minden esetben valósul meg teljes mértékben. Mindezek okán úgy vélem, hogy a környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése nem azonos a hazai vállalatok körében, következésképp jól elkülöníthető csoportok alakíthatók ki a kutatási mintába bevont vállalatok körében.

A H1. hipotézis tesztelése szekunder kutatáson alapul, melynek keretében elsőként a kutatás célcsoportját képező nagyvállalatok beszámolóit tekintem át az általam meghatározott szempontrendszer alapján. Ezt követően kerül sor a vállalatok klaszterezésére, valamint a kialakult homogén csoportok értelmezésére és bemutatására.

H2. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

Ahhoz, hogy a szervezet ténylegesen csökkenteni tudja gazdasági tevékenységének természeti környezetre gyakorolt hatását, elengedhetetlen a vállalat természeti környezet iránti elkötelezettsége, valamint a társadalmi és környezeti felelősségének vállalása. Néhány kutató amellet érvelt, hogy csak természetes személy lehet felelős, vállalat nem, ugyanis a vállalat nem természetes személy (Goodpaster – Matthews, 1982). A vezetők a vállalat céljainak és ötleteinek megtestesítői (Deshpande – Webster, 1989), így releváns szerepet játszanak a szervezeti értékek kialakításában (Benedek – Takácsné, 2016).

Megítélésem szerint ugyanakkor egyetlen természetes személy elköteleződése önmagában nem elegendő a fenntarthatóvá válás folyamatában. Ahhoz, hogy egy gazdálkodó szervezet valóban felelős és fenntartható vállalattá váljon, kulcsfontosságú tényező a természeti környezet védelme iránti elköteleződés a vállalati működés valamennyi dimenziójában. Az, hogy a vezető kialakította-e többek közt a szervezeti értékeket, a fenntartható fejlődés elveinek vállalati körben történő elfogadottságát – ennél fogva a szervezet teljes egésze felelősséget vállal-e a természeti környezet megóvásáért –, a szervezeti kultúra vizsgálatában érhető tetten. Feltételezésem szerint a szervezeti kultúra, ahogyan az alkalmazottak a dolgukat teszik (Marvin Bower, McKinsey&Co. idézi Gaál – Szabó, 2008), jelentősen meghatározza a környezeti számviteli rendszer részletezettségét.

H3. A szervezet stratégiája és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

A vállalatvezető / a menedzsment elkötelezettsége a stratégiában tükröződik megítélésem szerint. Porter – Kramer (2007) korábban úgy fogalmaztak, hogy az integráció megnyilvánulásának első lépése gyakran nem stratégiai, és nem is operatív, hanem „kozmetikai” jellegű, amennyiben a PR-tevékenység keretében jelentkezik, és célja egyértelműen az, hogy a vállalat jó cselekedeteit mutassa be (Ransburg – Vágási, 2011). A környezeti fenntarthatóság tényleges integrációjának megvalósulása azonban akkor érhető el, ha a természeti környezet megóvása, a fenntarthatóság elveinek integrációja nem csak a szervezeti kultúrában, hanem a szervezet stratégiájában is kiemelt szerepet tölt be.

Az üzleti életben úgynevezett stratégiamixet alkalmaznak a vállalatok (Fekete, 2011), s ez egyben azt is predesztinálja, hogy egy azon vállalat jó gyakorlatában többféle stratégiai jellemző is megjelenik. Feltételezésem szerint a menedzsment által kialakított stratégia, egészen konkrétan a különböző stratégiai jellemzők más-más módon ugyan, de kapcsolatban állnak a környezeti vezetői számvitel részletezettségével.

Annak érdekében, hogy pontos képet kapjak a vizsgált vállalatoknál ténylegesen működő környezeti vezetői számviteli rendszer jellemzőiről, valamint az azzal összefüggésben álló belső tényezőkről, kérdőíves felmérést végzek. Ezt követően a H2. és H3. hipotéziseket asszociációs vizsgálatok segítségével tesztelem.

1.2 A disszertáció felépítése

A disszertáció struktúráját tekintve, két nagy logikai egységre kívánom felosztani azt. Ennek megfelelően, az értekezés első részében a témához kapcsolódó szakirodalmi háttér áttekintése

és feldolgozása kap helyet. Ezen belül elsőként a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének átfogó ismertetésére kerül sor. A környezetvédelemnek, és tágabb értelemben a vállalati fenntarthatóságnak számos vetülete jelenik meg a vállalati gyakorlatban. Ezek közül a doktori kutatás szempontjából a jogi és társadalmi aspektusok játszanak fontos szerepet, így ezek a területek kerülnek a fókuszba.

Ezt követően a környezeti számvitel témakörére helyeződik a hangsúly, reflektálva annak aktualitására, elméleti jelentőségére, gyakorlati fontosságára. A környezeti számvitel-elmélet szakirodalmi feldolgozására építve a környezeti számvitel fogalmát ismertetem, az egyes fejlődési szinteken belüli különböző aspektusokból történő megközelítések és meghatározások kronologikus áttekintése nyomán. Az alfejezetet a vállalatok környezetvédelmi és társadalmi tevékenységének, valamint a környezeti számvitel fejlődési szakaszainak párhuzamba állításával zárom le.

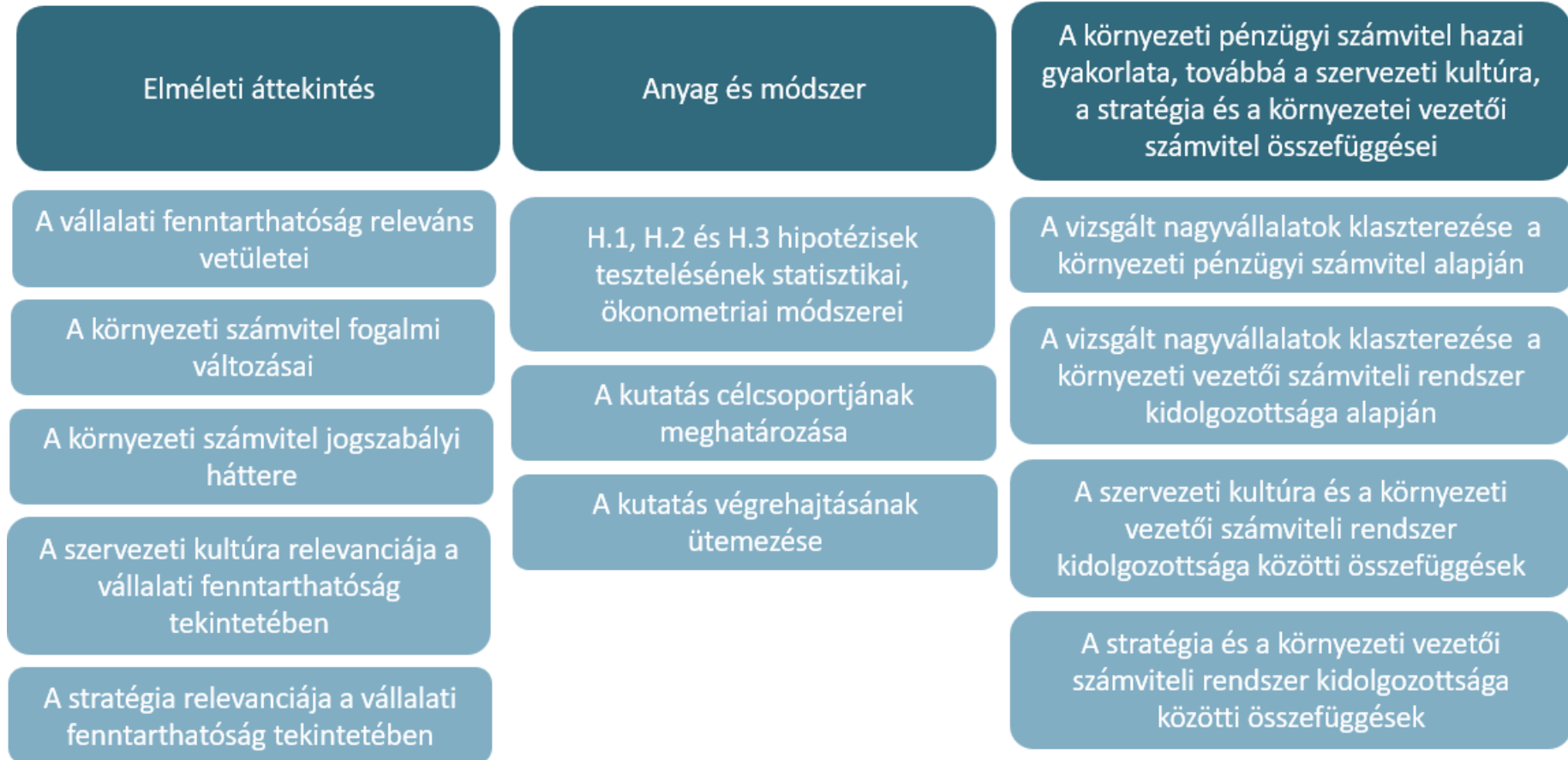
Doktori kutatásom egyik célkitűzése a hazai nagyvállalatok környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatának feltérképezése, következésképp az ezt meghatározó jogszabályi környezet vizsgálata kiemelten fontos részét képezi a disszertációnak. A dolgozat 2.3 alfejezete a környezeti számvitel jogszabályi háttérét tárja fel mind hazai, mind pedig nemzetközi vonatkozásban.

A szakirodalmi áttekintést felölelő fejezet végén a szervezeti kultúra és a stratégia jelen kutatáshoz szorosan kapcsolódó vonatkozásai kerülnek feltárára. A teoretikus áttekintés az empirikus kutatásba bevonni kívánt stratégia- és kultúrátípusok bemutatásával zárul.

A dolgozat második nagy logikai egysége a kutatás gyakorlati, empirikus részét foglalja magában. Ezen belül bemutatásra kerül a H1. hipotézis tesztelésére irányuló szekunder kutatás pontos módszertana. Ezt követően kerül sor a H2. és H3. hipotézisek tesztelésére összeállított kutatási modell, továbbá a kapcsolódó primer kutatás módszertani kereteinek meghatározására. Lényeges a változók operacionalizálása, az elemzések során alkalmazott statisztikai, ökonometriai módszerek, illetve a kutatás célcsoportjának pontos definiálása, így ezeket szintén részletesen ismertetem a disszertáció kutatómódszertani részében.

A disszertáció 5. fejezete az elemzések új és újszerű eredményeit, megállapításait öleli fel, melyben a hipotézisek ellenőrzése, a kutatás téziseinek megfogalmazása, az eredmények értelmezése és a következtetések levonása kap helyet. Ezt követően a dolgozat utolsó nagy fejezete a tartalmi összefoglalást, illetve a jövőbeni kutatási irányok felvázolását foglalja magában.

**A szervezeti kultúra és a stratégia összefüggései a vállalatok környezeti információinak számviteli kezelésével –
Fókuszban a környezeti számvitel**



1. ábra: A disszertáció struktúrája

Forrás: saját szerkesztés

2. Elméleti áttekintés

A disszertáció szakirodalmi háttérrel felölelő első nagy logikai egységében a vállalatok környezetvédelmi tevékenysége, valamint a vállalati fenntarthatóság jogi és társadalmi aspektusai kerülnek bemutatásra. Ezt követően a környezeti számviteli rendszer fogalmi változásait tekintem át. Szintén az elméleti egység részét képezi a környezeti számvitel jogszabályi háttérének áttekintése mind hazai, mind pedig nemzetközi vonatkozásban. A fejezet zárásaként a szervezeti kultúra és a stratégia relevanciáját emelem ki a vállalati fenntarthatóság tekintetében.

2.1 A vállalatok környezetvédelmi tevékenységének jogi és társadalmi vetületei

Az első alfejezet célja annak feltárása, hogy mit jelent pontosan a vállalati fenntarthatóság, továbbá, hogy mely külső befolyásoló csoportokhoz köthető a vállalatok környezetvédelmi tevékenységére, illetőleg tevékenységükből fakadó környezeti hatásokra vonatkozó információk megjelenítésének szükségessége és igénye. A fejezet felhívja a figyelmet arra is, hogy a vállalatoknak ma Magyarországon milyen jogszabályi és társadalmi elvárásoknak kell megfelelniük, milyen jellegű kihívásokra kell reflektálniuk.

2.1.1 Vállalati fenntarthatóság

A vállalkozás folytatásának elve, mint általános számviteli alapelv deklarálja, hogy a beszámoló elkészítésekor és a könyvvizetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja – és fenn is akarja – tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése (2000. évi C. törvény a számvitelről 15. § (1)). Lényegében ez az elv értelmezhető a vállalati fenntarthatóság számviteli aspektusának is.

A fenntarthatóság mára már igen széles körben ismert, általános kifejezéssé vált. Eredetét tekintve, az 1980-as évek második felében jelent meg, melyet a környezetvédő mozgalmak azon megfigyelése indukált, miszerint a természeti környezet állapota szoros kapcsolatban van a gazdasági és társadalmi igazságossággal (Radácsi, 2021). Ennek kapcsán az ENSZ Környezet és Fejlődés Világbizottsága¹ a gazdasági növekedés új korszakát sürgette, olyan növekedést, amely erőteljes, ugyanakkor társadalmilag és környezetileg egyaránt fenntartható (Gyulai, 2013). A Bizottság az 1987-ben elfogadott és kiadott Közös jövőnk (Our Common Future) című jelentésében az alábbiak szerint definiálta a fenntartható fejlődést: „*sustainable development is*

¹ A Bizottságot gyakran emlegetik Brundtland Bizottságnaként, s a Bizottság által kiadott jelentést Brundtland jelentésneként, mivel a Bizottság akkori elnöke a norvég miniszterelnök, Gro Harlem Brundtland volt.

development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs” (Brundtland, 1987, p. 16). Magyar fordításban a fenntartható fejlődés olyan fejlődésként értelmezhető, amely kielégíti a jelen generációk szükségleteit anélkül, hogy veszélyeztetné a jövő generációk hasonló igényeinek kielégítését (Persányi, 1988). A Bizottság fenntartható fejlődésre vonatkozó akciótervét (Agenda 21) 1992-ben aláírt Riói Egyezmény keretében fogadták el.

Herman E. Daly, amerikai ökológiai közgazdász megközelítésében már összekapcsolódott a gazdasági növekedés és a fenntarthatóság kérdése. Felfogása szerint a fenntartható fejlődés a folyamatos szociális jobblét elérését jelenti anélkül, hogy az ökológiai eltartóképességet meghaladó módon növekednénk. A növekedés azt jelenti, hogy nagyobbak leszünk, a fejlődés pedig azt, hogy jobbak. A növekedés az anyagi gyarapodás következtében előálló mennyiségi változást, míg a fejlődés a nagyobb teljesítőképesség elérését jelenti (Daly, 1991). Ez azt fejezi ki, hogy a mindenkori szükségletek kielégítése csak az ökológiai környezet eltartóképességének elfogadásával és tiszteletben tartásával történhet.

Radácsi (2021) vélekedése szerint a Közös jövőnk című jelentésben meghatározott és a Daly által megfogalmazott definíció közös jellemzői, hogy a minőséget ösztönzik, szemben a mennyiséggel, valamint a természeti értékek tiszteletét és védelmét hangsúlyozzák. Ez a meglátás valamennyi ökológiai megközelítésből született definícióra (Kerekes, 1998; Prugh et al., 1999; Turchany, 2003; Hajnal, 2006; Gyulai, 2013; Bándi, 2013; Holden et al., 2014) igaz.

A fenntartható fejlődés koncepciója Waas és szerzőtársai (2014) értelmezésében több, mint döntéshozatali stratégia. A fenntartható fejlődést menedzsment gyakorlati szempontból úgy definiálták, mint a változások folyamatát, amelyben az erőforrások kiaknázása, a befektetési irányok, a műszaki fejlődés iránya és az intézményi változások összhangban állnak és biztosítják a jelen és jövő generációk igényeit és törekvéseinek kielégítését (Kadlubek, 2015). A fogalom az érdekelt felek elvárásainak teljesítését jelenti a társadalmilag kívánatos termékek és szolgáltatások egyre hatékonyabb előállítására révén, a természeti erőforrások felhasználásának egyidejű csökkentésével és a környezetpolitika tiszteletben tartásával (Cohen, 2011).

A szakirodalmi források áttekintése nyomán megállapíthatóvá vált, hogy a fenntarthatóság, a fenntartható fejlődés pontos meghatározására napjainkban sem született egységes definíció. Különböző megközelítésekből összesen több mint 100 definíciója létezik (Bečić et al., 2012). A fenntartható fejlődés mindmáig legismertebb definíciója azonban a legelső, ENSZ Bizottsága általi meghatározás, melyet számos hazai és nemzetközi kutató (Meadowcroft, 1997; Fleischer,

2005; Kates et al, 2005; Chikán, 2008; Málóvics – Ván (2008); Moran et al., 2008; Bartus, 2013; Large et al., 2013; Ding et al, 2016; Campagna et al., 2017; Tupenaite et al., 2017) használt munkássága során. Az egyre nagyobb publicitás révén ez a fogalom került be a köztudatba is (Kozma, 2020).

A fenntarthatóság koncepciójának pontosabb értelmezését alapozza meg a fenntartható fejlődés három – gazdasági, környezeti és társadalmi – dimenziójának meghatározása (Elkington, 1998), ami az elvek vállalati integrációs tartalmának meghatározását is elősegítette. Ezen hármas meghatározás értelmében a fenntartható fejlődés általánosan nem pusztán gazdasági növekedést, hanem társadalmi-gazdasági fejlődést feltételez, mely környezeti szempontból akkor tekinthető fenntarthatónak, ha az erőforrások hasznosítása oly módon történik, hogy ezzel nem kerül veszélybe a jelenlegi, illetve a jövőbeni erőforrás-szükségletek kielégítése (Ransburg – Vágási, 2011).

A környezet minősége, a gazdasági jólét és a társadalmi igazságosság, mint a három dimenzió viszonylagos egyensúlya nélkül nem lehetséges hosszú távon fenntartani egyetlen szervezetet, egyetlen közösséget, egyetlen nemzetgazdaságot és a nemzetek összességét, így a világgazdaságot sem. Azonban mind az egyensúly helyes arányai kapcsán, mind pedig a kívánatosnak tartott állapot elérése érdekét szolgáló beavatkozások vonatkozásában a mai napig folyamatos tudományos és közpolitikai vita folyik. Ennek okán nem alakult még ki konszenzus abban a tekintetben sem, hogy milyen mértékű beavatkozásra lenne szükség, s hogy ezeket az intézkedéseket kinek és mikor kellene megtennie (Radácsi, 2021). Ezen a ponton fontosnak tartom megjegyezni, hogy doktori kutatásom középpontjába a környezeti fenntarthatóság helyeződött.

Magyarországon a rendszerváltást követően a nemzetközi hatások mellett a gazdasági növekedés újraindulásának, a jelentősen környezetszennyező iparágak leépülésének és a környezet védelmét biztosítani hivatott jogszabályok bevezetésének hatására kezdtek hozzá a vállalatok a fenntarthatóság kérdéskörének integrációjához. Szakértői megkérdezések eredményei azt mutatták, hogy a nagyvállalatok jelentős hányada már 2004 előtt elkezdett foglalkozni a fenntartható fejlődés kérdéskörével (a 2004. év az EU-csatlakozással összefüggő követelmények szempontjából tekintő mérőföldkönek). Ezt követően az empirikus kutatások eredményei azt mutatták, hogy a 2006–2008 közötti időszakban megközelítőleg egynegyedük kezdett a fenntartható fejlődés integrációjához (Ransburg – Vágási, 2011).

Ami a fenntartható fejlődés és a fenntarthatóság kifejezések jelenlegi használatát illeti, a fenntartható fejlődés megmaradt nemzeti és globális szinten használt kifejezésként, amely

gyakran merül fel olyan a globális problémák kapcsán, mint az éghajlatváltozás vagy a népességnövekedés. A szervezetek szintjén leginkább a fenntarthatóság, a vállalati fenntarthatóság kifejezések használatosak. A kifejezéseket maguk a vállalatok is gyakran használják saját stratégiáik és programjaik megnevezésére, lévén, hogy számos tényező, többek közt a kormányzati szabályozás (jogszabályi környezet), valamint a fogyasztók elvárásai (társadalmi környezet) is egyre nagyobb nyomást helyeznek a vállalatokra e tekintetben (Radácsi, 2021).

2.1.2 A vállalat környezete és az érintettek szerepe

A vállalat² egy komplex gazdasági rendszer, mely nyílt rendszerként is aposztrofálható, hiszen kapcsolatban áll a környezetével. Chikán (2008) úgy fogalmazott, hogy a vállalat alapvető célja egy tág társadalmi rendszer keretei között valósul meg. A vállalati működés ezen tág rendszer összetevőivel (többek közt más szervezetekkel, intézményekkel, emberekkel) szoros kapcsolatban áll. Ebben a kapcsolatrendszerben vannak olyan szereplők, akikkel a vállalat lényeges, tartós – és többnyire kölcsönös – kapcsolatban áll. Ezeket a szereplőket nevezik a vállalat érintettjeinek (Chikán, 2008).

Braun (2015) megfogalmazása szerint a vállalat egy komplex társadalmi hálózat befolyásos szereplője, melynek működése számos egyén és csoport életét befolyásolja, a még meg sem születettekét is. Ez a folyamat kétirányú, hiszen ugyanezen érintettek szintén jelentős hatással vannak a vállalat működésére, hiszen egyrészt ők termelik a gazdasági értéket (munkavállalók, fogyasztók, tulajdonosok), emellett szabályozóként a szó szoros értelmében ők adják az engedélyeket (kormányzat), továbbá fontos ügyeket, eszméket képviselő csoportok, szervezetek képviselőiként befolyásolják a tevékenységet. A vállalatokat tehát az érintettek bonyolult hálózata veszi körül, melyben a kommunikáció nem egyirányú, hanem sokszálú, és voltaképpen mindenki befolyásol mindenkit.

Az érintett (stakeholder) kifejezés már az 1960-as években megjelent a szakirodalomban. Kezdetben a tulajdonosok helyeződtek a középpontba, így a tulajdonosi érték elmélete bontakozott ki elsőként, mely a vállalatot a tulajdonos(ok) szempontjai alapján vizsgálta, következésképp a tulajdonosi érték³ hosszabb távú növelésére helyeződött a fókusz az értékteremtési folyamatot alakító stratégiai döntések vizsgálatánál (Balaton et al., 2016).

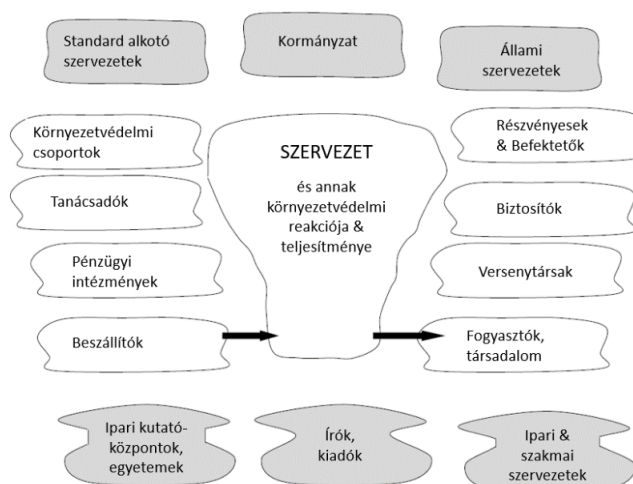
² A vállalat a jogi személyiséggel rendelkező üzleti vállalkozás szervezeti kerete (Chikán, 2008).

³ A tulajdonosi érték a vállalat saját tőkéjének piaci értékeként határozható meg, figyelembe véve a cég jövőbeni jövedelemtermelő képességét (Balaton et al., 2016)

Az érintettek fogalom Edward Freeman 1984-ben megjelent „Stratégiai menedzsment: az érintetti megközelítés” (*Strategic Management: A Stakeholder Approach*) című nagyhatású könyve után vált kulcskifejezéssé a stratégiai menedzsment, az üzleti etika és a vállalati felelősségvállalás területein (Freeman – McVea, 2006). Freeman klasszikus definíciója szerint az érintettek „*azok a személyek vagy csoportok, akik hatással vannak a vállalat célmegvalósítására vagy akikre a vállalat célmegvalósítása hatással van*” (Freeman, 1984, p. 46). A tulajdonosokon kívül ugyanis számos más érdekcsoport kapcsolódik egy vállalat tevékenységéhez, akik ugyan nem birtokolnak tulajdonosi hányadot, részesedést, nem rendelkeznek szavazati jogokkal, mégis érdekük fűződik a vállalat fennmaradásához, kiegyensúlyozott működéséhez.

Az érintettelmélet abból indult ki, hogy – a tulajdonosok elvárásain túl – a vállalat felelősséggel tartozik az érintettek széles körének, tehát stratégiai céljait úgy kell meghatároznia, hogy valamennyi érdekelt számára bizonyos fokú megelégedettséget nyújtson (Balaton et al., 2016). Az érintetteket többféle megközelítésben szokták csoportosítani, melyek közül a leggyakrabban alkalmazott csoportosítási mód a belső és külső érintettek (internal & external stakeholders) megkülönböztetése. A csoportosítás elve ebben az esetben a vállalat határa. Belső érintettek a tulajdonosok (tőkebefektetők), a menedzserek (döntéshozók) és munkavállalók (végrehajtók). Minden más érintett külső érintettnek tekintendő, többek közt a fogyasztók/vásárlók/vevők hitelezők, a beszállítók, a versenytársak (hazai és külföldi vállalatok), a kormányzat, az államigazgatási szervek, az állampolgári szerveződések, a helyi közösségek és civil szervezetek (például településfejlesztő vagy környezetvédő csoportok), a média, a közvélemény és nem utolsósorban a természeti környezet (Donaldson – Preston, 1995 in Balaton et al., 2016; Radácsi, 2021).

Reflektálva a külső érdekelt felekre, Hoffman (2001) és Staib (2005) a vállalatok környezetvédelmi tevékenységével, illetőleg tevékenységének környezeti hatásaira vonatkozó információk megjelenítésének szükségességéhez és igényéhez köthetően a 2. számú ábrán szereplő külső befolyásoló csoportokat azonosították.



2. ábra: A vállalat külső befolyásoló csoportjai

Forrás: saját szerkesztés Hoffman (2001), Staib (2005) alapján

Látható, hogy számos érdekelt fél gyakorol hatást – s ma már nyomatókat is – a vállalatok környezetvédelmi tevékenységére. Ezek közül kiemelendő a kormányzat, mint a jogszabályi környezet alakítója.

Bartus (2010) véleménye szerint a fenntartható fejlődés áll a környezetpolitika középpontjában annak érdekében, hogy csökkentsék a gazdaság káros hatásait. Más megközelítésbe helyezve a fennálló relációt, Cobbinah et al. (2015) megfogalmazása szerint a környezetvédelmi politikák szükségességének globális elismerése vezetett a fejlesztési, tervezési gyakorlatokban a fenntartható fejlődés kialakulásához és előmozdításához.

Nem képezi a disszertáció szerves részét a környezetvédelmi szabályozás feltérképezése, ugyanakkor mégis indokoltnak tartom röviden áttekinteni a vállalatokra – így a doktori kutatás centrumába helyezett hazai nagyvállalatokra – közvetlenül vonatkozó jogszabályi előírásokat, mely által átfogó kép rajzolódik ki annak tekintetében, hogy tevékenységüket jelenleg milyen jogszabályi környezetben, s milyen elvek mentén kell folytatniuk. A témához szorosan kapcsolódó jogszabályok áttekintésére elsőként Európai Unió (továbbiakban EU) szinten, ezt követően hazai vonatkozásban kerül sor.

A környezetvédelem megvalósításához szükség van hosszú távú gondolkodásra és politikára, amely magában foglal stratégiai döntéseket (Szalay, 1998), nem volt másképp ezzel a felfogással az EU sem (Varjú, 2010). A Római Szerződés (1957), amely létrehozta az Európai Gazdasági Közösséget még nem tartalmazott sem környezeti politikára utaló (Kiss, 2009), sem pedig fenntartható fejlődésre vonatkozó rendelkezéseket, az elsődleges cél ugyanis a tagállamok gazdasági integrációja volt (Bándi, 2014). Azonban a fokozódó környezeti problémák egyre nehezebb kihívások elé állították az Uniót is, melyekre reflektálnia kellett.

Az EU környezetpolitikájának evolúciós folyamatát alapvetően a fenntartható fejlődési konferenciák és egyezmények, illetve egyéb nagy jelentőségű szerződések alakították (Kozma, 2020). Az EU eltérő akcióprogramokat dolgozott ki annak érdekében, hogy a környezeti politikát létrehozzák. Ezek a programok középtávra vonatkozó, több évet tömörítő politikai dokumentumok voltak (Pelle, 2008), amelyek célkitűzéseket és alapelveket determináltak (Savoia, 2007). 2020-ig összesen hét akcióprogram került kidolgozásra. A programok fókuszában a fenntartható fejlődés állt, amely társadalmi és gazdasági vonatkozásokat egyaránt magában foglalt (Kozma, 2020).

Az EU-ban érvényes szabályozás kapcsán az alábbi négy szabályozási szint különül el: irányelvek, rendeletek, közlemények, ajánlások. Az egyes irányelvek esetében a tagállamoknak kötelező az adott irányelv tartalmának megfelelő nemzeti jogszabály kibocsátása. A rendeletek általános hatályú jogszabályok, amelyek teljes egészében kötelezők és közvetlenül alkalmazandók valamennyi tagállamban. Ezt követően, a szabályozás harmadik szintjén elhelyezkedő közlemények alapvető célja, hogy az esetlegesen felmerült szakmai kérdésekben útmutatást adjanak a tagállamok számvetési szakemberei számára. Végezetül az úgynevezett ajánlások szintén nem kötelező jellegűek a tagállamok számára, azok leginkább cselekvési eljárásokat fogalmazznak meg, segítve ezzel az Unió államokat.

Napjainkban az EU szigorú környezetvédelmi előírások segítségével kívánja a gazdaságot erőforrás-hatékony, környezetbarát, és versenyképes karbonszegény gazdasággá fejleszteni, mindezt oly módon, hogy közben megvédi, s egyben növeli az EU természeti tőkéjét, emellett megóvjá a lakosokat a környezetterheléstől, valamint az egészséget és jóllétet veszélyeztető kockázati faktoroktól (european-union.europa.hu/1).

Az EU-s szabályozás szintjén, a kutatás szempontjából releváns és kiemelendő a környezeti felelősségre vonatkozó *Európai Parlament és a Tanács 2004/35/EK irányelve (2004. április 21.) a környezeti károk megelőzése és felszámolása tekintetében a környezeti felelősségről*. A jogszabályalkotók úgy fogalmaztak, hogy „*sok a szennyezett terület a Közösségen belül, amelyek jelentős egészségügyi kockázatot jelentenek, a biológiai sokféleség csökkenése pedig drámai módon felgyorsult az utóbbi évtizedekben*” (2004/35/EK irányelv (1)). A cselekvés elmulasztása ezen problémák súlyosbodását eredményezheti a jövőben. A környezeti károk⁴ lehetőség szerinti megelőzése és felszámolása hozzájárul a közösségi környezetvédelmi politika célkitűzéseinek és alapelveinek végrehajtásához. Ennek fényében a „szennyező fizet”

⁴ A környezeti károk fogalma magában foglalja a levegő által szállított anyagokból eredő károkat is, ha azok a vizek, a talaj, a védett fajok vagy a természetes élőhelyek károsodását okozzák (2004/35/EK irányelv).

elvének alkalmazásával kell végrehajtani a Szerződésben leírt módon, a fenntartható fejlődés elvével összhangban. A „szennyező fizet” elv deklarálja, hogy az a gazdasági szereplő, aki a természeti környezetben kárt okoz, vagy akinek a tevékenysége ilyen jellegű közvetlen kárveszéllyel fenyeget, pénzügyi felelősséggel tartozik és viselnie kell a szükséges megelőző vagy helyreállítási intézkedések költségeit. Az irányelvben foglaltak értelmében a gazdasági szereplő viseli a megelőző és felszámolás tevékenységek költségeit (2004/35/EK irányelv 8. cikk (1)). Ez az irányelv – lévén, hogy minden tagállamban kötelező és általános érvényű – Magyarországon 2007.04.30-án lépett hatályba.

Azzal kapcsolatban, hogy nemzeti szinten a környezeti politika milyen kiemelt szerepet játszik a megvalósítandó politikák körében, Kőhalmi (2010) így fogalmazott *„Egy magát modern jogállamnak tekintő ország szakpolitikái között kiemelt prioritást kap a környezeti politika, hiszen a társadalmak értékrendszerében egyre központibb helyet kap a környezet megóvása”* (Kőhalmi, 2010, p. 3).

Röviden kitérve a hazai környezetvédelmi szabályozás gyökereire, a fellelhető források alapján az látszik, hogy hazánkban az 1970-es évekre tehető a környezetvédelmi szabályozás gyakorlatának, valamint a környezetpolitikát kialakító és felügyelő intézményi, döntési jogrendszernek a kialakulása. A környezetvédelem területén szükséges és alkalmazandó elvek kodifikációja céljából az Országgyűlés 1976-ban fogadta el az első környezetvédelmi törvényt (1976. évi II. törvény *Az emberi környezet védelméről*), amely egészen 1995-ig volt érvényben.

A jelenleg hatályos környezetvédelmi törvény az 1995. évi LIII. törvény (a továbbiakban környezetvédelmi törvény, Kvtv.), mely közvetlen „utódja” az 1976. évi törvénynek. A két jogszabály terjedelmi összehasonlításakor látható, tartalmi összehasonlításakor pedig érezhető a közöttük lévő különbség. A 70-es és a 90-es évek között jelentős változások következtek be a világban, így hazánkban is. Ebből kifolyólag a 76-os törvény megannyi kérdésben kiegészítésre, bővítésre szorult (Simon, 2015). A szóban forgó törvény egy új, európai értékrendet figyelembe vevő, annak előírásait, normáit és célkitűzéseit is magáénak érző jogszabály, amely a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (Organisation for Economic Co-operation and Development, a továbbiakban OECD) és az EU gyakorlatával összhangban, lehetőséget teremtett a közgazdasági eszközök alkalmazására a szabályozásban (Bándi et al., 1997). *„A törvény célja az ember és környezete harmonikus kapcsolatának kialakítása, a környezet egészének, valamint elemeinek és folyamatainak magas szintű, összehangolt védelme, a fenntartható fejlődés biztosítása”* (Kvtv. 1. § (1)). A törvény hatálya alá tartoznak mindazon természetes és jogi személyek, továbbá jogi személyiséggel nem

rendelkező szervezetek, akik vagy amelyek a törvény által meghatározott⁵ környezettel kapcsolatos jogokkal rendelkeznek és/vagy kötelezettségekkel terheltek, és rájuk összevontan, mint környezethasználók⁶ hivatkozik. A környezetvédelmi törvény hatálya kiterjed tehát a kutatás célcsoportját képező nagyvállalatokra is, így termelő tevékenységük során mindenkor szem előtt kell tartaniuk a törvényben megfogalmazott előírásokat.

A környezetvédelem szempontjából szintén közvetlenül kapcsolódik a gazdálkodó szervezetek működéséhez a 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról (a továbbiakban termékdíj törvény), melynek alapvető célja, hogy: „(...) hozzájáruljon a környezetszennyezés megelőzéséhez, illetve csökkentéséhez, a természeti erőforrásokkal való takarékos gazdálkodásra irányuló tevékenységek ösztönzéséhez, valamint a környezetet vagy annak valamely elemét a termék előállítása, forgalmazása, felhasználása során, illetve azt követően közvetlenül, illetve közvetve terhelő vagy veszélyeztető termék által okozott környezeti veszélyeztetések, valamint károk megelőzéséhez és csökkentéséhez pénzügyi forrásokat teremtsen, továbbá elősegítse az európai uniós és a hazai hulladékgazdálkodási szabályozás által hazánk, illetve a piaci szereplők részére meghatározott környezetvédelmi előírások teljesítését (...)” (termékdíj törvény preambuluma). A termékdíj törvény hatálya kiterjed az alábbi termékdíjköteles termékekre, valamint az ezekkel kapcsolatos tevékenységekre:

- akkumulátor;
- csomagolószerszám;
- egyéb hőolajtermék;
- egyéb műanyag termék;
- egyéb vegyipari termék;
- elektromos, elektronikai berendezés;
- gumibroncs;
- irodai papír;
- reklámhordozó papír (Ktdt. 1.§ (1)-(3)).

A kutatás célcsoportjában lévő nagyvállalatok közül jónéhány – az adott iparág függvényében – a szóban forgó törvény hatálya alá tartozik, ezáltal termékdíj fizetésére kötelezett jogi személy. A termékdíj alapja a termékdíjköteles termék tömege (Ktdt. 7. § (1)). Arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodóknak a termékdíjat hogyan kell elszámolniuk, a számviteli

⁵ Az élő szervezetek (életközösségeik) és a környezet élettelen elemei, valamint azok természetes és az emberi tevékenység által alakított környezete (Kvtv. 2. § (1) a))

⁶ Környezethasználat: „(...) a környezetnek vagy valamely elemének igénybevételével, illetőleg terhelésével járó tevékenység (...)” (Kvtv. 4. § (9)).

törvény konkrét előírást fogalmaz meg, azonban ennek bemutatására – a könnyebb érthetőség és áttekinthetőség végett – a környezeti pénzügyi számvitel jogszabályi vizsgálatának keretében kerül sor.

Szintén kiemelendő a 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról (a továbbiakban hulladéktörvény), melynek célja *„(...) a környezet és az emberi egészség védelme, a környezetterhelés mérséklése, a természeti erőforrásokkal való takarékos gazdálkodás, az erőforrás-felhasználás hatásainak csökkentése, hatékonyságának javítása, a versenyképesség hosszú távú biztosítása és a körforgásos gazdaság felé történő átmenet céljából a hulladékképződés megelőzése vagy csökkentése, a képződő hulladék káros hatásainak megelőzése, mennyiségének, illetve veszélyességének csökkentése, továbbá a használt termékek újrahaználata, a fogyasztási láncban szereplő anyagok termelési-fogyasztási körforgásban tartása, valamint a hulladék minél nagyobb arányú anyagában történő hasznosítása, és a nem hasznosuló, vissza nem forgatható hulladék környezetkímélő ártalmatlanítása (...)*” (hulladéktörvény preambuluma). A törvény hatálya kiterjed a hulladékképződés megelőzését szolgáló tevékenységekre, a hulladékgazdálkodásra és a hulladékgazdálkodási létesítményekre. A törvény alapvetően tehát a hulladékgazdálkodás⁷ eszközével szolgálja a vállalati környezetszennyezés mérséklését, s ily módon gyakorol közvetlen hatást a vállalatok környezetvédelmi tevékenységére, környezeti hatásaira. Hasonlóan a termékdíj törvényhez, a hulladéktörvény is kapcsolatban áll a számviteli törvénnyel, azonban a közöttük fennálló összefüggés ugyancsak a környezeti pénzügyi számvitel jogszabályi háttérének részletezése során, a disszertáció 2.3 számú alfejezetében kerül bemutatásra.

Még a jogszabályi háttér tárgyalása kapcsán fontosnak tartom kiemelni a fenntartható finanszírozás és az egységes vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezettudatos, társadalmi és szociális szempontokat is figyelembe vevő, vállalati társadalmi felelősségvállalás szabályairól és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2023. évi CVIII. törvényt. A törvény alapvető célja többek közt, hogy az egyes gazdálkodó szervezetek tevékenysége, vagy azoknak egy bizonyos szegmense fenntarthatósági szempontok alapján is objektíven vizsgálható legyen, továbbá, hogy rögzítse az egységes vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezettudatos, társadalmi és szociális szempontokat is figyelembe vevő, tudatos vállalatirányítás szabályait (2023. évi CVIII. törvény preambuluma). Ezen

⁷ *„a hulladék gyűjtése, szállítása, kezelése, az ilyen műveletek felügyelete, a kereskedőként, közvetítőként vagy közvetítő szervezetként végzett tevékenység, a hulladékgazdálkodási létesítmények és berendezések üzemeltetése, valamint a hulladékkezelő létesítmények utógondozása”* (Htv. 2. § (1) 26.)

jogszabály értelmében a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő nagyvállalkozásoknak, illetve nagyvállalatoknak évente kötelező nyilvános, ESG tanúsító által auditált, úgynevezett ESG⁸ (*Environmental (környezeti), Social (társadalmi), Governance (irányítási)*) beszámolót készíteni az előző üzleti év fenntarthatósági célú átvilágítási kötelezettségeinek teljesítéséről, amelyet a vállalkozás ügyvezető szerve hagy jóvá (2023. évi CVIII. törvény 23. § (1)).

A jogszabályi környezet előírásainak vállalatokra gyakorolt hatásait Csath (2019) úgy ítélte meg, hogy a környezetpolitikai szabályozások csak plusz adminisztrációs terhet rónak a vállalatokra, és korlátozzák tevékenységüket az üzleti környezetben. Való igaz, hogy a környezetvédelmi előírásoknak való megfelelés, a folyamatos adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése, a környezeti hatások mérése és nyomon követése (néhány fontosabb a kapcsolódó tevékenységet közül) jelentős adminisztrációs feladatot jelentenek, ebből kifolyólag költségnövekedést okoznak. Ugyanakkor rendkívül fontos kiemelni, hogy a vállalati fenntarthatóság gyakorlatba történő átültetése komoly társadalmi előnyökkel is jár. Araújo és szerzőtársai (2022) napjainkban is visszautalnak Nidumolu et al. 2013-ban tett azon megállapítására, miszerint a fenntarthatóság a szervezeti és technológiai innováció⁹ ösztönzője. A környezeti innovációk létrejöttét és elterjedését befolyásoló tényezők közül pedig kiemelt fontosságú a hatósági szabályozás szerepe (Zilahy – Széchy, 2012).

„A szabályozó hatóság csak az egyike azon lehetséges forrásoknak, amely nyomást képes kifejteni a vállalatra, hogy javítsa környezeti teljesítményét” (Zilahy – Széchy, 2012, p. 99). A kormányzat és az általa meghatározott jogszabályi környezet mellett legalább annyira fontos kiemelni a fogyasztók/vásárlók/vevők, tágabb értelemben a közvélemény/társadalom csoportját a vállalatok környezetvédelmi tevékenysége kapcsán.

Napjainkban vélhetően a külső érintettek ezen kategóriája tekinthető a legfontosabb ösztönző tényezőnek a vállalatok számára, ugyanis a fogyasztói preferenciák az utóbbi évtizedekben lényegesen átalakultak. A környezetvédő szervezetek, illetve az általános globális kampányok (például a Föld napja) széles körű elismertsége és támogatása révén a vásárlók fokozatosan kezdtek környezettudatosává válni. Mindezt tudományos kutatások is vizsgálták már az 1980-as

⁸ „olyan fenntarthatósági kérdésekre vonatkozó szempontrendszer, amely egy adott vállalkozásnál a környezetre, a társadalomra és az irányításra vonatkozó hatásokat és faktorokat értékeli fenntarthatósági szempontból” (2023. évi CVIII. törvény 7. § (4))

⁹ „Az innováció új vagy jelentősen továbbfejlesztett termék (áru vagy szolgáltatás), folyamat, marketingmódszer vagy szervezési módszer bevezetése az üzleti gyakorlatban, munkahelyi szervezetben vagy a külső kapcsolatokban” (OECD, 2005, p. 46).

évek végén. Vandermerwe – Oliff (1990) felmérése közvetlen kapcsolatot mutatott ki azon két tényező között, hogy egy vállalat mennyire képes megtartani és vonzani a vevőkörét, illetve, hogy milyen mértékben fejleszti környezetvédelmi stratégiáit.

A zöld fogyasztókkal a fogyasztók egy olyan köre jelent meg a piacon, amely az újból felhasználható anyagokba csomagolt, környezetbarát termékekhez, illetve márkákhoz ragaszkodik. Elkington et al. (1990) szerint egy tipikus zöld fogyasztó többek közt az alábbi ismérvekkel rendelkezik:

- olyan termékeket keres, amelyeket újból felhasznált anyagokba csomagolnak (például karton, üveg vagy újrahasznosított/feldolgozható műanyag),
- nem vásárol túlsomagolt termékeket,
- környezetbarát termékekhez, illetve márkákhoz ragaszkodik.

Korábban leginkább a globális méretű üzleteket lebonyolító vállalatok számára vált alapkövetelménnyé a zöld fogyasztók motivációinak feltárása és megismerése (Hassan–Vandermerwe, 1994), ma már azonban – megítélésem szerint – a kisebb méretű vállalatok számára is kulcsfontosságú szempont ezen fogyasztói értékek és viselkedések pontos ismerete.

Lévén, hogy a világméretű kompetitív marketing alapvető tényezői közé tartozik a fogyasztói trendek és elvárások alapos kiismerése, bizonyíthatóan nagy volt a relevanciája a zöld fogyasztói értékek, attitűdök és viselkedések kiismerésének, és az arra való reagálásnak. E kihívásokra reflektálva a marketingtudomány életre hívta a „zöld” marketing területét (Staib, 2005), amely komoly marketingiránnyá vált. A zöld marketing leggyakoribb szinonimái a fenntarthatósági marketing vagy fenntartható marketing (Kántor, 2020). Hassan – Vandermerwe (1994) a zöldmarketing-mix kapcsán az alábbi tényezőket emelte ki:

- pozicionálás: új profil kialakítása, amely az elkötelezettséget tükrözi;
- csomagolás: környezetvédő csomagolás alkalmazása;
- ár: versenyképes árak meghatározása, valamint a többletköltségek terhének allokációja;
- elosztási csatorna: a logisztikai és disztribúciós rendszerek, valamint a kiskereskedelmi telephelyek újragondolása és értékelése;
- promóció: a hosszú távú elképzelések és a stratégia propagálása.

Vietchet a Procter & Gamble korábbi európai PR-igazgatója úgy fogalmazott, hogy: „*a környezetbarát termékeket a bölcsőtől a sírig figyelemmel kell kísérni*” (Rolfes, 1990, p. 50). Ez azt jelenti, hogy a zöldnek tartott termékek esetében a menedzsmentnek ki kell terjesztenie a látókört, s mindenkor figyelembe kell vennie a termékek tervezéséhez, gyártásához és szállításához kapcsolódó input- és output-tevékenységeket, továbbá, az értékteremtő folyamat

valamennyi lépcsőfokának általános környezeti hatását és következményeit fel kell mérni (Hassan – Vandermerwe, 1994; Fojtik – Veres, 2012).

Már az ezredfordulón a stratégiakutatók körében megfogalmazódtak olyan nézetek, melyek szerint valójában a fogyasztói igények kielégítése az alapvető cél a tulajdonosi érték növeléséhez képest, mindazonáltal úgy gondolom, Mészáros (2004) vélekedése tekinthető helytállónak, miszerint a fogyasztói érték létrehozását, valamint a tulajdonosi érték megteremtését és növelését egymást kiegészítő és erősítő, egységes célokként indokolt kezelniük a vállalatvezetőknek. Ennélfogva tehát a vállalati értékteremtés (*value creating*) fogalmához napjainkban már szorosan kapcsolódik a tulajdonosi érték mellett a fogyasztói érték (*customer value*) kategóriája is (Balaton et. al., 2016).

Míg korábban a vállalat és a természeti környezet közötti viszonyra az volt a jellemző, hogy a vállalatok kihasználták a természeti erőforrásokat, addig – következésképpen az eddig leírtakból – a természeti környezetre ma már szintén úgy tekintenek, mint a vállalat külső érintettjére, amelyet a gyakorlatban az állami vagy helyi előírások és a környezetvédelem civil szervezetei képviselnek a vállalat felé. A gazdálkodó szervezetek és az őket körülvevő ökológiai környezet között fennálló kölcsönös függőségi viszony megkérdőjelezhetetlen. Termelő és/vagy szolgáltató tevékenységéből adódóan ugyanis valamennyi vállalat kapcsolatba kerül, sok esetben folyamatosan kapcsolatban áll természeti környezetével. Egyrészt a vállalat a természeti környezetből is szerez be erőforrásokat, másrészt – ahogyan az előző alfejezetben látható volt – hozzá kell járulnia annak fenntarthatóságához. Utóbbi megállapítás tényként kezelendő, hiszen a tevékenységhez szükséges erőforrások mindenkor biztosítása egyben a vállalati működés alapfeltétele. Környezetvédelmi szempontból ezt úgy lehetne értelmezni, hogy a környezet és az abban működő szervezet összekapcsolódó, egymással szoros kapcsolatban lévő fogalmak. Hiszen a környezeti hatások¹⁰ alól nem tudja magát kivonni egyetlen gazdálkodó sem, ugyanakkor a vállalat is hatással van ökológiai környezetére.

Napjainkban a vállalatokkal szemben támasztott követelmények egyike a természeti környezet megőrzése, regenerálása, a természeti tényezők korlátozott mivoltának, valamint a társadalmi felelősség erősödésének révén. Ezeknek az elvárásoknak való megfelelés támogatása és segítése céljából – túl a kötelező érvényű jogszabályokon – nemzetközi szabványok kerültek kidolgozásra, melyek közül az egyik legfontosabb az ISO 14001 szabvány¹¹. Lényeges

¹⁰ A környezetben végbemenő minden nemű változás – akár káros, akár hasznos –, amely egészben vagy részben a szervezet környezeti tényezőitől származik (MSZ EN ISO 14001 (2004)).

¹¹ „Ez a nemzetközi szabvány előírja egy KIR követelményeit azért, hogy a szervezet képes legyen olyan politikát és célokat kialakítani és bevezetni, amelyek figyelembe veszik a jogszabályi és a szervezet által vállalt egyéb

hangsúlyozni, hogy a szabvány alkalmazása, és az abban foglalt követelményeknek való megfelelés nem kötelező egyetlen vállalkozás számára sem, azonban több szempontból is ajánlott. Részben a környezetvédelem, ezáltal a hatékony anyag- és energiafelhasználás, részben pedig a partnerekben való bizalomkeltés, a vevői és társadalmi megítélés ösztönözheti a vállalatokat a tanúsítvány megszerzésére, de kiemelt szerepet játszhat az engedélyek megszerzésének megkönnyítése is (Simon, 2015).

A tanúsítvány elnyerésén túl a vállalatok az úgynevezett fenntarthatósági jelentések elkészítése által is eleget tehetnek, sőt ahogyan ez fentebb látható volt, az ESG beszámolók keretében kötelezően eleget kell tenniük a befolyásoló csoportok azon információs igényének, amely a természeti környezetre gyakorolt hatások közlésére vonatkozik.

2.1.3 Fenntarthatósági jelentések

A vállalatok évtizedek óta jelentenek teljesítményükről. Korábban a vállalati jelentések kizárólag a pénzügyi teljesítményre fókuszáltak, annak megértését segítették, ezáltal a beszámolók elsődleges címzettjei a tőke tulajdonosai, az állami hatóságok, valamint a potenciális befektetők voltak. A környezetvédelem és a vállalati fenntarthatóság előtérbe kerülésével azonban az 1970-es években egyre inkább tágult az érintettek köre (ahogyan ez a megelőző alfejezetben bővebben kifejtésre került), így a pénzügyi jelentések mellett megjelentek az úgynevezett önkéntes környezetvédelmi jelentések is (elsőként az Egyesült Államokban) (Radácsi, 2021).

Az 1980-as években a társadalmi, illetőleg a környezeti teljesítmény iránti érdeklődés csökkent, azonban az évtizedben bekövetkezett, vállalatok által okozott környezeti katasztrófák rávilágítottak, egyben a társadalom figyelmét is ráirányították arra a tényre, hogy a felelőtlen vállalati működés súlyos környezeti és humán költségeket jelent. Ennek következtében a 90-es években már egyre több szervezet foglalkozott a nem pénzügyi jelentések kívánatos tartalmával, illetve összeállításának módszertanával, úgymint az ENSZ Környezetvédelmi Programja (UNEP), a World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), valamint a számviteli szakemberek európai ernyőszervezetének, a Federation des Experts Comptables Européens. Mindazonáltal ezeknek a nem pénzügyi dokumentumoknak egyelőre máig nincs egy egységes globális sztenderdje. *„Történetük még napjainkban is izgalmas fejleményekkel kecsegtet”*, fogalmazott Radácsi (2021, p. 92).

követelményeket, valamint a jelentős környezeti tényezőkre vonatkozó információkat” (MSZ EN ISO 14001 (2005) p.10).

Általánosságban ezeket a nem pénzügyi jelentéseket fenntarthatósági jelentéseknek szokás nevezni, azonban a dokumentumok elnevezése már a kialakulásuk óta elég változatos képet mutat. A vállalati gyakorlatban használt számos megnevezés közül az alábbiak emelhetők ki, mint leggyakrabban előforduló elnevezések:

- Fenntarthatósági jelentés (*Sustainability report*);
- Környezeti/környezetvédelmi jelentés (*Environmental report*);
- Munkahelyi egészség-, biztonság- és környezetvédelmi jelentés (*Health, safety and environmental report*);
- Vállalati (társadalmi) felelősségvállalási jelentés (*Corporate (social) responsibility report/CSR report*) (Radácsi, 2021; Kozma – Bosnyák-Simon, 2021).

Meghatározását illetően a Global Reporting Initiative¹² (GRI) értelmezése szerint a fenntarthatósági jelentés „*olyan jelentés, amit a cégek vagy szervezetek a mindennapi tevékenységük által okozott gazdasági, környezeti és társadalmi hatásokról tesznek közzé*” (GRI, 2016, p.3). Ez a definíció azt mutatja, hogy a fenntarthatóság nem egyszeri aktivitást jelent a vállalatok életében, annak be kell épülnie a szervezet alapvető filozófiájába, stratégiájába. Ezek a beszámolók bemutatják, egyben megfelelően implementálják a szervezet értékeit és irányítási modelljét, továbbá a szervezet stratégiája és a fenntarthatóság közötti kapcsolatot (Radácsi, 2021).

A GRI 2000-ben hozta létre a jelenleg legelterjedtebb jelentéstételi keretrendszert (*Sustainability Reporting Framework*). Emellett számos más útmutató is létezik napjainkban, és napvilágot láttak úgynevezett integrált jelentések is, amelyek kitűzött célja, hogy a különböző jelentésekben (pénzügyi jelentés, fenntarthatósági jelentés stb.) szereplő modulokat egyesítsék. Ezeket Radácsi (2021) hosszan és részletesen taglalja „*Felelős és fenntartható vállalat*” című könyvében.

Látható, ahogyan ezen jelentések megnevezésében, úgy tartalmukban és módszertanukban sincs egységes konszenzus. Ugyanakkor a fenntarthatósági jelentésekre általánosan igaz az, hogy ezek a nem pénzügyi beszámolók többek közt a fenntarthatóság és a szervezet stratégiája közötti kapcsolatot mutatják be (Radácsi, 2021). Mindezek tükrében azonban nem meglepő, hogy még napjainkban is elég kevés, rendszerezett és áttekinthető információ áll rendelkezésre a hazai vállalatok környezetvédelmi tevékenységéről, illetőleg a tevékenységükből fakadó

¹² 1997-ben alapított nemzetközi nonprofit szervezet, amely az üzleti fenntarthatóságért küzdő mozgalom egyik vezető szereplője. Fő küldetése, hogy a fenntarthatósági jelentés, melyet a fenntartható fejlődés zálogának tekint, minden vállalatnál általános gyakorlattá váljon (Radácsi, 2021).

környezeti hatásokról, nem beszélve ezek vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzettel való összekapcsolásáról, elemezhetőségéről.

Mervyn E. King 2016-ban megjelent „Az értékteremtési vezérigazgató-helyettes: A számvitelesek megmenthetik a Földet” (*The Chief Value Officer: Accountants Can Save the Planet*) című könyvében úgy fogalmazott, hogy a jelenleg létező sokféle jelentési rendszert leginkább a pénzügyi, számviteli vezetők képesek átlátni, továbbá az ő szemléletükhöz áll legközelebb a tőkefajták és a szűkös erőforrások értelmezése is. Alapozva King állásfoglalására, megítélésem szerint a környezeti számvitel, mint a hagyományos számviteli információs rendszer egy lehatárolt alrendszere, megfelelő megoldást jelenthet a vállalatok környezetvédelmi tevékenységeik kapcsolatos kihívásokra, s egyben – mint a tudatos vállalatirányítás megfelelő eszköze – biztosíthatja a vállalatok teljes átláthatóságát, a fenntarthatóságért tett intézkedések eredményességre gyakorolt hatását.

2.2 A környezeti számviteli rendszer

Az elmúlt évtizedek súlyosbodó környezeti problémáit és a vállalatok üzleti kérdéseit összekapcsoló folyamat arra készítette a számvitel területét is, hogy a vállalatok környezeti (és társadalmi) hatásait megfelelően kezelje, valamint környezeti tevékenységükről – mint információs rendszer – a beszámoló adatait felhasználók számára információt szolgáltatson. A tudomány képviselői a környezeti számvitel fogalomrendszerének kidolgozásával egyrészt a vállalatok környezeti hatásainak mérésére, kezelésére, másrészt az ezekkel kapcsolatban felmerült információs igény kielégítésére kívántak reflektálni.

A környezeti számvitel témakörének részletes tárgyalását megelőzően azonban fontosnak tartom átfogóan bemutatni a hagyományos számviteli rendszer főbb sajátosságait, s egyben annak – a fenntarthatósághoz, környezetvédelemhez szorosan kapcsolódó – hiányosságait.

2.2.1 A számvitel főbb sajátosságai

A számvitel, mint diszciplína megközelítését Sterling az alábbi módon fogalmazta meg: „*Nincs semmi eredendően tudománytalan a számvitelben, a megközelítésünk tudománytalan*” (Sterling, 1975, p. 29).

A 2000. évi C. törvény a számvitelről (számviteli törvény, a továbbiakban Sztv.) úgy fogalmaz, hogy a piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megalapozása érdekében a gazdálkodó szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról megbízható, pontos, lényeges és nem utolsó sorban objektív információk álljanak rendelkezésre (Sztv. preambuluma). Ennek

megfelelően, a számvitel, mint információs rendszer alapvető célja tehát az érintettek tájékoztatása. Feladata, hogy megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatást nyújtson a gazdálkodó szervezetek jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, s annak alakulásáról, valamint pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről. Számvitel alatt tulajdonképpen azt a gyakorlati tevékenységet értjük, amelynek során egy adott gazdálkodó a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét bemutató beszámolót elkészíti az adott üzleti évre vonatkozóan (Kovács – Deák, 2012).

A számvitel üzleti nyelvnek (Riahi-Belkaoui, 2004), s egyben nemzetek feletti nyelvnek tekinthető. Lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó szervezet minden érdekelt féllel közölje a vállalatok teljesítményével kapcsolatos információkat (Eugénio et al, 2010). A cselekvések és eredmények láthatóvá és érthetővé tételének lehetőségén keresztül pedig társadalmi a változások erőjeként is operacionalizálható, s mint olyan, biztosíthatja azokat a mechanizmusokat, amelyek felelősséget és elszámoltathatóságot eredményeznek (Dillard et. al., 2005).

A Financial Accounting Standard Board (FASB), a US GAAP megalkotói, valamint az International Accounting Standard Board (IASB), a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (International Financial Reporting Standards, a továbbiakban IFRS-ek) megalkotói álláspontja szerint a hagyományos számviteli rendszer *„információt szolgáltat egy gazdálkodó pénzügyi pozíciójáról, teljesítményéről és e pozíció változásáról, úgy, hogy az az érintettek széles körének hasznos legyen a gazdasági természetű döntéseikhez”* (Lakatos et al., 2018, p. 1). Emellett segíti az információ megosztását is, hiszen funkciójából adódóan olyan módszernek tekinthető, amely növeli a működési folyamatok átláthatóságát (Dillard et al., 2005).

A külső érdekeltek a számvitel „végtermékét”, azaz az üzleti évről készített beszámolót látják. A hagyományos számvitel, mint a vállalkozások információs rendszere azonban csak a pénzegységben kifejezhető hatások szempontjából vizsgálja, illetve mutatja be a vállalatot, és arra hivatott, hogy annak vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről valós és megbízható képet nyújtson, biztosítva ezzel a döntéshozók számára a szervezetek összehasonlíthatóságát. Arról azonban nem szolgáltat információt, hogy a vállalati tevékenység a természeti környezetet mennyiben sújtja (Ván, 2014).

2.2.2 A környezeti számvitel lehatárolásának szükségessége

Az 1960-as és 1970-es években, a környezeti problémák fokozódásával egyrészt növekedni kezdett a környezettudatosság (Dillard et al., 2005), másrészt a vállalatok ezen problémák erősödésében rejlő felelőssége egyre inkább előtérbe került nemcsak az érdekelt felek, hanem a széles körben értelmezett nyilvánosság előtt is (Eugénio et al., 2010). Ez egyúttal magával vonta azt a következményt is, hogy valamennyi érintett megfelelő információszolgáltatást várt el, és vár el napjainkban a vállalatok környezeti hatásai, illetve környezetvédelmi tevékenysége kapcsán (is).

Ennek következtében megfogalmazódott a hagyományos számviteli rendszer keretén belül egy olyan terület/alrendszer kidolgozásának szükségessége, mely megfelelően tudja kezelni a gazdálkodó szervezetek társadalmi és környezeti hatásait, és erről megfelelő információt is szolgáltat mind a belső mind pedig a külső érintettek számára. Ezen indokok predesztinálták tehát a környezeti számviteli információs rendszer lehatárolásának, kidolgozásának és működtetésének szükségességét.

A környezeti számvitel (*environmental accounting*) tehát már egy jóval szűkebben értelmezett területe a hagyományos számviteli rendszernek, ugyanakkor mégis túlmutat annak szerepkörén. A számvitel területén belül, ahogyan ezt a neve is jól tükrözi, a környezeti számvitel foglalkozik vállalati szinten a környezeti problémák kezelésével. Tulajdonképpen a hagyományos számviteli rendszert kiegészítő alrendszerként funkcionál (Ván, 2012a).

A környezeti számvitel meghatározása igen széles és szerteágazó, ennél fogva a magyar fordítása nem is képes mindezt megragadni, hiszen ahogyan a Csutora – Kerekes (2004) szerzőpáros fogalmazott korábban, a környezeti számvitel fogalmába beletartozhatnak a nemzeti elszámolási rendszerek (GDP), illetve az ahhoz kapcsolódó környezetvédelmi számlák (*satelite accounts*), a természetes mutatószámokkal dolgozó ökológiai számviteli rendszerek (ökológiai mérlegek), valamint a vezetői és a pénzügyi környezeti számvitel is. A környezeti számvitel tehát különböző szinteken értelmezhető. Ennek megfelelően megkülönböztethető nemzeti, regionális, valamint vállalati és üzemi szintje (Csutora, 2001). Ehhez kapcsolódóan fontosnak tartom determinálni, hogy doktori kutatásom fókuszából eredően mikro szinten, azaz a gazdálkodó szervezetek szintjén vizsgálom a hagyományos számviteli rendszernek ezt a lehatárolt területét.

2.2.3 A környezeti számvitel fogalmi változásai

Disszertációm ezen alfejezetében átfogó képet nyújtok arról, hogy hová nyúlnak vissza a környezeti számvitel gyökerei, valamint, hogy az elmúlt évtizedek során milyen fejlődési fázisokon esett át. Ennek keretében kerül sor a tudományos, kutatói megközelítések, definícióik időbeli fejlődésének feltérképezésére is.

Ami a környezeti számvitel kibontakozását, fejlődési tendenciáit illeti, a szakirodalomban fellelt források az alábbi 5 fő fázist különítik el (Ván, 2012a):

I. Fázis: Kibontakozás (1960-as évek)

Habár a társadalmi és a környezeti számviteli rendszer működtetése iránti igény felmerülésének pontos idejét nehéz meghatározni, a tudományos élet képviselői közül számos szerző egyetért abban, hogy a fogalomrendszer kibontakozása az 1960-as és 1970-es évek közé datálható (Gray – Bebbington, 2001; Parker, 2005).

Reagálva a környezeti problémák fokozódása által megjelent új kihívásokra, a környezeti tudatosság növekedésének kezdetét, kibontakozását öleli fel ez az időszak. A vállalatok körében értelmezett tudatosság elsőként olyan területeken jelent meg, mint a vállalati etika és a társadalmi felelősség (Loew et al., 2004). Ugyan néhány évvel korábbra datálható, de szorosan kapcsolódik a kutatáshoz, ezáltal fontosnak tartom említeni, Howard R. Bowen (1953) „Az üzletember társadalmi felelőssége” (*Social Responsibilities of a Businessman*) című könyvét. Ez a mű azért (is) releváns, mert ebben jelent meg elsőként a „vállalatok társadalmi felelőssége” fogalom (Braun, 2015). A vállalati társadalmi felelősségvállalás¹³ (Corporate Social Responsibility, a továbbiakban CSR), hasonlóan a fenntartható fejlődés fogalmához, mára már széles körben elterjedt és általánosan ismert fogalomnak tekinthető, ugyanakkor jelenleg is a diszciplinarizálódás korai szakaszában jár, azaz, nem alakultak ki azok a világos és általánosan elfogadott elméleti alapok, melyekre egységes definíció épülhet, nem egyértelműek a tudományos elhatárolások (Braun, 2015).

A társadalmi számvitel kibontakozása kapcsán Mathews és Perera (1996) úgy fogalmaztak, hogy az a jelentéstétel kiterjesztésének tekinthető a nem hagyományos területeken, amellyel tájékoztatást nyújtanak a munkavállalókról, termékekről, szolgáltatásokról a társadalom

¹³ A CSR egy szervezetnek a társadalmat és a környezetet befolyásoló döntéseikért és tevékenységeikért tett felelősségvállalása olyan átlátható és etikus viselkedés révén, mely hozzájárul a fenntartható fejlődéshez – beleértve a társadalmi jólétet és egészséget is –, figyelembe veszi az érintettek elvárásait; megfelel az alkalmazandó jogszabályoknak és a nemzetközi viselkedési normáknak; az a szervezet valamennyi területén integráltan megjelenik és azt a vállalat kapcsolatain keresztül érvényesíti (ISO, 2008).

számára, valamint megelőzik vagy csökkentik a környezet szennyezését. Egzaktabb megfogalmazásban kommunikációs folyamatként értelmezhető, amely egy szervezet gazdasági tevékenységének a társadalmi és környezeti hatásait közvetíti a társadalom felé (Brown et al., 2006). Látható tehát, hogy a környezeti kérdést a társadalmi számvitel részének tekintették (Eugénio et al., 2010).

II. Fázis: Kezdeti idők (1970-es évek)

A téma iránti érdeklődés a környezeti terheléssel kapcsolatos aggodalmak fokozódásával egyre inkább erősödni kezdett. Ennek hatására, 1972-ben megjelent a Római Klub „Növekedés határai” (*The Limits to Growth*) című jelentése, mely a gazdálkodó szervezetek tevékenységének káros következményeit tárgyalta (Meadows et al., 1972).

A szakirodalmi források szerint a számvitel területén belül a társadalmi számvitel az 1970-es évek folyamán vált aktív kutatási területté, s jelent meg a gyakorlati életben is (Gray–Bebbington, 2001). A kutatások ebben a periódusban a vállalatok tevékenységének társadalmi vetületére fókuszáltak alapvetően, s azzal a kérdéskörrel foglalkoztak, hogy a vállalatok milyen felelősséggel tartoznak a társadalom iránt (Gray, 2002; Mullerat, 2010; Csáfor, 2009).

A környezeti tevékenységet érintő információk nyilvánosságra hozatala továbbra is a társadalmi számvitel keretén belül valósult meg. S bár a megjelenő társadalmi számvitelről szóló tudományos írások még leginkább ad hoc jellegűek voltak, semmiképp sem tekinthetők lényegtelennek. Fontos megemlíteni ehhez kapcsolódóan, hogy ebben az időszakban az American Accounting Association pozitívan támogatta a társadalmi (és a környezeti) számvitel fejlődését (Gray, 2002), mindazonáltal a 70-es évek végén, a kibontakozást követően viszonylag rövid ideig visszaesés mutatkozott a számvitel – hagyományos értelemben vett – szerepének megkérdőjelezését illetően. Ennek háttérében egyértelműen az állt, hogy a piaci szereplők még ekkor is leginkább a gazdasági jólétre fókuszáltak (Perego, 2005).

III. Új hullám (1980-as évek)

Az 1980-as évek derekán egyre inkább elterjedtek a vállalatok etikai jelentései. Ennek következtében átfogó tudományos irodalom jelent meg, amely annak feltárását célozta meg, hogy ezen közzétett jelentésekben a multinacionális vállalatok (multinational corporations, MNC-k) milyen mértékben számolnak be etikai, társadalmi és környezeti kérdésekről (Adams, 2004).

Az etikai kérdéseken túlmenően, a 80-as évek súlyos környezeti katasztrófái, ipari szerencsétlenségei (1984: Bophal; 1989: Exxon Waldez) jelentősen felerősítették a vállalatok

tevékenységének környezeti hatásaira irányuló érdeklődést is, hiszen ekkor már globális méreteket öltött problémákkal kellett szembenézni. A szóban forgó problémák egyben minden kétséget kizáróan rávilágítottak arra, hogy a vállalatok milyen jelentős hatással bírnak, és ami ugyanennyire (ha nem jobban) fontos, hogy mekkora felelősséggel tartoznak a természeti környezetükért, és ezzel együtt előtérbe helyezték környezetvédelmi tevékenységük szükségességét.

Mindezen tényezők hatására ebben a periódusban már megkezdődött a környezeti számvitel fogalomrendszerének elkülönülése a társadalmi számviteltől. Míg korábban a megfelelő fogalomhasználat a társadalmi és környezeti számvitel (*social and environmental accounting*) volt (Perego, 2005; Eugénio et al., 2010; Ván, 2012a), a környezeti számvitel fokozatosan a hagyományos számvitelen belüli autonóm területté vált (Eugénio et al., 2010), mindazonáltal egységes fogalomrendszer, keretelv a környezeti számvitelen belül ekkor még nem alakult ki ekkor (Gray et al., 1995b).

IV. Fázis: Érési fázis (1990-es évek)

Intenzív fejlődés az 1990-es években bontakozott ki. A vállalatok tevékenységének társadalmi hatásai már egyértelműen háttérbe szorultak, s helyette a környezetvédelmi problémák, illetve a vállalkozás által folytatott tevékenység környezetvédelmi aspektusai kerültek fókuszba. Következésképp a társadalmi számvitel egyre inkább háttérbe szorult, míg a környezeti számvitel egyre fokozottabb figyelmet kapott, s kiemelt kutatási területté vált. Jóval több kutatás irányult a környezeti számvitel területének feltérképezésére, a szakma ugyanis felismerte az elméleti alátámasztottság égető szükségességét, így ettől kezdve foglalkozott mélyebben a környezeti számvitel elméleti hátterének kidolgozásával (Ván, 2012b).

A számvitelt és a fenntarthatóságot összekapcsoló első publikációk a hagyományos számviteli rendszer hiányosságaira összpontosítottak. A tanulmányok szerzői rávilágítottak arra, hogy a hagyományos számviteli rendszer egyrészt a társadalmi hatások mérésében, másrészt a környezetvédelem területén jelentős hiányosságokkal bír (Schaltegger – Sturm, 1992; Mathews, 1997; Schaltegger – Burritt, 2000).

Ezen folyamatok eredményeként a környezeti számvitel első, egzakt meghatározása a 90-es évek első felében jelent meg az áttekintett szakirodalomban. Az idők folyamán többféle megközelítésben, több definíciója született, mivel a terület elméleti hátterének kidolgozásával, tartalmának vizsgálatával és a tevékenység ideológiai helyének meghatározásával szimultán

egyre több kutató és szakember kezdett el foglalkozni. Alapvető cél volt a környezeti számvitel fő keretelveinek, modelljeinek a meghatározása.

A környezeti számvitel egy korai definíciója Senge (1993) nevéhez köthető, aki a hagyományos számvitelből kiindulva úgy közelítette meg a környezeti számvitel fogalmát, hogy az szigorú értelemben véve csak azokat a konkrét kötelezettségek és kiadások kimutatását célozhatja meg, melyek bírósági, jogi ítéletekből vagy megelőző tevékenységhez kapcsolódó kiadásokból erednek. Senge meghatározásához kapcsolódóan fontosnak tartom megjegyezni, hogy ez a fajta felfogás az üzleti gyakorlatban évekig jellemző volt, így a menedzsment a környezeti számvitel területét pusztán csak a kötelezettségekkel, illetve a költségekkel kötötte össze, tehát egyfajta negatív megközelítésben értelmezte azt. Tény, hogy a környezetvédelmi törekvések az esetek döntő többségében plusz költségeket, kiadásokat rónak a szervezetekre, mindazonáltal úgy vélem, hogy a menedzsmentnek nagy hangsúlyt kellene fektetni az ezek által biztosított hasznok elemzésére is. Kutatások bizonyították mára már ugyanis, hogy a környezeti hasznok kimutatása is igen releváns tényező (Ván, 2012b), valamint, hogy a környezeti tevékenységek rendszerezett és hiteles kommunikálása a versenyképesség növelésének egyik fontos tényezője lehet.

Schaltegger et al. (1996) a környezeti számvitel feladatára helyezték a hangsúlyt, s úgy fogalmaztak, hogy a környezeti számvitel a számvitel egyik ága, amely azokat a tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglalja magában, amelyek egy meghatározott gazdasági rendszer környezetvédelmi problémáit vagy környezetvédelmi tevékenység gazdasági hatásait tartják nyilván, elemzik, továbbá jelentésbe foglalják. Meghatározásuk már túllépett a környezeti számvitel pusztán negatív irányból történő megközelítésén. Érzékelhető továbbá az is, hogy ebben a meghatározásban egyaránt benne rejtett a környezeti információk vállalaton belüli feldolgozása, valamint a piaci szereplők irányába (azaz kifelé) történő kommunikálása (Madarasiné, 2009). A definícióban a környezeti számvitel pénzügyi és vezetői számviteli rendszerének szerepe egyaránt hangsúlyozásra került, ennél fogva a hagyományos számviteli rendszer dichotómiája ebben az alrendszerben is megjelent, azaz, az információk bemutatása a számviteli információs rendszeren belül két szinten, a számvitel két alapvető részterületén történhet: a vezetői és a pénzügyi számvitelben. A környezeti információk feldolgozásának és megjelenítésének módszerei, módjai, a jelentős környezeti kezdeményezések tartalmi és jelentési struktúráik mind abba az irányba mutatnak, hogy a gazdálkodó szervezetek környezettel kapcsolatos tevékenységének, működésének információs

rendszere, kommunikációs eszköze – azaz a környezeti számvitel – a számvitel vezetői számviteli ágához rendelhetők, mint annak egyik alrendszere (Madarasiné, 2009).

A 90-es évek második felében az elméleti alátámasztottság, a tudományos definíciók, megközelítések kidolgozása kapcsán a performatív megközelítés dominált, melynek lényege abban rejlett, hogy a környezeti számvitel értelmezése nem a definíciókon, szabályokon alapul, hanem a felhasználó értelmezésétől függ. Ezen megközelítésből született Perry – Sheng (1999) értelmezése, miszerint a környezeti számvitel a vállalkozások öszinte törekvése környezetvédelmi teljesítményüket meghatározó kérdések kommunikálására. Bebbington és szerzőtársai a számvitel új formáinak kialakulását látták a környezeti számvitel lehatárolása, kidolgozása mögött. Munkájukban úgy fogalmaztak, hogy a környezeti számvitel az elméleti számvitel egyik központi részévé vált (Bebbington et al., 1999).

V. Fázis: Napjaink történései (megközelítőleg a 2000-es évektől)

A 90-es évek végén, a 2000-es évek elején egyes kutatók az éves jelentésben közölt környezeti információkat, az információk befektetői döntésekre gyakorolt hatását is elemezni kezdték. Ennek kapcsán Beets és Souther (1999) eredményei azt igazolták, hogy a vállalati környezeti jelentések (melyek a 2.1.3 alfejezetben részletezésre kerültek) értékes hatást gyakorolhatnak a befektetési döntésekre is. Reflektálva a bemutatott kutatási eredményekre, ezek a jelentések tehát nemcsak arra ösztönzik a vállalatokat, hogy fegyelmezettebbek legyenek környezeti teljesítményükkel kapcsolatban, ami egyben környezeti kockázatukat is csökkenti, hanem ésszerű üzleti megfontolást is takar, hiszen pozitív PR-t teremt, továbbá, a jó „zöld” jelentések által megkülönböztető szerephez juthatnak a vállalatok (Kolk, 2000).

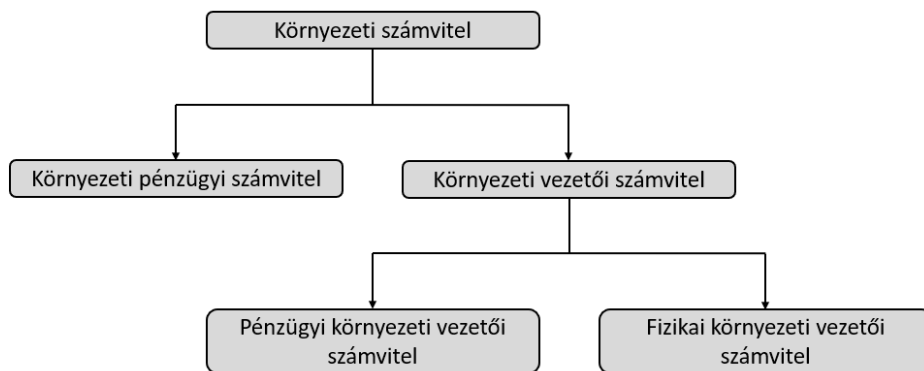
További kutatások az éves jelentésben közölt környezeti információkat elemezték, valamint iparági szinten vizsgálták azt, hogy ezek az információk befolyásolják-e a befektetői döntéseket a vizsgált szervezeteknél. Emellett kiemelt kutatási témává vált a vállalat pénzügyi teljesítménye és a társadalmi felelősségvállalás közti kapcsolat feltárása (Mathews, 2000). Ez arra hívta fel a vállalatok figyelmét, hogy legyenek társadalmilag felelősségteljesebbek és jobban kezeljék környezeti hatásukat (Wilmshurst – Frost, 2000), továbbá, hogy tudatosítsák szervezetüknél, mindez hozzáadott értéket jelenthet számukra (Eugénio et al., 2010). Reflektálva erre, számos vállalat kifejlesztett környezetvédelmi vezetési és számviteli rendszereket, valamint fokozta társadalmi és környezeti nyilvánosságra hozatali gyakorlatát (Gray et al., 1995a).

A környezetvédelem és a számvitel kapcsolata a vállalatok új irányú kihívásai miatt egyre fontosabbá vált, mivel a gazdasági tevékenység környezeti és társadalmi vetülete mindinkább a vállalati jelentések részévé vált, ami felvetette a mérhetőség és a mérés szükségességét (Epstein – Roy 2001; Cormier – Gordon 2001). A Schaltegger – Burritt (2000) szerzőpáros az ezredfordulón úgy fogalmazott, hogy a környezeti kérdések a vállalatvezetők egyik legfontosabb problémájává váltak.

A 2000-es évek elején az Egyesült Nemzetek Fenntarthatósági Bizottsága (United Nations Division for Sustainable Development, a továbbiakban UNDSO) a környezeti számvitelt a pénzügyi, vezetői számvitel kombinációjaként definiálta, amelynek az a célja, hogy emelje a vállalat nyersanyag-felhasználási hatékonyságát, csökkentse a környezeti hatást, a környezetvédelem kockázatát és a környezetvédelmi költségeket. Ezen felfogás szerint a környezeti számvitel a belső érdekhordozók által használt fizikai (nyersanyag, víz, energia) és pénzügyi (környezeti vonatkozású költségek, hasznok és megtakarítások) információk azonosítását, gyűjtését és elemzését foglalja magában (UNDSO, 2001).

A Bizottság megítélése szerint tehát a környezeti vezetői számvitel nem külön egységként létezik, hanem a meglévő hagyományos számviteli rendszert egészíti ki mind monetáris, mind fizikai mérési rendszerrel. Következésképpen a környezeti vezetői számviteli rendszeren belül megkülönböztethető a monetáris és fizikai környezeti vezetői számvitel. A környezeti vezetői számvitelben a fizikai és pénzügyi információ kezelésére többféle megoldás létezik: csak pénzügyi egységben fejezi ki az adatokat és azokat egészíti ki az ökológiai számvitel, ami fizikai egységben teszi meg mindezt; vagy mind pénzügyi, mind fizikai egységekkel is foglalkozik, és mind a kétfajta adatra erősen támaszkodik (UNDSO, 2001).

A könnyebb áttekinthetőség céljából a környezeti számvitelen belül elkülöníthető további alrendszereket a 3. számú ábra tárja fel.



3. ábra: A környezeti számvitel alrendszerei

Forrás: saját szerkesztés Schaltegger et al. (1996), UNDS (2001), Csutora (2001), Madarasiné (2009) alapján

A hagyományos számviteli rendszer funkciójához hasonlóan a környezeti pénzügyi számvitel a külső érintettek környezeti/környezetvédelmi információs igényének kielégítését szolgálja, míg a környezeti vezetői számvitel olyan eszköztárat biztosít a vállalatok számára, amely támogatja a menedzsmentet a tisztább termelést szolgáló döntések meghozatalában (Burrill et al., 2019).

Kapcsolódva a pénzügyi és vezetői irányvonalakhoz, egyetértésben Madarasiné (2009) megítélésével, a számvitel, mint információs rendszer – függetlenül attól, hogy a vállalkozás környezeti információira fókuszál, vagy a gazdálkodó működését, tevékenységét átfogóan, mindenre kiterjedően mutatja be – kizárólag akkor tölti be teljeskörűen funkcióját, ha annak vezetői és pénzügyi ága összekapcsolódik, egymásra épül, s egyidejűleg komplementerként működik. A közöttük lévő szoros kohézió biztosítja ugyanis, hogy valamennyi érintett ugyanazt az információs szolgáltatást kapja, s ezáltal az objektív, megbízható és valós összkép nyújtása, mint a számviteli információs rendszerrel szemben támasztott alapvető feltétel teljesüljön.

Ugyan a környezeti költségmodellek feltárása (melyeket Ván (2012b) részletesen taglal) nem képezik jelen kutatás szervez részét, az UNDS kapcsán fontosnak tartom említeni a szervezet szakértői csoportja által kidolgozott UNDS környezeti költségmodellt. A modell szerint a környezeti költségek azonosítása során abból a feltételezésből kell kiindulni, hogy minden megvásárolt alapanyagnak fizikai szükségessége, hogy elhagyja a gyárat, ez lehetséges termékként, hulladékként, vagy károsanyag-kibocsátásként. A hulladék keletkezése a nem hatékony termelési folyamat jele, ennél fogva a környezeti költségek meghatározásánál nemcsak a jogszabályok által rögzített adókat, díjakat kell számításba venni, hanem a hulladékkal és az emisszióval is foglalkozni kell. A keletkezett hulladékkal kapcsolatos költségek viszonylag könnyen azonosíthatók, mérhetők, adott termékhez rendelhetők. A

környezeti tevékenység befolyása a vállalati hírnévre, a környezeti kötelezettségek, a kockázatok nehezebben számszerűsíthetőek, ugyanakkor jelentőségük akár meg is haladhatja a környezeti költségek szintjét. A modell szerint a külső költségekkel (externáliák) vállalati szinten nem lehet foglalkozni, lévén, hogy ezek a vállalaton kívül okoznak költségnövekedést. Az okozott károk helyreállítási költségei beépíthetők a modellbe, de pusztán becslés alapján (UNSD 2001).

Reyes (2002) a környezeti számvitelt a hagyományos számviteli rendszer olyan részterületeként írta le, amely azokkal a tevékenységekkel, módszerekkel és rendszerekkel foglalkozik, amelyek feljegyzik, elemzik és bemutatják (közvetteszik) egy meghatározott gazdasági rendszer (egy cég vagy egy nemzet) környezettel kapcsolatos pénzügyi hatásait.

Bennett et al. (2003) a fenntartható vállalati tevékenység aspektusából vizsgálva úgy fogalmaztak, hogy a környezeti számvitel előállítja, elemzi, valamint felhasználja a pénzügyi és nem pénzügyi információkat annak érdekében, hogy optimalizálja a vállalat környezeti és gazdasági teljesítményét a fenntartható üzletmenet elérése érdekében. Ebben a megközelítésben már tükröződött – mint általános számviteli alapelv – a vállalkozás folytatásának elve.

A Japán Környezeti Minisztérium megfogalmazása szerint a környezeti számvitel célja a fenntartható fejlődés megvalósítása, a társadalom és a vállalat közötti megfelelő kapcsolat kialakítása és fenntartása, valamint a hatékony és eredményes környezetvédelmi tevékenység ösztönzése. Emellett a környezeti számviteli rendszer segít a normál üzletmenet során felmerülő környezeti költségek és hasznok azonosításában, továbbá megfelelő eszközt szolgáltat a mennyiségi értékeléshez, illetve az eredmények közzétételéhez (Ministry of the Environment, Japan 2005).

A 2000-es évek elején jelent meg először a hazai szakirodalomban is a környezeti számvitel fogalma. Csutora (2001) meghatározása szerint ennek a területnek a feladata egyrészt a környezetvédelem pénzügyi vonzatainak kimutatása és vizsgálata, másrészt a gazdasági tevékenység bizonyos környezeti tényezőkre gyakorolt hatásainak elemzése. A környezeti számvitel olyan eszköz lehet a vállalatok kezében, amely segítségével a fenntarthatóság, a környezeti (és társadalmi) szempontok megfelelően adaptálhatók, integrálhatók a vállalat üzleti filozófiájába, tevékenységébe, ezáltal a „zöld szemlélet” kiegészítőjévé válhat a ténylegesen üzleti folyamatoknak is, ehhez azonban elengedhetetlen, hogy a vállalatok pontosan feltárják a környezeti költségeiket (Csutora, 2001).

Pál (2003) megfogalmazásában a környezeti számvitel alapvető feladata egyrészt a gazdálkodás hatására a természeti erőforrásokban bekövetkezett változások számbavétele (makroszint) másrészt a környezeti költségek és okozók feltárása (mikroszint) (Somogyi, 2007).

Ahogy később a Csutora – Kerekes szerzőpáros értelmezte, a környezeti számvitel jelentősége többek között abban áll, hogy a véghezvitt környezeti intézkedések révén a vállalat az erőforrás-felhasználás terén is megtakarításokat realizálhat, megtalálja az optimális intézkedéseket a környezet megóvása és a hatékonyság növelése érdekében. Továbbá ez az alrendszer segítheti a vállalatokat abban, hogy a rejtett környezeti költségeket feltárják és megfelelően felosszák, a tervezett környezetvédelmi beruházásokat racionálisan ítélik meg, emellett, hogy környezetirányítási rendszert vezessenek be (Csutora – Kerekes, 2004).

Kósi – Valkó (2006) néhány évvel később a környezeti számvitelt úgy definiálták, mint a számviteli információs rendszeren belül a szervezet működése során a környezeti tényezőkről nyert, rendszerezett – a döntés előkészítéshez és az ellenőrzéshez megfelelő formában megjelenített – fizikai, illetve monetarizált információk halmaza. Ez a megközelítés alapvetően a környezeti számvitel vállalaton belüli információs szerepét emelte ki. Azaz a vezetői információs szerepére, a belső érdekeltekre fókuszált.

Ván (2012a) megközelítésében a környezeti számvitel a környezeti kihívásokra hivatott reflektálni. A számviteli rendszernek ez az ága foglalkozik vállalati szinten a környezeti problémák kezelésével, mely lényegében a hagyományos számviteli rendszert kiegészítő alrendszernek tekinthető. A környezeti számvitel a környezeti teljesítmény mérését segíti, amellyel szoros kapcsolatban áll a vállalatok társadalmi szerepe.

Üzleti szempontból napjainkban egyre inkább nő az érdeklődés az iránt, hogy a környezeti vonatkozású költségeket és bevételeket jobban megértsék, mérjék és kezeljék. Jelenleg az a legnagyobb kihívás a környezeti számviteli rendszerrel szemben, hogy a vállalatok integrálni tudják azt a mindennapi gyakorlatba (Ván, 2012b). Következésképpen a környezeti számvitel hagyományos számviteli rendszeren belüli lehatárolása tehát azért vált szükségessé, hogy a vállalatok megfelelő környezeti információk alapján megalapozott döntéseket hozzanak meg. Ezen információk hiánya ugyanis az erőforrások nem hatékony felhasználásához, környezetszennyezéshez is vezethetnek (Citroen, 2011).

A fogalomrendszer kibontakozását felölő rész összegzéseként az egyes fejlődési szakaszokban megfogalmazott teoretikus meghatározásokat az 1. számú táblázat foglalja magában.

1. táblázat: A környezeti számvitel fogalomrendszerének fejlődése

Név	Évszám	Meghatározás
Senge	1993	A környezeti számvitel szigorú értelemben véve csak azokat a konkrét kötelezettségek és kiadások kimutatását célozhatja meg, melyek bírósági, jogi ítéletekből vagy megelőző tevékenységhez kapcsolódó kiadásokból erednek
Schaltegger et al.	1996	A környezeti számvitel a számvitel egyik ága, amely azokat a tevékenységeket, módszereket és rendszereket foglalja magában, amelyek egy meghatározott gazdasági rendszer környezetvédelmi problémáit vagy környezetvédelmi tevékenység gazdasági hatásait tartják nyilván, elemzik, továbbá jelentésbe foglalják.
Perry – Sheng	1999	A környezeti számvitel a vállalkozások őszinte törekvése környezetvédelmi teljesítményüket meghatározó kérdések kommunikálására.
UNSD	2001	A környezeti számvitel a pénzügyi, vezetői számvitel kombinációja, amelynek az a célja, hogy emelje a vállalat nyersanyag-felhasználási hatékonyságát, csökkentse a környezeti hatást, a környezetvédelem kockázatát és a környezetvédelmi költségeket. Ezen felfogás szerint a környezeti számvitel a belső érdekhordozók által használt fizikai (nyersanyag, víz, energia) és pénzügyi (környezeti vonatkozású költségek, hasznok és megtakarítások) információk azonosítását, gyűjtését és elemzését foglalja magában.
Reyes	2002	A környezeti számvitel a hagyományos számviteli rendszer olyan részterülete, amely azokkal a tevékenységekkel, módszerekkel és rendszerekkel foglalkozik, amelyek feljegyzik, elemzik és bemutatják (közvetteszik) egy meghatározott gazdasági rendszer (egy cég vagy egy nemzet) környezettel kapcsolatos pénzügyi hatásait.
Bennett et al.	2003	A környezeti számvitel előállítja, elemzi, valamint felhasználja a pénzügyi és nem pénzügyi információkat annak érdekében, hogy optimalizálja a vállalat környezeti és gazdasági teljesítményét a fenntartható üzletmenet elérése érdekében.
Csutora	2001	A környezeti számvitel olyan eszköz a vállalatok kezében, amely segítségével a fenntarthatóság, a környezeti (és társadalmi) szempontok megfelelően adaptálhatók, integrálhatók a vállalat üzleti filozófiájába, tevékenységébe, ezáltal a „zöld szemlélet” kiegészítőjévé válhat a ténylegesen üzleti folyamatoknak is, ehhez azonban elengedhetetlen, hogy a vállalatok pontosan feltárják a környezeti költségeiket.
Pál	2003	A környezeti számvitel alapvető feladata egyrészt a gazdálkodás hatására a természeti erőforrásokban bekövetkezett változások számbavétele (makro szint) másrészt a környezeti költségek és okozók feltárása (mikro szint).

Csutora – Kerekes	2004	A környezeti számvitel segítheti a vállalatokat abban, hogy a rejtett környezeti költségeket feltárják és megfelelően felosszák, a tervezett környezetvédelmi beruházásokat racionálisan ítélik meg, emellett, hogy környezetirányítási rendszert vezessenek be.
Kósi – Valkó	2006	A környezeti számvitel a számviteli információs rendszeren belül a szervezet működése során a környezeti tényezőkről nyert, rendszerezett – a döntés előkészítéshez és az ellenőrzéshez megfelelő formában megjelenített – fizikai, illetve monetarizált információk halmaza.
Eugénio et al.	2010	A környezeti számvitel a társadalmi számvitel alkategóriája, mely a vállalat és a természeti környezet közti kapcsolatot integrálja.
Ván	2012	A környezeti számvitel foglalkozik vállalati szinten a környezeti problémák kezelésével, mely lényegében a hagyományos számviteli rendszert kiegészítő alrendszernek tekinthető. A környezeti számvitel a környezeti teljesítmény mérését segíti, amellyel szoros kapcsolatban áll a vállalatok társadalmi szerepe.

Forrás: saját szerkesztés

A nemzetközi szakirodalomban a környezeti számvitel mellett megjelent a fenntarthatósági számvitel (*sustainability accounting*) fogalma is, melyet kezdetben a környezeti számvitel szinonimájaként használtak, ennél fogva néhány pontos meghatározása lelhető fel a szakirodalomban (Schaltegger – Burritt, 2010). A terület kutatójaként Lamberton (2005) úgy fogalmazott, hogy a fenntarthatósági számvitel a hagyományos számviteli rendszernek az a részterülete, amely méri és elemzi a társadalmi és gazdasági fenntarthatóságot. A fenntarthatósági számvitel fő célja a társadalmi, környezeti és gazdasági szempontok integrációja (Lamberton, 2005; Schaltegger – Burritt (2000); Thomson, 2007 in Schaltegger – Burritt, 2010). Egy későbbi tanulmányban a Schaltegger – Burritt (2010) szerzőpáros úgy tekintett a fenntarthatósági számvitelre, mint a vezetés támogatását segítő megközelítésre, melynek célja a vállalati fenntarthatóság és felelősségvállalás javítása, fejlesztése. A fenntarthatósági számvitel voltaképpen pragmatikus célnak tekinthető.

Ván (2012a) felfogásában a fenntarthatósági számvitel a fő kategória, ami integrálja a társadalmi számvitelt. A környezeti számvitel a társadalmi számvitel alkategóriája. Fentiek alapján a fenntarthatósági számvitel egy olyan komplex részterületet fed le, mely a szervezet tevékenységének társadalmi, környezeti és gazdasági oldalát érinti, és egyben integrálja azokat. Ezen felfogás mentén a társadalmi számvitel és a környezeti számvitel a fenntarthatósági számvitel egy-egy további alrendszereként foghatók fel. A bemutatott definíciók alapján meglátásom szerint a szóban forgó három részterület/alrendszer hagyományos számviteli

rendszeren belüli kapcsolatrendszer, következésképpen a környezeti számvitel elhelyezkedése a 4. számú ábra szerint határozható meg.



4. ábra: A környezeti számvitel elhelyezkedése a hagyományos számviteli rendszerben

Forrás: saját szerkesztés Adams (2002), Eugenio et al. (2010) alapján

Az értelmezések alapján a fenntarthatósági számvitel tekinthető a legbővebb kategóriának, ami integrálja a társadalmi számvitelt. A környezeti számvitel a társadalmi számvitel alkategóriája, mely a vállalat és a természeti környezet közti kapcsolatot integrálja (Eugenio et al., 2010). Hasonló formában megfogalmazva, Adams (2002) szintén úgy vélekedett, hogy a környezeti jelentések egyértelműen az etikai jelentések részhalmaza, és általában a társadalmi jelentések részhalmazának is tekinthetők, de mint a társadalmi és etikai jelentések leggyakoribb típusa, külön címkét igényel.

A szakirodalmi áttekintés alapján megállapítható, hogy a számvitel már a kezdetekben felismerte a környezetvédelem és ezzel együtt a vállalatok természeti környezetre gyakorolt hatások elemzésének jelentőségét. A környezeti és társadalmi aspektusok fontossá válásával mind külső, mind belső tényezők hatására a vállalatok szükségletévé vált, hogy reagáljanak a fokozódó környezeti problémákra, továbbá, hogy kiemelt szerepet vállaljanak a környezeti terhelés csökkentésében. Tanulmányában Frankel (1998) négy elkülönített szakaszra osztotta fel a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének evolúcióját. Kapcsolódva ehhez, s egyben összegezve az eddigieket, a disszertáció ezen alfejezetét a környezeti számvitel és a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének párhuzamba állításával zárom le, melyet a 2. számú táblázat foglal magában.

2. táblázat: A környezeti számvitel fejlődésének összekapcsolása a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének szakaszaival

Vállalatok környezetvédelmi tevékenységének szakaszai		Környezeti számvitel fejlődésének szakaszai		A periódus főbb jellemzői
Szakasz megnevezése	Szakasz kezdete	Szakasz megnevezése	Időszak	
Első	1962	Kibontakozás	1960-as évek	Carson (1963) „Néma tavasz” (Silent Spring) című művének megjelenése. A társadalmi számvitel iránti érdeklődés kibontakozása.
		Kezdeti idők	1970-es évek	Kevésbé kiforrott empirikus kutatások a társadalmi számvitel területén. Majd néhány éves visszaesés.
Második	1984	Új hullám	1980-as évek	A környezeti katasztrófák és az ipari szerencsétlenségek kapcsán (pl. 1984 Bhopal, 1989 Exxon Waldez) a vállalatok felelőségének kérdéskörének előtérbe kerülése. A fenntartható fejlődés fogalmának elterjedése az üzleti gyakorlatban. A környezeti számviteli rendszer jelentőségének fokozódása.
	1989			
Harmadik	1992	Érés fázis	1990-es évek	A környezetvédelmi szabályozás térnyerése számos országban. A környezeti számvitel elméleti hátterének, a fő keretelveknek a kidolgozása.
Negyedik	2004-től napjainkig	Napjainkban	~2000-től	Modellek, keretrendszerek kiépítése. Fő kérdéskör a környezeti számvitel mindennapi gyakorlatba történő integrálása.

Forrás: saját szerkesztés Frankel (1998), Ván (2012a), és Bosnyák-Simon (2021) alapján

Látható, hogy néhány év eltéréssel ugyan, de a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének, valamint a környezeti számvitel területének fejlődési szakaszai jól párhuzamba állíthatók (Bosnyák-Simon, 2021). Mindez bizonyítékaul szolgál annak, hogy a számvitel, mint

diszciplína már a vállalatok környezeti és társadalmi aspektusainak fontossá válásával egy időben reagált ezen új típusú kihívásokra.

2.3 A környezeti számvitel jogszabályi hátterének feltárása

Lévé, hogy a kutatás egyik célkitűzése a hazai nagyvállalatok környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatának feltérképezése, így az ezt meghatározó jogszabályi környezet vizsgálata is kiemelten fontos részét képezi a disszertációnak. Magyarországon a számviteli törvény, míg Európai Unió szinten az IFRS-ek fogalmazzak meg előírásokat, illetve tesznek utalásokat a környezetvédelemmel összefüggő információk számviteli bemutatására vonatkozóan. Jelen alfejezet ezeknek a rendelkezéseknek a bemutatását foglalja magában elsőként nemzeti, majd pedig nemzetközi szinten.

2.3.1 A számviteli törvény vonatkozó előírásai

A számvitel, mint információs rendszer alapvető célja az érintettek megbízható és objektív tájékoztatása a gazdálkodó szervezetek jövedelemtermelő képességéről, valamint vagyoni és pénzügyi helyzetéről. Ezen cél teljesülése érdekében a számviteli törvény beszámolási kötelezettséget ír elő a hatálya alá tartozó gazdálkodók számára. Habár ez a jogszabály nincs direkt összefüggésben a környezetvédelemmel, a környezeti fenntarthatósági szempontok egyre erőteljesebbé válásának okán előtérbe került a vállalatok természeti környezetre gyakorolt hatásának – valamennyi érdekelt felé történő – kommunikálása is.

A számviteli törvény az üzleti évről készített beszámoló részeit tekintve elsőként a mérlegben¹⁴ megjelenítendő céltartalékokkal kapcsolatban fogalmaz meg egyértelmű rendelkezéseket. Mivel a céltartalékokra több esetben is történik hivatkozás, így azok rövid bemutatása után kerül sor a kapcsolódó előírások áttekintésére.

A céltartalékok olyan passzívák, amelyekkel a vállalkozás az óvatosság és az összemérés elvéből kiindulva, megfelelő becslési eljárásokkal pontosítja az eredményt, valósabbá teszi a saját tőkéjét, fedezetet teremt a múltbeli és a folyamatban lévő, bizonytalan kimenetelű események jövőre vonatkozó kedvezőtlen hatásaira, várható kockázataira, (amennyiben erre más módon nem biztosított fedezetet) (Róth et al., 2019). A vállalkozások tevékenységében rejlő környezeti kockázatok esetében ez effektíve azt jelenti, hogy a gazdálkodónak lehetősége van arra, hogy ne, vagy ne csak környezetszennyezési felelősségbiztosítással kezelje például a

¹⁴ „A mérleg olyan számviteli okmány, amely az eszközöket és forrásokat, adott időpontra vonatkozóan, megfelelően értékelve, pénzértékben összesítve, előírt struktúrában tartalmazza” (Róth et al., 2019, p. 69).

jövőben esetlegesen bekövetkező környezetszennyezést, és az ennek kapcsán felmerülő kötelezettségeket¹⁵, illetve költségeket¹⁶.

A számviteli törvény az alábbiak szerint rendelkezik a céltartalékokkal kapcsolatban: „Az adózás előtti eredmény terhére céltartalékot kell képezni - a szükséges mértékben - azokra a múltbeli, illetve a folyamatban lévő ügyletekből, szerződésekből származó, harmadik felekkel szembeni fizetési kötelezettségekre [ideértve különösen a környezetvédelmi kötelezettséget ...], amelyek a mérlegfordulónapon valószínű vagy bizonyos, hogy fennállnak, de összegük vagy esedékességük időpontja még bizonytalan, és azokra a vállalkozó a szükséges fedezetet más módon nem biztosította.” (Szt. 41. § (1) bek.). Emellett, szintén az adózás előtti eredmény terhére, és a valós eredmény megállapítása érdekében a szükséges mértékben „céltartalék képezhető az olyan várható, jelentős és időszakonként ismétlődő jövőbeni költségekre (különösen ... a környezetvédelemmel kapcsolatos költségekre), amelyekről a mérlegfordulónapon feltételezhető vagy bizonyos, hogy a jövőben felmerülnek, de összegük vagy felmerülésük időpontja még bizonytalan és nem sorolhatók a passzív időbeli elhatárolások közé.” (Szt. 41. § (2) bek.). E paragrafusok értelmezése kapcsán lényeges kiemelni, hogy különbség van a környezetvédelmi kötelezettségek és a környezetvédelemmel kapcsolatos költségek céltartalékképzési gyakorlata között. A törvény értelmében ugyanis a jövőbeni környezetvédelmi kötelezettségek esetében kötelező céltartalékot képezni ezen jogcímen, míg a várható környezetvédelmi költségek esetében a gazdálkodó szervezetek dönthetnek a céltartalék-képzés lehetőségéről. Utóbbi tehát választási lehetőség a vállalatok számára.

A továbbiakban a környezetvédelmi termékdíjra vonatkozóan található utalás (erről a 2011. évi LXXXV. törvény külön rendelkezik). Ahogyan az a termékdíjtörvénynél említésre került, kapcsolatban áll a számviteli törvénnyel, mégpedig a megfizetett környezetvédelmi termékdíj elszámolása kapcsán. A számviteli törvény értelmében ez a díjtétel, mint egyéb hatósági igazgatási, szolgáltatási eljárási díj, az eszközök bekerülési értékének részét képezi (Szt. 47. § (2) bek.).

¹⁵ Kötelezettségek azok a szállítási, vállalkozási, szolgáltatási és egyéb szerződésekből eredő, pénzértékben kifejezett elismert tartozások, amelyek a szállító, a vállalkozó, a szolgáltató, a hitelező, a kölcsönt nyújtó által már teljesített, a vállalkozó által elfogadott, elismert szállításhoz, szolgáltatáshoz, pénznyújtáshoz, valamint az állami vagy önkormányzati vagyont részet képező eszközök - törvényi rendelkezés, illetve felhatalmazás alapján történő - kezelésbevételéhez kapcsolódnak. A kötelezettségek lehetnek hátrasoroltak, hosszú és rövid lejáratúak (Szt. 42. § (1) bek.).

¹⁶ A tevékenység érdekében történő erőforrás-felhasználás pénzben kifejezett értéke (Musinszki, 2013).

A törvényben a kiegészítő melléklet¹⁷ kötelező információtartalmának kapcsán található még környezetvédelem-specifikus rendelkezések, abban a tekintetben, hogy milyen tételeket és hogyan kell bemutatni a beszámoló részét képező szöveges dokumentumban.

A kiegészítő mellékletben részletesen be kell mutatni a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök adatait (Szt. 94. § (1) bek.). A törvényalkotók ennek kapcsán úgy fogalmaztak: *„Közölni kell ezen eszközök nyitó bruttó értékét, annak növekedését, csökkenését, záró bruttó értékét, külön az átsorolásokat, továbbá a halmozott értékcsökkenés nyitó értékét, tárgyévi növekedését, csökkenését, záró értékét, külön az átsorolásokat, a tárgyévi értékcsökkenési leírás összegét, s mindezt legalább a mérlegtételek szerinti bontásban.”* (Szt. 92. § (1) bek.)

Mivel a környezetvédelmi céltartalékok pontos értékét pusztán a mérleg áttekintése alapján nem lehetne meghatározni, így a jogszabály 94. § (3) bekezdése kimondja, hogy a kiegészítő mellékletben – jogcímenként elkülönítetten – be kell mutatni a környezetvédelmi kötelezettségek, a környezet védelmét szolgáló jövőbeni költségek fedezetére a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben képzett céltartalék összegét, továbbá a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek összegét, valamint a kötelezettségek között ki nem mutatott környezetvédelmi, helyreállítási kötelezettségek várható összegét. Fontos megjegyezni, hogy itt már nincs választási lehetősége a gazdálkodó szervezetnek a környezetvédelemmel összefüggő költségek esetében. Ugyanis, ha a tárgyévben történt céltartalékképzés ilyen jogcímen, akkor azt be kell mutatnia, csakúgy, mint a ténylegesen felmerült és elszámolt környezeti költségeket. (Korábban, a céltartalékok esetében az elszámolt összeg becslésének a módjára, valamint a számszaki adatokra is részletesen ki kellett térniük a gazdálkodóknak (Bosnyák-Simon, 2018), azonban a jelenleg hatályos jogszabály ezt már nem írja elő.)

Habár a számviteli törvény nem definiálja és nem is részletezi a környezeti költségeket, ezen tételek a környezetvédelemmel, környezeti károkkal kapcsolatban merülnek fel. A környezetvédelmi költségek közé sorolandók a környezeti károk megelőzésével, csökkentésével, a keletkezett hulladék elhelyezésével, ellenőrzésével kapcsolatban felmerülő költségek, illetve a működés során okozott károk után jelentkező helyreállítási költségek (Jasch, 2003). (Ezen a ponton fontosnak tartom rögzíteni, hogy a környezetvédelmi tevékenység

¹⁷ A beszámoló szöveges része, amelynek tartalmaznia kell azokat az adatokat, szükséges indoklásokat, amelyek a vállalkozó valós vagyoni, pénzügyi helyzetének, működése eredményének bemutatásához szükségesek (Róth et al., 2019).

érdekében felmerülő költségeket, azaz a környezetvédelmi költségeket, valamint a környezeti költségeket szinonimaként használom a továbbiakban.)

A környezeti kötelezettségek a jövőben esedékes, de tárgyévben számszerűsíthető környezeti költségekre vonatkoznak, múltbeli eseményből eredő jelenlegi kötelmek, amelyek eszköziáramlást idéznek elő a későbbi üzleti években. Továbbá ide tartoznak a helyreállítási kötelezettségek, különböző díjak megfizetésének kötelezettsége, kompenzációs kötelezettségek, valamint a természeti erőforrásokban okozott károk miatt keletkezett kötelezettségek (Csutora – De Palma, 2008; Ván, 2012a).

Visszatérve a számviteli törvény vonatkozó előírásaira, a kiegészítő mellékletben részletezni kell a veszélyes hulladékok¹⁸, környezetre káros anyagok nyitó és záró készletének mennyiségi és értékadatait, a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok mennyiségének és értékének tárgyévi növekedését és csökkenését a vonatkozó jogszabály szerinti veszélyességi osztályok alapján (Szt. 94. § (2) bek.). Habár a számviteli törvény nem nevezi meg pontosan, de minden bizonyossággal a 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékokról (a továbbiakban hulladéktörvény) által meghatározott veszélyességi osztályokra hivatkozik.

A hulladéktörvény összesen 15 veszélyességi jellemzőt nevesít. Ezeken belül található a hulladék-összetevőkre vonatkozó veszélyességi osztályok és kategóriák kódjai, illetve a figyelmeztető mondatok kódjai a hulladékoknak a veszélyességi kategóriába való besorolásához. A törvény 1. mellékletében foglalt veszélyességi jellemzők a 3. számú táblázatban kerülnek bemutatásra.

3. táblázat: Veszélyes hulladékok jellemzői

Kategória	Megnevezés	Kategória	Megnevezés
HP 1	„Robbanásveszélyes”	HP 9	„Fertőző”
HP 2	„Oxidáló”	HP 10	„Reprodukciót károsító”
HP 3	„Tűzveszélyes”	HP 11	„Mutagén”
HP 4	„Irritáló”	HP 12	„Akut mérgező gázokat fejlesztő”
HP 5	„Célszervi vagy aspirációs toxicitás”	HP 13	„Érzékenységet okozó”
HP 6	„Akut toxicitás”	HP 14	„Környezetre veszélyes (ökotoxikus)”
HP 7	„Rákkeltő (karcinogén)”	HP 15	„Olyan hulladék, amely képes a HP 1-14-ben felsorolt olyan veszélyességi tulajdonságot mutatni, amellyel az eredeti hulladék nem rendelkezik”
HP 8	„Maró”		

Forrás: saját szerkesztés a 2012. évi CLXXXV. törvény 1. melléklete alapján

¹⁸ A hulladék veszélyes hulladéknak minősül, ha az a hulladékjegyzékről szóló miniszteri rendeletben meghatározott hulladékjegyzékben veszélyes hulladékként szerepel, és megfelel a 2. § (1) bekezdés 48. pontjában foglalt fogalom meghatározásnak (1. mellékletében meghatározott veszélyességi jellemzők legalább egyikével rendelkező hulladék) (2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékokról 55 § (1))

A fentiek értelmében tehát, a gazdálkodó szervezeteknek a 3. számú táblázatban szereplő veszélyességi osztályokba/kategóriákban történő besorolás szerint kell bemutatniuk a tevékenységük során keletkezett veszélyes hulladékok és környezetre káros anyagok részletezett adatait.

Amit még a hulladékok veszélyességi besorolásán túl mindenképp fontos említeni az az, hogy a hulladéktörvény kiemelten tárgyalja az esetlegesen felmerülő hulladékkezelési költségek és azok fedezetére képzett pénzügyi biztosítékok (2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékokról 70. § (1) bekezdés), valamint a hulladéktároló működése során esetlegesen bekövetkező környezetkárosodás felszámolására, a hulladéklerakó rekultivációjára és utógondozására képzett céltartalékokat is (2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékokról 70. § (2) bekezdés). Továbbá a hulladéktörvény azt is kimondja, hogy környezetvédelmi biztosítási kötelezettség áll fenn az előre nem látható környezeti károk felszámolásához szükséges finanszírozási háttér biztosításának érdekében (2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékokról 71. §). Így tehát a környezetvédelmi kötelezettségek fedezete céljából képzett tartalékok esetében is összefüggés van a két törvény között.

E rövid kitekintést követően, a számviteli törvény további rendelkezéseit taglalva fontos kiemelni, hogy – a beszámoló összeállításán túlmenően – a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodóknak minősülő vállalkozások, akik a beszámolójuk értékhatárát figyelembe véve meghaladják a konszolidálási értékhatárokat, valamint a foglalkoztatottak létszámának tekintetében az 500 főt, kötelezettek úgynevezett „Nem pénzügyi kimutatás” készítésére is. Ilyen „Nem pénzügyi kimutatás” az üzleti jelentés, amely a környezetvédelmi, a szociális és foglalkoztatási kérdésekre, az emberi jogok tiszteletben tartására, a korrupció elleni küzdelemre és a megvesztegetésre vonatkozó információkat tartalmazza az adott vállalat tevékenységének tükrében (Róth et al., 2019).

Az üzleti jelentés tartalmára vonatkozóan szintén egyértelműen fogalmazzuk a törvényalkotók, ami a gazdálkodók tevékenységének környezetvédelmi aspektusait illeti. A jelentésben ugyanis külön be kell mutatni a környezetvédelemnek a vállalkozó pénzügyi helyzetét meghatározó, befolyásoló szerepét, valamint a vállalkozó környezetvédelemmel kapcsolatos felelősségét. Emellett ki kell térni a környezetvédelem területén történt és várható fejlesztésekre, az ezzel összefüggésben kapott támogatásokra, továbbá be kell mutatni a környezetvédelem eszközei tekintetében a vállalkozó által alkalmazott politikát, a már véghez vitt környezetvédelmi intézkedéseket és azok végrehajtásának alakulását is (Szt. 95/C. §). Mindezek alapján látható, hogy az üzleti jelentés – szemben a beszámolóval – már nem múltorientált. A vállalatok

jelenlegi, s leginkább jövőbeni fenntarthatóságát alátámasztó dokumentumnak tekinthető. Mindazonáltal fontos hangsúlyozni, hogy a hazai vállalatoknak egy kis hányada kötelezett üzleti jelentés készítésére.

A kutatás szempontjából releváns környezeti pénzügyi számviteli előírások áttekintését követően megállapítható, hogy **a számviteli törvény a vállalatok környezeti hatásaival, környezetvédelmi tevékenységével kapcsolatos adatszolgáltatási/beszámolási kötelezettséget igen, könyvvezetési kötelezettséget, elkülönített analitikus nyilvántartást nem ír elő.**

2.3.2 A számviteli törvény által nem nevesített környezeti/környezetvédelmi számviteli tételek

A kötelezően bemutatandó tételeken túl, a gyakorlatban számos olyan vagyonelem, valamint eredményt befolyásoló tényező jelenik meg a vállalatok életében, melyek szoros összefüggésben vannak a környezetvédelemmel, de a számviteli törvény egzakt módon nem nevesíti azokat. Ezek rövid áttekintése ebben az alfejezetben kap helyet.

Míg a mérleg eszköz oldalán megjelenő vagyonelemek közül a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközökhöz kapcsolódó vagyoni értékű jogok, illetőleg a kibocsátási engedélyek, CO₂ kvóták említhetőek, addig a forrás oldalon található kötelezettségek között a tárgyévben felmerülő környezetvédelmi vonatkozású tételek, mint például a környezetvédelmi beruházásra felvett hitel, kölcsön.

Az eredménykimutatás¹⁹ kapcsán, az üzleti évben elszámolt anyagjellegű ráfordításokon belül többek közt megjelen(het)nek:

- a termeléshez felhasznált, környezetre ártalmas nyersanyagok bekerülési értéke (anyagköltség),
- a környezetvédelemmel kapcsolatos költségek, biztosítási díjak, hulladékelszállítás, audit költségek (igénybe vett szolgáltatások).

Emellett, a személyi jellegű ráfordításokon belül kerülnek elszámolásra a környezetvédelemmel foglalkozó munkavállalók bére és bérjáruléka, valamint az

¹⁹ Az eredménykimutatás „olyan számviteli okmány, amely egy adott időszakra vonatkozóan, előre meghatározott szerkezetben, összevontan és pénzértékben tartalmazza a vállalkozás tárgyévi adózott eredményének a levezetését, és bemutatja az eredmény keletkezésére ható főbb tényezőket, az eredmény kialakulását, összetevőit: a bevételeket és a ráfordításokat” (Róth et al., 2019, p. 481).

értékcsökkenési leíráson belül a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenése (amennyiben a vállalat rendelkezik ilyen vagyonelemmel).

A számviteli törvény alapján egyéb ráfordításként kell elszámolni a céltartalék képzését, míg egyéb bevételként annak feloldását. Szintén az egyéb bevételek közt kell elszámolni például a hulladékértékesítésből, a CO₂ kvóta értékesítéséből, vagy a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszköz értékesítéséből származó nyereségjellegű különbözetet. Míg a bevételek között jelenik a hulladékértékesítésből, környezetbarát termék/szolgáltatás értékesítéséből származó bevételek, azonban ezeket a számviteli törvény említés szintjén sem kezeli (Ván, 2014).

2.3.3 Az IFRS-ek vonatkozó előírásainak áttekintése

A kutatás szempontjából leginkább releváns – a környezeti számvitelhez kapcsolódó – jogszabálynak tekinthető egyrészt a 2002. július 19-i 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet, mely előírja, hogy a tagállamok jogszabályainak hatálya alá tartozó, tőzsdén jegyzett társaságoknak a 2005. évtől (egyreszt 2007. évtől) konszolidált éves beszámolójukat a nemzetközi standardokkal összhangban kell elkészíteniük. A rendelet továbbá lehetőséget biztosít arra, hogy a tagállamok az előírást kötelezően vagy lehetőségként kiterjesszék más társaságokra is, továbbá, hogy ne csak a vállalatcsoportok összevont, konszolidált éves beszámolóira, hanem az egyedi éves beszámolóikra is alkalmazni lehessen. A másik fontos rendelet az Európai Közösségek bizottsága által 2008. november 3-án elfogadott 1126/2008/EK rendelete, amelyben a bizottság elfogadta az 1606/2002/EK rendelet 2. cikkében meghatározott nemzetközi számviteli standardokat (Lakatos et al., 2018; 1126/2008/EK rendelet). A rendelet a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapján elérhető és letölthető, s mellékletében megtalálható valamennyi standard magyar nyelven.

A nemzetközi számviteli standardok közül az első a pénzügyi kimutatások prezentálása című IAS 1, melynek célja az általános célú pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó alapelvek meghatározása annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság biztosított legyen mind az adott gazdálkodó egység előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaival, mind pedig más gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival. A standard értelmében általános pénzügyi kimutatások alatt azokat a kimutatásokat értjük, amelyek olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készültek, akik nincsenek abban a helyzetben, speciális információszükségletükhöz szabott beszámolók készítését kérhessék (IAS 1).

Az IAS 1 standard kapcsán fontos még az IFRS fogalmának tisztázása. Ennek értelmében az IFRS a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (továbbiakban IASB) által elfogadott standardok és értelmezések összevont megnevezése, amely magában foglalja:

- a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS);
- a Nemzetközi Számviteli Standardokat (IAS); továbbá
- a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által kifejlesztett értelmezéseket (IAS 1 Nemzetközi Számviteli Standard).

Emellett a standard utalást tesz a vállalatok környezetvédelmi tevékenységére is. Ennek kapcsán úgy fogalmaz a 10. pontban, hogy *„Sok gazdálkodó egység prezentál a pénzügyi kimutatásokon kívül egyéb jelentéseket és kimutatásokat, mint például környezetvédelmi jelentéseket (...), különösen olyan iparágak esetén, amelyekben a környezetvédelmi tényezők jelentősek (...). A pénzügyi kimutatásokon kívül prezentált jelentések és kimutatások nem tartoznak az IFRS-ek hatálya alá (IAS 1, 1126/2008/EK rendelet, p.6).* További, környezeti szempontból releváns előírást azonban nem tartalmaz az IAS 1.

Ezt követően azok a nemzetközi számviteli standardok kerülnek bemutatásra, amelyek egyértelműen kitérnek a vállalatok környezetvédelmi tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági események/hatások számviteli kezelésére és bemutatására, és ezekhez kapcsolódóan egzakta előírásokat fogalmaznak meg.

Az IAS 11 Beruházási szerződések standard külön nevesíti azokat a szerződéseket, amelyek eszközök lebontására vagy helyreállítására, és az eszközök lebontását követő környezeti helyreállításra vonatkoznak (IAS 11 Nemzetközi Számviteli Standard). Az ilyen jellegű beruházások esetében e standard előírásai szerint kell eljárni.

A standard kiemeli továbbá a becslési bizonytalanságok forrásainak, illetve azok kezelésének bemutatását is. A gazdálkodó egységnek ennek megfelelően közzé kell tennie azon jövőre vonatkozó feltételezéseire, és a beszámolási időszak végén fennálló becslési bizonytalanságok azon egyéb fő forrásaira vonatkozó információkat, amelyek esetében jelentős a kockázata annak, hogy lényeges módosítást idéznek elő az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékében a következő pénzügyi év során. Azaz, meg kell becsülnie a bizonytalan jövőbeni események hatásait a beszámolási időszak végén. Becslési bizonytalanságként azonosítható tétel a környezetvédelmi kötelezettségek tartalma, számszerűsítése és időbeli felmerülése is (Lakatos et al., 2018).

Közvetlenül kapcsolódik a környezeti kérdések számviteli kezeléséhez az IAS 16 standard, mely a tárgyi eszközök alapstandardjának tekinthető. A standard célja az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelésének bemutatása, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak a gazdálkodó egység ingatlanokban, gépekben és berendezésekben lévő befektetéseiről, valamint e befektetések változásairól. A mérlegben ezeket az eszközöket akkor és csak akkor kell megjeleníteni, ha valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez; továbbá annak bekerülési értéke megbízhatóan mérhető (IAS 16).

Általánosságban véve, tárgyi eszközök alatt olyan eszközöket értünk, amelyek a gazdálkodó egységek tevékenységét hosszabb időszakon keresztül szolgálják, így felhasználásuk révén hosszabb időszakon át termelnek gazdasági hasznokat. E kategórián belül azonban egy speciális problémát vetnek fel azok az eszközök, amelyek indirekt gazdasági hasznokat termelnek a gazdálkodó egységek számára. Tipikusan ide sorolhatók a környezetvédelmi okokból beszerzett egyes ingatlanok, gépek és berendezések is. Ezek a javak is megfelelnek az eszközként való megjelenítés feltételeinek, mivel lehetővé teszik a gazdálkodó egység számára, hogy a kapcsolódó eszközökből több jövőbeni gazdasági haszonra tegyen szert, mint ami az adott eszköz megszerzése nélkül lehetséges lett volna (IAS 16).

Emellett, a 16-os standard 16. (c) pontjának értelmében, a bekerülési érték részét képezik az eszköz leszerelésének, elszállításának és a helyszín helyreállításának becsült költségei. E költségek esetén jelenik meg közvetlenül a gazdálkodó egységek környezeti hatásainak számviteli kezelése. Amennyiben ugyanis az eszközhöz olyan kötelezettség kapcsolódik, amelynek értelmében az eszközt a várható hasznos élettartam után leszerelni, elszállítani, ártalmatlanítani vagy a területet/környezetet kármentesíteni, helyreállítani kell, akkor a bekerülési érték részét kell, hogy képezzék e tevékenységek költségei. Összevontan ezeket várható leszerelési költségeknek nevezik (IAS 16; Lakatos et al., 2018).

Ezen költségek (mint például a környezet-helyreállítási költség) beszámítása az eszközök értékébe azonban igen összetett folyamat. Az alapelv e tételek meghatározásánál a bruttó módon történő elszámolás. Vagyis, elszámolásra kerülnek az adott eszköz értékének részeként, és ezzel szemben önálló kötelezettségként jelennek meg a mérlegben. A standard egzakt előírásainak megfelelően, a számviteli elszámolás lépései a következők:

1. Meg kell becsülni a várható leszerelési költség jövőbeni, normalitás értékét.
2. Ezt az összeget az irányadó kamatlábbal diszkontálva, az IAS 37 standard előírásai szerint át kell számítani az aktiválás időpontjában érvényes jelenértékre.

3. A kapott jelenértékkel meg kell növelni az eszköz bekerülési értékét az IAS 37 szerinti céltartalékkal szemben.
4. A diszkont lebontását időszakról időszakra a pénzügyi eredménnyel szemben, kamatként kell elszámolni, a céltartalék növekedéseként.
5. Az aktivált leszerelési költség az eszköz értékcsökkenési leírásának részét képezi, ennek megfelelően az eredménnyel szemben folyamatosan kerül elszámolásra (Lakatos et al., 2018).

Nyilvánvalóan, jellegükből adódóan a várható leszerelési költségeket kizárólag becsülni tudják a gazdálkodó egységek. Sem az értékük, sem a felmerülésük időpontja nem ismert pontosan, csupán valószínűsíthető. Így ezekre fokozottan igaz, hogy a vonatkozó becsléseket rendszeres időközönként felül kell vizsgálni, hiszen alapvetően hosszú lejáratú kötelezettségekről van szó. A becslésekkel kapcsolatos változtatásokat az IAS 8 előírásaival összhangban kell elvégezni, továbbá lényeges, hogy a leszerelési költség változásának hatásait az eszköz értékelésekor mindenkor figyelembe kell venni (Lakatos et al., 2018). E költségekkel kapcsolatban az IFRIC 1 értelmezés nyújt útmutatást arra vonatkozóan, hogy a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező változások hatásait hogyan számolják el a gazdálkodó egységek (IFRIC 1 Értelmezés).

Az IAS 16 már utalt az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések című standardra, ugyanis annak előírásait kell alkalmazni a várható leszerelési költségek jelenértékének meghatározásával kapcsolatban. Ez a standard tehát arra vonatkozóan tartalmaz előírást, hogy hogyan kell ezeket értékelni. Továbbá előírás, hogy e költségeknek az eszközök bekerülési értékében történő megjelenítése a céltartalékokkal szemben kell, hogy történjen.

Általánosságban véve, az IAS 37 előírásai azt biztosítják, hogy a gazdálkodó egységek megfelelő megjelenítési követelményeket és értékelési alapelveket alkalmazzanak a céltartalékokra, a függő kötelezettségekre és a függő követelésekre, valamint, hogy a megjegyzésekben elegendő információt tegyenek közzé ahhoz, hogy az a felhasználókat képessé tegye azok jellegének, időzítésének és összegének megértésére.

A standard értelmében céltartalékot kell megjeleníteni, ha:

- a gazdálkodó egységnek egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn;
- valószínű, hogy a kötelelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és
- a kötelelem összegére megbízható becslés készíthető.

Amennyiben ezek a feltételek nem teljesülnek, céltartalékot nem szabad elszámolni, megjeleníteni (IAS 37).

A standard a múltbéli esemény tisztázása során nevesít konkrét környezeti hatásokat, melyek kapcsán a gazdálkodó egységeknek céltartalékot kell képezniük. A múltbéli eseményekből eredő kötelem a jogellenes környezetkárosítással kapcsolatos büntetések vagy a helyreállítási költségek, amelyek rendezése a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől függetlenül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezetnének. Hasonlóképpen, az olajberendezések vagy az atomerőművek bontási költségeire is céltartalékot kell képezni, amennyiben a gazdálkodó egység köteles a korábban okozott károkat helyreállítani (IAS 37).

A következőkben bemutatásra kerülő standardokban a környezeti információk megjelenítése ugyan konkrét előírás formájában nincs jelen, de közvetetten kapcsolódnak a környezeti hatások számviteli kezeléséhez, vagy utalás található bennük a vállalatok környezetvédelmi tevékenységét illetően.

Az IAS 2 standard célja a készletek számviteli kezelésének előírása. A standard a keletkező hulladékok kapcsán érinti a környezeti hatásokat, oly módon, hogy a szokásos mértéket meghaladó mennyiségű hulladék anyag nem lehet a bekerülési érték része. Ugyanakkor a keletkező hulladékok, a környezetre káros, veszélyes készletek (például káros anyagok) kezelésével kapcsolatban nem határoz meg konkrét előírást (Lakatos et al., 2018, IAS 2).

Az IAS 16 standard vonatkozó előírásainak áttekintése során láttuk, hogy közvetetten ugyan, de kapcsolódik e témakörhöz az IAS 8 standard, mely a számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák javítása számviteli kezelésének és közzétételének meghatározására irányul. A pénzügyi beszámolás elválaszthatatlan velejárója a bizonytalanság, melynek következtében a pénzügyi kimutatások bizonyos tételei pontosan nem mérhetőek, számszerűsíthetőek, értékük csak becsülhető. A várható leszerelési költségek ebbe a kategóriába tartoznak. Így ezek becsléseinek változása/változtatása során az IAS 8-ban foglaltaknak megfelelően kell eljárni.

Az IAS 38 az immateriális javak számviteli kezelésére vonatkozó előírásokat tartalmazza. Immateriális eszköz alatt egy azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszközt értünk. A standard tartalmi szempontból alapvetően két csoportját különíti el egymástól, úgymint a szerzett, valamint a belső előállítású immateriális eszközök. Előbbi esetben lehet szó önállóan szerzett, üzleti kombináció keretében szerzett, valamint speciális esetekben csereügylet vagy állami támogatás formájában megszerzett immateriális jószágról.

Környezeti/környezetvédelmi szempontból az állami támogatás formájában történő akvizíció a releváns. Ugyan nem nevesíti a standard, de ilyen speciális jogcímen szerzett immateriális eszköznek, ezen belül megszerzett jognak minősül a nemrég világszerte megállapított CO₂ kvóta is. Számos országban az eredeti kibocsátás során az állam (kvázi) ingyen kiosztotta a kvótákat, és ezt követően a gazdálkodó egységek kereskedhettek ezzel a joggal (IAS 38; Lakatos et al., 2018).

A tárgyi eszközök témaköréhez kapcsolódik az IAS 40 standard, melynek célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása. (A tárgyi eszközökön belül ezt az eszközcsoportot tehát elkülönítve kell kezelni és bemutatni a nemzetközi számviteli szabályok szerint.) Konkrét előírás a környezeti hatásokat illetően ebben sem található, de a várható költségek aktiválását ezek esetében is kötelezővé teszi (IAS 40 Nemzetközi Számviteli Standard). Így tehát a várható leszerelési költségek, amennyiben valamely befektetési célú ingatlan esetében valószínűsíthetően keletkezni fognak ilyen jellegű tételek, az adott ingatlan bekerülési értékének részét kell, hogy képezzék (Lakatos et al., 2018).

A nemzetközi szabályozás kapcsán, összegezve a fentieket, ami a környezetvédelmi tevékenységgel kapcsolatban felmerült, illetve várhatóan felmerülő gazdasági eseményeket/hatásokat, azok számviteli kezelését, továbbá a környezeti információk pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítését illeti, a hatálya alá tartozó gazdálkodó egységeknek a fenti standardok előírásait kötelezően alkalmazniuk kell.

2.3.4 A jogszabályi háttér vizsgálatának összegzése

Munkám során ezen a ponton azt vizsgáltam, hogy milyen formában kerül szabályozásra a hagyományos számviteli rendszeren belül a környezeti pénzügyi számvitel területe.

Összevetve a számviteli törvényben és az IAS/IFRS-ekben foglalt főbb előírásokat, a következők fogalmazhatók meg:

- A tárgyi eszközök kapcsán az IAS 16 standard a biztonsági, illetve környezetvédelmi célú berendezéseket speciális eszköznek tekinti. Ezek a magyar szabályok szerint is tárgyi eszköznek minősülnek, de mint speciális tételek nem jelennek meg. A számviteli törvény környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközöket nevesít, melyek kiegészítő mellékletben történő részletes bemutatását előírja a gazdálkodó egységek számára. Külön nyilvántartást nem követel meg a könyvvizetés során, nem definiálja ezeket a tételeket.

- Az IAS 16 standard előírja, hogy a tárgyi eszközök bekerülési értékének részét képezik a várható leszerelési, például a környezet kármentesítési, helyreállítási költségek. E költségek jelenértékét kell kiszámítani, és figyelembe venni aktiváláskor. Az értékelésük kapcsán az IAS 37 az irányadó standard. A számviteli törvény e költségek aktiválását nem teszi lehetővé, nem számol a pénz időértékével.
- A számviteli törvény előírja készletekhez kapcsolódóan a környezetre káros anyagok kiegészítő mellékletben történő elkülönített bemutatását.
- A céltartalékokat illetően, mind az IAS 37, mind a számviteli törvény értelmében meg kell jeleníteni / képezni kell környezetvédelmi kötelezettséggel kapcsolatban céltartalékot.

A környezeti kérdések számviteli kezelésével kapcsolatban jelenleg érvényben lévő előírások áttekintését követően látható, hogy sem nemzetközi szinten, az EU szabályozási rendszerét illetően, sem nemzeti szinten kifejezetten e kérdéskört szabályozó jogszabály nem került kidolgozásra. Összességében véve elmondható, hogy a bemutatott előírások a vállalatok környezetre gyakorolt hatásainak egy részét fedik le. A környezeti számviteli alrendszernek a vállalati gyakorlatba történő átültetését és egyben annak működtetését segítő egzakt szabályozás a disszertáció írásáig nem került kidolgozásra és elfogadásra.

Fontos azonban, hogy a témát érintően a Bizottság kidolgozott és 2001-ben 2001/453/EK számmal kiadott egy ajánlást, *Ajánlás a környezeti vonatkozású kérdések megjelenítése, értékelése és közzététele a vállalkozások éves elszámolásaiban és éves beszámolójában* címmel. (Ahogyan az EU szabályozási szintjeinek rövid áttekintésénél látható volt, az ajánlások nem kötelezően alkalmazandók, csupán cselekvési eljárásokat fogalmazznak meg a tagállamok számára.) Az ajánlás kiadásának háttérében húzódó ok, hogy az egyértelmű, világos szabályozás hiánya e területet érintően hozzájárulhat egy olyan helyzet kialakulásához, amelyben az érdekeltek – ideértve a szabályozó hatóságokat, a befektetőket, pénzügyi elemzőket és a nyilvánosságot – úgy ítélik meg, hogy a vállalkozások által közzétett környezeti információk vagy nem megbízhatóak, vagy nem kielégítőek (Madarasiné, 2009). Ennélfogva, a hazai vállalatok környezeti gyakorlatáról, környezetvédelmi tevékenységéről és tágabban értelmezve azok környezeti fenntarthatóságáról jelenleg is igen kevés, rendszerezettnek tekinthető számviteli információ áll rendelkezésre.

2.4 A szervezeti kultúra relevanciája a vállalati fenntarthatóság tekintetében

Radácsi (2021) úgy fogalmazott a fenntarthatóság kapcsán, hogy az nem egyszeri aktivitást jelent a vállalatok életében, hanem be kell épülnie a szervezet alapvető filozófiájába, stratégiájába. Meglátásom szerint a ténylegesen fenntartható vállalati működés érdekében legalább ennyire fontos ezen elvek és értékek szervezeti kultúrába történő beépítése/beépülése. Az ezt megelőző fejezetekben alapvetően a külső érintettekre helyeződött nagy hangsúly, ugyanakkor meggyőződésem, hogy a fenntarthatóság felé vezető úton tényleges előrelépések a szervezetek életében jelentős szerepet betöltő alkalmazottak bevonásával valósulhatnak meg. Ennélfogva a szervezeti kultúrának, mint a stratégiai menedzsment alappilléreinek tehát szintén meghatározó a szerepe van a vállalati fenntarthatóság tekintetében.

A disszertáció ezen alfejezete elsőként a kultúra fogalmát tárgyalja röviden, ezt követően a szervezeti kultúra megközelítéseit és definícióit, valamint azokat a kultúrátípusokat mutatja be részletesen, amelyek a kutatás empirikus részében bevonásra kerülnek.

2.4.1 A kultúra fogalma

A kultúra az emberiség történetének legbonyolultabb és legegységesebb fogalmainak egyike (Gaál – Szabó, 2008). A szakirodalomban számos fogalmi meghatározás lelhető fel a kultúra kapcsán, melyek közül Kroeber és Kluckhohn (1978) munkájuk során mintegy 150 definíciót gyűjtöttek össze (Bognár, 2013). Nem célozom valamennyi kultúrakutató által megfogalmazott definíció bemutatása, ugyanakkor mégis fontosnak tartom – még a szervezeti kultúra teoretikus áttekintése előtt – a kultúra főbb meghatározásainak áttekintését.

Keller (1982) a már említett Kroeber és Kluckhohn szerzőpáros által összegyűjtött kultúra-definíciók felhasználásával az alábbiak szerint határozta meg a kultúrát: „*Kultúra alatt valamennyi kollektíven osztott, implicit vagy explicit viselkedési normát, viselkedési mintát, viselkedési megnyilvánulást és viselkedési eredményt értjük, amelyeket egy szociális csoport tagjai megtanulnak és szimbólumokon keresztül generációról generációra átörökítenek*” (Kovács, 2006, p. 20).

Schein (1985) megfogalmazásában a kultúra nem más, mint a mód, ahogyan az emberek csoportjai megoldják a problémáikat, dilemmáikat. A kultúrakutató később úgy fogalmazott, hogy a kultúra magában foglalja az adott csoporton belüli strukturális stabilitás valamilyen szintjét, a rituálét, a klímát, az értékeket és a viselkedést, és ezeket egy koherens egészzé fogja össze. Ez az integráció adja a kultúra valódi lényegét (Schein, 1992).

Bleicher (1991) értelmezésében a kultúra a közös és általánosan elfogadott érték- és normarendszer, amely – bizonyos mintákon keresztül – egy közösség döntéseit, cselekvéseit befolyásolni tudja. Bergler (1993) szintén kiemelt szerepet tulajdonított az értékeknek, hisz megítélése szerint a kultúra egyrészt az emberi értékek rögzülésének, másrészt a kreativitásnak az eredménye, emellett célokat és értékeket közvetít.

Ezen néhány definíció is jól mutatja, hogy a kultúra valóban egy olyan stabil és mélyen gyökerező kötőelem, mely összetart egy adott csoportot – legyen az egy vállalat vagy egy ország –, emellett meghatározza az identitást, és mindezek által a csoport tagjai számára folytonosságot jelent (Borgulya – Barakonyi, 2004).

Kapcsolódva a fenti gondolathoz fontosnak tartom megjegyezni, hogy a kultúrakutatások evolúciója nyomán a téma többdimenziójúvá vált, azaz elkülönültek a mikroszintű (egy-egy vállalatot átfogó), a makroszintű (egy-egy országra vonatkozó), az interkulturális (két vagy néhány országot összehasonlító), valamint a globális (nemzetközi szintű) elemzések. A doktori kutatás fókuszát tekintve a dolgozat soron következő 2.4.2 számú alfejezete a mikroszintű vizsgálatot, azaz a szervezeti kultúrát helyezi a középpontba.

2.4.2 A szervezeti kultúra meghatározásai

Már a vállalati gazdaságtan kialakulása idején is megfigyelhető volt a kulturális tényezők, a szervezeti kultúra jelentőségének felismerése. Míg a taylori felfogás – ahogy nevezni szokták, a „lelketlen” taylorizmus – a szervezetet és a rendszert állította a tudományos alapú vizsgálódás középpontjába, addig Nicklisch (1922) az ember szerepét emelte ki, s hívta fel a figyelmet a vállalati értékek integráló szerepére. Később, a 60-as évek végén Ulrich az értékek dimenzióját hangsúlyozta. 1968-ban megjelent könyvében a kutató úgy vélekedett, hogy a vállalat emberekből áll, ahol az emberek cselekszenek, értékelési problémák állnak elő, így szükséges, hogy minden, a vállalattal összefüggő körülmény értékelésre kerüljön (Borgulya – Barakonyi, 2004).

A kultúraorientáltság Peters és Waterman munkássága által a 80-as, 90-es években került egyértelműen az érdeklődés előterébe, akik a sikeres vállalati működés titkát kutatva jutottak el a vállalati kultúrához. Az idők folyamán három megközelítés különült el, melyek a szervezeti kultúra lényegét más-más oldalról közelítették meg.

- *Funkcionális megközelítésben* a vállalat célorientált szervezet és a szervezeti kultúra a közösen elfogadott értékekben és normákban, valamint az individuális célok felett álló vállalati célok közös vállalásában mutatkozik meg. A funkcionális megközelítésből

vizsgálódó kutatók szerint a kultúra számos funkciót lát el a szervezet irányításában. Ilyen funkciók többek között a koordináció, az integráció és a motiváció.

- *Interpretáló megközelítésben* a vállalat „miniatűr társadalomként” fogható fel, melyben a vállalati kultúra a céltől független adottság. Ez a fajta megközelítés a kultúra megértésére összpontosított (Beyer, 1995). A vállalat maga a kultúra, melynek elemei a szimbólumok (a nyelv, a mítoszok, a rituálék, a tárgyi megnyilvánulások), valamint az emberi interakciók. Ezek telnek meg tartalommal, hiszen anélkül ezek a szimbólumok, interakciók értelmetlenek, vallotta Borgulya – Barakonyi (2004).
- Végül, a szervezeti kultúra *pszichológiai megközelítésében* a közös tanulás jelent meg, mint kulcselem. Ez a megközelítés úgy tekint a kultúrára, mint az adott csoportnál a közös tanulás során képződött jelenségre. Implikálja a csoport valamennyi pszichológia funkcióját, beleértve a viselkedési, érzelmi és gondolkodási elemeket. S mivel a közös tanuláson alapul, így közös múltbéli tapasztalatokat feltételez (Borgulya – Barakonyi, 2004). Visszautalva egy gondolat erejéig a stratégiához, a tanulás tehát kiemelten fontos tényező mind a stratégiaalkotás, mind pedig a szervezeti kultúra kialakítása tekintetében.

Ahogy többféle megközelítése alakult ki a szervezeti kultúrának, úgy többféle meghatározása is született az idők folyamán. Ezek közül a fontosabb definíciókat kronológikus sorrendben haladva tekintem át.

Petrock (1990) úgy fogalmazott, hogy a vállalati kultúra magában foglalja azokat az értékeket és standardokat, amelyek irányítják az emberek viselkedését. A vállalati kultúra határozza meg, hogy mi célból működik a vállalat, hogyan használja fel a rendelkezésére álló forrásokat, emellett befolyásolja a szervezeti struktúrát és mindazokat a rendszereket, amelyeket alkalmaznak. A vállalati kultúra hatással van arra is, hogy kiket alkalmazzanak a vállalatnál annak érdekében, hogy mindenki az adottságainak leginkább megfelelő munkakört lássa el, továbbá befolyásolja azt is, hogy a szervezetben milyen teljesítményt érnek el. Végezetül, a kialakított kultúra eldönti, hogy mit tekintenek problémának, mi számít lehetőségnek, és hogyan kezelik azokat.

Kono (1990) a vállalati kultúra alatt az alábbi három komponens együttesét érti:

- a vállalatban belül elfogadott közös értékek,
- a vállalati döntéshozatalban használatos gondolkodásmód, megközelítés, eljárások és minták;
- a vállalatnál általánosan érvényesülő viselkedési minták.

Kutatásai nyomán Kono ezen három komponenst további elemekre bontotta fel, melyeket a Borgulya – Barakonyi (2004) szerzőpáros részletesen taglal.

Thomas – Worley (1993) szerzőpáros felfogása szerint a vállalati kultúra a közösen vallott értékek, hitek és szokások rendszere, amelyek kölcsönhatásban a formális struktúrával viselkedési normákat generálnak. Ezek a normák adják a vállalat tagjai által elfogadott és közösen vallott alapfeltevéseket és értékeket.

Armstrong (1996) úgy fogalmazott, hogy a vállalati vagy szervezeti kultúra a vállalaton belül követett olyan közös hiteknek, viselkedéseknek, feltételezéseknek, normáknak és értékeknek a megnyilvánulási formája, amelyik csakis a közvetlen utasítások hiányában manifesztálódhattak. A kultúra alakítja az emberek cselekvési módját, kölcsönhatásokat hoz létre, erőteljesen befolyásolja a dolgok menetének a módját és mikéntjét. A kiemelt definíciók közül Armstrong meghatározásában látható elsőként, hogy a szervezeti és a vállalati kultúra kifejezés egyaránt megjelenik. (A szakirodalomban fellelhető forrásokban a megnevezések mindegyike megjelenik napjainkban is.)

A kultúrakutatás kiemelkedő alakja Edgar H. Schein. 2004-ben megjelent könyvében úgy fogalmazott, hogy a szervezeti kultúra *„Azon alapvető feltevések mintái, amelyet a szervezet külső és belső problémái megoldása során tanult és amelyek jól beváltak ahhoz, hogy elfogadják azokat, érvényesnek és működőképesnek tekintsék hasonló problémák esetén”* (Gaál – Szabó, 2008, p. 131). Ezen megközelítés értelmében a szervezeti kultúra a közösen elfogadott feltételezések együtteseként határozható meg, amelyet az adott csoport tanulás révén felfedezett, felismert vagy kifejlesztett abból a célból, hogy kezelni legyen képes a külső adaptációból és belső integrációból származó problémáit. Ezeknek a megnyilvánulásoknak kellően kiforrottaknak kell lenniük ahhoz, hogy a szervezet tagjai érvényesnek tekintsék azokat, és taníthatók legyenek a szervezetbe belépő új tagok számára, mint a vállalati problémák érzékelésének, megértésének, a róluk való gondolkodásnak, a velük kapcsolatos érzéseknek a helyes módja.

2.4.3 Szervezeti kultúra tipológiák

A többféle megközelítés és a számos definíció azt bizonyítja, hogy a szervezeti kultúra rendkívül komplex és átfogó. Ebből kifolyólag nem létezik egyetlen jó módszer annak felmérésére (Fekete, 2011). A szervezeti kultúrák tipizálása kapcsán láthatóvá válik, hogy a terület kutatói – kutatási eredményeikre alapozva – különböző tipológiákat, modelleket

dolgoztak ki. Alapvető jellemzője ezeknek a tipizálásoknak, hogy bizonyos dimenziók mentén határozták meg az egyes szervezetek kultúratípusát.

Slevin és Covin tipológiája

Slevin és Covin kutatásaik eredményeként két kultúratípust határoztak meg: az organikus és a mechanikus szerkezetű kultúrákat. Az organikus kultúrák főbb jellemzői, hogy ellenséges és dinamikus változó környezetben is életképesek tudnak maradni. Gyakoriak a technológiai kihívások, azonban innováció szempontjából barátságos.

A mechanikus kultúrák alapvetően akkor tudnak fennmaradni, ha kevés versenytárs van jelen a piacon, ennél fogva a szervezet nincs rákényszerítve a rugalmas, dinamikus viselkedésre. Az ilyen kultúrájú szervezetek a standardizálás bajnokaivá válhatnak, ugyanakkor a külső környezeti változások megrázkódtatással járnak (Gaál – Szabó, 2008).

Handy kultúratípusai

Handy az általa kidolgozott szervezeti kultúra modellben a hatalomkezelés, valamint a befolyásgyakorlás alapján különböztette meg a kultúratípusokat (Handy, 1993). A kultúrakutató ezen két dimenzió mentén az erő, a szerep, a feladat, továbbá a személy típusú kultúrákat azonosította. Handy kultúratipológiájára jellemző, hogy nem ragadja ki gazdasági környezetéből a típusokat, és figyelembe veszi az alkalmazott strukturális, vezetői és ellenőrzési pontokat. A négy kultúratípus az alábbi főbb jellemzőkkel bír:

- *Erő (hatalom) típusú kultúra:* Az ilyen kultúrájú szervezeteknél a hatalom és az erőforrások egy személy, a vezető kezében összpontosulnak. A szervezet főbb jellemzői a tekintélyelvűség és a hierarchikus struktúra. Kevés a meghatározott szerep és szabályozó. Olyan központi értékek jelennek meg, mint a jóindulatú paternalizmus a „noblesse oblige” alapján. A vezető jó esetben erős, igazságos, jóindulatú, ellenkező esetben kihasználja és elnyomja az alkalmazottakat. Az ellenőrzést a kulcs szereplők kiválasztásával oldja meg. A személyes hatalom biztosítja a kontrollt. A szervezet gyorsan tud reagálni környezet változásaira a szabályozatlansága miatt, ugyanakkor ez a kultúratípus gátat szab a szervezeti növekedésnek.
- *Szerep típusú kultúra:* Ez a típusú kultúra egy hatékonyan működő bürokráciát takar, ahol a szerep fontosabb, mint a személy, aki az adott szerepet betölti. A kontroll eszközei között említhetők a szabályok, a rendszerek és a definiált eljárásmodok, munkaköri követelmények, jutalmazási, valamint büntetési eljárások. Olyan alapvető értékeket azonosít, mint a hatékony, jól adminisztrált rendszerek és az érdekeltekkel kapcsolatos őszinteség, igazságosság. A szerepkultúra biztonságot és kiszámíthatóságot

nyújt az alkalmazottaknak. Lévén, hogy a környezeti változásokat lassan érzékeli és követi le, viszonylag stabil környezetben tud jól működni.

- *Feladat típusú kultúra:* A szervezet munka és projekt orientált, a legfőbb cél tehát a feladatok, illetve projektek elvégzése. A mátrix felépítés a leggyakoribb megjelenési formája. Az ellenőrzés az erőforrások allokációján keresztül valósul meg. Sikere a rugalmasságban és az elkötelezettségben rejlik, ugyanakkor ebben az esetben beépül a kultúrába a konfliktus, a küzdelem és a harc. Nagy szervezeteket nem lehet ilyen alapokra építve működtetni.
- *Személy típusú kultúra:* a tudományos alapú vizsgálatok azt mutatták, hogy ez a legritkább megjelenésű kultúra. A személykultúra esetében a szervezet a középpontban lévő, kiemelkedő szaktudással rendelkező egyéneket szolgálja, azonban az egyének nem szolgálják a szervezetet. A személykultúrájú szervezeteknél semmiféle szervezeti hierarchia nem alakítható ki. A szervezet a hallgatóságos egyezségeken, a tagok egymás iránti kölcsönös elismerésén alapul (Handy, 1995).

Trompenaars és Hampden-Turner kultúratipológiája

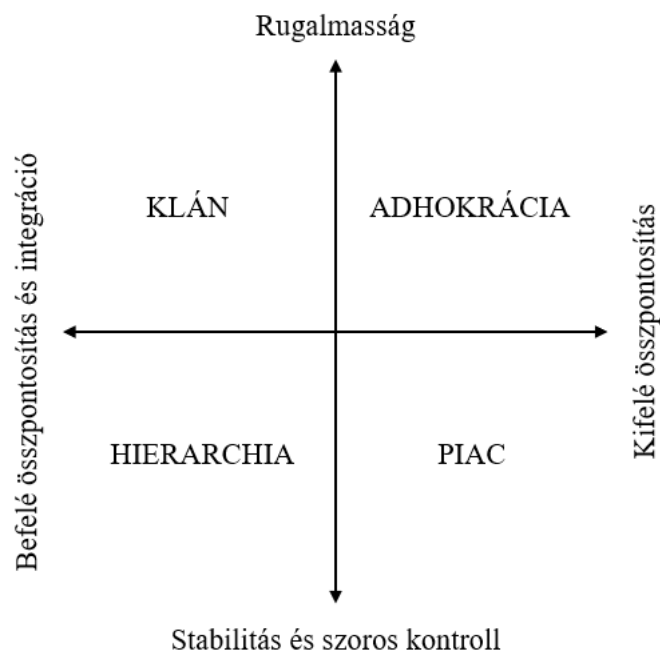
Kultúramodelljük kidolgozása során Trompenaars és Hampden-Turner (2002) a munkatársak viszonyából történő megközelítést követték. A szerzőpáros a szervezeti felépítés vertikális-horizontális jellege alapján, valamint a szervezet és a beosztottak közötti feladat- és személyorientáció tekintetében különböztették meg az egyes típusokat. Modelljükben az egyik dimenzió két végpontja az egyenlőségre való törekvés és a hierarchia, míg a másik dimenzió végpontjai a személy és a feladat (Trompenaars – Hampden-Turner, 2002; Bognár, 2013). Ezen két dimenzió mentén az alábbi négy kultúratípust különböztették meg:

- *Család* – hatalomorientált kultúra: a család metaforát arra kultúratípusra használták, ahol a vállalati légkör utánozza az otthonit. A szervezeten belül közvetlen, személyes kapcsolatok alakulnak ki, ugyanakkor mégis hierarchikus felépítésű, ahol a vezető a családfő szerepét tölti be, aki törődik az emberekkel és a fejlődésükkel.
- *Eiffel-torony* – szereporientált kultúra: ezzel a szimbólummal azonosították azt a szervezetet, amely szimmetrikus, meredeken hierarchikus, keskeny a csúcson, azonban lent, az alapoknál stabil, merev és robusztus. Ebben az esetben a szervezet a hivatalos bürokrácia megtestesítője, ahol a struktúra fontosabb, mint a funkció. A feladatok és a szerepek elő vannak írva, melyeket a hierarchia koordinál fentről.

- *Irányított lövedék* – projektorientált kultúra: személytelen, feladat orientált és esélyegyenlőségre törekvő kultúra. Alapvető jellemzője, hogy a szervezet tagjai nem a szervezet iránt elkötelezettek, hanem a feladatok/projektek irányába.
- *Inkubátor* – teljesítményorientált kultúra: a kultúra megnevezésének alapjául az az egzisztencialista nézet szolgál, miszerint a szervezetek másodlagos fontosságúak az egyének teljesítményéhez képest, azok pusztán inkubátorként szolgálnak az egyének önkifejezéséhez, önmegvalósításához. Személyes és egyenlőségre törekvő típusként jellemezhető. Ez a kultúrátípus szinte azonos Handy személykultúrájával.

Cameron és Quinn kultúrátípusai

Cameron és Quinn a szervezeti kultúra megközelítése során kétdimenziós logikát követett. Az első dimenzió két pólusa a rugalmasság, az adott helyzethez való alkalmazkodás, a dinamizmus, míg a másik pólusa a stabilitás, rend, ellenőrzés. A második dimenzió választja ketté a belső, illetve a külső orientációt. Míg ezen dimenzió egyik pólusán a belső orientációnál az integráció és az egységesség jelenik meg, addig a külső orientáció esetében a differenciáltságra és a versengésre helyeződik a hangsúly (Cameron – Quinn, 2006). Ezek egységbe foglalását, és a dimenziók mentén meghatározott kultúrátípusokat az 5. számú ábra szemlélteti.



5. ábra: Cameron és Quinn kultúramodellje

Forrás: saját szerkesztés Cameron – Quinn (2006) alapján

Cameron és Quinn kultúramodelljében az osztályozás alapja a szervezeti hatékonyság, ami azt jelenti, hogy a két dimenzióban való elhelyezkedés azt mutatja meg, hogy a szervezet tagjai mit tartanak szervezeti teljesítménynek, jó és rossz megközelítésnek (Fekete, 2011).

Ahogy az az 5. számú ábrán is látható, a két dimenzió alapján Cameron és Quinn kultúratipológiájában négyféle típus került meghatározásra, melyek az alábbiak:

- *Hierarchia kultúra*: jellemzői egybecsengenek a mechanikus és a szerep kultúra vonásaival, s egyben magán viseli a Wéber-i bürokratikus szervezet valamennyi ismervét. Ennek megfelelően főbb ismérvei közt jelenik meg a túlszabályozottság, a specializáció, a meritokrácia (előreléptetési rendszer érdem alapján). Emellett stabilitás, racionalitás, a formális pozíciók tisztelete, személytelenség, a munkamegosztás és az elszámoltathatóság jellemzi. Az alkalmazottak számára kiszámíthatóságot jelenti, egyben a biztos munkahely érzését hordozza magában. Alapvetően a nagy szervezeteknél domináns ez a kultúratípus.
- *Piac kultúra*: a működést a kifelé irányuló tradíciók határozzák meg. A piacgazdasági szükségszerűségek határozzák meg a szabályokat. Az alkalmazottak is versengenek és eredményorientáltak. A szervezetet összetartó erő a győzelem. A versenyképesség és eredményesség erős külső kontrollon alapszik.
- *Klán kultúra*: nevét a családhoz hasonló jellegéről kapta. Az összetartás, a közösen vallott értékek és célok jellemzik. Csapatmunka, az alkalmazottak bevonása, a kölcsönös elkötelezettség jellemzi a szervezetet. A környezeti kihívásokra a legjobb válasz a személyzetfejlesztéssel és a fogyasztók partnerként történő kezelésével adható. Barátságos hely, igazi közösségi hangulat uralkodik. A vezetők szülőként gondoskodó személyek.
- *Adhokrácia*: állandó újításokon, vállalkozó-szellemen és kreativitáson van a hangsúly. Sikertényező az alkalmazkodóképesség és az innovativitás. A szervezetet egyfajta rendezett káoszként élik meg. Az ilyen kultúrájú szervezetnél együtt kell élni az állandó bizonytalansággal és információ túlterheltséggel, fontos szerepe van az individualizmusnak, az egyéni kockázatvállalásnak. A jövő-orientáltság a szervezet minden tagját áthatja. A szervezet támogatja az egyéni kezdeményezéseket és szabadságot.

A kultúramodell egyes típusainak főbb jellemzőit, a vezető sajátosságait, az összetartó erőt, illetve a stratégiai hangsúlyt a 4. számú táblázat foglalja össze.

4. táblázat: Cameron és Quinn kultúratípusainak jellemzői

	Hierarchia	Piac	Klán	Adhokrácia
Jellemzők	szervezettség, szabályok és előírások, egységesség, hatékonyság	versenyképesség, célorientáltság, környezeti kapcsolatok	összetartás, részvétel, csapatmunka, család érzet	vállalkozó kedv, rugalmasság, kockázat
Vezető	koordinátor, szervező, adminisztrátor	határozott, termelés és eredmény orientált	mentor, segítő, atyáskodó	vállalkozó, újító, kockáztató
Összetartó erő	szabályok, előírások és eljárások, tiszta elvárások	célorientáltság, termelés, verseny	kötődés, hagyományok, kölcsönös kapcsolatok	vállalkozó kedv, rugalmasság, kockázat
Stratégiai hangsúly	a stabilitás felé, kiszámíthatóság, problémamentes működés	a kompetitív előnyök felé és a piac mindenható szerepe	a humán erőforrások fejlesztése felé, elkötelezettség, erkölcsösség	az innováció felé, növekedés, új erőforrások

Forrás: saját szerkesztés Gaál – Szabó (2008) alapján

Fontosnak tartom a kultúra esetében is megjegyezni, hogy a gyakorlatban a szervezetek nem pusztán egyetlen típus sajátos jellemvonásait viselik, de azonosítható a domináns kultúratípus. Cameron és Quinn validált, az empirikus kutatások során jól alkalmazható kérdéssort állítottak össze, amely alkalmas a szervezeti kultúra diagnosztizálására (Bognár, 2013). A fentiekben bemutatott tipizálási módszerek közül a doktori kutatás empirikus szakaszában így az általuk kidolgozott kultúramodellt használom fel. Az elemzés tárgya ebben az esetben az, hogy az egyes kultúratípusok (hierarchia, piac, klán, adhokrácia) milyen összefüggésben állnak a környezeti számvitel részletezettségével.

2.5 A stratégia szerepe a vállalati fenntarthatóság tekintetében

Napjainkban a környezet komplexitása és összességében véve a változások turbulenciája által indukált kihívások kezelésében, a fenntarthatóság elveinek mindennapi működésbe történő integrálásában, azaz a vállalati tevékenység ténylegesen fenntarthatóvá tételében kulcsfontosságú szerepet játszik a stratégia, mint szervezeti belső menedzsment tényező. Ezt támasztják alá a fenntartható fejlődés fogalmának áttekintése során látott azon definíciók, melyek a menedzsment aspektusából közelítették meg a fenntartható fejlődést, rávilágítva a fenntarthatóság és a stratégia kölcsönös relációjára.

A környezeti kihívásokra reflektálva az intézkedések, innovációk, újítások megvalósítása azonban gyakran jelentős befektetést igényelnek, következésképp döntő relevanciája van a

menedzsment környezetvédelem iránti elkötelezettségének, valamint a szervezet stratégiájának (Kagan et al., 2003), ennél fogva meghatározó jelentőséggel bír a környezeti stratégia. A stratégiai szakirodalomnak jelentős ága tárgyalja a környezeti stratégia tématerületét (Zilahy – Széchy, 2012), ennek kapcsán fontosnak tartom megjegyezni, hogy dolgozatomban nem szűkítem le a kört a környezeti stratégia tématerületére, ugyanis az egyes stratégia jellemzők meghatározó szerepének feltárására irányul doktori kutatásom. A disszertáció ezen részében kutatáshoz szorosan kapcsolódó stratégiai irodalom feldolgozása kap helyet. Elsőként a főbb meghatározások, elméletek áttekintésére helyeződik a hangsúly, ezt követően azok a stratégiatípusok kerülnek részletesen kifejtésre, amelyek a doktori kutatás szempontjából lényegesek, az empirikus kutatási modellben változóként jelennek meg.

2.5.1 A stratégia megközelítései, definíciói

A stratégiai gondolkodás a nyugati piacgazdaságokban a második világháborút követően elsőként a vállalatvezetési gyakorlatban terjedt el széleskörűen a felgyorsult gazdasági, társadalmi és politikai változások hatásaként. Ezt követően az elmélet és a gyakorlat egymást áthatva, kölcsönös meghatározottságban fejlődtek tovább. Míg az egyes időszakokban a stratégia elmélete (és módszertana) „szaladt előre” a vállalati gyakorlathoz képest, addig más periódusokban a praktikus vállalatpolitikai kezdeményezések mutattak irányt az elméleti koncepcióalkotásnak (Balaton et al., 2016).

A stratégia úgynevezett leíró megközelítésének előfutárai között tartják számon a March–Simon (1958) szerzőpárost, akik elsőként világítottak rá a döntéshozó egyén megismerési korlátaira. Pszichológiai gyökerekből táplálkozott Lindblom (1959) korai elmélete, miszerint a stratégiai vállalatvezetés „nem egyszerű lineáris folyamat”, hanem – a környezet és a szervezet bonyolultságából fakadóan – inkább „a túlsó partra evickélés” (*muddling through*) tanulási jellegű cselekvéssorozata, az egymásra következő „opciók” gondos mérlegelésével és a konszenzus folyamatos biztosításával párosulva (Balaton et al., 2016). Látható, hogy a környezet, így az érdekcsoportok releváns szerepe már valóban megmutatkozott az 50-es évek végén.

A 60-as években kevesebb figyelmet kapott a terület a szervezetkutatók részéről. A változást John Child 1972-ben megjelent cikke hozta el, melyben megjelent a stratégiai választás fogalma. Felfogása szerint a vezetőknek választási lehetőségük van egy adott környezeti és szervezeten belüli feltételrendszer esetén (Balaton, 2005). A kutató úgy tekintett a vállalati stratégiára, mint a szervezetben kialakult „domináns koalíció” választásának eredményére. Vizsgálatai szerint a stratégiaalkotási folyamat jobbára konfliktusmentes, ha csupán egy

hatalmi koalíció létezik a vállalatban, azonban több koalíció létrejötte esetén elhúzódó „hatalmi manőverekre” kerül sor a domináns pozíció megszerzéséért.

A stratégiai tervezés racionális döntéshozatalra épülő formalizált modellje az 1970-es években alakult ki, és elsősorban a fejlett ipari államok nagyvállalatainál vált népszerűvé. Néhány éven belül azonban egyre több, a racionális tervezési döntések korlátozottságára vonatkozó kritikai észrevételek, állásfoglalások merültek fel a formalizált tervezési modellel kapcsolatban nemcsak a kutatók, hanem gyakorló vállalati vezetők részéről is. Ez a megközelítés ugyanis nem volt alkalmas arra, hogy kövesse az egyre gyorsuló környezeti változásokat. Ennek okán a munkaigényes számításokkal kialakított stratégiai tervek hamar elavultakká váltak, s nem használták fel azokat a végrehajtás során.

Az újfajta megközelítés, a stratégiai menedzsment kezdeti fejlődési szakasza az 1980-as évek elejére datálható. A terület elméleti képviselői leírni, magyarázni kívánták a nyugati vállalati gyakorlatban sok esetben „szervesen” formálódó (részben spontán módon megszülető vagy utólagos felismerésekből mintává „összeálló”) cégstratégiák kialakulási folyamatát. Számukra túlhaladottnak tűnt az előíró jellegű gondolkodásmód, amely kizárólag csak a tudatosan meghatározott, formalizált keretekben látta célszerűnek kidolgozni a vállalati stratégiát (Balaton et al., 2016).

A leíró megközelítés modern teoretikusai közül Quinn és Mintzberg emelhetők ki. Quinn (1980) alapvetően Lindblom gondolkodásmódját követte. Kutatásai során nagyvállalati esettanulmányokat készített, és az amerikai nagyvállalatok stratégiai változási döntéseinek tanulmányozása alapján dolgozta ki a stratégiaalkotás és -megvalósítás logikai inkrementalista felfogását. Az elnevezésben szereplő inkrementalista jelző azt jelenti, hogy a stratégiák módosítása nem kizárólag az előre meghatározott terv vagy program alapján megy végbe, hanem lépésről lépésre haladva, szükség esetén visszacsatolásokkal, időbeli késleltetésekkel, menet közbeni változtatásokkal együtt valósul meg a változtatás. Míg a „logikai” jelző arra utal, hogy a változtatási folyamat nem előzetes koncepciók nélküli, azaz, nem az eseményekkel való sodródással formálódik, hanem fellelhetők szándékolt és tervezett elemek is a folyamatban, mindazonáltal a stratégiai folyamatok összetettsége miatt ez a logikai jelleg csak korlátozottan valósítható meg. Ezen megközelítés szellemében tehát a sikeres vezetők fokozatosan, lépésről lépésre haladnak az általuk elképzelt vállalati pozíció felé, miközben folyamatosan törekednek a stratégiai döntésekhez felhasznált információk „minőségének” javítására, a stratégiai változást ellenzők meggyőzésére és általában a szervezet „tudatosságának”, pszichológiai elkötelezettségének erősítésére (Balaton et al., 2016).

A menedzsment szakirodalmának meghatározó szerzője, a „klasszikusnak” tekinthető stratégiai gondolkodó, Mintzberg (1987) nevéhez kötődik az 5P elmélet, mely szerint a stratégia:

- a terv (Plan),
- a csel (Ploy),
- a viselkedési minta (Pattern),
- a pozíció (Position) és
- a jövőkép (Perspective) összességének tekinthető.

Munkássága során Mintzberg mindenkor nagy hangsúlyt helyezett a stratégia és a tervezés összefüggésének vizsgálatára. Ennek kapcsán úgy vélekedett, hogy a stratégia nem a tervezés következménye, hanem éppen ellenkezőleg, annak kiindulópontja. A tervezés az analízissel áll kapcsolatban, mely során a tervezők kemény adatokat gyűjtenek az ágazatról, a piacról és a versenytársokról. Ugyanakkor a stratégiaalkotás kulcsaiként jelölte meg az olyan puha tényezőket, mint a vevői, szállítói és munkavállalói kapcsolatok. Ennélfogva – megítélése szerint – ezeket a tényezőket integrálni kell a tervezési folyamatba. Mintzberg (1987) úgy fogalmazott, hogy a stratégiaalkotás:

- szintézisből fakad,
- inkább informális és jövőbelátó, mint programozott és formalizált,
- szerteágazó gondolkodásra, az intuícóra, a tudatalattira támaszkodik, vizionárius, képes a kísérletezésre és integrálja az eredményeket, rendhagyó, váratlan, ad hoc és ösztönös,
- bizonytalan időkben folyik, állandó változás közepette, széles perspektívát tekint át (Fekete, 2011).

Mintzberg (1987) arra a következtetésre jutott kutatásai nyomán, hogy a racionális terv formájában kialakított stratégia teljes egészében sohasem valósul meg úgy, ahogyan azt a tervekben rögzítették. Másfelől a kifejezetten spontán módon, a következetességet nélkülöző vállalati döntések (cselekvések) sorozatában körvonalazódó stratégiát is „lehetetlennek” ítélte, az iránymutató szándék hiánya miatt. Tapasztalatai szerint a realizált, megvalósult vállalati stratégiák ezen két szélsőség közötti tartományban helyezkednek el.

Az 1980-as és 1990-es évek fordulóján alapvető szemléletváltozás következett be a stratégiaelmélet nemzetközi fejlődésében. Elméleti síkon a figyelem mindinkább a vállalatok anyagi és szellemi erőforrásainak módszeres elemzésére irányult (*resource-based view*). Az új elméleti irányzat kibontakozásának háttérében egyrészt az 1970-es és 1980-as években lezajló nyugati diverzifikációs és vállalatfelvásárlási hullám állt. Ennek kapcsán több stratégia kutató is arra a következtetésre jutott, hogy a diverzifikált nagyvállalatok, illetve a fúziók kudarcai a

szinergiahatások elmaradásának tulajdoníthatók. Ezen gondolat mentén jutottak el a vállalati erőforrások és képességek stratégiai jelentőségéhez. Az erőforrásalapú szemlélet megerősödését szolgáló másik kiváltó ok – mely szintén a vállalati gyakorlat oldalán mutatkozott – az új, innovatív, tudásintenzív iparágak (félvezetőgyártás, mikroelektronika, korszerű orvostechikai eszközök gyártása, szoftverfejlesztés, biotechnológia stb.) robbanásszerű fejlődésében rejlett. Az erre irányuló kutatások azt mutatták, hogy a feltörekvő tevékenységi ágazatokban működő vállalatok számára a tartós versenyelőny forrását nem annyira a külső környezethez való alkalmazkodás, hanem az „akkumulált” belső erőforrások, a szervezeti „képességegyüttesek” jelentették (Dierickx – Cool, 1989; Prahalad – Hamel, 1990; Grant, 1990).

A stratégiai menedzsment elmélete és gyakorlata az 1990-es évek második felében érte el azt a fejlődési fokozatot, amikor megjelent a különböző irányzatok összevetésének és integrálásának igénye (Elfring – Volberda, 1997). Ennek eredményeként Mintzberg és szerzőtársai (1998) a stratégiai menedzsmenten belül a hasonló nézeteket tükröző megközelítéseket iskoláknak nevezték. Összesen kilenc különböző iskolát különböztettek meg, amelyeket két fő csoportba soroltak: normatív (vagy előíró) és leíró megközelítések. Normatív megközelítés szerint „*a stratégia csak tudatos szellemi tevékenység eredményeként jöhet létre*” (Gaál – Szabó, 2008, p.10). Következésképpen az előíró iskolák azzal foglalkoztak, hogy miképpen lehet kialakítani a vállalati stratégiákat, s szempontokat, eljárásokat javasolnak a vállalati stratégia kidolgozására. Ezzel szemben a leíró megközelítések szerint „*a stratégiák különböző erők összjátékaként inkább kialakulnak, mintsem kialakítják azokat*” (Gaál – Szabó, 2008, p.10). A leíró iskolák ebből kifolyólag azt vizsgálták, hogy ténylegesen milyen folyamatok eredményeként alakulnak ki a vállalati stratégiák. Összegezve Quinn, Mintzberg, valamint a leíró megközelítést alkalmazó más stratégiaelméleti gondolkodók megközelítéseit, elmondható, hogy azok sokféle lehetőségét világították meg a vállalati stratégia kialakításának, illetve kialakulásának, és a stratégiaalkotást szervezeti folyamatként értelmezték (Mintzberg–Ahlstrand – Lampel, 1998).

Az 1990-es évtized és az ezredfordulót követő évek környezeti változásai számos kihívást jelentettek a stratégiai menedzsment elmélete és gyakorlata számára. Ezen környezeti változások között említhető a szervezetközi kapcsolatok, tartós együttműködések (stratégiai szövetségek) felértékelődött szerepe (Dyer – Singh, 1998), továbbá a gazdasági globalizálódás előrehaladása (Mészáros, 2004).

A stratégia legáltalánosabb értelmezését talán Gaál – Szabó (2008) adták. Úgy fogalmaztak, hogy a stratégia „*a célok, és a célok eléréséhez szükséges eszközök összessége*” (Gaál – Szabó, 2008, p. 9). Ez azt jelenti, hogy a stratégia kialakításakor kerül sor a konkrét célok kijelölésére, és a célok eléréséhez szükséges teendők és döntések meghatározására. Ennélfogva a stratégia arra ad választ, hogyan valósítsa meg a vállalat az alapvető céljait. Főbb jellemzői közé tartozik, hogy:

- néhány fő alapelv és akció köré épül,
- a jövőre vonatkozik, így mindenkor számol a bizonytalansággal és a környezet változásaival,
- részstratégiákból épül fel, melyek hierarchikus rendezése és az esetleges konfliktusok feloldása a menedzsment feladatkörébe tartozik (Gaál – Szabó, 2008).

Marosán (2006) úgy fogalmazott, hogy a stratégia kijelöli a tevékenységeket, azaz, hogy mivel foglalkozzon a szervezet, továbbá arra szolgál, hogy a versenytársakkal szembeni versenyelőnyt biztosítsa, emellett segít a környezethez való alkalmazkodásban. A stratégiában kifejezésre jutnak az érintettek értékei, vágyai, törekvései. Kapcsolódva ehhez, Chikán (2008) arra mutatott rá, hogy a vállalat saját céljai a belső érintettek törekvéseiből bonyolult szervezeti-szociológiai folyamatok során alakulnak ki (Radácsi, 2021). A stratégia alapvetően a tulajdonos érdekeinek megvalósítására törekszik, azonban napjainkban más érdekcsoportokra és azok elvárásaira is tekintettel kell lennie, ahogyan ez látható volt a disszertáció megelőző alfejezeteiben.

Jelenleg a környezeti változások (beleértve a politikai, jogi, gazdasági, társadalmi és természeti környezetet is) egyre gyorsuló tendenciát mutatnak, a technológia gyorsabb ütemben fejlődik, különböző válságok váltják egymást, a környezetvédelmi és fenntarthatósági kérdések egyre súlyosabbak, s mindezek hatására folyamatosan újabb és újabb kihívások gördülnek valamennyi szervezet elé. Nem elegendő a felmerülő problémák közül egyet kiragadni, s arra megoldást keresni, ma már valóban nagyon komplex gondolkodásra és megoldásokra van szükség a stratégiaalkotás és -végrehajtás terén. Emiatt még inkább megállja helyét Yoffie – Cusumano (2017) azon állítása, miszerint a megfelelő stratégia kialakításánál a kulcsszó a „tanulás”, hiszen meggyőződésük szerint senki sem születik stratégának, a vállalatvezetők többsége az idők folyamán tanulja meg a stratégiai gondolkodást. „A győztes stratégia” című könyvükben a szerzők Bill Gates (Microsoft), Andy Grove (Intel) és Steve Jobs (Apple) stratégiai gondolkodásának bemutatásán keresztül kívánták rávilágítani arra, hogyan válhat egy vezetőből kiváló stratégia. A szóban forgó vezetők és vállalataik több mint huszonöt éven

át tartó tanulmányozása során Yoffie és Cusumano arra a következtetésre jutottak, hogy alapvetően öt fő „szabály” – vagy ahogyan ők nevezték, öt örökérvényű lecke – határozza meg azt a közös keretet, amely által ezen három vezető a stratégia mesterévé vált (Yoffie – Cusumano, 2017, pp. 20-21).

1. Nézz előre, következtess vissza!
2. Fogadj nagyban, de sose tedd kockára az egész céget!
3. Platformokat és ökoszisztémákat építs, ne csak termékeket!
4. Él a hatástöbbszörözéssel és az erővel, műveld a dzsúdót és a szumóbirkózást is!
5. Építsd a cégedet a személyed által képviselt támpont köré!

Bár akkoriban a számítástechnika, a félvezetők és a szórakoztatóipar számítottak leginkább dinamikus iparágaknak, meglátásom szerint ez a turbulencia napjainkban már más szektorokban jelen van. Éppen ezért ezek a szabályok a technológiai szektoron kívül, a legkülönbözőbb szektorokban működő vállalatok vezetőinek is hasznosak lehetnek annak érdekében, hogy a jelenlegi viszontagságok, stratégiai kihívások közepette is képesek legyenek megállni helyüket a piacon, s egyben képesek legyen fenntarthatóan működtetni vállalatukat.

2.5.2 Vállalati stratégiák típusai

A stratégiaelméletet feldolgozó forrásokban számos megközelítése lehetséges fel a vállalati stratégiák tipizálásának, melyek közül leggyakrabban a formális és informális stratégiák megkülönböztetése jelenik meg. Míg a formális stratégia tudatosan kialakított, írásban rögzített és az érintettek körében ismert stratégiát jelöl, addig az informális stratégia a gyakorlatban sokszor létező fogalom, mely írásban nem kerül rögzítésre és nem kerül nyilvánosságra sem (Gaál – Szabó, 2008). Emellett, elméleti síkon többek közt a versenyhelyzet szerinti, az orientáció szerinti, a környezethez való alkalmazkodás / adaptáció szerinti, valamint a működési kör szerinti stratégiatípusok kerülnek megkülönböztetésre (Gaál – Szabó, 2008).

Versenyhelyzet szerinti stratégiatípusok

A versenyhelyzet szerinti típusok megkülönböztetése Porter nevéhez fűződik. Felfogása szerint minden stratégia versenystratégia, amelyben arról kell dönteni, hogy a vállalat milyen piacon és milyen eszközökkel kíván versenyelőnyre szert tenni, továbbá, hogy a fogyasztók mely szegmensét célozza meg (Fekete, 2011). Mindezek alapján Porter (2006) az alábbi három stratégiatípust határozta meg:

- *Költségvezető/költségelőny stratégia:* A költségcsökkentés helyeződik a vállalati működés fókuszába. Ez a stratégia alapvetően tömegtermelés esetén alkalmazható, ahol

a fogyasztói igények homogénnek tekinthetők. A kapacitáskihasználtság, a költségek alakulása, valamint termelőkapacitások folyamatos és szigorú ellenőrzése révén kedvező költségpozícióba kerül a vállalat. Következésképpen, az alacsony árakkal a fogyasztók széles körét nyeri meg, valamint magas piaci részesedést ér el.

- *Megkülönböztető/differenciáló stratégia:* Ezen stratégia alapja a versenytársaktól való különbözőség, illetőleg a fogyasztóknak nyújtott magasabb érték. A cél elérése érdekében olyan egyedi termékek és szolgáltatások kifejlesztésére helyeződik a hangsúly, melyek valamiféle megkülönböztető tulajdonsággal rendelkeznek (például a márkanév, az imázs, a minőség, a szolgáltatás stb.) és ezért cserébe a fogyasztók bizonyos köre hajlandó magasabb árat fizetni.
- *Koncentráló stratégia:* Alapvető jellemzője, hogy a vállalat egyetlen piaci szegmensben kíván versenyezni. Ez a fajta fókusz vonatkozhat egy adott fogyasztói csoportra, földrajzi régióra vagy egy szűk termékkörre.

Megjelenhetnek a piacon olyan szervezetek is, amelyek képesek a költségvető és a megkülönböztető stratégiákat integrálni. Mindazonáltal Porter meggyőződése szerint azok a vállalatok tudnak tényleges és realizált piaci előnyre szert tenni, amelyeknek világos és egyértelmű a stratégiájuk, és képesek a három fő stratégiatípus egyikére összpontosítani (Fekete, 2011).

Orientáció szerinti stratégiatípusok

A vállalati vezetők feladata, hogy különböző érdekcsoportok elvárásait identifkálják, és ennek alapján a megfelelő stratégiát meghatározzák és kialakítsák. A mértékadó érdekcsoportok közül a tulajdonosoknak, tőkebefektetőknek van közvetlen beleszólásuk a vállalati stratégia formálásába, valamint jóváhagyásába. A hitelezők, szállítók, vevők, kormányzati szervek és más külső érdekcsoportok befolyása közvetett jellegű a stratégiára, hiszen például a fogyasztók indirekt hatása a stratégiai vonalvezetésre a vállalattól történő vásárlásaik révén áttételesen érzékelhető, ugyanígy közvetve befolyásolják a stratégia kialakítását a kormányzati intézkedések (Freeman – McVea, 2006). Az érintettek szándékai, törekvései tehát különböző közvetítéseken keresztül jelennek meg a vállalati stratégiában.

A stratégia orientáció szerinti tipizálása Ohmae (1991) nevéhez fűződik. Felfogása szerint a stratégia módszere csupán az uralkodó feltevések vitatása egy egyszerű kérdéssel, éspedig: miért? A stratégia orientációja kapcsán a kutató az alábbi három fő típus különböztette meg a piaci folyamatok három legfontosabb szereplőjének tekintetében (Fekete, 2011):

- A *fogyasztóorientált* stratégia alapvető célja a fogyasztók igényeinek minél jobb kielégítése. Ezen cél elérése érdekében a vállalatok szegmentálják a fogyasztókat.
- A *vállalatorientált* stratégiát folytató szervezetek arra a vállalati tevékenységre, funkcióra összpontosítanak, amivel a piacon a legnagyobb versenyelőnyt tudják elérni. A kitűzött cél a vállalat erejének maximalizálása.
- A *versenyárs-orientált* stratégia szinte azonos Porter megkülönböztető stratégiájával. Ezen stratégiák célja ugyanis a konkurenciától való megkülönböztetés.

Empirikus kutatásai során Fekete (2011) az orientáció szerinti tipizálást további szereplővel, a tulajdonosok csoportjával egészítette ki, indokolva ezt azzal, hogy lényegében a tulajdonosok elvárásainak teljesítése céljából hozták létre a vállalatot. Én magam is felhasználtam Ohmae orientáció szerinti tipizálását doktori kutatásom empirikus részében. Azonban a tulajdonos-orientált típuson túl további érintettként a természeti környezetet is indokoltnak tartottam bevonni a vizsgálatba. A fogyasztói értékek és elvárások, továbbá a fenntarthatósági kérdések, globális környezeti problémák fokozódása következtében ezen érdekcsoportok szerepe ugyanis – feltételezésem szerint – a gyakorlatban is, így a hazai nagyvállalatok körében is felértékelődött, ezáltal stratégiájuk kialakítása és végrehajtása során az őket körülvevő természeti környezetet is fontos tényezőként ítélik meg.

Ahogy az a korábbiakban látható volt, a kormányzat, a hatóságok szerepe, s az általuk kialakított jogszabályi környezet szintén kiemelt jelentőséggel bír doktori kutatásom témájának tekintetében, ennél fogva kutatásom során a hatóságok stratégiai szempontból történő minősítését is vizsgálom a célcsoportot képező hazai nagyvállalatok körében. Az elemzés tárgya ebben az esetben az, hogy a stratégia orientációja, azaz az egyes érdekcsoportok stratégiai szerepe milyen összefüggésben áll a környezeti számvitel részletezettségével.

A környezethez való alkalmazkodás szerinti stratégiatípusok

Az adaptációs stratégiatípusokat Miles és Snow (1978) a környezeti kihívásoknak való megfelelés alapján határozták meg. Modelljük centrumában az az eldöntendő kérdés állt, hogy a vállalat aktívan vagy passzívan viselkedik-e és ez a viselkedés milyen módon terjed ki a stratégiára. Ezen szempontrendszer szerint négy különböző típust különböztettek meg: védő, kutató, elemző és reagáló. Azt, hogy a különböző típusok pontosan hol helyezkednek el a kutatók által kidolgozott mátrixban, az 5. számú táblázat szemlélteti.

5. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás szerinti stratégiatípusok

Stratégia (belső) Struktúra (külső)	Passzív	Aktív
Passzív	Reagáló	Védő
Aktív	Elemző	Kutató

Forrás: saját szerkesztés Schneider (2005) alapján

Miles és Snow eredményei alapján tehát a szervezetek más-más formában képesek alkalmazkodni a környezet változásaihoz. Az adaptáció alapján megkülönböztetett stratégiatípusok az alábbi jellemzőkkel bírnak:

- A *reagálók* csoportjába tartozó szervezetek nem képesek megfelelően reflektálni a környezeti kihívásokra, pusztán utólag próbálják meg lereagálni a működési környezetükben bekövetkezett változásokat. Alapvető hiányosságuk, hogy nem tudnak életképes stratégiát kialakítani, vagy olyan elavult stratégiához ragaszkodnak, amely dinamikus változó környezetben már nem állja meg a helyét. Az ilyen típusú szervezetek szinte folyamatosan instabil állapotban vannak, emellett gyakran kerülnek csőd közeli helyzetbe.
- A *védők* olyan szervezetek, amelyek stabil környezetben, valamint egy szűk termék-piaci szegmensben működnek. Alapvető céljuk piaci pozíciójuk megtartása és javítása az adott szegmensben. Stratégiájukban nem a termékekre, hanem a folyamatok, eljárások fejlesztésére összpontosítanak. Lévéen, hogy egyetlen, tökeigényes, az adott termék gyártásához szükséges technológiát alkalmaznak, erősségük a technológia hatékonyságában rejlik. A maximális hatékonyság elengedhetetlen feltétele a szigorú irányítás és a folyamatos kontroll. Legfőbb gyengeségük között az alacsony környezeti válaszképesség említendő.
- Az *elemzők* szimultán törekednek a kockázat minimalizálására és a profit maximalizálására. Teszik mindezt úgy, hogy miközben új piaci lehetőségek után kutatnak, a meglévő termékeik és technológiák folyamatos fejlesztésére is nagy hangsúlyt fektetnek. Működési körükben így stabil és változó elemek egyaránt megjelennek. Az ilyen típusú szervezetekre egyaránt jellemző a gyors válaszképesség és a hatékonyság. Ebből kifolyólag fejlődésük stabil, egyenletes. Struktúrájukat a mátrix-felépítés jellemzi leginkább.

- A *kutató* stratégiát folytató szervezetek működési területe igen széles és változatos, tevékenységüket dinamikus környezetben végzik, ahol folyamatosan új termékek és új piaci lehetőséget után kutatnak. Ebből következően piaci versenyképességük a változások előidézésében rejlik. Működésükre a gyakori változás, változtatás, kísérletezés jellemző, ami egyrészt magas kockázati faktort jelent a szervezet számára, másrészt rugalmas technológiai és irányítási rendszert követel meg.

A doktori kutatás empirikus szakaszában az érintettek stratégia szempontú minősítése mellett további stratégiai jellemzőként a környezethez való alkalmazkodást / adaptációt vonom be, melyhez a fentiekben bemutatott Miles és Snow által kidolgozott stratégiatípusokat használom fel. Az elemzés tárgya ebben az esetben az, hogy az egyes típusok (reagálók, védők, elemzők, kutatók) milyen összefüggésben állnak a környezeti számvitel részletezettségével.

A működési kör változásának iránya és dinamikája szerinti stratégiatípusok

A stratégia ezen szempontú tipizálása Glueck (1976) és Hitt-Ireland-Palia (1982) nevéhez kapcsolódik. Megközelítésükben a környezeti változásokra adható válaszok tekintetében három stratégiatípust különböztettek meg: növekedési, stabilitási és csökkentési stratégia (Gaál – Szabó, 2008; Fekete, 2011), mely típusok főbb jellemvonásait az alábbiakban mutatom be:

- A *növekedési stratégiát* alkalmazó szervezetek legfőbb célja a meglévő termékpiacok bővítése vagy fejlesztése, ezáltal valamely jelzőszám (például az árbevétel) emelése. A növekedés történhet belső tényezők segítségével, többek közt termékfejlesztéssel, de származhat külső tényezők bevonásából, felvásárlás vagy beolvasztás eredményéből. A szervezetek dinamikus változó környezetben is stabilan megállják helyüket.
- *Stabilitási stratégiát* folytató szervezetek a már jól bevált gyakorlatot folytatják, alapvetően kisebb módosításokat és stratégiai változtatásokat eszközölnek. Az ilyen típusú szervezetek stabil vagy lassan változó környezetben tudnak sikeresen működni, ahol a környezet és a vállalat kapcsolata változatlan, a célok elérésének színvonalá megfelelő, és a jövőre vonatkozó kilátások is ezt mutatják.
- A *csökkentés stratégiáját* alkalmazó vállalatok működési tevékenységük csökkentésével igyekeznek növelni a hatékonyságot. Ennek eszközei a költségcsökkentés és a gyártás gazdaságosságának növelése.

Kapcsolódva a dinamikához a Yoffie – Cusumano szerzőpáros úgy fogalmazott, hogy: „*még a legdominánsabb cég számára is folyamatosan fennáll a status quo megbomlásának a veszélye*” (Yoffie – Cusumano, 2017, p.27). Habár konstatációjuk a platformalapú piacokon jelenlévő vállalatokra vonatkozott alapvetően, a jelenlegi jogszabályi környezet, a technológia fejlődése,

a fenntarthatósági innováció²⁰ hatására ez ma már számos iparág vállalatára érvényes. Ez a fajta dinamika azt kívánja meg, hogy a vállalatvezetők gyorsan és a jövőt illetően csekély bizonyosság birtokában hozzanak meg rendkívül összetett döntéseket.

A vállalati stratégiák tipizálásának áttekintése során láthatóvá vált a terület elméleti képviselőinek többféle megközelítése, felfogása. Az empirikus kutatások során azonban mindenkor fontos szem előtt tartani azt, hogy az egyes stratégiatípusok nem függetlenek egymástól. Ez azt jelenti, hogy a gyakorlatban úgynevezett stratégiamixet alkalmaznak a vállalatok, és ez egyben azt is predesztinálja többek közt, hogy például egy azon vállalat több érintetti csoport érdekeinek kiszolgálását is fontosnak tartja (Fekete, 2011).

A fentiekben bemutatott tipizálási módszerek közül a doktori kutatás empirikus szakaszában tehát az orientáció, a környezeti változásokhoz való alkalmazkodás, valamint a dinamika kerülnek bevonásra és elemzésre. Az elemzések tárgyát képezi, hogy az egyes jellemzők szerinti stratégiatípusok milyen összefüggésben állnak a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettségével, kidolgozottságával.

²⁰ A fenntarthatóság-orientált innováció (Sustainability-Oriented Innovation, SOI) olyan szemlélet, amely *"magában foglalja a szervezet filozófiájának és értékeinek, valamint termékeinek, folyamatainak vagy gyakorlatának szándékos megváltoztatását, hogy a gazdasági megtérülés mellett a társadalmi és környezeti értékek létrehozásának és megvalósításának konkrét célját is szolgálja"* (Adams et al., 2016, p. 181).

3. Anyag és módszer

A választott kutatási téma teoretikus áttekintését, valamint a jogszabályi háttér feltérképezését követően a disszertáció ezen fejezete a doktori kutatás pontos módszertanát hivatott részletesen bemutatni. Jelen fejezet a felállított hipotézisek tesztelésére alkalmazott statisztikai, ökonometriai módszereket, a kidolgozott modellben szereplő változók operacionalizálását, továbbá a kutatás célcsoportjának bemutatását foglalja magában.

3.1 A H1. hipotézis tesztelésének módszerei

Egy évtizeddel korábban Ván (2012a) úgy fogalmazott, hogy a környezeti számvitel még gyerekcipőben jár Magyarországon, és annak gyakorlati alkalmazása, azaz a rendszer hagyományos számviteli rendszerbe, tágabb értelemben a vállalatirányítási rendszerbe történő tényleges integrálása a legtöbb vállalat esetében nem valósult (még) meg.

Napjainkban már a számviteli törvény bizonyos környezeti pénzügyi számviteli elemek esetében – ahogyan ez a hazai jogszabályi háttér feltárásánál látható volt a disszertáció 2.3 fejezetében – adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő. A törvény rendelkezései azonban kizárólag az adatszolgáltatás minőségére, részletezettségére vonatkoznak, s nem az adott elemek nyilvántartására, kezelésére, értékelésére. Az egyre erősödő presszió hatására – amely a külső érdekeltek felől irányul a gazdálkodó szervezetek felé – bizonyára valamennyi szervezet belátta, hogy tevékenységének természeti környezetre gyakorolt hatásainak rendszerezett, pontos és konzekvens bemutatása versenyképességének növelésének egyik releváns tényezője lehet. Ebből kifolyólag – feltételezhetően – az adott szervezet törekszik megfelelő mennyiségű és minőségű információt szolgáltatni tevékenységének természeti környezetre gyakorolt hatásairól, és biztosítani a beszámolóiban szereplő információk felhasználóit arról, hogy működése hosszú távon is fenntartható. Véleményem szerint azonban nem minden esetben tudnak a vállalkozások teljes körűen eleget tenni ezen kötelezettségnek, éppen az elkülönített nyilvántartások, értékelések hiányosságai miatt. A fentiekben alapszik a H1. hipotézis állítása, miszerint homogén csoportokba sorolhatók a hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

Ezen hipotézis helytállóságának tesztelése során feltérképezhetővé válik elsőként az, hogy a nagyvállalatok beszámolóiban, egészen pontosan azok kiegészítő mellékletében nyilvánosságra hozott környezeti/környezetvédelmi információk között a számviteli törvényben nevesített

környezeti pénzügyi számvitel mely elemei jelennek meg, valamint, hogy ezen elemek megjelenítése mennyiben felel meg a jogszabály előírásainak.

Úgy vélem, jóval árnyaltabb a helyzet annál, mint hogy megjelennek-e a környezeti számviteli elemek, avagy sem a vállalatok ezen dokumentumában, hivatkozva a korábban bemutatott feltételezésekre. Ebből kifolyólag a kiegészítő mellékletek áttekintése során egy 1-től 3-ig terjedő skálán kerül értékelésre minden egyes környezeti pénzügyi számviteli elem. Ezen értékek az alábbiak szerint tükrözik a jogszabályi előírásoknak való megfelelés mértékét:

- *3-as érték:* a megjelenített információ teljes mértékben megfelel a vonatkozó előírásoknak; VAGY a vállalkozás nem rendelkezik az adott elemmel, de megjeleníti/nevesíti azt a kiegészítő mellékletben. Utóbbi esetben egyértelműen leírja, hogy nem rendelkezik az adott tétellel (például: azért nem képez környezetvédelmi céltartalékot, mert rendelkezik környezetvédelmi felelősségbiztosítással, és ami lényeges, hogy erre külön ki is tér, le is írja).
- *2-es érték:* a közzétett környezeti számviteli elem csak részben felel meg a számviteli törvényben fogalmazott rendelkezéseknek.
- *1-es érték:* a bemutatott adatok részletezettsége minimálisan felel meg a vonatkozó előírásoknak; VAGY egyáltalán nem jelenik meg ez az elem a kiegészítő mellékletben.

Kiemelten fontosnak tartom ennek kapcsán kihangsúlyozni, hogy ez az értékelési szempontrendszer nem azt minősíti, hogy az adott társaság mennyire környezettudatos, a fenntartható fejlődés elveit ténylegesen milyen mértékben ültette át a gyakorlatba, hanem kizárólag arra vonatkozik, hogy az általa közzétett éves / egyszerűsített éves beszámolóban **megjelennek-e** egyáltalán a környezeti pénzügyi számviteli elemek, és amennyiben igen, akkor azok megjelenítési formái milyen mértékben felelnek meg a számviteli törvény vonatkozó előírásainak.

Következésképpen szerepelhet a mintában például olyan nagyvállalat, amely a kiegészítő mellékletben külön környezetvédelem című alfejezetben ír arról, hogy a társaság elkötelezett a környezetvédelem iránt, ugyanakkor a környezeti számviteli elemek egyáltalán nem jelennek meg, vagy, ha meg is jelennek, nem felelnek meg teljes mértékben az előírásoknak.

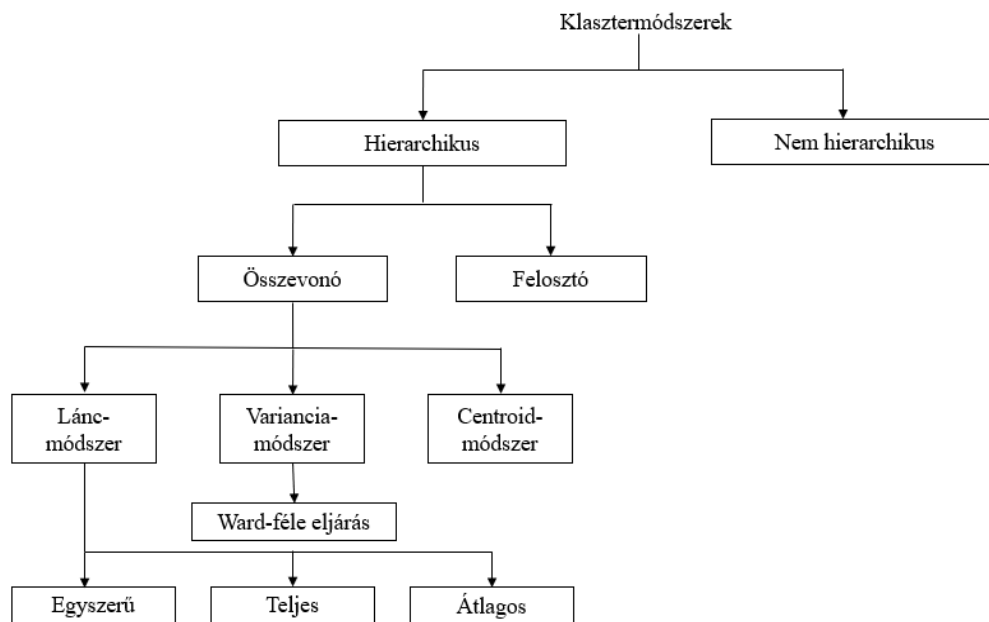
Figyelembe véve a vonatkozó előírásokat, a számszerűsíthető/számszerűsítendő környezeti számviteli elemeket, **a modellben a klaszteralkotó releváns változók:**

- a környezetvédelmi céltartalékok bemutatása;
- a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök bemutatása;
- a környezetre káros anyagok, veszélyes hulladékok bemutatása;

- a környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek bemutatása.

Az értékelés során minden egyes vállalat esetében ezen változókhöz külön-külön egy 1-3 skálán terjedő értéket rendeltek, amely érték a beszámolóban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elem számviteli törvényben foglalt vonatkozó előírásoknak való megfelelésének a mértékét tükrözi. (Az 1-től 3-ig terjedő skála alkalmazása azzal magyarázható, hogy a 0 értékeket az SPSS statisztikai szoftver nem tudná kezelni, így azok a nagyvállalatok nem kerülnek be a klaszterezési eljárásba, melyek akár csak egyetlen értékelési szempont esetében sem nyújtottak semmiféle információt, így nulla értéket kapnának az adott elemnél.)

A megjelenített információk, adatok értékelési szempontrendszerének kialakítását, majd pedig a beszámoló áttekintését, valamint az értékelés végrehajtását követően, klaszterezési eljárás alkalmazásával kerülnek csoportosításra a vizsgált nagyvállalatok. A klaszterelemzés egy automatikus osztályzási eljárás, mely a csoportokat úgy alakítja ki, hogy a tulajdonságokra előzetes feltevéseink nincsenek (Molnár, 2015). Az elemzés alapvető célja, hogy olyan csoportokat hozzon létre, ahol a csoporton belül maximális a hasonlóság, viszont a csoportok között maximális a különbség (Sajtos – Mitev, 2007). A csoportok létrehozása különböző algoritmusok lefuttatásával lehetséges. Alapvetően két nagy klasztermódszer különböztethető meg: a hierarchikus (faszerű felépítés) és a nem hierarchikus (K-közép) módszerek. A hierarchikus módszereken belül további eljárások különülnek el, melyeket a 6. számú ábra foglal magában.



6. ábra: A klaszterezési eljárások típusai

Forrás: saját szerkesztés Malhotra et al. (2001) és Sajtos – Mitev (2007) alapján

A hierarchikus módszerek lehetnek összevonó vagy felosztó típusúak (Malhotra et al., 2001). Arra a kérdésre, hogy melyik módszer használata ajánlott egy-egy esetben, nem ad a szakirodalom egyértelmű választ, ezek egymásra épülő, egymást kiegészítő alkalmazását ajánlja. Ennek okán a kutatás keretében végzett elemzések során a két módszer kiegészítve kerül alkalmazásra.

A klaszterelemzés lefuttatása előtt azonban minden esetben szükséges a klaszterezési eljárás feltételeinek teljesülését vizsgálni, melynek egyik lehetséges eszköze az összevonó hierarchikus klaszterezési módszeren belül elhelyezkedő egyszerű láncmódszer²¹ (Single Linkage). Az egyszerű láncmódszer által beazonosíthatóvá válnak a mintában szereplő esetlegesen kiugró megfigyelési egységek. A klaszterelemzés ugyanis rendkívül érzékeny a kiugró adatokra, hiszen azok torzítják a valós struktúrát, következésképp kiemelten fontos a feltárásuk, és indokolt esetben az elemzésből történő kizárásuk. Az eljárás sajátossága, hogy a legkisebb távolságon, a legközelebbi szomszéd (Nearest neighbor) elvén alapul. Kevés nagy csoportot és rengeteg kicsit képez, ezáltal kiválóan alkalmas a kiugró elemek azonosítására (Sajtos – Mitev, 2007).

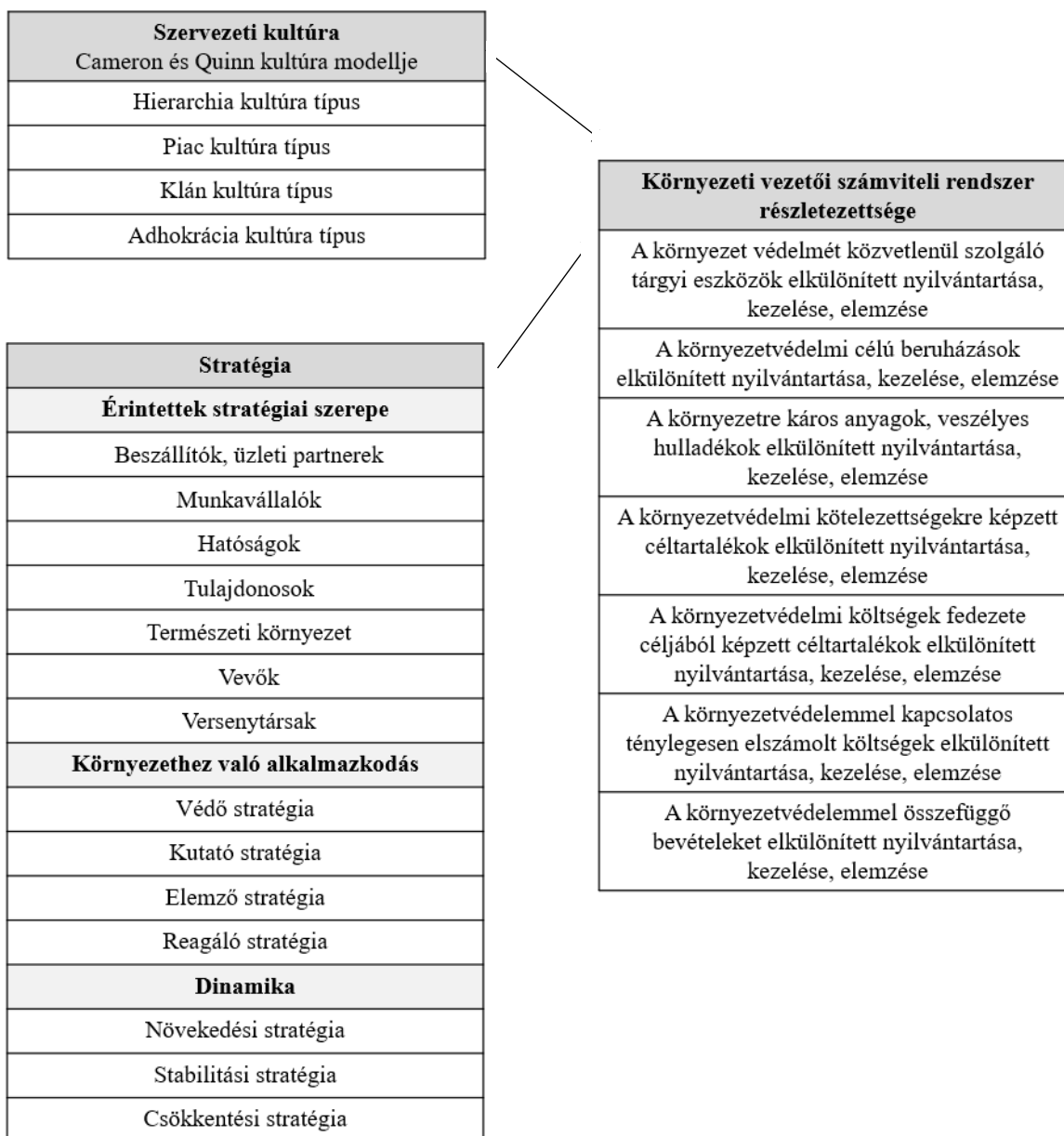
Klaszterelemzés során az eltérő skálákból fakadó probléma szintén az eljárás fontos feltétele. A szóban forgó probléma a különböző szintű metrikus skálák alkalmazásakor lép fel. A különböző szintű skálák azonos szintre hozására a standardizálást használják, biztosítva így ezen feltétel teljesülését is. Elemzéseim során tehát ezen feltételek teljesülésének ellenőrzése mindenkor megelőzi a klaszterési eljárás végrehajtását, azaz a hipotézis tesztelését.

A klaszterelemzés kapcsán azonban fontos kiemelni az eljárás egyik korlátját, miszerint a kapott kutatási eredmények a vizsgált mintában megjelenő megfigyelési egységekre vonatkoztatva értelmezhetők, s nem vonhatók le következtetések az alapsokaságra (Sajtos – Mitev, 2007).

3.2 A H2. és H3. hipotézisek tesztelésének módszerei

A H2. és a H3. hipotézisek a szervezeti kultúra, a szervezet stratégiája és a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága, részletezettsége közötti összefüggések meglétére, értékelésére vonatkoztak. A szóban forgó hipotézisek tesztelése céljából a 7. számú ábrán látható modellt dolgoztam ki.

²¹ Az egyszerű láncmódszer a legkisebb távolságon, a legközelebbi módszer (Nearest neighbor) elvén alapul. Elsőként az a két megfigyelési egység kerül egy klaszterbe, amelyek között a legkisebb a távolság, majd a távolságokat újrászámolja. Két klaszter közötti távolságot mindig a két legközelebbi pont távolsága határozza meg (Sajtos – Mitev, 2007).



7. ábra: A H2. és H3. hipotézis tesztelésére felállított kutatási modell

Forrás: saját szerkesztés

Ahogy az a modellt szemléltető 7. számú ábrán is látszik, **a szervezeti kultúra és a szervezeti stratégia operacionalizálására a vonatkozó szakirodalmi források alapján** került sor. A szervezeti kultúra témakörének elméleti áttekintése során láthatóvá vált, hogy több kultúratiszta is megkülönböztethető. A szakirodalomban fellelhető kultúradiagnosztizáló módszerek közül Cameron és Quinn (2006) által összeállított kérdéssort választottam ki, hiszen megbízhatóságát a szerzők maguk is bizonyították, emellett számos empirikus kutatás is igazolta, hogy ezen kérdéssor a szervezeti kultúra vizsgálatának és azonosításának megbízható

és valid eszköze (Bognár, 2013). A modell az adott szervezet kultúráját hat különböző, az alapvető értékekre fókuszáló kérdéskör mentén méri fel:

- főbb szervezeti jellemzők,
- szervezeti vezetés,
- vezetési stílus,
- összetartó erő a szervezetben,
- stratégiai hangsúlyok,
- sikerkritériumok.

Mind a hat dimenzióhoz négy alternatíva, négy kijelentés tartozik. A kérdéssor kitöltőinek ezen négy alternatíva között kell felosztaniuk száz pontot olyan módon, hogy arra a kijelentésre adnak magasabb pontot, amelyek leginkább jellemző a vállalatukra. A pontozás kiértékelése során a hat kérdéskör összesített pontszámainak alapján meghatározhatóvá válik, hogy melyik kultúrátípus jellemző leginkább az adott vállalatra. Az általam felállított modellben tehát **a szervezeti kultúra azonosítására, „mérésére” a Cameron és Quinn által azonosított négy kultúrátípus (piac, hierarchia, klán, adhokrácia) szolgál**, mely típusok az elméleti egységben részletesen bemutatásra kerültek.

A H2. hipotézis tesztelése során a szervezeti stratégiához kapcsolódóan – a kutatás tárgyát figyelembe véve – az érintettek stratégiai relevanciája, a környezethez való alkalmazkodás, illetve a stratégia dinamikája szerinti stratégiatípusok azonosítása helyeződött a vizsgálatok középpontjába.

Ennek megfelelően elsőként **az érintettek** (beszállítók, üzleti partnerek, a munkavállalók, a hatóságok, a tulajdonosok, a természeti környezet, a vevők, illetve a versenytársak) **stratégiai szempontból történő minősítésére került sor**. A változók a disszertáció elméleti részében bemutatott Ohmae tipizálása szerinti stratégiák alapján jöttek létre, kibővítve a típusokat a természeti környezet, továbbá a hatóságok felé irányuló orientációval. Az egyes érdekcsoportok stratégiai szempontból történő minősítése egy 1-től 5-ig terjedő skálán történt, mely által kirajzolódott, hogy stratégiai szempontból mely érintett milyen szerepet tölt be az adott gazdálkodó szervezet működésében.

Ezt követően a **környezettel való kölcsönhatást** az elméleti háttér áttekintése során bemutatásra került **Miles és Snow-féle tipizáló modell alapján vizsgáltam**. Ebben az esetben négy, a különböző stratégiatípust meghatározó állítást kellett értékelniük a vállalatoknak szintén egy 1-től 5-ig terjedő skálán. Az értékelések alapján beazonosíthatóvá vált, hogy az adott szervezet védő, kutató, elemző, avagy reagáló stratégiát folytat-e.

Végül a **stratégia dinamikájának vizsgálatát Glueck és Hitt-Ireland-Palia modellje alapján végeztem el.** Az adott stratégiatípus beazonosítása azonos metóduson alapult, mint a környezettel való kölcsönhatás szerinti típusok esetében. A vállalatoknak ezen a ponton három különböző, az egyes típusokat meghatározó állítást kellett értékelniük egy 1-től 5-ig terjedő skálán. Az eredmények alapján meghatározhatóvá vált, hogy az adott vállalat növekedésre, stabilitásra, vagy csökkentésre törekszik-e.

A domináns kultúratípus, valamint a különböző szempontok szerinti stratégiatípusok beazonosítását követően a H2. és H3. hipotézisek teszteléséhez a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságának, részletezettségének vizsgálatára volt szükség. Kutatásom ezen pontján azt tártam fel, hogy adott számviteli elemeket a vállalatok elkülönítetten tartanak-e nyilván, illetve elemzik-e, nyomon követik-e azok alakulását. A kapcsolódó változók, azaz a vizsgált környezeti számviteli elemek az alábbiak voltak:

- a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök,
- a környezetvédelmi célú beruházások,
- a környezetre káros anyagok, veszélyes hulladékok,
- a környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékok,
- a környezetvédelmi költségek fedezete céljából képzett céltartalékok,
- a környezetvédelemmel kapcsolatos ténylegesen elszámolt költségek,
- a környezetvédelemmel összefüggő bevételek elkülönült nyilvántartása, kezelése, elemzése.

Látható, hogy ezek a **számviteli elemek megegyeznek a számviteli törvényben nevesített elemekkel,** figyelembe véve a szakirodalmi áttekintés keretében bemutatott UNDSO modell alapvetéseit. A vizsgált változók köre **a környezetvédelmi beruházások, illetőleg a környezetvédelemmel összefüggő bevételek számviteli elszámolásával került kibővítésre.** A vállalatoknak minden egyes környezeti számviteli elem esetében igen-nem eldöntendő kérdésre kellett választ adniuk. Hiszen az egyértelmű, hogy a vállalat a könyveiben (azaz a könyvvizetés során) elkülönítetten kezeli-e, avagy nem, az adott számviteli eleme(ke)t. (Ebben az esetben értékelési pontszámrendszer kialakítása nem volt indokolt.)

A vállalatok által működtetett **környezeti vezetői számviteli információs rendszer kidolgozottságának elemzésekor a nagyvállalatok klaszterezésére került sor,** amely során a cél ez esetben is az adatcsökkentés, azaz a megfigyelt egységek, jelen esetben a vizsgálat alá vont vállalatok számának csökkentése és – hasonló tulajdonságaik alapján történő –

csoportosítása volt. A klaszterezési eljárás segítségével tehát kialakíthatóvá váltak a környezeti vezetői számvitel klaszterek a vizsgált vállalatok körében.

A szervezeti kultúra típusok, a stratégiatípusok, valamint a környezeti vezetői számvitel klaszterek azonosítását követően zajlott a felállított H2. és H3. hipotézisek verifikálása. Összefüggés-vizsgálatokat végeztem annak érdekében, hogy a szóban forgó hipotézisek tesztelése céljából kidolgozott kutatási modellben szereplő változók közötti összefüggéseket feltárjam. Ennek kapcsán elsőként azt vizsgáltam meg, hogy a változók mérési szintjének tekintetében milyen struktúravizsgáló, -igazoló módszerek alkalmazhatók. A különböző statisztikai, ökonometriai módszereket a 6. számú táblázat foglalja össze.

6. táblázat: Struktúravizsgáló és -igazoló módszerek

		Független változó	
		Nem metrikus	Metrikus
Függő változó	Nem metrikus	Keresztábla-elemzés	Diszkriminancia-elemzés
	Metrikus	Variancia-elemzés	Korreláció-, regressióelemzés

Forrás: saját szerkesztés Sajtos – Mitev (2007) alapján

A H2. és H3. hipotézisekben megjelenő változók mindegyike, azaz a szervezeti kultúra típusok, a stratégiatípusok, valamint a környezeti számviteli rendszer részletezettsége szerint létrejött klaszterek is nominális szintű ismérvek. A nominális, azaz nem metrikus mérési szintű változók közötti kapcsolatot asszociációnak nevezzük (Molnár, 2015). Az asszociációs mérőszámok a keresztábla-elemzés²² témakörébe tartozó statisztikai mutatók, melyek a nominális, az ordinális, valamint a kategóriákkal kifejezett metrikus változók közötti kapcsolatos szorosságát fejezik ki. Ez a módszer az egyik legegyszerűbb kétváltozós elemzés, mely azt mutatja meg, hogy a vizsgált két változó kapcsolatban áll-e egymással (Sajtos – Mitev, 2007). Ennek megfelelően tehát az adott ismérvek között fennálló összefüggést keresztábla-elemzéssel vizsgáltam.

²² A keresztábla egy olyan statisztikai technika, amely megmutatja két vagy több kategorizált változó együttes eloszlását (Malhotra, 2001 in Sajtos-Mitev, 2007), melynek segítségével a két nominális változó közötti összefüggés elemezhető.

A kereszttábla-elemzés statisztikai közül a Pearson-féle χ^2 - (Khi-négyzet) statisztika a vizsgált változók összefüggésének statisztikai szignifikanciáját méri. Ezen mérőszám alapján megállapítható, hogy van-e statisztikai összefüggés a két változó között. A H_0 hipotézis az, hogy nincs összefüggés a változók között. Amennyiben a Khi-négyzet statisztika statisztikai összefüggést igazol, úgy az eljárás következő lépésében az ismérvek közötti kapcsolat erősségének vizsgálatára kerül sor. A fennálló kapcsolat erősségét alapvetően többféle mutatóval lehet számolni attól függően, hogy 2x2-es (2 sorral és 2 oszloppal rendelkező) kereszttábláról, vagy ettől eltérő tábláról van-e szó. A kapcsolódó statisztikai mutatók alapvető jellemzője, hogy értékük csak pozitív lehet, ami azt jelenti, hogy a kapcsolat erősségét ugyan mérik, de annak irányáról nem nyújtanak információt. Általánosságban elmondható, hogy a mutatók értéke 0 és 1 között mozog, ahol a 0 kapcsolat hiányát, míg az 1 erős kapcsolatot jelenti a változók között.

A kapcsolat erősségét vizsgáló mutatók egyike a Cramer V együttható, mely kapcsolódik a Khi-négyzet statisztika értékéhez, és bármely kereszttábla esetén alkalmazható, továbbá, számos kutató szerint a „legmegbízhatóbb” mutatónak tekinthető (Sajtos – Mitev, 2007). A Cramer V együttható értéke szintén 0 és 1 között mozog. A mutatószám konkrét értékelésére vonatkozó szempontokat a 7. számú táblázat mutatja.

7. táblázat: Cramer V együttható értékelése

Hatásméret (ES)	Értelmezés
$ES \leq 0.2$	Az eredmény gyenge. Habár az eredmény statisztikailag szignifikáns, a mezők csak gyengén kapcsolódnak.
$0.2 < ES \leq 0.6$	Az eredmény mérsékelt. A mezők mérsékeltén kapcsolódnak.
$ES > 0.6$	Az eredmény erős. A mezők erősen kapcsolódnak.

Forrás: saját szerkesztés <https://www.ibm.com> alapján

A felállított hipotézisek tesztelésének részletes bemutatását követően a disszertáció soron következő, 3.3 számú alfejezete a kutatás célcsoportjának meghatározását öleli fel.

3.3 A kutatás célcsoportjának meghatározása

Forcadell et al. (2019) kutatási eredményei azt bizonyították, hogy a vállalati méret szignifikáns és pozitív hatással van a fenntarthatóságra. Ennek fényében a doktori kutatás a hazai nagyvállalatokat helyezi a vizsgálat fókuszába, feltételezve szintén, hogy a környezeti számviteli rendszer lehatárolására már valamilyen szinten hangsúlyt fektetnek. A kutatási

céloknek megfelelően, a célcsoport meghatározásának első lépésében a 2021. novemberében a Céginformáció.hu Kft. által összeállított HVG Top 500 listán szereplő összes nagyvállalatot vettem alapul. Az említett szervezet összegyűjtötte a társaságok 2020-as árbevétele és/vagy a mérlegfőösszege alapján – közép-európai mércével – a nagy cégek kategóriájába tartozó több mint 5000 hazai társaság adatait, és ezek összehasonlításának eredményeként került felállításra a szóban forgó rangsor (HVG, 2021). A listán szereplő gazdálkodó szervezetek körét többféle szempont szerint szűkítettem le.

A listán szereplő nagyvállalati kör szűkítését alapvetően azon feltételezésre alapoztam, miszerint alapvetően azon vállalatok körében játszik (véltetően) jelentős szerepet a környezeti számvitel, tágabb értelemben véve a fenntartható fejlődés és annak gyakorlatba történő átültetése a napi működés során, melyek termelő tevékenységükből adódóan közvetlen kapcsolatban állnak természeti környezetükkel. Termelési folyamatuk során természeti erőforrásokat használnak fel, ezáltal közvetlen hatást gyakorolnak rá. Ebből kifolyólag úgy gondolom, hogy a számviteli információs rendszer kialakítása és működtetése során a környezeti számviteli rendszer, mint a hagyományos számviteli rendszer alrendszere, kiemelt hangsúlyt kap e vállalatok körében.

Tény, hogy minden egyes legyártott terméknek megvan a maga ökológiai lábnyoma²³, a kérdés lényegében az, hogy az adott vállalat mennyiben képes (és hajlandó) az általa gyártott termékek ökológiai lábnyomát csökkenteni. Ugyanakkor vitathatatlan az is, hogy tevékenységükből fakadóan a termelői szektorhoz tartozó nagyvállalatok terhelik leginkább az őket körülölelő természeti környezetet, befolyásolva ezáltal annak minőségi állapotát.

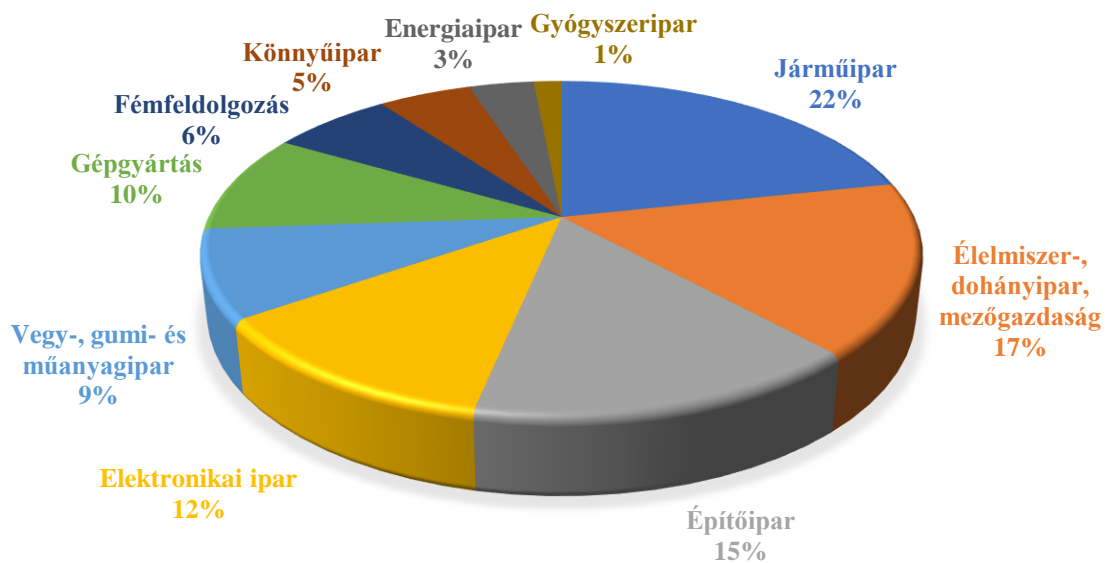
Szem előtt tartva a fentiekben megfogalmazott feltételezést, a listán szereplő társaságok egy meghatározott köre, az ipari szektorban működő vállalkozások csoportja helyeződött tehát empirikus kutatásom fókuszába. **A kutatás célcsoportját tehát az energiaipar, a járműipar, az építő- és építőanyag-ipar, az élelmiszer- és dohányipar, a mezőgazdaság, az elektronikai ipar, a vegy-, gumi- és műanyagipar, a gépgyártás, a könnyűipar, a fémfeldolgozás, valamint a gyógyszeripar ágazatokban működő legnagyobb kibocsátású hazai vállalatok alkották.**

Az ágazati szűrést követően a kutatási mintából kiszűrésre kerültek továbbá:

²³ „Az ökológiai lábnyom egy olyan elszámolási keretrendszer, amely bemutatja, hogy az ökoszisztéma termékeiből és szolgáltatásaiból mekkora részt képez a humán célú felhasználás, és ennek meghatározásához a termékek és szolgáltatások előállításához szükséges bioproduktív területek (szárazföld és tenger) nagyságát használja fel mutatóként” (Ewing et al., 2010, p. 1. idézi Csutora, 2011, p. 6).

- a holdingok, hiszen ezen társaságok termelő tevékenységet nem folytatnak, feladatuk az üzletfejlesztésre, a társaságok irányítására, szakmai felügyeletére valamint a vagyongazdálkodására koncentrálódik;
- azok a nagyvállalatok, amelyek nem termelnek, kizárólag kereskedői tevékenységet folytatnak az adott iparágon belül;
- a listára a konszolidált beszámolójuk adatai alapján felkerült anyavállalatnak számító cégek, amelyek fő tevékenységi köre az üzletviteli, egyéb vezetési tanácsadás,
- valamint az EU által befogadott IFRS-ek szerint készített Egyedi Pénzügyi Kimutatást készítő vállalatok. Ennek oka, hogy az áttekintett beszámolóknak nem jelentek meg releváns környezeti információk, ugyanis az IFRS-ek előírásai nem tartalmazzak közzétételi kötelezettséget, szigorú információszolgáltatást a természeti környezetre gyakorolt hatás pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítés kapcsán. (Ahogyan ez látható volt a disszertáció 2.3 fejezetében.)

A lista szűkítését követően a kutatás alapsokaságának elemszáma végül 199 lett (N=199). A kutatásba bevont cégek ágazati megoszlását a 8. számú ábra szemlélteti.



8. ábra: A kutatásba bevont vállalatok ágazati megoszlása (%)

Forrás: saját szerkesztés a HVG 2021 TOP 500 lista alapján, p. 60

Doktori kutatásom lefolytatását tehát ezen 199 hazai nagyvállalat mintáján kívántam elvégezni. A K1. kutatási kérdés megválaszolása, valamint a kapcsolódó hipotézis tesztelése szekunder kutatáson alapult, melynek keretében a vállalatok beszámolóinak áttekintésére, majd pedig a vállalatok klaszterezésére került sor. A K2. és K3. kutatási kérdések megválaszolása, továbbá a H2. és H3. hipotézisek ellenőrzése ezzel szemben primer kutatási technikán alapult. Annak

érdekében, hogy pontos képet kapjak a szóban forgó vállalatoknál ténylegesen működő környezeti számviteli rendszer jellemzőiről, az azzal összefüggésben álló belső tényezőkről, kérdőíves felmérést végeztem, mely a megkérdezéses módszerek egyike (Majoros, 2011). A H2. és H3. hipotézisek tesztelése tehát primer, elektronikus és postai úton kiküldött kérdőíves felmérés eredményeinek elemzésén alapult. A kérdőív pénzügyi, számviteli vagy controlling vezetőkkel került kitöltésre, tekintettel arra, hogy leginkább ők tudnak valóban releváns és hiteles válaszokat adni a kérdőívben foglalt kérdésekre. Mindezek tekintetében a K2. és K3. kutatási kérdésre a visszaérkezett adatok statisztikai elemzéseinek kiértékelése adta meg a választ, amely alapján a kapcsolódó hipotézisek elfogadásra vagy elutasításra kerültek.

3.4 A kutatás végrehajtásának ütemezése

A fentiekben meghatározott 199 vállalat Igazságügyi Minisztérium Elektronikus Beszámoló Rendszer portálján közzétett (e-beszamolo.im.gov.hu), 2018-as és 2020-as üzleti évre vonatkozó beszámolóinak letöltése 2021. december – 2022. február közötti időszakban zajlott. Az egyedi beszámolók szöveges dokumentumának, azaz a kiegészítő melléleteknek a részletes áttekintésére 2022. március – április közötti időszakban került sor. A beszámolók alapján voltaképpen már kirajzolódott, hogy mely vállalatoknál játszik fontos szerepet a környezetvédelem, melyről pénzügyi számviteli rendszerük információt is szolgáltat.

A kutatás gyakorlati végrehajtásának harmadik lépéseként – a beszámolók egyesével történő áttekintésével szimultán – a kutatási adatbázis került kialakításra, fókuszálva arra, hogy a környezeti számviteli elemek megjelenítése milyen mértékben felel meg a számviteli törvény vonatkozó előírásainak. A vizsgált vállalatok klaszterezése, és az eljárás során létrejött csoportok értelmezése 2022. tavaszán zajlott.

Ezt követően a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottságára, a szervezeti kultúra és a stratégia feltárására irányuló kérdőív összeállítása és validálása 2022. nyarán valósult meg. A kérdéssor véglegesítésére egy-egy termelő vállalat számviteli, controlling és gazdasági vezetőjével folytatott egyeztetést követően került sor. Észrevételeik, javaslataik alapján a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettségére vonatkozó kérdések pontosítása, továbbá a releváns stratégiai jellemzők kiválasztása történt meg. A véglegesített kérdőívek kiküldésére 2022. augusztusában került sor. A kérdőív kitöltésére alapvetően elektronikus úton, online felületen volt lehetőségük a vállalatok számviteli, controlling és gazdasági vezetőinek. Azon vállalatok, amelyek esetében online elérhetőség nem állt rendelkezésre, postai úton kerültek kiküldésre a kérdőívek.

A kutatás utolsó fázisában, 2022. őszén az adatok feldolgozását, az elemzéseket, valamint a felállított hipotézisek tesztelését végeztem el. Végezetül a kutatási eredmények értékelése, összegzése, illetve disszertációba történő beágyazása 2023. tavaszán valósult meg. A doktori kutatás részletes eredményeit a dolgozat során következő 4. fejezetében mutatom be részletesen.

4. A kutatási eredmények bemutatása, a hipotézisek verifikálása

Empirikus kutatásom első lépéseként a mintában szereplő 199 nagyvállalat beszámolóinak áttekintését végeztem el. Ezt követően került sor a H1. hipotézis tesztelésére, azaz a vizsgált vállalati kör környezeti pénzügyi számviteli gyakorlat szempontjából történő klaszterezésére. Jelen fejezetben ennek eredményeit ismertetem elsőként, majd pedig a H2. és H3. hipotézis ellenőrzése során kapott kutatási eredményeket mutatom be részletesen.

4.1 A nagyvállalatok beszámolóiban fellelhető környezeti számviteli információk/elemek és azok értékelése

A beszámolók áttekintése során első lépésként a környezetvédelmi **céltartalékok** képzésének módjára, illetve azok bemutatására helyeződött a fókusz. A 3.1 számú fejezetben bemutatott értékelési szempontoknak megfelelően 1-es értéket kapott az a vállalat, amelynek kiegészítő mellékletében egyáltalán nem található információ a céltartalék képzésre vonatkozóan, így ez az elem egyáltalán nem jelenik meg a vizsgált dokumentumban. Ez összesen 112 vállalatot jelentett a vizsgált mintában (N=199).

2-es értéket csupán 6 vállalat kapott ebben az esetben. Ezek a szervezetek ugyan képeztek környezetvédelmi céltartalékot – ami a mérleg forrás oldalán meg is jelent – ugyanakkor nem mutatták be részletesen, jogcímek szerint elkülönítve, hogy pontosan milyen biztos (jövőbeni) környezetvédelmi kötelezettség, illetve környezetvédelemmel kapcsolatos költség fedezetére szolgál a képzett összeg. A céltartalék képzéssel kapcsolatban a csoportba tartozó vállalkozások összevont értéket közöltek, ebből kifolyólag viszont a jogszabályi előírásnak csak részben feleltek meg.

3-as értéket 81 vállalat kapott. Ebbe a csoportba tartoznak egyrészt azok a vállalatok, amelyek a számviteli törvényben fogalmazott rendelkezéseknek eleget téve, részletesen, jogcímek szerint mutatták be a képzett környezetvédelmi céltartalékokat. Maximális értéket kaptak azok is, amelyek ugyan nem képeztek környezetvédelmi céltartalékot, de kiegészítő mellékletükben leírták, hogy környezetre káros tevékenységet nem folytatnak. Emellett tevékenységük környezeti kockázatait felmérték és értékelték, környezetvédelmi kötelezettség, kármegtérítés, büntetés nem terheli őket, környezetvédelmi garancia nyújtására nem kötelezettek, ennél fogva nem képeztek környezetvédelmi céltartalékot. Végezetül, a mintában volt egy olyan vegyipari vállalat, mely ugyan környezetvédelmi céltartalékot nem képzett, de rendelkezik környezetvédelmi felelősségbiztosítással. Így tehát más módon biztosít fedezetet a jövőben

várhatóan felmerülő környezetvédelmi kötelezettségeire, költségeire, és ezt le is írta a kiegészítő mellékletben. Ez a vállalkozás szintén 3-as értéket kapott.

A már elszámolt **környezetvédelemmel kapcsolatos költségek** bemutatása kapcsán elmondható, hogy a vizsgált vállalatok jelentős többségénél, 142 vállalatnál egyáltalán nem került megjelenítésre ez a környezeti számviteli elem, így azok 1-es értéket kaptak ennél a szempontnál. A mintában 27 olyan társaság szerepelt, amelyeknél ugyan külön kiemelésre kerültek a környezeti költségek, ám azoknak csupán az összevont értékét közölték. Náluk, az esetek döntő többségében az igénybe vett szolgáltatások között jelentek meg (részletezettség nélkül) a környezeti költségek.

Összesen 30 szervezet esetében tudtam 3 pontot adni ennél a szempontnál. Egyrészt azok a vállalatok kaptak maximális értéket, amelyek jogcímenként elkülönítve mutatták be a tárgyévben, illetve az előző üzleti évben a környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek összegét. Megfelelő példát szolgáltatnak ehhez a vegyiparban működő egyik vállalat kiegészítő mellékletében részletezett jogcímek (8. számú táblázat).

8. táblázat: Környezetvédelemmel kapcsolatos költségek megjelenítése

(adatok ezer forintban)

Megnevezés	2019	2020
Levegő és klíma védelem	3,664	2,831
Vízvédelem	62,383	68,893
Hulladékgyűjtés	44,232	70,331
Felszín alatti víz védelem	630	713
Konzultáció	0	0
Összesen:	110,909	142,768

Forrás: saját szerkesztés egy vegyipari vállalat 2020. évi beszámolója alapján

A teljesség igénye nélkül, az alábbi jogcímeket adták meg még az egyes vállalatok:

- környezetvédelmi feladatok ellátása,
- KIR-MIR audit,
- környezetvédelmi termékdíj,
- környezetterhelési díj,
- környezetvédelmi felelősség biztosítás,
- szaktanácsadás,
- hulladékkezelés, szállítás,
- fűkaszálás, parlagfű mentesítés, zöldterület kezelés,
- szennyvízkezelés,
- környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök értékcsökkenési leírása,

- szakértői, laborelemzési költségek,
- üzemeltetési költségek,
- hulladékgyűjtés,
- tisztított szennyvíz átemelés,
- szennyvíztisztító üzemeltetése.

Ugyanebbe a körbe tartoznak továbbá azok a társaságok is, amelyek ugyan nem számoltak el környezeti költségeket az elmúlt üzleti években, de leírták, hogy a tevékenységükből adódóan nem merültek fel környezeti költségek. Azaz utaltak a számviteli törvény vonatkozó előírásaira, ami azt jelenti, hogy megjelenítették ezt a kötelező elemet.

A következő értékelési szempont a **környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök** megjelenítése volt. Ebben az esetben elmondható, hogy azok a vállalatok, melyek rendelkeznek ilyen vagyonelemekkel, – néhány kivételtől eltekintve – a számviteli törvény előírásainak megfelelően, részletesen mutatták be azokat kiegészítő mellékletükben. Ez összesen 69 vállalatot jelent a mintában. Ezen vállalatok közé tartozik, és egyben jó példaként szolgál egy, a járműiparban tevékenykedő nagyvállalat, amely a 9. számú táblázatban látható formában tette közzé a kapcsolódó adatokat (kiemelve néhány vagyonelemet az eredeti táblázatból).

9. táblázat: A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök jogszabály szerinti bemutatása

(adatok ezer forintban)

Bruttó érték	Nyitó	Növekedés	Csökkenés	Záró
Stancológéphez porelszívó	1 781	0	0	1 781
Veszélyes hulladéktároló konténer 20 lábas	2 847	0	0	2 847
P3 gyártócsarnok-Ford oldószergőz elszívás	10 470	0	0	10 470
Elszívó kabin	1 206	0	0	1 206
...
Értékcsökkenés				
Stancológéphez porelszívó	1 781	0	0	1 781
Veszélyes hulladéktároló konténer 20 lábas	2 847	0	0	2 847
P3 gyártócsarnok - Ford oldószergőz elszívás	10 470	0	0	10 470
Elszívó kabin	1 206	0	0	1 206
...

Forrás: saját szerkesztés egy járműipari vállalat 2020. évi beszámolója alapján

Ebbe a körbe tartoznak, azaz 3-as értéket kaptak azok a társaságok is, amelyek leírták a kiegészítő mellékletben, hogy a tevékenységük nem veszélyezteti a környezetet, ezért speciális, csak és kiemelten a környezet védelmét, megóvását szolgáló tárgyi eszközökkel nem

rendelkezik. Tehát ezek a vállalkozások is nyilatkoztak a környezetvédelmet szolgáló tárgyi eszközökről, azaz megjelenítették ezt az elemet beszámolóikban.

Csupán 24 olyan vizsgált nagyvállalat szerepelt a mintában, amelyik rendelkezik ugyan ilyen speciális tárgyi eszközzel, de nem mutatta be részletesen, legalább mérlegfőzetként ezeket a vagyonelemeket. Így ők 2-es értéket kaptak ennél a kiemelt szempontnál. Ennek egy jó példája egy járműipari vállalat, amely a beszámoló szöveges részében a szóban forgó speciális eszközök bemutatása kapcsán a 10. számú táblázatban foglalt információkat tette közzé.

10. táblázat: A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök jogszabályoknak részben megfelelő bemutatása

(adatok EUR-ban)

Környezetvédelmet szolgáló tárgyi eszközök	Nyitó érték 2019.12.31.	Növekedés	Csökkenés	Záró érték 2020.12.31.
Bruttó érték	3 062 936	0	0	3 062 936
Értékcsökkenés	-2 395 208	-166 476	0	-2 561 684
Nettó érték	667 728	-166 476	0	501 252

Forrás: saját szerkesztés egy járműipari vállalat. 2020. évi beszámolója alapján

Látható, hogy a tárgyi eszközökön belül a társaság 3.062.936 EUR bruttó értékben mutatott ki környezetvédelmet szolgáló tárgyi eszközöket 501.252 EUR fordulónapi nettó értékkel. Az ehhez kapcsolódó szöveges részből kiderült, hogy ez tartalmaz többek között fóliázó gépet, technológiai elszívó és párasító berendezéseket, klímaberendezéseket, épületgépészeti infrastruktúra kialakítását, párasító rendszer bővítését, veszélyes hulladék konténert, tűzveszélyes anyag konténert.

A vizsgált vállalatok közül 106 kiegészítő mellékletében semmilyen utalás nem volt fellelhető környezetvédelmet közvetlenül szolgáló tárgyi eszközre, ebből kifolyólag ők 1-es értéket kaptak ennél a változónál. Fontosnak tartom megjegyezni ennek kapcsán, hogy ezen speciális tárgyi eszközök, melyek a környezet védelmét közvetlenül szolgálják, gyakran szerves részei más tárgyi eszközöknek, ami miatt elkülönített számviteli nyilvántartásuk, és ezáltal a jogszabály szerinti, részletezett bemutatásuk nem megoldható. Fentiek rávilágítanak arra a sarkalatos problémára, amely nehezíti a környezeti számvitel gyors fejlődését és terjedését.

Végezetül a **veszélyes hulladékokkal, környezetre káros anyagokkal** kapcsolatos információk áttekintését végeztem el. Ennek kapcsán elmondható, hogy a nyitó és záró készletek mennyiségi és értékadatait, a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok mennyiségének és értékének tárgyévi növekedését és csökkenését a legtöbb vállalat megfelelően részletezi a kiegészítő mellékletben. Természetesen csak akkor, amennyiben

tevékenysége során keletkezik ilyen vagyonelem. Azonban a veszélyességi osztályok szerinti elkülönítésben hiányosság tapasztalható. A hulladékok veszélyességi osztályait – mely osztályokra a számviteli törvény vélhetően utal – a 2012. évi CLXXXV. törvény, egészen pontosan annak 1. számú melléklete tartalmazza. Mivel a számviteli törvényben foglalt előírásoknak való megfelelés szempontjából vizsgáltam a mintában szereplő vállalatokat, így értékelésem során az kapott ennél az elemnél maximális 3 pontot, amely ennek megfelelően mutatta be a keletkezett veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok részletes adatait. Erre jó példát ad a 11. számú táblázatban egy járműipari vállalat, mely az alábbi formában mutatta be ezeket a vagyonelemeket (kiemelve néhány veszélyességi osztályt az eredeti táblázatból).

11. táblázat: A veszélyes hulladékok jogszabály szerinti bemutatása

Hulladék azonosító kód	Hulladék megnevezése	Mennyiség (kg)	Éves költség (Ft)	Veszélyességi besorolás
080317	festékpátron/festék szalag/toner	107	5 778	HP14
080409	ragasztómaradék, tömítőanyag maradék	22 524	1 328 916	HP14
080409	szerves oldószert tartalmazó tömítőanyag maradék	8 118	478 962	HP14
080111	gyantamaradék	745	88 655	HP3, HP14
...
	Összesen	80 096	5 626 290	

Forrás: saját szerkesztés egy járműipari vállalat 2020. évi beszámolója alapján

Az adott társaság ezzel kapcsolatban úgy fogalmazott, hogy a keletkező veszélyes hulladékok folyamatosan, hetente elszállításra kerülnek, ezért az év eleji nyitó (2020.01.01) és záró (2020.12.31) készlet mennyisége és értéke is nulla. A 2020. évben keletkezett és elszállított veszélyes hulladékok mennyiségét, valamint az ártalmatlanításuk költségét tartalmazza a 11. számú táblázat.

Ennél a szempontnál szintén 3-as értéket kapott az a gazdálkodó szervezet is, amelyik leírta, hogy az általa végzett tevékenység nem környezetszennyező, működése során veszélyes hulladék, környezetre káros anyag nem keletkezik. Ennek megfelelően, összesen 28 vállalat ért el maximális értéket ezen változó esetében.

Ahogy arra már utaltam, a vizsgálatba bevont vállalatok jelentős része azonban nem veszélyességi osztályok szerint, hanem EWC/HAK kódok alapján csoportosítva mutatta be a veszélyes hulladékok adatait. Erre jó példát szolgáltat egy, az elektronikai iparban működő szervezet, amely kiegészítő mellékletében a 12. számú táblázat szerint mutatta be az üzleti év során keletkezett veszélyes hulladékok adatait (veszélyes hulladék anyagmérleg):

12. táblázat: Veszélyes hulladék anyagszám – Példa

Veszélyes hulladék	EWC kód	Induló készlet (kg)	Keletkezett mennyiség (kg)	Elszállított mennyiség (kg)	Záró készlet (kg)	Ártalmatlanítás költsége (Ft)
Toner	08 03 17	0	124	124	0	44 579
Veszélyes anyaggal szennyezett csomagolóanyag	15 01 10	0	3	3	5	1 079
....
Veszélyes anyagokat tartalmazó használatból kivont berendezések	16 02 13	0	7 052	7 052	0	PELM cost
....
Összesen		50	7 411	7 461	0	80 728

Forrás: saját szerkesztés egy elektronikai ipari vállalat 2020. évi beszámolója alapján

A veszélyességi osztályok jelölésének hiánya mellett, az értékadatok megadása sem teljesült sok esetben. Ez alapvetően azzal magyarázható az adott szervezeteknél – többségük ezt le is írta –, hogy a keletkező veszélyes hulladékokról kizárólag mennyiségi nyilvántartást vezetnek. Így ezek az adatok kizárólag naturáliában állnak rendelkezésre, és bemutatásuk is ennek megfelelően oldható meg. Az e körbe tartozó vállalatoknak emiatt szintén 2-es értéket tudtam adni. Ez összesen 104 vállalatot jelentett a mintában.

1-es értéket az a vállalat kapott ennél a szempontnál, amely semmilyen információt nem közölt a keletkezett veszélyes hulladékokkal, környezetre káros anyagokkal kapcsolatos információk vonatkozásában, továbbá az, amelyik mindössze a keletkezett veszélyes hulladékok összevont adatát adta meg. Utóbbira példaként szolgálhatnak egy, az építőiparban jelen lévő vállalat 2020. évre vonatkozó beszámolójában található adatok. A kiegészítő mellékletben közzétett információk szerint a vállalatnak a keletkezett veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok elszállításával kapcsolatban 2.936 ezer Ft költsége merült fel, melyet az alábbi, a 13. számú táblázatban bemutatott formában szemléltetett.

13. táblázat: A veszélyes hulladékok bemutatása

A vállalat veszélyes hulladék mérlege 2020. tárgyévben				
Aszfaltkeverő és hulladékkezelő telepek	Nyitókészlet (kg)	Keletkezett mennyiség (kg)	Átadott mennyiség (kg)	Zárókészlet (kg)
Összesen:	22	18 499	18 502	19

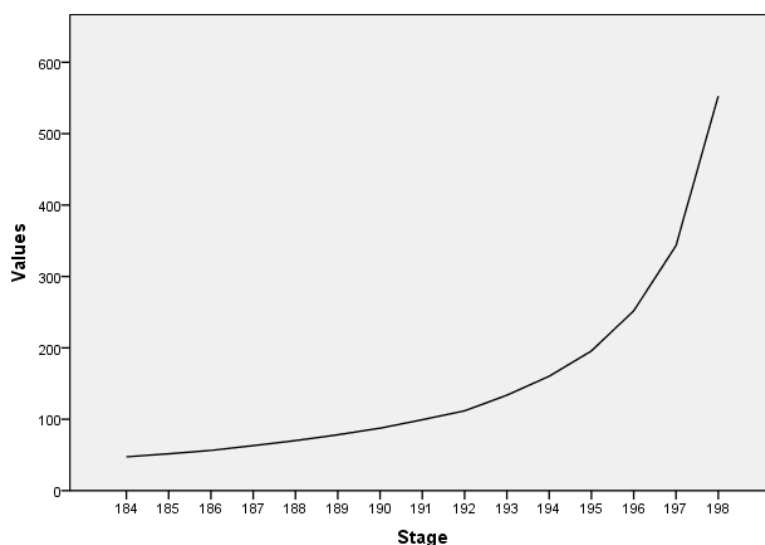
Forrás: saját szerkesztés egy építőipari vállalat 2020. évi beszámolója alapján

A kiegészítő mellékletek részletes áttekintése, és az azokban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásainak való megfelelésének értékelése során került kialakításra az adatbázis egy 200 soros és 6 oszlopos Excel táblázatban. Ezt követően, a vállalatok klaszterezésére az IBM SPSS statisztikai szoftver segítségével került sor. Ennek eredményeit disszertációm soron következő, 4.2 számú alfejezetében mutatom be részletesen.

4.2 A H1. hipotézis tesztelésének eredményei

A kutatási mintában szereplő nagyvállalatok beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján történő klaszterezését megelőzően munkám során elsőként a klaszterezési eljárás feltételeinek teljesülését vizsgáltam meg, melyhez az elméleti részben bemutatott egyszerű láncmódszert alkalmaztam. Az egyszerű láncmódszer futtatását követően az eljárás nem mutatott kiugró értékeket, így egyetlen vállalat kiszűrése sem volt indokolt, amely nem volt meglepő, hiszen mindegyik minimum 1 és maximum 3 értéket vett fel. Fontosnak tartom kiemelni továbbá, hogy jelen esetben a csoportképző változók mindegyikének mérése azonos szinten történt, így ez a feltétel (is) teljesült, standardizálásra nem volt szükség.

Ezt követően Ward-módszer segítségével igyekeztem feltárni a létrehozandó klaszterek számát. Az eljárás a négyzetes euklideszi távolság (*Squared Euclidean distance*) kiválasztását követeli meg, így magam is ezt alkalmaztam. A kapott eredményeket tekintve mind a dendrogram (fadiagram), mind pedig az úgy nevezett könyökkritérium (9. számú ábra) arra engedtek következtetni, hogy leginkább 3 vagy 4 klasztert kialakítása és vizsgálata célszerű.



9. ábra: Koefficiensek ábrázolása az összevonási lépések függvényében

Forrás: SPSS output (N=199)

Tekintettel arra, hogy a minta elemszáma nagynak tekinthető, a H1. hipotézis tesztelésére során a kutatási mintában szereplő nagyvállalatokat nem hierarchikus (K-közép) módszer segítségével csoportosítottam, mely – szemben a hierarchikus módszerekkel – lényegesen egyszerűbb megközelítést alkalmaz (Sajtos – Mitev, 2007). A klaszterek számát tekintve az elemzés során elsőként 3, majd 4 klasztert alakítottam ki. A kapott eredmények alapján végül 4 homogén csoportot tudtam a legjobban meghatározni és értelmezni. A kialakult végleges klaszterközéppontokat a 14. számú táblázat mutatja.

14. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterek végleges középpontjai

	Környezeti pénzügyi számvitel klaszterek			
	1	2	3	4
Környezetvédelmi céltartalékok bemutatása	3	1	1	3
Környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök bemutatása	3	1	3	2
Környezetre káros anyagok, veszélyes hulladékok bemutatása	2	2	2	2
Környezetvédelemmel kapcsolatos költségek bemutatása	3	1	2	1

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=199)

Az egyes klaszterek értelmezése és elnevezése előtt megvizsgáltam a klaszterközéppontok közötti távolságokat, melynek eredményeit a 15. számú táblázat szemlélteti.

15. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterek végleges középpontjai közötti távolságok

Klaszterek	1	2	3	4
1		3,139	2,257	1,869
2	3,139		1,995	2,157
3	2,257	1,995		2,262
4	1,869	2,157	2,262	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=199)

A 15. számú táblázat adatai alapján látható, hogy a klaszterezési eljárás során létrejött négy klaszter között megfelelő távolság van. Ez azt bizonyítja, hogy a vizsgált nagyvállalatok halmazában egymástól jól elkülöníthető, homogén csoportokat lehetett kialakítani a környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatuk alapján.

A létrejött négy klaszter közül az 1-es csoport az *Aktívak* elnevezést kapta, hiszen valamennyi vizsgált számviteli elem esetében maximális pontszámot kaptak az értékelés során. Ezen csoportba tehát azok a gazdálkodó egységek kerültek be egyrészt, amelyek tevékenységük által nem rónak jelentős terhet természeti környezetükre, és ezt le is írták beszámolójukban. Másrészt azok a társaságok is ebbe a klaszterbe kerültek, amelyek a tevékenységük által kifejtett környezeti hatásokat igyekeznek a lehető legkisebb mértékűre csökkenteni, azaz egyértelműen aktívnak tekinthetők a környezetvédelem területén tett intézkedéseik tekintetében. Ennek egyik eszközeként felméri a tevékenységükben rejlő környezeti kockázatokat, ezzel kapcsolatban céltartalékot képeznek a szükséges összegben (vagy a közzétett információk alapján más formában biztosítják ennek fedezetét). Tárgyi eszközeik között fellelhetők speciális, a környezet védelmét közvetlenül szolgáló eszközök, mely vagyonelemekről a törvényi előírásoknak teljes mértékben megfelelő információkat is szolgáltatnak. A környezetvédelemmel kapcsolatos költségeket az egyéb költségektől elkülönítve, jogcímenként részletezve mutatták meg. A veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok kapcsán ezen a ponton ismét fontosnak tartom megemlíteni, hogy amiatt kapott a legtöbb vállalat még ebben a csoportban is pusztán 2-es értéket, mert nem veszélyességi osztályonként, hanem EWC/HAC kódok szerint mutatta be a termelési folyamat során keletkezett hulladékokat, káros anyagokat. Ebbe a klaszterbe összesen 24 vizsgált vállalat került, mely a 16. számú táblázatban látható.

16. táblázat: A környezeti pénzügyi számvitel klaszterekben lévő gazdálkodó egységek elemszáma (db)

Klaszterek	1 Aktívak	24
	2 Passzívak	83
	3 Kezdők	33
	4 Előremutatók	59
Érvényes esetek száma		199

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=199)

A másik, jól elkülöníthető és viszonylag könnyen értelmezhető csoport a 2-es számú klaszter, melynek a *Passzívak* elnevezést adtam. Az ide tartozó 83 nagyvállalat esetében a kiegészítő melléklet információit felhasználók minimális információt kapnak az általuk végzett termelő tevékenység környezeti hatásairól, és ezen hatások kezeléséről. Amennyiben mégis rendelkeznek valamely környezeti számviteli elemmel, úgy annak bemutatása minimálisan felel meg a számviteli törvény vonatkozó előírásainak.

Az *Aktívak* és a *Passzívak* csoportja közt helyezkedik el a harmadik, 33 nagyvállalatot számláló, *Kezdőknek* elnevezett klaszter. Alapvetően az látszik ezeknél a vállalatoknál, hogy már foglalkoznak a környezetvédelmi elvárásoknak való megfeleléssel, megjelenítik a környezeti számviteli elemeket a kiegészítő mellékletben. Rendelkeznek speciális környezetvédelmi funkciókat ellátó eszközökkel, melyeket elkülönítetten tartanak nyilván, és mutatnak be. Ugyanakkor ezeknél a nagyvállalatoknál megmutatkoznak még a kockázatok felmérésének, a jövőbeni hatások kezelésének, illetőleg az erről való tájékoztatásnak a hiányosságai.

A 4-es számú csoportot az *Előremutatók* elnevezéssel illetttem. Ennek indoka, hogy a beszámolóikban fellelhető információk alapján a jelenlegi tevékenységükben, működési folyamataikban rejlő környezeti kockázatok felmérése, monitorozása és kezelése, valamint a szükséges összegű környezetvédelmi céltartalék(ok) képzése megtörtént ezen vállalatok körében (amennyiben ez indokolt volt, vagy a közzétett információk alapján más formában biztosították ennek fedezetét). Ez arra enged következtetni, hogy a természeti környezetre gyakorolt hatások mérése releváns szerepet játszik körükben, és a fenntartható fejlődés gyakorlatba történő átültetésére törekednek. Ugyanakkor egyéb környezeti számviteli elemek megjelenítésében még hiányosságok tapasztalhatók.

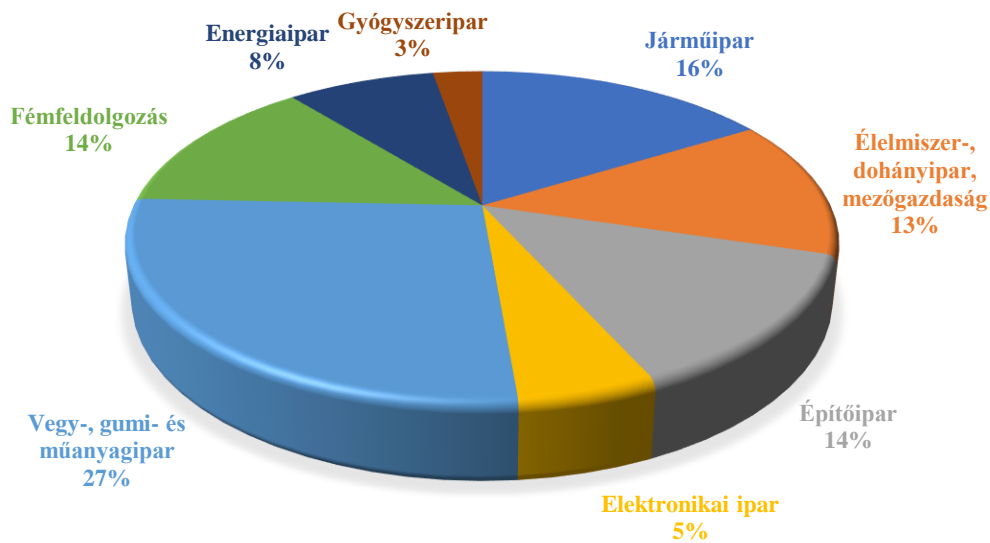
A klaszterezési eljárás eredményei alapján a H1. hipotézist elfogadtam, és az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T1. Négy jól elkülöníthető homogén klaszterbe (Aktívak, Előremutatók, Kezdők, Passzívak) sorolhatók a kutatási mintában szereplő hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban

megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

4.3 A H2. hipotézis tesztelésének eredményei

A kutatás célcsoportját képező, a TOP 500-as listán szereplő 199 termelő nagyvállalat számára kiküldött kérdőívből összesen 74 darab kitöltött és értékelhető kérdőív érkezett vissza, mely 37,19%-os válaszadási aránynak felel meg. Így a további vizsgálatoknál a minta elemszáma 74 volt (N=74). A kérdőívet kitöltő 74 vállalat iparági megoszlását a 10. számú ábra mutatja.



10. ábra: A kérdőívet kitöltő vállalatok iparági megoszlása (%)

Forrás: saját szerkesztés (N=74)

A 10. számú ábrán megjelenített kördiagram adatai alapján elmondható, hogy a vizsgált vállalatok iparági megoszlása közel azonos, mint a TOP 500-as nagyvállalati listán szereplő, termelő szektorba tartozó nagyvállalatok megoszlása. Összevetve a részarányokat, csupán kettő iparág esetében tolódtak el az arányok. Az egyik ilyen ágazat az elektronikai ipar, ugyanis a legnagyobb árbevételű vállalatok közt összesen 12%-os részarányt képviseltek az adott ágazat vállalatai, míg a kérdőívet kitöltőknek 5%-a sorolható ebbe az ágazatba.

A legnagyobb árbevételű termelő vállalatoknak mintegy 9%-át tették ki a vegy-, gumi- és műanyagiparba tartozó szervezetek 2021-ben. A vizsgált mintában ennél jóval magasabb, 27% volt a megoszlási viszonyszámuk. Emellett kitűnik, hogy a gépgyártás és a könnyűipar ágazatokba tartozó nagyvállalatok nem szerepeltek a mintában, hiszen ezektől a szervezetektől egyáltalán nem érkezett vissza kitöltött kérdőív.

A H2. hipotézis teszteléséhez a domináns kultúratípus azonosítása mellett a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságának, részletezettségének vizsgálatára volt szükség. Ezt

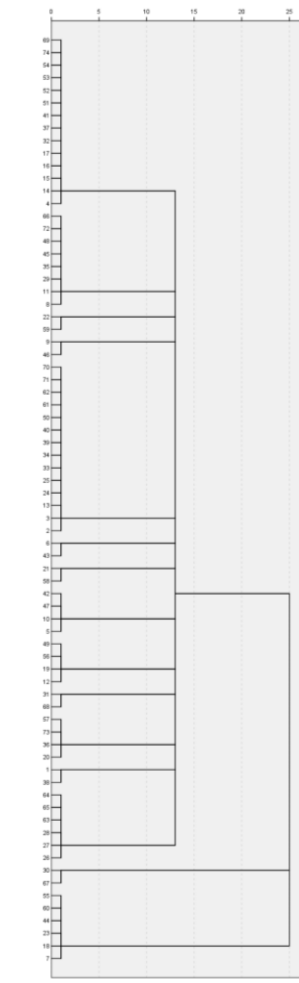
követően vált lehetővé a kialakult klaszterekbeni hovatartozás és a domináns szervezeti kultúra közötti kapcsolatok feltárása.

Ennek megfelelően a kutatási mintában szereplő nagyvállalatokat – hasonlóan a környezeti pénzügyi számviteli gyakorlat vizsgálatához – klaszterelemzés segítségével csoportosítottam, melynek során a kérdőívben vizsgált (3.2 számú alfejezetben részletezett) számviteli elemek/tételek jelentették a klaszteralkotó változókat.

Ahhoz, hogy a klaszterezési eljárás elvégezhető legyen, első lépésben a válaszok kódolására volt szükség. Kódoláskor a két válaszkategóriát tartalmazó klaszteralkotó változókat (azaz a fentiekben meghatározott számviteli elemeket) kategóriánként bináris változókra²⁴ bontottam, ahol minden egyes válaszalternatíva új változót eredményezett (Sajtos – Mitev, 2007).

A klaszteranalízis feltételeinek ellenőrzése ez esetben is megtörtént. A változók standardizálására jelen esetben sem volt szükség, hiszen a csoportképzéshez azonos szinten (nominális skálán) mért változók kerültek felhasználásra. Az esetleges kiugró adatok beazonosítása ez esetben is az egyszerű láncmódszer segítségével történt, mely nem mutatott kiugró értékeket. A szóban forgó algoritmus lefuttatása során a 11. számú ábrán látható dendrogram rajzolódott ki.

²⁴ A bináris változó olyan nominális – tehát alacsony mérési szinten mérhető – változó, amely 1 (igen) és 0 (nem) értéket vesz fel (Sajtos – Mitev, 2007).



11. ábra: A kérdőívet kitöltő vállalatok potenciális klaszterszámát mutató dendrogram

Forrás: SPSS output (N=74)

A dendrogram alapján kettő vagy három klaszter kialakítása volt célszerű a kérdőívet kitöltő nagyvállalatok halmazában. A kutatási mintában szereplő nagyvállalatok ez esetben is K-közép módszer segítségével kerültek csoportosításra. A meghatározott változók segítségével a környezeti számviteli rendszer részletezettsége szerint három homogén csoportot lehetett a legjobban meghatározni és értelmezni. Ezen három, egymástól jól elkülöníthető klasztert, és azok végleges klaszterközéppontjait a 17. számú táblázat mutatja.

17. táblázat: Környezeti vezetői számvitel klaszterek végső középpontjai

	Környezeti vezetői számvitel klaszterek		
	1	2	3
A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök egyedi nyilvántartása.	0	0	1
A környezetvédelmi célú beruházások elkülönített nyilvántartása és azok nyomon követése.	0	0	1
A környezetre káros anyagok, a keletkező veszélyes hulladékok elkülönített nyilvántartása.	1	1	1
A veszélyes hulladékok jogszabály szerinti veszélyességi osztályba történő sorolása.	1	1	1
A környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékok jogcímeik szerint elkülönített nyilvántartása.	0	0	1
A környezetvédelmi költségek fedezetére képzett céltartalékok jogcímeik szerint elkülönítetten nyilvántartása.	0	0	1
A környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségek elkülönített kimutatása és elemzése.	0	1	1
A környezetvédelemmel összefüggő bevételek elkülönített kimutatása és elemzése.	0	1	1

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A létrejött három környezeti vezetői számvitel klaszter értelmezése és elnevezése előtt ez esetben is megvizsgáltam, hogy a végleges klaszterközéppontok megfelelő távolságra helyezkednek-e el egymástól. A klaszterközéppontok közötti távolságokat szemléltető 18. számú táblázat adatai azt bizonyították, hogy a vizsgált nagyvállalatok halmazában egymástól jól elkülöníthető, homogén csoportok jöttek létre a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága alapján is.

18. táblázat: A környezeti vezetői számvitel klaszterek végleges középpontjai közötti távolságok

Klaszterek	1	2	3
1		1,338	1,716
2	1,338		1,512
3	1,716	1,512	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=199)

A létrejött három környezeti vezetői számvitel klaszteren belül az 1-es csoportba azok a vállalatok kerültek, amelyek pusztán a környezetre káros anyagok, illetve a tevékenység során keletkező veszélyes hulladékok elkülönített kezelésére helyezik jelenleg a hangsúlyt. A vizsgált többi számviteli elem esetében elkülönített nyilvántartás nem jelenik meg. Ennek okán ez a csoport a *Lemaradók* elnevezést kapta.

A 2-es klaszterbe a *Haladóknak* elnevezett gazdálkodó szervezetek kerültek be. A csoport vállalataira jellemző, hogy a környezetre káros anyagok, illetve a tevékenység során keletkező veszélyes hulladékok elkülönített kezelése szintén megtörténik, ugyanakkor bővült a kör, hiszen a környezetvédelmi tevékenységgel összefüggő költségeket és bevételeket is már elkülönítetten kezelik, azok alakulását elemzik. A környezeti hatásokhoz és a környezetvédelmi tevékenységhez kapcsolódó eredményszemlélet tehát már megjelent körükben, azonban a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága még esetükben sem tekinthető teljes körűnek.

Ahogy az a 17. számú táblázat adatai mutatják, a 3-as klasztert alkotó vállalatok vezetői valamennyi vizsgált környezeti számviteli elem esetében úgy nyilatkoztak, hogy azokat a könyvvézés során elkülönítetten tartják nyilván, valamint kezelik és elemzik azok alakulását. Ennek megfelelően minden klaszterképző változó esetén 1-es érték került megjelenítésre a táblázatban. Mindez azt mutatja, hogy körükben a környezeti számviteli rendszer valóban kidolgozottnak, részletezettnek tekinthető. Ennek okán ezt a klasztert ebben az esetben is az *Aktívák* elnevezéssel illettem. A kialakult klaszterekben megjelenő vállalatok elemszámai a 19. számú táblázatban láthatók.

19. táblázat: A környezeti vezetői számvitel klaszterekben lévő gazdálkodó egységek elemszáma (db)

Klaszterek	1 Lemaradók	30
	2 Haladók	20
	3 Aktívák	24
Érvényes esetek száma		74

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A 19. számú táblázat adatai alapján az 1-es klaszterbe került vállalatok elemszáma 30 lett, így tehát a *Lemaradók* közel 40%-os arányt képviselnek a mintában. Ennél alacsonyabb a 2-es klaszterbe, azaz a *Haladók* csoportjába került vállalatok száma (20 db), ezzel a minta kevesebb, mint egynegyedét (27%) teszik ki. Az *Aktívák* elnevezésű klaszterbe került 24 nagyvállalat a minta 32%-át jelenti.

Bár a klaszterelemzés alapján nem vonhatók le következtetések az alapsokaságra vonatkozóan, de a kapott eredmények kapcsán bizonyítást nyert a környezeti pénzügyi számviteli gyakorlat vizsgálata során megfogalmazott azon következtetés, miszerint a hazai nagyvállalatok egy meghatározott köre valóban törekszik a környezeti fenntarthatóság gyakorlatba történő átültetésére, a fenntarthatósági szemlélet megteremtésére.

A környezeti vezetői számvitel részletezettsége és a szervezeti kultúra között fennálló összefüggést keresztábra-elemzés segítségével végeztem el, lévén, hogy a kutatási mintában szereplő vállalatok halmazában kialakult klaszterek, illetve az egyes vállalati kultúra típusok is alacsony mérési szintű (nem metrikus) változók. Az elemzés paramétereinek beállítása során sorváltozóként tekintettem a szervezeti kultúrára, míg a környezeti vezetői számvitel klasztereket oszlopváltozóként kezeltem.

A keresztábra-elemzés statisztikái közül elsőként a változók közötti összefüggés vizsgálatára került sor a Pearson-féle χ^2 - (Khi-négyzet) statisztika segítségével. Ezen mérőszám alapján megállapíthatóvá vált, hogy fennáll-e statisztikailag igazolható összefüggés a két változó – jelen esetben a szervezeti kultúra és a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága szerinti klaszterbe való tartozás – között. A kapott eredményeket a 20. számú táblázat mutatja.

20. táblázat: H2. hipotézis tesztelésének Khi-négyzet statisztikája

	Érték	df	Kétoldali szignifikanciaszint
Pearson-féle Khi-négyzet	30,634	4	,000
Valószínűségi arány	41,770	4	,000
Lineáris kapcsolat mutató	7,274	1	,007
Érvényes esetek száma	74		

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A H0 hipotézis az – ahogyan az az elméleti áttekintés során bemutatásra került –, hogy nincs összefüggés a változók között. A 20. számú táblázat adatai alapján látható, hogy a Khi-négyzet szignifikanciaszintje kisebb (0,000), mint a 0,05 (5 százalékos) szignifikanciaszint. A Khi-négyzet eredményét erősíti meg a program által számított további két mutató, a valószínűségi arány (*Likelihood Ratio*), valamint a lineáris kapcsolat mutató (*Linear-by-Linear Association*) értéke is, melyek hasonló elven működnek, mint a Pearson-féle mutató. A vizsgált változók között tehát statisztikailag igazolható az összefüggés megléte. Ennek megfelelően feltételezhető, hogy az ismérvek között szignifikáns összefüggés van, azaz a környezeti vezetői

számviteli rendszer kidolgozottsága kapcsolatban áll a szervezet által kialakított domináns kultúratípussal. Ezt követően a kapcsolat erősségének vizsgálatára került sor.

Jelen esetben egy 3x3-as tábláról volt szó, hiszen három kultúratípus mutatkozott meg, illetve három jól elkülöníthető környezeti vezetői számvitel klaszter rajzolódott ki a vizsgált vállalatok körében. Ennek okán az általam kidolgozott kutatási modell alacsony mérési skálán mért változói között fennálló kapcsolatot és annak erősségét a Cramer V kapcsolaterősséget mérő mutató segítségével vizsgáltam meg. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel klaszterek között fennálló kapcsolat erősségét a 21. számú táblázat eredményei mutatják.

21. táblázat: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mérő Cramer V érték

		Érték	Szignifikanciaszint
Asszociációs mutatószámok	Phi	,643	,000
	Cramer V	,455	,000
Érvényes esetek száma		74	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A Cramer V mutató értéke 0,455, ami laza közepes kapcsolatot mutat a vizsgált ismérvek között. Ez azt jelenti, hogy **a szervezeti kultúra típus statisztikailag igazolható, mérsékelt erősségű kapcsolatban áll a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával.** Azt, hogy ez a kapcsolat hogyan jelenik meg a kutatási mintában szereplő vállalatok körében, a két változó közötti kereszttábla értékei mutatják meg. A 22. számú táblázat a kereszttábla szempontjából releváns relatív gyakoriságokat foglalja magában.

22. táblázat: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Szervezeti kultúra típus	Piac	Gyakoriság	14,00	16,00	0,00	30,00
		Szervezeti kultúra típus szerinti megoszlás (%)	46,7%	53,3%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	46,7%	80,0%	,0%	40,5%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	18,9%	21,6%	,0%	40,5%
	Hierarchia	Gyakoriság	10,00	4,00	16,00	30,00
		Szervezeti kultúra típus szerinti megoszlás (%)	33,3%	13,3%	53,3%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	33,3%	20,0%	66,7%	40,5%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	13,5%	5,4%	21,6%	40,5%
	Klán	Gyakoriság	6,00	0,00	8,00	14,00
		Szervezeti kultúra típus szerinti megoszlás (%)	42,9%	,0%	57,1%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	20,0%	,0%	33,3%	18,9%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	8,1%	,0%	10,8%	18,9%
Összesen	Gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Szervezeti kultúra típus szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Klaszterek szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

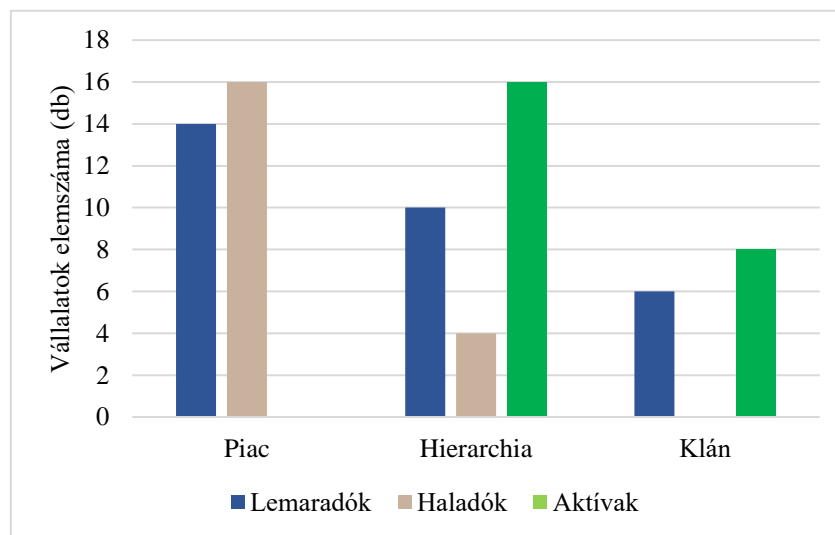
A 22. számú táblázatban a sorváltozó szerinti megoszlás (Szervezeti kultúra típus szerinti megoszlás (%)) elsőként azt mutatja, hogy a piac típusú kultúrát kialakított szervezetek valamivel kevesebb, mint fele (46,7%) a környezeti vezetői számvitel részletezettsége szerint a *Lemaradók* elnevezésű klaszterben kapott helyet, míg 53,3 %-uk a *Haladók* csoportjába került. Jól látható, hogy a piac típusú kultúrát kialakított szervezetek közül egyetlen vállalat sem képviseltette magát az *Aktívak*knak elnevezett csoportban.

A hierarchia kultúrátípusú nagyvállalatok egyharmada (33,3%) a *Lemaradók* csoportjába került, míg közel 13%-os részarányt képviseltek a *Haladók*knak tekinthető szervezetek. Ezen nagyvállalatok több, mint fele ugyanakkor az *Aktívak* csoportjába került, ami azt mutatja, hogy

a hierarchia kultúrátípus pozitív irányú összefüggésben áll a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával.

A harmadik, egyben utolsó kultúrátípus, mely megjelent a vizsgált vállalatok körében, a klán típus volt. Az ilyen típusú kultúrát kialakító vállalatok a környezeti számviteli rendszerük részletezettsége alapján kialakult klaszterek közül az 1-es és a 3-as klaszterek között jelentek meg. A válaszadók kevesebb, mint fele (42,9%) ugyan a *Lemaradók* csoportjába került, ám 57,1%-os részarányt képviseltek azok a szervezetek, melyek valamennyi környezeti számviteli elemet elkülönítve tartanak nyilván, kezelnek és elemeznek, s ezáltal az *Aktívak* csoportjában kaptak helyet.

A fentiekben bemutatott eredményeket a 12. számú ábrán látható oszlopdiagrammal igyekeztem szemléltetni.



12. ábra: A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra összefüggésének megjelenítése

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A szervezeti kultúra kapcsán fontosnak tartom megjegyezni, hogy a Cameron és Quinn által azonosított négy kultúrátípusból az adhokrácia típus egyáltalán nem jelent meg a kérdőíves felmérésben részt vevő nagyvállalatok körében, mely megerősíti a korábbi empirikus kutatások (Bognár, 2013) azon eredményeit, hogy ez a típus kevésbé jellemző a hazai nagyvállalatok esetében.

A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága között fennálló kapcsolat feltárására irányuló asszociációs vizsgálatok eredményei alapján tehát a H2. hipotézist igazolni tudtam, és ehhez kapcsolódóan az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T2. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag igazolt összefüggés áll fenn a vizsgálat alá vont nagyvállalatok esetében. A klán és a hierarchia kultúratípus mérsékelt erősségű, pozitív irányú összefüggésben áll a környezeti vezetői számvitel részletezettségével a vizsgált termelő nagyvállalatok körében.

4.4 A H3. hipotézis tesztelésének eredményei

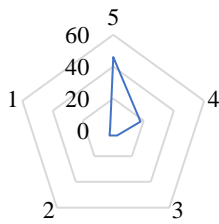
A szervezeti kultúra és a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága között fennálló kapcsolat feltárása után a K3. kutatási kérdés megválaszolása, valamint az ahhoz kapcsolódó H3. hipotézis tesztelése céljából a mintában szereplő nagyvállalatok körében jellemző stratégiatípusok és a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága közötti összefüggések elemzésére helyeződött a hangsúly. A változók közötti kapcsolatok feltárását megelőzően azonban a minta stratégiai jellemzőit mutatom be a leíró statisztika eszköztárának felhasználásával.

4.4.1 A mintában szereplő nagyvállalatok stratégiai jellemzőinek leíró statisztikai elemzése

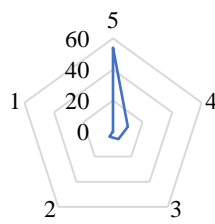
A vizsgált vállalati kör stratégia szempontú feltérképezését elsőként egyszerű leíró statisztikai elemzések keretében végeztem el. Az Ohmae modelljén alapuló orientáció szerinti tipizálás eredményeit a 13. számú ábrán látható pókhálódiaagram szemlélteti, mely a kérdőívben szereplő sorrend alapján mutatja a meghatározott érintetteket és az azokra adott értékelést.

A kérdőívet kitöltő vállalati vezetőknek egy 1-5-ig terjedő Likert-skálán kellett stratégiai szempontból minősíteniük a felsorolt érintetteket, ahogyan ez a módszertant felölelő 3. számú fejezetben látható volt. Legalacsonyabb értéket (1) adtak a kitöltők abban az esetben, ha az adott érdekcsoportot egyáltalán nem tekintették stratégiai fontosságúnak. Ezzel szemben, a skála legmagasabb értékét (5) rendelték hozzá az adott érintetthez, amennyiben azt stratégiai szempontból kiemelten fontosnak ítélték.

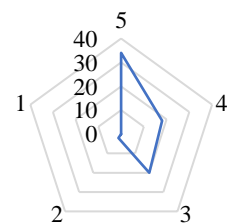
Beszállítók, üzleti partnerek



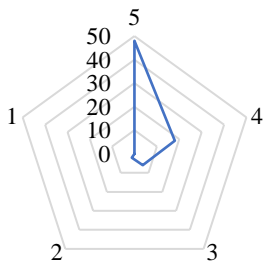
Munkavállalók



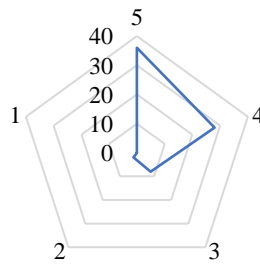
Hatóságok



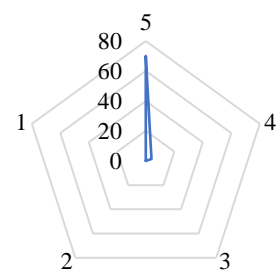
Tulajdonosok



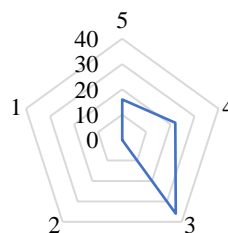
Természeti környezet



Vevők



Versenytársak



13. ábra: A vizsgálatba bevont érdekcsoportok stratégiai minősítésének pókháló diagramjai

Forrás: saját szerkesztés

A beszállítók, üzleti partnerek stratégiai szerepét a válaszadók többsége (62%) 5-ös, egynegyedük pedig 4-es értékkel illette. 3-as és 2-es értéket a vállalatok 5-5%-a adott ezen érdekcsoport esetében, míg legalacsonyabb értékelést a kérdővet kitöltőknek pusztán a 3%-a adott.

A munkavállalók stratégiai szerepét szintén jelentősnek tekintik a vizsgált vállalatok vezetői. A válaszadóknak közel háromnegyede (73%) ugyanis 5-ös értéket, míg 14%-a 4-es értéket adott ennél a változónál. További 8%-uk közepesnek ítélte meg a munkavállalók stratégiai szerepét, és pusztán a fennmaradó 5% minősítette 2-es értékűnek. 1-es értékkel egyetlen vállalat sem illette a belső érintettek ezen csoportját.

A hatóságok (kormányzat) stratégiai szerepének megítélése kapcsán elmondható, hogy ezen érdekcsoport stratégiai szerepe gyengébbnek bizonyult az előzőekhez képest. Ugyan a

válaszadók 41%-a nagyon fontosnak ítélte a hatóságok szerepét, közel egynegyedük (24%) 4-es, 30%-uk pedig csupán 3-as értéket jelölt a szóban forgó érintett esetében. Ennél alacsonyabb értéket egyetlen válaszadó sem adott az érdekeltek ezen csoportjánál.

A kapott eredmények vitathatatlanul rávilágítanak arra is, hogy a tulajdonosok, így a tulajdonosi érték növelése továbbra is kulcsfontosságú stratégiai tényező a vizsgált hazai nagyvállalatok körében. A vállalatok döntő többsége (65%) a legmagasabb értéket, míg 24%-uk 4-es értéket rendelt a tulajdonosok stratégiai szerepéhez. Pusztán a fennmaradó 11% adott közepes értékelést, annál alacsonyabb pontszám pedig ezen változó esetében sem született.

A kérdőívet kitöltő vezetők válaszaiból egyértelműen tükröződik, hogy a kutatás szempontjából kiemelt szerepet játszó tényezőre, azaz a természeti környezetre, mint stratégiai szempontból releváns érintettre tekintenek. A válaszadók közel fele (49%) ugyanis az ötfokozatú Likert-skála legmagasabb értékét, 38%-uk 4-es értéket, a fennmaradó 13% pedig 3-as értéket rendelt a természeti környezethez. A kapott eredmények tehát arra engednek következtetni, hogy a stratégiaalkotás, a stratégiai döntések előkészítése és meghozatala során a hazai termelő nagyvállalatok a környezeti fenntarthatóság elveinek égisze alatt a környezeti/környezetvédelmi szempontokat valóban figyelembe veszik, a természeti környezetre gyakorolt hatásokat megfelelően kezelik, s egyben ezen hatások minimalizálására törekednek. Emellett az eredmények megerősítik azon korábbi kutatási eredményeket, miszerint egyre több vállalat integrálja a környezeti tényezőket a mindennapi működési folyamatokba (Hart, 1997; Berry–Rondinelli, 1998).

A természeti környezet mellett stratégiai szempontból egyértelműen a vevők játszanak kiemelt szerepet, ugyanis a válaszadók 90%-a 5-ös értékkel, a fennmaradó 5% pedig 4-es értékkel illette ezen érdekcsoportot. 3-as és annál alacsonyabb értéket egyetlen vállalat sem adott, következésképpen a vizsgált mintában szereplő vállalatok vevőorientált stratégiát folytatnak, azaz alapvető célkitűzés a vevők/fogyasztók igényeinek minél jobb kielégítése. A kirajzolódott eredmények megerősítik azon korábbi feltételezésemet, miszerint a kormányzat és a kormányzat által meghatározott jogszabályi környezet mellett legalább annyira fontos a vevők csoportja, ennél fogva a megváltozott fogyasztói magatartás, valamint elvárások jelentős ösztönző tényezőnek tekinthetők a vállalatok környezetvédelmi tevékenysége kapcsán.

Feltételezésem szerint a környezetvédelem akkor tud megvalósulni a gyakorlatban, a környezeti számviteli elemek akkor különülnek el ténylegesen a rendszerben, ha a vállalat valóban elkötelezett a környezetvédelem iránt, következésképp a természeti környezetet fontos külső érintettnek tekinti, és figyelembe veszi a fogyasztók megváltozott preferenciáit. Ezen tényezők

a vállalat stratégiájában rejlenek. Ebből következően az összefüggés-vizsgálatok eredményeitől azt várom, hogy a természeti környezet kiemelt stratégiai szerepe, valamint a vevőorientált vállalati stratégia kapcsolatban áll a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottságával.

Orientáció szempontjából utolsóként a versenytársak stratégia szerepét kellett értékelniük a kérdőívet kitöltő vállalati vezetőknek. A kapott eredmények azt mutatták, hogy az empirikus kutatás keretében vizsgált vállalati kör kevésbé tekinthető versenytárs-orientáltnak, azaz a stratégia kialakításában a versenytársaktól való megkülönböztetés kevésbé fontos szerepet tölt be esetükben. Ezt bizonyítja, hogy a válaszadóknak pusztán a 22%-a értékelte maximális pontszámmal a piacon jelenlévő versenytársakat, míg 29%-uk 4-es, 49%-uk pedig közepes értékkel illette a konkurencia stratégiai szerepét.

4.4.2 A stratégiai jellemzők és a környezeti számviteli információk részletezettsége közötti összefüggések

A stratégiai jellemzők, valamint a környezeti számviteli információk részletezettsége közötti kapcsolatra vonatkozóan azt vizsgáltam, hogy a stratégia orientációja, a környezethez való alkalmazkodás, valamint a stratégia dinamikája – mint stratégiai jellemzők – milyen összefüggésben állnak a környezeti információk vezetői számviteli rendszeren belüli részletezettségével. Ahogyan az korábban az 4.3 számú fejezetben látható volt, a megfigyelt egységeket, azaz a kérdőívet kitöltő nagyvállalatokat klaszterelemzés segítségével csoportosítottam annak tekintetében, hogy körükben milyen részletezettségű a környezeti vezetői számviteli rendszer. A környezeti számviteli információk tényleges részletezettsége alapján három jól elkülöníthető klaszter rajzolódott ki a mintában, úgymint a *Lemaradók*, a *Haladók* és az *Aktívok* csoportja.

A H3. hipotézis tesztelése céljából a stratégiai jellemzők – az orientáció, a környezethez való alkalmazkodás és a dinamika –, illetőleg a környezeti számviteli rendszer részletezettsége alapján létrejött klaszterek közötti összefüggéseket szintén keresztábra-elemzés módszerével tártam fel, amely módszer alkalmazásának háttérében ez esetben is a változók alacsony mérési szintű skálája húzódt.

A stratégia jellemzők közül elsőként az orientáció szerepét vizsgáltam a környezeti számviteli információk kezelése tekintetében. Azt, hogy a stratégia orientációja, illetve a környezeti vezetői számviteli részletezettsége szerinti klaszterek között kimutatható-e statisztikailag szignifikáns kapcsolat, ebben az esetben szintén Khi-négyzet statisztika segítségével vizsgáltam meg. Az orientáció vizsgálatokor nevesített érdekcsoportok eredményeit a 23.

számú táblázat összevontan tartalmazza. A részletes eredményeket a disszertáció 2. számú melléklete öleli fel.

23. táblázat: A stratégia orientációja és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei

	Nevesített érdekcsoport	Érték	df	Kétoldali szignifikanciaszint
Pearson-féle Khi-négyzet	Beszállító-orientált	39,419	8	,000
	Munkavállaló-orientált	27,590	6	,000
	Hatóságorientált	65,699	6	,000
	Tulajdonos-orientált	15,263	6	,018
	Természeti környezet orientált	35,796	6	,000
	Vevőorientált	2,290	2	,318
	Versenytárs-orientált	17,687	4	,001
	Érvényes esetek száma	74		

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A Khi-négyzet értékei azt mutatják, hogy a vevőorientáció, azaz, hogy a vállalat mennyire tartja fontosnak a vevők igényeinek kielégítését, nincs kapcsolatban a környezeti információk vezetői számvitelben történő kezelésével. Ennek magyarázata, hogy ebben az egy esetben a szignifikanciaszint nagyobb (0,318), mint a választott 0,05-ös (5 százalékos) szignifikanciaszint, melynek értelmében a H0 hipotézist el kell fogadni, következésképp nincs összefüggés a két változó között. Ez az eredmény egyértelműen megcáfolta azon korábbi feltételezésemet, miszerint a vevőorientált stratégia pozitív kapcsolatban áll a környezeti számviteli információk rendszer részletezettségével.

A vizsgálatba bevont további érdekcsoportok stratégiai szempontból történő minősítése és a környezeti információk vezetői számviteli rendszerben történő kezelése közötti összefüggés statisztikailag szignifikáns, hiszen a Khi-négyzet értéke kisebb, mint a választott 0,05-ös szignifikanciaszint. Azt, hogy az adott érdekcsoportra fókuszáló stratégia milyen összefüggésben áll a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottságával, a kapcsolaterősséget vizsgáló együtthatók közül ez esetben is a Cramer-féle V együttható alkalmazásával vizsgáltam meg, melynek eredményeit a 24. számú táblázat foglalja össze.

24. táblázat: A stratégia orientációja és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei

	Nevesített érdekcsoport	Érték	Szignifikanciaszint
Cramer V	Beszállító-orientált	0,516	0,000
	Munkavállaló-orientált	0,432	0,000
	Hatáságorientált	0,666	0,000
	Tulajdonos-orientált	0,321	0,018
	Természeti környezet orientált	0,492	0,000
	Versenytárs-orientált	0,346	0,001
	Érvényes esetek száma	74	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

Jól látható, hogy a Cramer V együttható értéke a hatáságorientált stratégia esetében vette fel a legmagasabb, 0,666-os értéket, mely azt jelenti, hogy **a hatáságorientált stratégiatípus statisztikailag igazolható, erős kapcsolatban áll a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával.** Ez az eredmény alátámasztja a disszertáció első nagy logikai egységében megfogalmazott azon állítást, miszerint a kormányzat, illetőleg a hatóságok által kialakított jogszabályi környezet, az általuk előírt környezeti hatásokhoz kapcsolódó beszámolási kötelezettség napjainkban kiemelten fontos szerepet tölt be a vállalatok életében/működésében. A továbbiakban ezen érdekcsoportra fókuszálva, a 25. számú táblázat a hatáságorientált stratégia, illetve a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága szerinti nagyvállalati klaszterek közötti keresztábra eredményeit szemlélteti.

A 25. számú táblázat adataiból egyértelműen látható, hogy a mintában szereplő vállalatok közül mindössze 3 vállalat illetve alacsony, 2-es értékkel a hatóságok stratégiai szerepét. 23 nagyvállalat stratégiai szempontból közepesen fontosnak ítélte az adott érdekcsoport szerepét, s ezen társaságok jelentős többsége, 91,3%-a az 1-es, *Lemaradók* környezeti vezetői számvitel klaszterben jelent meg. Ez az eredmény azt mutatja, hogy körükben a környezeti információk elkülönített kezelése és értékelése jelenleg még nem tekinthető kidolgozottnak.

25. táblázat: A hatóságorientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Hatóságorientált stratégia	2	Gyakoriság	1,00	2,00	0,00	3,00
		Hatóságorientált stratégia szerinti megoszlás (%)	33,3%	66,7%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	3,3%	10,0%	,0%	4,1%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	1,4%	2,7%	,0%	4,1%
	3	Gyakoriság	21,00	2,00	0,00	23,00
		Hatóságorientált stratégia szerinti megoszlás (%)	91,3%	8,7%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	70,0%	10,0%	,0%	31,1%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	28,4%	2,7%	,0%	31,1%
	4	Gyakoriság	8,00	9,00	1,00	18,00
		Hatóságorientált stratégia szerinti megoszlás (%)	44,4%	50,0%	5,6%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	26,7%	45,0%	4,2%	24,3%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	10,8%	12,2%	1,4%	24,3%
	5	Gyakoriság	0,00	7,00	23,00	30,00
		Hatóságorientált stratégia szerinti megoszlás (%)	,0%	23,3%	76,7%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	,0%	35,0%	95,8%	40,5%
		Összes megoszlása (%)	,0%	9,5%	31,1%	40,5%
Összesen	Gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Elvárt gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Hatóságorientált stratégia szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Klaszterek szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A kérdőívet kitöltő vállalatok képviselői közül 18-an közepesnél magasabb stratégiai minősítéssel illették a hatóságokat. Egyértelműen pozitívan értékelhető eredményt mutatnak a keresztábra adatai, hiszen ezen vállalati kör fele már a 2-es, *Haladók* elnevezésű környezeti vezetői számvitel klaszterben helyezkedik el, ennél fogva a környezeti információk elkülönített megjelenítése, kezelése és értékelése szintén fontos szerepet játszik esetükben.

A hatóságok stratégiai minősítését a legmagasabb értékkel illető 30 nagyvállalat több, mint 75%-a az *Aktívak* csoportjába került, amely azt tükrözi, hogy környezeti vezetői számviteli rendszerük kidolgozott, következésképpen a környezeti információk elkülönített kezelése, értékelése és megjelenítése szintén meghatározó tényező számukra. Látható tehát, hogy a hatóságok stratégiai szempontú relevanciájának növekedése a környezeti információk számviteli kezelésének növekedését is jelenti egyben, hiszen minél jelentősebb ezen külső érintett stratégiai szerepe, úgy növekszik az *Aktívak* elnevezésű klaszterben lévő nagyvállalatok aránya a mintában.

A stratégia orientációja, valamint a környezeti vezetői számvitel részletezettsége kapcsán szintén 0,5 feletti értéket vett fel a kapcsolaterősséget mérő Cramer V mutató a beszállítók esetében. Az eredményként kapott 0,516-os érték közepesnél erősebb kapcsolatot bizonyít a beszállító-orientált stratégia, valamint a környezeti elemek számviteli rendszerben történő megjelenítése és kezelése között. A beszállító-orientált stratégia, illetve a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága szerinti nagyvállalati klaszterek közötti kereszttábla eredményei a 26. számú táblázatban kerültek megjelenítésre.

A beszállítók, üzleti partnerek stratégiai minősítése kapcsán a kérdőívet kitöltő 74 vállalat közül mindössze 2 társaság képviselője adott minimális, azaz 1-es értéket. Ezen 2 vállalat a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége alapján kialakult *Haladók* elnevezésű 2-es számú klaszterben szerepel. Négy-négy nagyvállalat 2-es, illetve 3-as értékkel illetve az ellátási láncban szereplő beszállítóit a stratégiai szempontból történő minősítés kapcsán, és ezen vállalatok mindegyike szintén a 2-es számú klaszterbe került, a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége alapján. Mindezek alapján az látható, hogy azok a vállalatok, amelyek a beszállítók stratégiai szerepét kevésbé ítélték fontosnak, a környezeti információk számviteli kezelése szempontjából is hasonló tulajdonságokkal rendelkeznek. A vizsgálat alá vont társaságok ezen csoportjában a környezeti vezetői számviteli rendszer kevésbé kidolgozott.

Ugyanakkor meglepő eredmény, hogy azon 18 nagyvállalat, melynek esetében a beszállítók, üzleti partnerek stratégiai szempontból már magasabb, 4-es értékű minősítést kaptak, környezeti számviteli rendszerük kidolgozottsága alapján a *Lemaradók* elnevezésű 1-es klaszterben jelent meg (a 18 társaság mintegy 67%-a). A fennmaradó 22%-uk a 2-es (*Haladók*), és pusztán 11%-uk került a 3-as, *Aktívak* nevet viselő környezeti vezetői számvitel klaszterbe.

A vizsgált mintában szereplő nagyvállalati kör döntő többsége stratégiai szempontból nagyon fontos szerepet tulajdonít a beszállítóknak, üzleti partnereknek. A 47 nagyvállalatnak – mely a legmagasabb, 5-ös értékkel illették ezen érdekcsoportot – megközelítőleg a fele (47,8%) a

környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága alapján kirajzolódott klaszterek közül a 3-as számú, *Aktívak* névvel illetett csoportban helyezkedik el, ahogyan ez a 26. számú táblázat adataiból kiolvasható.

26. táblázat: A beszállító-orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Beszállító-orientált stratégia	1	Gyakoriság	0,00	2,00	0,00	2,00
		Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	,0%	100,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	,0%	10,0%	,0%	2,7%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	,0%	2,7%	,0%	2,7%
	2	Gyakoriság	0,00	4,00	0,00	4,00
		Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	,0%	100,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	,0%	20,0%	,0%	5,4%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	,0%	5,4%	,0%	5,4%
	3	Gyakoriság	0,00	4,00	0,00	4,00
		Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	,0%	100,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	,0%	20,0%	,0%	5,4%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	,0%	5,4%	,0%	5,4%
	4	Gyakoriság	12,00	4,00	2,00	18,00
		Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	66,7%	22,2%	11,1%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	40,0%	20,0%	8,3%	24,3%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	16,2%	5,4%	2,7%	24,3%
	5	Gyakoriság	18,00	6,00	22,00	46,00
		Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	39,1%	13,0%	47,8%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	60,0%	30,0%	91,7%	62,2%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	24,3%	8,1%	29,7%	62,2%
Összesen	Gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Elvárt gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Beszállító-orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Klaszterek szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A beszállító-orientált stratégiához hasonlóan, mérsékelt (0,492) kapcsolat mutatkozott a Cramer V együttható alapján a természeti környezet stratégiai minősítése és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között. A szóban forgó változók közötti kapcsolatot feltáró keresztábra adatai a 27. számú táblázatban láthatóak.

27. táblázat: A természeti környezet orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Természeti környezet orientált stratégia	2	Gyakoriság	2,00	0,00	0,00	2,00
		Természeti környezet orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	100,0%	,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	,0%	,0%	2,7%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	,0%	,0%	2,7%
	3	Gyakoriság	2,00	6,00	0,00	8,00
		Természeti környezet orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	25,0%	75,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	30,0%	,0%	10,8%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	8,1%	,0%	10,8%
	4	Gyakoriság	18,00	8,00	2,00	28,00
		Természeti környezet orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	64,3%	28,6%	7,1%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	60,0%	40,0%	8,3%	37,8%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	24,3%	10,8%	2,7%	37,8%
	5	Gyakoriság	8,00	6,00	22,00	36,00
		Természeti környezet orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	22,2%	16,7%	61,1%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	26,7%	30,0%	91,7%	48,6%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	10,8%	8,1%	29,7%	48,6%
Összesen	Gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Elvárt gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Természeti környezet orientált stratégia szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Klaszterek szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A kapott eredmények azt mutatják, hogy a természeti környezetet stratégiai szempontból kevésbé relevánsnak ítéelő 2 nagyvállalat esetében a környezeti információk számviteli rendszerben történő megítélése sem játszik jelenleg jelentős szerepet, hiszen ezek a vállalatok a *Lemaradók* csoportjában vannak jelen. A természeti környezet stratégiai szerepét közepes

fontosságúnak ítélő 8 nagyvállalat 75%-a már fontosabb szerepet tulajdonít a környezeti információk elkülönített kezelésének, hiszen ezen szervezetek már a *Haladók* csoportjában képviseltetik magukat, és csupán a fennmaradó 25%-uk került az 1-es számú klaszterbe, mindez pozitív irányú elmozdulásként értelmezhető.

A természeti környezet feltértékelődött szerepéről nyilatkozott 28 nagyvállalat, melyek már 4-es minősítéssel illették ezt az érdekcsoportot. Ugyanakkor ezen vállalatok jelentős többsége (64,3%) a környezeti számviteli rendszer kidolgozásának továbbra sem tulajdonít jelentősebb szerepet, hiszen az 1-es számú klaszterben foglalnak helyet. 28,6%-uk esetében már megfigyelhető a környezeti információk számviteli rendszerben történő megjelenítésének szándéka, mivel a 2-es számú klaszterben (*Haladók*) vannak jelen.

A kutatási mintában szereplő 36 nagyvállalat releváns stratégiai tényezőként kezeli a természeti környezetet. 61%-uk tényleges elkötelezettséget mutat a természeti környezet állapotának megóvása iránt, ugyanis a 3-as, *Aktívak* elnevezésű környezeti vezetői számvitel klaszterbe kerültek. A környezeti vezetői számviteli rendszerük kidolgozott, részletezett, ezáltal lehetőséget biztosít a környezeti információk, hatások értékelésére és elemzésére. Ezen vállalati kör 16,7%-a a 2-es számú, míg a fennmaradó 22%-uk az 1-es számú környezeti vezetői számvitel klaszterben jelent meg, ahogyan ez a 25. számú táblázat adatai alapján látható.

A vizsgálatba bevont egyéb érdekcsoportok (munkavállalók, tulajdonosok, valamint a versenytársak) esetében a kapcsolaterősséget kifejező Cramer V mutató értéke jóval alacsonyabb értéket vett fel, mely azt jelenti, hogy ezen érintettek stratégiai minősítése mérsékelt kapcsolatban áll a mintában szereplő vállalatok környezeti számviteli rendszerének kidolgozottságával. Ezen oknál fogva ezeknek a változóknak az összefüggéseit nem vizsgáltam részletesen a továbbiakban.

A stratégia jellemzők közül második lépésben – még szintén a H3. hipotézis teszteléséhez kapcsolódóan – a környezethez való alkalmazkodás tekintetében vizsgáltam a környezeti számviteli információk kezelését. A sorváltozók ebben az esetben a disszertáció elméleti részében bemutatott Miles és Snow tipizálása szerinti stratégiák alapján jöttek létre, így a védő, a kutató, az elemző és a reagáló stratégiatípusok jelentek meg a modellben.

Azt, hogy a környezethez való alkalmazkodás tekintetében nevesített egyes stratégiatípusok, illetve a környezeti vezetői számvitel részletezettsége szerinti klaszterek között kimutatható-e statisztikailag szignifikáns kapcsolat, ez esetben is Khi-négyzet statisztika segítségével

ellenőriztem. A statisztika eredményeit a 28. számú táblázat tartalmazza összevontan. A részletes eredményeket a disszertáció 3. számú melléklete öleli fel.

28. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei

	A környezethez való alkalmazkodás tekintetében nevesített stratégiatípusok	Érték	df	Kétoldali szignifikanciaszint
Pearson-féle Khi-négyzet	Védő	12,906	4	,012
	Kutató	12,906	4	,012
	Elemző	12,906	4	,012
	Reagáló	12,906	4	,012
	Érvényes esetek száma	74		

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A 28. számú táblázat adatai alapján jól látható, hogy a négy stratégiatípus mindegyikénél azonos értéket (0,012) adott a statisztika. Az eredmények tehát azt mutatják, hogy **a környezethez való alkalmazkodás tekintetében nevesített stratégiatípusok, valamint a környezeti számviteli rendszer részletezettsége alapján kirajzolódott klaszterek között szignifikáns kapcsolat áll fenn.** Azt, hogy a változók között fennálló kapcsolat milyen erősségű, a Cramer V együttható segítségével határoztam meg, melynek értékeit a 29. számú táblázatban – szintén összevontan – mutatom be.

29. táblázat: A környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei

	A környezethez való alkalmazkodás tekintetében nevesített stratégiatípusok	Érték	Szignifikanciaszint
Cramer V	Védő	0,295	0,012
	Kutató	0,422	0,001
	Elemző	0,362	0,013
	Reagáló	0,357	0,004
	Érvényes esetek száma	74	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

Az alkalmazott kapcsolaterősséget jelző mutató valamennyi típus esetében 0,2 és 0,6 közötti intervallumban szereplő értéket vett fel, mely azt jelenti, hogy a változók között ugyan szignifikáns a kapcsolat, **a környezethez való alkalmazkodás tekintetében az egyes stratégiatípusok mindegyike mérsékelt erősségű kapcsolatban áll a vállalatok által kialakított környezeti vezetői számvitel részletezettségével.** A vizsgált típusok közül a kutató stratégiát és annak hatásait mutatom be részletesen a disszertáció ezen részében, mivel a Cramer

V mutató ezen típus esetében vette fel a legmagasabb (0,422) értéket. A kutató típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra eredményeit a 30. számú táblázat mutatja be.

A keresztábra adatai azt mutatják, hogy 44 nagyvállalat által kialakított stratégia-mixben a kutató típusú stratégia jelentősen dominál, hiszen ennyi vállalati vezető nyilatkozott úgy a kérdőív kitöltése során, hogy stratégiájuk az új termékek és piacok kutatására irányul, a meglévők helyzetének védelme és javítása mellett. Közülük 24 nagyvállalat képviselője 4-es értékkel illette a Likert-skálán ezt a stratégiatípust. Ezen társaságok a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága tekintetében azonban döntő többségben (58,3%) az 1-es, *Lemaradók* környezeti számviteli klaszterben jelentek meg. Ugyanakkor azon 20 nagyvállalat, mely egyértelműen kutató jellegű stratégiát folytat, jelentős hangsúlyt helyez a környezeti információk számviteli rendszerben történő megjelenítésére, elemzésére és értékelésére. Ezt bizonyítja ugyanis, hogy a szóban forgó vállalati kör 70%-a a kirajzolódott környezeti vezetői számviteli klaszterek közül a 3-as, *Aktívak* csoportban szerepel. Mindez vélhetően azt tükrözi, hogy a gyakori változások, kísérletezések természeti környezetre gyakorolt hatását igyekeznek mindenkor kontroll alatt tartani, továbbmenve, igyekeznek a változásokat, a folyamatos megújítást/megújulást fenntartható módon megvalósítani.

30. táblázat: A kutató típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Kutató típusú stratégia	1	Gyakoriság	2,00	2,00	4,00	8,00
		Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	25,0%	25,0%	50,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	10,0%	16,7%	10,8%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	2,7%	5,4%	10,8%
	2	Gyakoriság	2,00	0,00	0,00	2,00
		Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	100,0%	,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	,0%	,0%	2,7%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	,0%	,0%	2,7%
	3	Gyakoriság	10,00	8,00	2,00	20,00
		Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	50,0%	40,0%	10,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	33,3%	40,0%	8,3%	27,0%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	13,5%	10,8%	2,7%	27,0%
	4	Gyakoriság	14,00	6,00	4,00	24,00
		Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	58,3%	25,0%	16,7%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	46,7%	30,0%	16,7%	32,4%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	18,9%	8,1%	5,4%	32,4%
	5	Gyakoriság	2,00	4,00	14,00	20,00
		Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	10,0%	20,0%	70,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	20,0%	58,3%	27,0%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	5,4%	18,9%	27,0%
Összesen	Gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Elvárt gyakoriság	30,00	20,00	24,00	74,00	
	Kutató stratégia szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Klaszterek szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A stratégiai jellemzők közül végül a stratégia dinamikáját és annak környezeti vezetői számviteli rendszerre gyakorolt hatását vizsgáltam meg. A dinamika szempontjából kialakított egyes stratégiatípusok (növekedési, stabilitási, csökkentési) – hasonlóan az eddigi típusokhoz – nominális, azaz alacsony mérési skálájú változók, így ebben az esetben is asszociációs vizsgálatokat végeztem el az összefüggések feltárása céljából.

Elsőként a Khi-négyzet statisztika eredményei láthatók a 31. számú táblázatban összevontan, a dinamika szempontjából vizsgált növekedési, stabilitási és csökkentési stratégia esetében. (A részletes eredményeket a disszertáció 4. számú melléklete öleli fel.) A kapott eredmények alapján egyértelműen látható, hogy a növekedési stratégia nem áll szignifikáns kapcsolatban a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettségével, ugyanis a Khi-négyzet mutató értéke (0,062) meghaladja az 5%-os (0,05) szignifikanciaszintet. A nullhipotézis tehát teljesül ebben az esetben.

31. táblázat: A stratégia dinamikája és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggést mutató Pearson-féle Khi-négyzet statisztikai értékei

	A stratégia dinamikája alapján nevesített stratégiatípusok	Érték	df	Kétoldali szignifikanciaszint
Pearson-féle Khi-négyzet	Növekedési	12,00	6	,062
	Stabilitási	20,147	6	,003
	Csökkentési	38,967	8	,000
	Érvényes esetek száma	74		

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A stabilitási, illetőleg a csökkentési stratégia esetében a Khi-négyzet szignifikáns kapcsolatot mutat a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával, hiszen a szignifikanciaszint jóval 5% alatt maradt. A következőkben tehát ezen stratégiatípusok esetében vizsgáltam a Cramer V együtthatót, melynek értékeit a 32. számú táblázat foglal magában.

32. táblázat: A stratégia dinamikája és a környezeti vezetői számvitel klaszterek közötti összefüggés erősségét mutató Cramer V együttható értékei

	A stratégia dinamikája alapján nevesített stratégiatípusok	Érték	Szignifikanciaszint
Cramer V	Stabilitási	0,369	0,003
	Csökkentési	0,513	0,000
	Érvényes esetek száma	74	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A Cramer V mutató értékei alapján látható, hogy mind a kettő típus esetében mérsékelt összefüggés mutatkozik, ugyanakkor a csökkentési stratégia egyértelműen erősebb kapcsolatban áll a környezeti számviteli rendszer részletezettségével. Arra a kérdésre, hogy pontosan milyen összefüggés áll fenn ezen típusú stratégia és a környezeti számviteli rendszer részletezettsége között, a 33. számú táblázatban megjelenő keresztábra adatai szolgáltatnak választ.

33. táblázat: A csökkentési típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel klaszterek kapcsolatát mutató keresztábra

		Környezeti vezetői számvitel klaszterek			Összesen	
		1 Lemaradók	2 Haladók	3 Aktívak		
Csökkentési stratégia	1	Gyakoriság	4	0	0	4
		Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	100,0%	,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	13,3%	,0%	,0%	5,4%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	5,4%	,0%	,0%	5,4%
	2	Gyakoriság	2	0	8	10
		Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	20,0%	,0%	80,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	6,7%	,0%	33,3%	13,5%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	2,7%	,0%	10,8%	13,5%
	3	Gyakoriság	4	8	14	26
		Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	15,4%	30,8%	53,8%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	13,3%	40,0%	58,3%	35,1%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	5,4%	10,8%	18,9%	35,1%
	4	Gyakoriság	12	4	0	16
		Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	75,0%	25,0%	,0%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	40,0%	20,0%	,0%	21,6%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	16,2%	5,4%	,0%	21,6%
	5	Gyakoriság	8	8	2	18
		Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	44,4%	44,4%	11,1%	100,0%
		Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	26,7%	40,0%	8,3%	24,3%
		A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	10,8%	10,8%	2,7%	24,3%
Összesen	Gyakoriság	30,0	20,0	24,0	74,0	
	Elvárt gyakoriság	30,0	20,0	24,0	74,0	
	Csökkentési stratégia szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	
	Környezeti vezetői számvitel klaszter szerinti megoszlás (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	A teljes mintanagyság szerinti megoszlás (%)	40,5%	27,0%	32,4%	100,0%	

Forrás: saját szerkesztés SPSS output alapján (N=74)

A kérdőívet kitöltő nagyvállalatok körében összesen 34 nagyvállalat által kialakított stratégia-mixben tölt be jelentős szerepet a csökkentési típusú stratégia. Közülük 16 nagyvállalat vezetője 4-es értékkel, míg 18 vállalati vezető a legmagasabb, 5 -ös értékeléssel illette a Likert-skálán ezt a stratégiai típust. Ezen társaságok a környezeti számviteli rendszer kidolgozottsága

tekintetében azonban döntő többségben az 1-es, *Lemaradók* környezeti számvitel klaszterben jelentek meg. Ugyanakkor azok a társaságok, amelyek dinamika szempontjából egyértelműen nem csökkentési stratégiát alakítottak ki (hiszen vezetőik az értékelés során 3, vagy annál alacsonyabb értéket adtak ebben az esetben), részletesebben kezelik könyveikben a környezeti számviteli elemeket, a környezeti/környezetvédelmi tevékenységek hatásait.

Megítélésem szerint a kapott eredmények azt tükrözik, hogy a jelenlegi makrogazdasági környezetben azon nagyvállalatok körében, amelyek a környezeti változásokra csökkentési stratégiával kénytelenek reagálni, jóval kisebb hangsúlyt kap a természeti környezetre gyakorolt hatás mérése és kezelése, következésképp a környezeti számviteli elemek elkülönült megjelenítése.

Reflektálva a primer kutatás eredményeire, a H3. hipotézisemben foglalt állítást igazolni tudtam. Az empirikus kutatás eredményei alapján az orientáció, a dinamika, valamint a környezethez való alkalmazkodás alapján kialakított stratégia, illetőleg a környezeti vezetői számviteli rendszer közötti összefüggések tekintetében az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T3. A stratégia orientációja, dinamikája, valamint a környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége között statisztikailag igazolt összefüggés áll fenn a vizsgált vállalatok esetében. A hatáságorientált stratégia erős, míg a beszállító- és a természeti környezet orientált stratégia mérsékelt erősségű, pozitív irányú összefüggést mutat a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával; a környezethez való alkalmazkodás tekintetében a kutató típusú stratégia mérsékelt erősségű, pozitív irányú, míg a dinamika esetében a csökkentési típusú stratégia mérsékelt erősségű, negatív irányú összefüggésben áll a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával a vizsgált termelő nagyvállalatok körében.

A szekunder és primer kutatás eredményeinek bemutatását, valamint a felállított H1., H2. és H3. hipotézisek verifikálását követően a dolgozat soron következő, 5. fejezete a kutatás új és újszerű megállapításait, valamint a tézisek alapján levonható főbb következtetéseket hivatott részletesen feltárni. Ugyanebben a fejezetben rávilágítok a kutatási eredmények tükrében megfogalmazható főbb javaslataimra is.

5. A kutatás új és újszerű megállapításai, főbb következtetések és javaslatok

A dolgozat ezen fejezete elsőként a doktori kutatás új és újszerű megállapításait, téziseit tárgyalja részletesen, majd ezt követően a kapott eredmények tükrében levonható következtetéseket, valamint a megfogalmazható javaslatokat tárja fel.

5.1 Tézisek és következtetések

A hazai szintéren működő nagyvállalatok körében elvégzett kutatásom elsőként annak feltárására irányult – figyelembe véve a hazai számviteli törvény vonatkozó előírásait –, hogy a HVG Top 500 (2021) listán szereplő termelő nagyvállalatok beszámolóiban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek milyen mértékben felelnek meg a jogszabályi előírásoknak. A korábbi kutatási eredmények alapján a következő hipotézist fogalmaztam:

H1. Homogén csoportokba sorolhatók a hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

A H1. hipotézis tesztelése, azaz a beszámolók kiegészítő mellékletének áttekintése során láthatóvá vált számomra, hogy jóval árnyaltabb a helyzet annál, mint, hogy megjelennek-e a környezeti számviteli elemek, avagy sem a vállalatok ezen szöveges dokumentumában, hivatkozva a korábban bemutatott feltételezésekre. Ebből kifolyólag a kiegészítő mellékletek áttekintésekor egy 1-től 3-ig terjedő skálán kerül értékelésre minden egyes környezeti pénzügyi számviteli elem.

Ezt követően klaszteranalízist végeztem, melynek eredményeként négy jól elkülöníthető csoport (*Aktívak, Előremutatók, Kezdők, Passzívak*) rajzolódott ki a vizsgált 199 nagyvállalat halmazában. A vizsgált vállalati kör környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatára irányuló szekunder kutatásom eredményei tehát bizonyították, hogy szegmentálhatók a kutatás célcsoportját képező vállalatok, ennek következményeként H1. hipotézisem elfogadásra került. A kapott eredmények alapján az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T1. Négy jól elkülöníthető homogén klaszterbe (*Aktívak, Előremutatók, Kezdők, Passzívak*) sorolhatók a kutatási mintában szereplő hazai termelő nagyvállalatok a beszámolóikban megjelenített környezeti pénzügyi számviteli elemek jogszabályi előírásoknak való megfelelése alapján.

A kutatás során bizonyítást nyert azon korábbi feltételezésem is, miszerint a vizsgált vállalati kör ugyan igyekszik megfelelni a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, az érintettek

tájékoztatása nem teljeskörű, a környezeti pénzügyi számviteli elemek megjelenítése csak részben felel meg a számviteli törvény követelményeinek. A K1. kutatási kérdésre választ adó, és egyben a H1. hipotézis teszteléséhez kapcsolódó elemzések tehát egyéb, megítélésem szerint releváns eredményt szolgáltatnak, melyeket a következőkben mutatok be részletesebben.

A szekunder kutatás eredményei alapján elmondható, hogy a mintában szereplő vállalatok többségénél hiányosságok fedezhetők fel, amelyek feltételezhetően a jogszabályi környezet hiányosságaiból eredeztethetők. Ahogyan az a disszertáció 2.3. számú alfejezetében láthatóvá vált, hazánkban a környezeti számvitel jogi keretét a számviteli törvény határozza meg, ugyanakkor a törvény minimális szinten tesz említést a gazdasági tevékenység környezeti hatásaival, a gazdálkodók környezetvédelmi tevékenységével kapcsolatban. A jogalkotók által megfogalmazott előírások alapvetően adatszolgáltatási kötelezettséget írnak elő, s azok bizonyos esetekben visszautalásokat, valamint más jogszabályokra vonatkozó utalásokat tartalmaznak.

Az empirikus tapasztalatok alapján ezen hiányosságok egyike a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok bemutatásához kapcsolódik. A törvény ezen vagyonelemek esetében pusztán adatszolgáltatási kötelezettséget fogalmaz meg, hiszen a kiegészítő mellékletben történő bemutatást írja elő, évközi nyilvántartásukat, számviteli kezelésüket nem. Számos vállalat azonban csak mennyiségi nyilvántartást vezet a tevékenység során keletkező veszélyes hulladékokról, így értelemszerűen a kiegészítő mellékletében az értékadatok nem kerültek feltüntetésre, habár a törvény ezt is előírja. Voltaképpen az sem egyértelmű a törvényben foglaltak alapján, hogy azokra a gazdasági tevékenység során keletkezett veszélyes hulladékokra is kiterjed-e a beszámolási kötelezettség, amelyek ugyan keletkeztek az üzleti évben, de azokról a vállalat mennyiségi és értékbeni nyilvántartást nem vezet. Emellett az sem evidens, hogy abban az esetben is fennáll-e a beszámolási kötelezettség, ha a tárgyidőszak fordulónapján veszélyes hulladékokkal és környezetre káros anyagokkal nem rendelkezik az adott társaság.

A veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok esetében ugyanakkor azt egyértelműen előírja a számviteli törvény, hogy ezek részletezett adatait veszélyességi osztályok szerint kell bemutatniuk a társaságoknak, a vonatkozó jogszabály szerint. Ez a vonatkozó jogszabály feltételezhetően a 2012. évi CLXXXV. törvény, s annak az 1. számú mellékletében található veszélyességi osztályokra vonatkozik az utalás. A vizsgálatba bevont valamennyi vállalat a Hulladékjegyzék szerinti azonosító szerint csoportosítva mutatta be a szóban forgó vagyonelemeket. Megítélésem szerint a számviteli törvény ezen pontokon történő pontosítása

lenne indokolt. Véleményem szerint segítené a gazdálkodó szervezeteket, oly módon, hogy a mennyiségi és értékbeni nyilvántartások alapján biztosított lenne a számviteli nyilvántartás, mérés és kezelés.

Emellett a tárgyévben elszámolt környezeti költségek megjelenítése kapcsán vált láthatóvá hiányosság. A kiadás, a költség és a ráfordítás három különböző fogalomnak minősül a számvitelben. A számviteli törvény kizárólag környezeti költségeket nevesít, és azok kiegészítő mellékletben történő bemutatása kapcsán fogalmaz meg előírásokat. Ugyanakkor fontosnak tartom megjegyezni, hogy egyes nagyvállalatok beszámolóiban a környezeti kiadások kifejezés jelent meg, amikor úgy nyilatkoztak például, hogy a társaság nem végez környezetre veszélyes tevékenységet, így ezzel kapcsolatos kiadása sem keletkezett.

A költségek – definíció szerint, ahogyan az a disszertáció szakirodalmi áttekintést felölelő részében bemutatásra került – a tevékenység során felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értékét jelentik. Megítélésem szerint a jogszabálynak nem pusztán a környezeti költségek bemutatására kellene leszűkítenie a kört, hanem a környezetvédelemhez kapcsolódó ráfordítások bemutatására is ki kellene terjednie. Utóbbira lehet példa egy káreseménnyel kapcsolatos ráfordítás elszámolása, mely káresemény a természeti környezetet is súlytja. Emellett, környezetvédelemhez szorosan kapcsolódó ráfordításnak minősül többek közt például a környezetvédelmi jellegű adó, környezetvédelmi termékdíj, valamint a környezetterhelési díj.

Jelen kutatás keretében elvégzett elemzésem – a hazai környezeti pénzügyi számviteli gyakorlat feltérképezésén túlmenően – annak feltérképezésére is irányult, hogy a szervezeti sajátosságok, a belső tényezők, úgymint a szervezeti kultúra, illetve a szervezet stratégiája milyen összefüggésben áll a környezeti vezetői számvitel részletezettségével, azaz a tényleges, gyakorlati alkalmazásával, működtetésével. Ehhez kapcsolódóan az alábbi hipotéziseket fogalmaztam meg:

H2. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

H3. A szervezet stratégiája és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki.

Annak érdekében, hogy pontos képet kapjak a szóban forgó vállalatoknál ténylegesen működő környezeti vezetői számviteli rendszer jellemzőiről, valamint az azzal összefüggésben álló belső tényezőkről, kérdőíves felmérést végeztem. A 199 nagyvállalatnak kiküldött kérdőívet

összesen 74 szervezet vezetője töltötte ki, így a H2. és H3. hipotézisek tesztelésére irányuló elemzéseimet 74 vállalat mintáján tudtam elvégezni.

Vizsgálatom során elsőként a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottságának, részletezettségének elemzését végeztem el a visszaérkezett kérdőívek válaszai alapján. Ez esetben szintén klaszterelemzést végeztem, mely alapján három jól elkülöníthető csoport (*Lemaradók, Haladók, Aktívak*) rajzolódott ki a vizsgált vállalatok körében a környezeti vezetői számviteli rendszerük részletezettsége alapján.

Ezt követően vált lehetővé első lépésben a H2. hipotézis tesztelése, azaz a domináns szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége alapján kialakult klaszterekbeni hovatartozás közötti kapcsolatok feltárása. A modell változóit ez esetben a Cameron és Quinn által meghatározott kultúratípusok, valamint a környezeti vezetői számvitel részletezettsége alapján létrejött klaszterek jelentették. Az asszociációs vizsgálatok eredményei alapján a H2. hipotézisemet elfogadtam és az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T2. A szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag igazolt összefüggés áll fenn a vizsgálat alá vont nagyvállalatok esetében. A klán és a hierarchia kultúratípus mérsékelt erősségű, pozitív irányú összefüggésben áll a környezeti vezetői számvitel részletezettségével a vizsgált termelő nagyvállalatok körében.

Az az eredmény, hogy a klán kultúratípus pozitív irányú összefüggésben áll a környezeti számvitel kidolgozottságával, a vállalat teljes elkötelezettségének szükségességét támasztja alá véleményem szerint. Ez az eredmény egyben azt is bizonyítja, hogy a munkavállalók bevonása, az egy családként való működés, a közösen vallott értékek és célok jelentős szerepet töltenek be abban, hogy a szervezet valóban fenntartható és felelős vállalattá váljon, hogy a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzet megítélésén túl a környezeti szempontok számviteli információs rendszerbe történő integrációja ténylegesen megvalósuljon.

Ahogy az a dolgozat teoretikus áttekintést felölelő egységében láthatóvá vált, a hierarchia kultúratípus a nagy szervezeteknél domináns, így ezen kultúratípus dominanciája nem meglepő a vizsgált vállalatok körében. Az, hogy az eredmények a hierarchia kultúra pozitív szerepét mutatták a környezeti vezetői számvitel részletezettsége tekintetében, véleményem szerint a belső szabályozottság és az elszámoltathatóság relevanciájára világítanak rá. Habár a vezetői számviteli rendszer kialakítására nem vonatkozik jogszabály, az pusztán a menedzsment számára szolgáltat információkat, az eredmények arra engednek következtetni, hogy a környezeti vezetői számvitel esetében is kiemelten fontos szempont a belső szabályozottság, az

elszámoltathatóság kialakítása. Ezen tényezők releváns szerepet tölthetnek be ugyanis a környezeti fenntarthatóság szemlélet mindennapi működésbe történő beépítése, valamint a környezeti információk számviteli rendszerben történő tényleges kezelése kapcsán.

Vizsgálatom következő lépéseként került sor a H3. hipotézis ellenőrzésére, azaz a stratégia és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége közötti kapcsolat feltárására. Ahogyan az a dolgozat elméleti áttekintést felölelő egységében láthatóvá vált, a vállalatok a gyakorlatban egyfajta stratégiamixet alkalmaznak, következésképpen nem lett volna elegendő egyetlen stratégiai jellemző kiemelése és empirikus kutatásba való beillesztése. Primer kutatásom során így a stratégia orientációját, azaz az egyes érdekcsoportok stratégia szempontú minősítését, a környezethez való alkalmazkodást, valamint a stratégia dinamikáját vizsgáltam.

Az egyes stratégiai jellemzők és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége szerint kialakult klaszterekbeni hovatartozás közötti kapcsolatok feltárására irányuló keresztábra-elemzések eredményei alapján a H3. hipotézist is igazolni tudtam, és az alábbi tézist fogalmaztam meg:

T3. A stratégia orientációja, dinamikája, valamint a környezethez való alkalmazkodás és a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége között statisztikailag igazolt összefüggés áll fenn a vizsgált vállalatok esetében. A hatóságorientált stratégia erős, míg a beszállító- és a természeti környezet orientált stratégia mérsékelt erősségű, pozitív irányú összefüggést mutat a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával; a környezethez való alkalmazkodás tekintetében a kutató típusú stratégia mérsékelt erősségű, pozitív irányú, míg a dinamika esetében a csökkentési típusú stratégia mérsékelt erősségű, negatív irányú összefüggésben áll a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával a vizsgált termelő nagyvállalatok körében.

Látható, hogy a stratégia orientációjának tekintetében a kutatási eredmények egyértelműen igazolták a hatóságok meghatározó stratégiai szerepét. Ez azt bizonyítja, hogy a kormányzat és a hatóságok által kialakított jogszabályok betartása kulcsfontosságú szerepet tölt be a vizsgált vállalatok működésében. Kutatási eredményeim alapján tehát igazolást nyert a szakirodalomban megjelenő hatósági szabályozás szerepe és hatása.

A kérdőívet kitöltő vezetők válaszaiból egyértelműen kirajzolódott, hogy a kutatás szempontjából kiemelt szerepet játszó tényezőre, azaz a természeti környezetre, mint stratégiai szempontból releváns érintettre tekintenek. A természeti környezet orientált stratégiatípus, valamint a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága alapján kialakult nagyvállalati klaszterek közötti összefüggések feltárására irányuló asszociációs vizsgálatok

pozitív irányú eredményei azt is bizonyították, hogy a vizsgált nagyvállalatok többsége a természeti környezetre gyakorolt hatásokat felméri, emellett törekszik azok megfelelő kezelésére és egyben minimalizálására, elősegítve ezáltal a fenntartható vállalati működést. Megerősítésre kerültek ezáltal azon korábbi kutatási eredmények is, melyek szerint egyre több vállalat integrálja a környezeti tényezőket a mindennapi működési folyamatokba.

A beszállító orientált stratégiával kapcsolatos pozitív irányú összefüggést mutató eredményekből az a következtetés vonható le megítélésem szerint, hogy a vizsgálat alá vont hazai nagyvállalatok nagy hangsúlyt fektetnek az ellátási lánc megfelelő kialakítására, beszállítóik kiválasztásakor vélhetően a társadalmi és természeti felelősségvállalási, illetve fenntarthatósági követelményekkel összhangban járnak el.

A környezethez való alkalmazkodás alapján kialakított stratégia, valamint a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága közötti összefüggésekre irányuló vizsgálatok eredményei egyrészt azt tükrözték, hogy a vizsgált vállalatok körében – reflektálva a dinamikusan változó környezeti tényezőkre – a gyakori változások, kísérletezések a jellemzők. Annak fényében, hogy a kutató típusú stratégia pozitív irányú kapcsolatban áll a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával, az a következtetés vonható le, hogy a vállalatok törekednek az újítások természeti környezetre gyakorolt hatását mindenkor kontroll alatt tartani, továbbmenve, igyekeznek a változásokat, a folyamatos megújítást/megújulást fenntartható módon megvalósítani. Mindez annak bizonyítéka is megítélésem szerint, hogy a környezeti innovációkat megvalósító vállalatok körében a környezeti információk számviteli kezelése, következésképp a környezeti vezetői számviteli rendszer részletezettsége is kiemelt fontossággal bír.

Végső soron a stratégia dinamikája tekintetében elvégzett elemzések azt bizonyították, hogy azok a vállalatok, amelyek a jelenlegi dinamikus környezeti tényezőkre reflektálva a költségek csökkentésével kénytelenek reagálni, ebből következően nem hajtanak végre sem környezeti sem pedig egyéb innovációt, újításokat, a környezeti információk kezelésének sem ítélnék fontos szerepet, következésképp a környezeti vezetői számviteli rendszerük nem tekinthető kidolgozottnak.

5.2 Javaslatok

Doktori kutatásomat összességében értékelve, a kapott eredmények megerősítették azon korábbi álláspontomat, miszerint a környezeti számvitel a hagyományos számviteli rendszer egyre lényegesebb alrendszerének tekinthető, mely alrendszer a vállalatok által folytatott

gazdasági tevékenység természeti környezetre gyakorolt hatásainak mérésére, elemzésére és a beszámoló kiegészítő mellékletében megjelenítendő környezeti információkra fókuszál. Kapcsolódva ehhez és egyben visszautalva King állásfoglalására, megítélésem szerint a környezeti számvitel nyújthat egyfajta komplex megoldást a vállalatok környezetvédelmi tevékenységével kapcsolatos kihívásokra.

Habár jelenleg a nem pénzügyi jelentések szerepe egyre inkább felértékelődik, és a jogszabályalkotók ezen nem pénzügyi jelentések elkészítésének kötelezővé tételét szorgalmazzák – ahogyan ez láthatóvá vált az úgynevezett ESG törvény (2023. évi CVIII. törvény) kapcsán –, véleményem szerint a beszámoló, annak kiegészítő melléklete a megfelelő eszköz a környezeti információk közlését illetően, ugyanis a piacgazdaság valamennyi szereplője, így a vállalat külső és belső érintettje napjainkban is a számvitel „produktumából”, azaz a beszámolóból tájékozódik.

A beszámolónak tehát – a vállalkozás vagyoni, jövedelmi, pénzügyi helyzetének bemutatásán túlmenően – megbízható és valós képet kell nyújtania az adott gazdálkodó szervezet fenntartható működéséről, mely bizonyítékkal szolgál, hogy a működését/tevékenységét hosszú távon valóban fenn tudja és fenn is akarja tartani. Ténylegesen így valósul meg a vállalkozás folytatásának elve, mint általános számviteli alapelv.

A gazdálkodó szervezetek segítésében, a releváns információk kezelésében, és egyben közlésében a számviteli törvény pontosítását, részletezett kidolgozását, egzakt megfogalmazását és esetleges szigorítását ítélem kulcsfontosságú tényezőnek. Emellett – kapcsolódva szekunder kutatásom eredményeihez – a környezeti információk megjelenítése és közzététele kapcsán a kiegészítő melléklet tartalmának és struktúrájának részletes szabályozásában látok megfelelő megoldást. A kiegészítő mellékletek felépítése, struktúrája a számviteli törvény jelenlegi előírásai alapján ugyanis nem szabályozott, következésképp nem biztosítja sem a teljes átláthatóságot, sem pedig az összehasonlíthatóságot. A standardizált struktúra, a kiegészítő melléklet szerkesztő programok segítségével történő elkészítése azonban mindezt már lehetővé tenné, biztosítva ezáltal a környezeti fenntarthatóságért tett törekvések, tevékenységek, s azok eredményességre gyakorolt hatásának bemutatását, továbbá a környezet védelmét közvetlenül szolgáló vagyonelemek, illetőleg a környezetvédelmi költségek/ráfordítások tényleges, számszerű kimutatását, kezelését és nyomonkövethetőségét. Végző soron tehát a vállalatok teljes, valamennyi szempontra kiterjedő effektív összehasonlíthatóságát egyetlen dokumentum biztosítaná. Mindezek eredményeként pedig a

múltorientáltság – mely a beszámoló egészére igaz volt eddig – kiegészülne a jövőorientáltsággal.

A jogszabályi előírásoknak való megfelelés, valamint az érintettek információs igényeit maradéktalanul kielégítő tájékoztatás mellett legalább ekkora, ha nem nagyobb kihívás, hogy a vállalatok integrálni tudják a környezeti számviteli rendszert a mindennapi gyakorlatba. Ebben természetesen jelentős szerepe van a fentebb említett egzakt hatósági szabályozásnak, ugyanakkor kulcsfontosságú szerepet tölt be a vállalati vezetők által kialakított szervezeti kultúra és stratégia, mint belső releváns tényezők, ahogyan ez bizonyítást nyert a H2. és H3. hipotézisek verifikálása során.

A hierarchia kultúratípussal összefüggő eredmények a menedzsment számára arról nyújtanak releváns információkat, hogy a megfelelő belső szabályozottság, a specializáció, a munkamegosztás és az elszámoltathatóság jelentős szerepet játszik a fenntarthatóság elvének vállalati gyakorlatba történő átültetése kapcsán. Jelen kutatás aspektusából nézve tehát kiemelt szerepe van egyrészt a környezetvédelemmel összefüggő belső szabályzatok, illetve eljárási utasítások részletes kidolgozásának, és legalább ennyire lényeges, hogy a szervezet valamennyi érintett munkavállalója pontosan meg is ismerje ezen dokumentumok tartalmát.

A munkamegosztás tekintetében fontosnak tartom megjegyezni, hogy a szervezeten belül egyértelműen szükséges meghatározni azt, hogy azon környezeti információk, melyek nem a számviteli információs rendszerben keletkeznek, milyen forrásból, milyen formában és mikor jutnak el a vállalat számviteli (/pénzügyi/gazdasági) osztályára. Ezen információk körébe tartoznak többek közt a környezetre káros anyagok, a veszélyes hulladékok pontos adatai, vagy a környezetvédelemhez kapcsolódó szolgáltatások, jogi, illetve egyéb tanácsadások díjai.

Végül, de nem utolsó sorban a hierarchia típusú szervezeti kultúra – ahogyan az az elméleti áttekintés során látható volt – az alkalmazottak számára kiszámíthatóságot jelent, egyben a biztos munkahely érzését hordozza magában. Megítélésem szerint ezen kultúratípus kialakítása és megszilárdítása önmagában is elősegíti a munkavállalók fenntarthatósági célokkal való azonosulását.

A klán kultúratípussal összefüggő eredmények által bizonyítást nyert, hogy a fenntarthatósági célok eléréséhez az alkalmazottak bevonása is szükséges, mely megvalósítható például egy egyszerű ötletláda mozgalom keretében. Emellett a személyzetfejlesztés is kiemelten fontos tényező, melynek egyik releváns vetülete az alkalmazottak továbbképzésének támogatása. A

jogi környezet ugyanis a környezetvédelem – és tágabb értelemben véve a fenntarthatóság – területén is turbulensen változik, így tehát lényeges a jogszabályok naprakész ismerete.

Ezen a ponton fontosnak tartom megjegyezni, hogy az egyre erősödő, jogszabályi szigorításon alapuló külső presszió hatására –, mely néhány éven belül valamennyi gazdasági társaságra kiterjed – egyre több intézmény kínál a fenntarthatóság elveinek gyakorlati megvalósítását célzó képzéseket (például ESG szakértő, fenntartható fejlődési szakember képzések), emellett a könyvvizsgáló cégeknél, illetve a tanácsadók körében is egyre nő a fenntarthatósági kérdésekre specializálódó szakemberek aránya. Azon vállalatok számára, amelyek jelenleg még nem, vagy csak kezdetleges formában tudták átültetni a fenntarthatósági elveket mindennapi működésükbe, megfontolandó lenne egy külső szakember ideiglenes bevonása.

A H3. hipotézis tesztelése során a kérdőívet kitöltő menedzsment tagok válasza azt mutatták, hogy a stratégiaalkotás, a stratégiai döntések előkészítése és meghozatala során a vizsgált termelő nagyvállalatok többsége a környezeti fenntarthatóság elveinek égisze alatt a környezeti/környezetvédelmi szempontokat valóban figyelembe veszi, a természeti környezetre gyakorolt hatásokat megfelelően kezeli, és egyben ezen hatások minimalizálására törekszik.

A fentiek kapcsán kulcsfontosságúnak ítélem a stratégia megfelelő kommunikációját. Lényeges ugyanis, hogy a menedzsment által kidolgozott, a környezeti szempontokat hangsúlyosan megjelenítő stratégia írásban rögzítésre kerüljön. Hiszen a formális stratégia egyértelműen bizonyítja és egyben tudatosítja a szervezet valamennyi belső érintettje számára egyrészt a vezetőség tényleges elkötelezettségét, másrészt azt, hogy a társadalmilag felelősségteljesebb működés, valamint a környezeti hatások megfelelő kezelése és minimalizálása hozzáadott értéket jelent(het) számukra.

Mindezen tényezők együttese képes biztosítani a vállalat fenntarthatóság iránti teljes elkötelezettségét, a környezetvédelmi információk teljes körű számviteli kezelését, végső soron a számvitel produktumát, azaz a beszámolót felhasználó külső érintettek maradéktalan tájékoztatását.

6. Összefoglalás

Disszertációm középpontjába a környezeti számviteli rendszer hazai gyakorlata helyeződött. A vizsgált tématerület nem tekinthető újdonságnak, új kutatási területnek, ugyanakkor a megközelítés újszerűnek tekintendő, hiszen a korábbiaktól eltérő aspektusból vizsgáltam a környezeti vezetői számviteli rendszer vállalati jelenlétét.

Doktori kutatásom fő célkitűzése az volt, hogy a hazai szintéren működő, tevékenységükből adódóan a természeti környezetükkel kapcsolatban álló, annak minőségi állapotát jelentősen befolyásoló nagyvállalatok környezeti számviteli rendszerének a szervezeten belüli meghatározó tényezőit, valamint a rendszer sajátosságait elemezze.

A dolgozat első nagy logikai egységében a témához kapcsolódó szakirodalmi háttér áttekintése és feldolgozása kapott helyet. Ezen belül a vállalatok környezetvédelmi tevékenységének átfogó ismertetése, a környezetvédelemnek, és tágabb értelemben a vállalati fenntarthatóságnak a jogi és társadalmi aspektusai kerültek bemutatásra. Ezt követően a környezeti számvitel aktualitására, elméleti jelentőségére, valamint gyakorlati fontosságára helyeződött a hangsúly. A továbbiakban a környezeti számvitel-elmélet szakirodalmi feldolgozására építve a környezeti számvitel fogalmát ismertettem. Szintén az elméleti egység részét képezte a környezeti számvitel jogszabályi hátterének áttekintése mind hazai, mind pedig nemzetközi vonatkozásban. A tématerület teoretikus áttekintését a vállalatok környezetvédelmi és társadalmi tevékenységének, valamint a környezeti számvitel fejlődési szakaszainak párhuzamba állításával zártam le.

A dolgozat második nagy logikai egységében elsőként az empirikus kutatás módszertanát ismertettem. A 3. fejezetben részletezésre kerültek a hipotézisek tesztelésének módszerei, a H2. és H3. hipotézisek teszteléséhez kapcsolódó kutatási modell, a modellben szereplő változók operacionalizálása, valamint az elemzések során alkalmazott statisztikai, ökonometriai módszerek. A módszertani részt felölelő fejezet a kutatás célcsoportjának, illetve a kutatás ütemezésének bemutatásával zárult.

Ezt követően a kutatás eredményeit ismertettem részletesen. A kutatási céloknak megfelelően – figyelembe véve a hazai számviteli törvény vonatkozó előírásait –, a hazai nagyvállalatok beszámolóinak áttekintése során a környezeti pénzügyi számvitel hazai gyakorlatát vettem górcső alá. Ennek alapján feltárásra került, hogy a termelő szektorban működő, legnagyobb árbevételű elérő nagyvállalatok beszámolóiban a nyilvánosságra hozott környezeti információk között a környezeti számvitel mely elemei és milyen formában jelentek meg.

A vizsgált vállalati kör környezeti pénzügyi számviteli gyakorlatára irányuló szekunder elemzésem eredményei azt mutatták, hogy homogén csoportokba sorolhatók a kutatás alapsokaságát képező vállalatok, ennek következményeként H1. hipotézisem elfogadásra került. A kapott eredmények egyben rávilágítottak a vonatkozó jogszabályi előírások hiányosságaira, ugyanakkor bizonyították, hogy a vizsgált vállalati kör igyekszik eleget tenni a hatóságok, kormányzat által megfogalmazott törvényi előírásoknak.

Vizsgálatom ezt követően annak feltérképezésére irányult, hogy a szervezeti sajátosságok, a belső tényezők, úgymint a szervezeti kultúra, illetve a szervezet stratégiája statisztikailag igazolt összefüggésben áll-e a környezeti vezetői számvitel részletezettségével, azaz a tényleges, gyakorlati alkalmazásával, működtetésével. Ezen összefüggések vizsgálatának feltételeként kérdőíves felmérést végeztem. A kérdőívet kitöltő 74 nagyvállalat bázisán elsőként a környezeti vezetői számvitel részletezettsége alapján történő klaszterelemzést végeztem el. A klaszterezési eljárás eredményeként három klaszter (*Lemaradók, Haladók, Aktívak*) rajzolódott ki a vizsgált mintában.

A felállított H2. hipotézisem tesztelésére, miszerint a szervezeti kultúra és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki, asszociációs vizsgálatot végeztem. A modell változóit ez esetben a Cameron és Quinn által meghatározott kultúratípusok, valamint a környezeti vezetői számvitel részletezettsége alapján létrejött klaszterek jelentették. Az elemzések eredményeként a változók közötti kapcsolat erősségét mutató Cramer V együttható értéke alapján statisztikailag igazolttá vált, hogy a szervezeti kultúra típus mérsékelt erősségű kapcsolatban áll a környezeti számviteli rendszer kidolgozottságával a vizsgált vállalatok körében. A kapott eredmények azt mutatták, hogy a klán, és a hierarchikus kultúratípus pozitív irányú kapcsolatban áll a környezeti vezetői számvitel kidolgozottságával, következésképpen ezen kultúratípusok támogatják a környezeti fenntarthatósági szemlélet mindennapi működésbe történő beépítését.

A felállított H3. hipotézisem szerint a szervezet stratégiája és a környezeti vezetői számvitel részletezettsége között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki. Ezen állítás igazolása céljából szintén összefüggés-vizsgálatot végeztem. A modellben ez esetben a stratégiai jellemzők (a stratégia orientációja, a környezethez való alkalmazkodás, valamint a stratégia dinamikája), illetőleg a környezeti vezetői számvitel részletezettsége alapján létrejött klaszterek jelentek meg. Az elemzések során mind a Pearson-féle Khi-négyzet statisztika, mind pedig a Cramer V mutató értékei igazolták a fennálló összefüggést, következésképp a H3. hipotézisemet szintén igazolni tudtam. Fontos eredménynek tartom ennek kapcsán, hogy

bizonyítást nyert a kormányzat, illetőleg a hatóságok meghatározó szerepe, s az általuk kialakított jogszabályi környezet.

A hazai nagyvállalatok körében végzett empirikus kutatásomat ezen a ponton nem tartom befejezettnek. Építve doktori kutatásom eredményeire, további lehetőséget látok a már megvalósult jó gyakorlatok (*Best practice*) feltárásában, tovább segítve ezzel a környezeti számviteli rendszer kidolgozásával szemben fennálló kihívások leküzdését, jelenleg a *Lemaradók* és a *Haladók* csoportjában szereplő szervezetek támogatását. Ennek egyik lehetséges formáját az *Aktívak* elnevezésű klaszterben szereplő nagyvállalatok további vizsgálatában látom, mely vállalatok esetében jól kidolgozott, részletezett a környezeti számviteli rendszer. A minta szűkítése során feltételezésem szerint lehetőség nyílna legalább egy olyan vállalat kiválasztására, melynek környezetvédelmi tevékenysége valóban jelentős, környezeti számviteli rendszerének működtetése kiemelkedő a hazai nagyvállalatok körében. Kiemelt jövőbeni célom tehát ezen vállalat, mint jó gyakorlat bemutatása egy esettanulmány keretében.

Véleményem szerint további kutatási lehetőségek rejlenek a külföldi tulajdonban lévő magyarországi leányvállalatok számviteli törvény szerinti, illetve az anyavállalat számára elkészített beszámolók összevetésében. Ezen kutatások eredményeként feltárhatóvá válna, hogy több, részletesebb környezeti információt tartalmaz-e az a beszámoló, melyet az anyavállalat felé készít el a szervezet, és amennyiben igen, akkor ezen információk mely vagyonelemekhez, illetőleg költség/bevétel tételekhez kapcsolódnak. A környezeti teljesítményre vonatkozó adatokban rejlő eltérések vizsgálata során tehát lehetővé válna a hazai és a nemzetközi gyakorlat közti különbségek feltérképezése és azonosítása, tovább segítve ezzel a hazai vállalatok környezeti számviteli gyakorlatának fejlődését/fejlesztését.

Felhasznált szakirodalom jegyzéke

1. Adams, C. A. (2002): Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, No. 2 pp. 223 – 250. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570210418905>
2. Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17, No. 5, pp. 731–757. DOI: 10.1108/09513570410567791
3. Adams, R. – Sally, J. – John, B. – David, D. – Patrick, O. (2016): Sustainability-oriented innovation: A systematic review. *International Journal of Management Reviews* Vol. 18, No. 2, pp. 180-205. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12068>
4. Attenborough, D. – Hughes, J. (2022). Egy élet a bolygónkon. A szemtanú látomása – és látomás a Föld jövőjéről. RARK KÖNYVKIADÓ, Budapest, ISBN: 9789633558720
5. Araújo, R. A. M. – Correia, T. S. – Câmara, R. P. B. (2022). Influence of Environmental Innovation on Corporate Sustainability in Latin American Companies. *Organizações & Sociedade*, 29, pp. 297-322. <https://doi.org/10.1590/1984-92302022v29n0013EN>
6. Armstrong, M. (1996): A Handbook of Personnel Management Practice. Cap. 19: Organizational Culture. pp. 361-372. Kogan Page, London In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
7. Balaton K. (2005): Vállalati stratégiák és szervezetek a rendszerváltást követően. Aula Kiadó. ISBN 963 9478 93 8
8. Balaton K. – Hortoványi L. – Incze E. – Laczkó M. – Szabó Zs. R. – Tari E. (2016): *Stratégiai menedzsment*. Akadémiai Kiadó. DOI:10.1556/9789630597838
9. Bándi Gy. (2013): *A fenntarthatóság értelmezésének egyes jogi szempontjai*. MTA Doktori értekezés.
10. Bándi Gy. (2014): *Környezetjog*. Budapest: Szent István Társulat.
11. Bándi Gy. – Bencze L. – Elek A. (1997): *Az EU és a hazai környezeti jogi szabályozás intézményi rendje, szabályozási módszertani kérdései*. ZÖLD BELÉPŐ Magyarország az ezredfordulón, MTA stratégiai kutatások.
12. Bándi Gy. – Csapó O. – Kovács-Végh L. – Stágel B. – Szilágyi Sz. (2008): *Az európai bíróság környezetjogi ítélkezési gyakorlata*. Budapest: Szent István Társulat.
13. Bartus G. (2010): Fenntarthatóság és társadalmi igazságosság. *Periodica Oeconomica*, Vol. 3, pp. 37-47.

14. Bartus G. (2013): A fenntartható fejlődés fogalom értelmezésének hatása az indikátorok kiválasztására. *Statisztikai Szemle*, Vol. 91, No. 8-9, pp. 842-869.
15. Bebbington, J. – Gray, R. – Owen, D. (1999): Seeing the wood for the trees: taking the pulse of social and environmental accounting. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 12, No. 1, pp. 47–51. <https://doi.org/10.1108/09513579910259906>
16. Benedek A. – Takácsné Gy. K. (2016): A felelős vállalatirányítás személyi tényezői: A CSR-központú felelős vállalatvezetők attitűdjének vizsgálata a kis- és középvállalatok körében. *Vezetéstudomány*. Vol. 47, No. 1. pp. 58-67. ISSN 0133-0179
17. Berry, M. A. – Rondinelli, D. A. (1998): Proactive corporate environment management: a new industrial revolution. *Academy of Management Executive*, Vol. 12, No. 2, pp. 38–50.
18. Bečić, E. – Mulej, E. M. – Švarc, J. (2012): Measuring social progress by sustainable development indicators: Cases of Croatia and Slovenia. *Procedia – Social and Behavioural Sciences*, Vol. 37, pp. 458–465. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.03.311>
19. Beets, S. D. – Souther, C. C. (1999): Corporate environmental reports: the need for standards and an environmental assurance service. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 2, pp. 129-145. <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.2.129>
20. Bennett, M. – Rikhardsson, Pall M. – Schaltegger, S. (szerk.) (2003): *Environmental Management Accounting – Purpose and Progress*. Kluwer Academic Publishers, Netherlands
21. Bergler, R. (1993): Unternehmenskultur als Führungsaufgabe, Festvortrag des Direktors des Psychologischen Instituts des Universität Bonn, Schriftenreihe der Westfälischen Wilhelms – Universität Münster, Regensburg In Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
22. Beyer, H. (1995): Unternehmenskultur und Ethik. Sauer Vlg, Heidelberg In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
23. Bleicher, K. (1991): Organisation: Strategien – Strukturen – Kulturen. Gabler, Weisbaden In Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
24. Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
25. Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0

26. Bosnyák-Simon N. (2018): *A környezeti számvitel szabályozása - A 2000. évi C. törvény a számvitelről vonatkozó előírásainak áttekintése*. In Bene Sz. (szerk.): XXIV. Ifjúsági Tudományos Fórum, Keszthely, Pannon Egyetem Georgikon Kar, ISBN: 9789639639904, pp. 1-6.
27. Bosnyák-Simon N. (2021): A környezeti számvitel fejlődésének áttekintése és összekapcsolása a vállalatok tevékenységének környezetvédelmi aspektusaival. *Polgári Szemle*, Vol. 17, No. 4–6, pp. 433–447. DOI: 10.24307/psz.2021.1232
28. Bowen, H. R. (1953): *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper and Borthers
- In Braun R. (2015): *Vállalati társadalmi felelősségvállalás. A vállalatok politikája*. Akadémiai Kiadó Zrt., Budapest, ISBN: 9789630596541
29. Burritt, R. L. – Herzig, C. – Schaltegger, S. – Viere, T. (2019): Diffusion on environmental management accounting for cleaner production: Evidence from some case study. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 224, pp. 479–491.
30. Braun R. (2015): *Vállalati társadalmi felelősségvállalás. A vállalatok politikája*. Akadémiai Kiadó Zrt., Budapest, ISBN: 9789630596541
31. Brown, D. – Dillard, J. – Marshall, R. S. (2006): *Triple Bottom Line: A business metaphor for a social construct*. Portland State University, School of Business Administration, Portland
32. Brundtland, G. H. (1987): *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. Oslo, p. 16.
33. Cameron, K. S. – Quinn, R E. (2006): *Diagnosing and Changing Organizational Culture – Based on the Competing Values Framework*, Jossey-Bass, San Fransisco
34. Campagna, C. – Guevara, D. – Le Boeuf, B. (2017): Sustainable Development as deus ex machina. *Biological Conversation*, Vol, 209, pp. 54-61. DOI: 10.1016/j.biocon.2017.01.016
35. Carson, R. (1962): *Silent Spring*. Houghton Mifflin, United States.
36. Chikán A. (2008): *Vállalatgazdaságtan*. Aula Kiadó Kft., Budapest, ISBN: 978-963-9698-60-4
37. Citroen, C. L. (2011): The role of information in strategic decision-making. *International Journal of Information Management*. Vol. 31, No. 6, pp. 493–501. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2011.02.005>.
38. Cobbinah, P. B. – Erdiaw-Keasie, M. O. – Amoateng, P. (2015): Rethinking sustainable development within the framework of poverty and urbanisation in developing countries. *Environmental Development*. Vol. 13, pp. 18-32.

<https://doi.org/10.1016/j.envdev.2014.11.001>

39. Cohen, S. (2011): *Sustainability Management: Lessons from and for New York City, America, and the Planet*, New York: Columbia University Press
40. Cormier, D. – Gordon I. M. (2001): An examination of social and environmental reporting strategies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 5, pp. 587–616. DOI: 10.1108/EUM0000000006264
41. Csath M. (2019): A versenyképesség puha tényezői – elméleti megalapozás. In Csath M. (szerk) (2019). *A versenyképesség-mérés változásai és új irányai*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest
42. Csáfor H. (2009): *Vállalatok társadalmi felelősségvállalása, regionális vizsgálat az Észak-magyarországi Régióban*. Doktori értekezés, Budapest
43. Csutora M. (2001): *A vállalati környezetvédelmi költségek számbavétele*. Tisztább Termelési Kiskönyvtár III, Budapest, ISBN: 963 503 261 7
44. Csutora M. – Kerekes S. (2004): *A környezetbarát vállalatirányítás eszközei*. KJK KERSZÖV, Budapest
45. Csutora M. – Roberta D. P. (2009): Using EMA to Benchmark Environmental Costs – Theory and Experience from Four Countries Through the UNIDO TEST Project. In Schaltegger, S. – Bennett, M. – Burritt, R. L. (eds.) (2009): *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, Springer, Dordrecht, pp. 143-162. DOI: 10.1007/978-1-4020-8913-8_8
46. Daly, H. E. (1991): *Steady State Economics*. Washington, DC: Island Press
47. Deshpande, R. – Webster, Jr. F. E. (1989): Organisational Culture and Marketing: Defining the Research Agenda. *Journal of Marketing*, Vol. 53, No.1., pp. 3-15. DOI: 10.2307/1251521
48. Dierickx, J. – Cool, K. (1989): Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage. *Management Science*, Vol. 35., No. 12, pp. 1504-1511.
49. Dillard, J. – Brown, D. – Marshall, R. S. (2005): An environmentally enlightened accounting. *Accounting Forum*, Vol. 29, pp. 77–101. DOI: 10.1016/j.accfor.2004.12.001
50. Ding, L. – Shao, Z. – Zhang, H. – Xu, C. – Wu, D. (2016): A Comprehensive Evaluation of Urban Sustainable Development in China Based on the TOPSIS-Entropy Method. *Sustainability*, Vol. 8, No. 8, pp. 1-23. DOI: 10.3390/su8080746
51. Donaldson, T. – Preston, L. E. (1995): The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 1, pp. 85-91.

52. Dyer, J. H. – Singh, H (1998): The relational view: Cooperative strategy and sources of inter-organizational competitive advantage. *Academy of Management Review*. Vol. 23, No. 4, pp. 660-679.
53. Elfring, T. – Volberda, H. W. (1997): Schools of Thought in Strategic Management: Fragmentation, Integration or Synthesis? In Elfring, T. – Jensen, H. S. – Money, A. (eds.): *Theory Building in the Business Science*. Handelshøjskolens Forlag, Copenhagen, pp. 11–47.
54. Elkington, J. – Hailes, J.– Makower, J. (1990): *The Green Consumer*. Penguin Books, New York, ISBN: 978-0140127089
55. Elkington, J. (1998): *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*. Gabriola Island, BC: New Society Publishers. In Braun R. (2015): *Vállalati társadalmi felelősségvállalás. A vállalatok politikája*. Akadémiai Kiadó Zrt., Budapest, ISBN: 9789630596541
56. Epstein, M. J. – Roy, M-J. (2001): Sustainability in Action: Identifying and Measuring the Key Performance Drivers. *Long Range Planning*, Vol. 34, no. 5., pp. 585-604. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(01\)00084-X](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(01)00084-X)
57. Eugénio, T. – Lourenco, I. – Morais, A. I. (2010): Recent developments in social and environmental accounting research. *Social Responsibility Journal*, Vol. 6., No. 2., pp. 286–305. DOI: 10.1108/17471111011051775
58. Ewing, B. – Reed, A. – Galli, A. – Kitzes, J. – Wackernagel, M. (2010): Calculation Methodology for the National Footprint Accounts, 2010 Edition In Csutora M. (szerk.) (2011): *Az ökológiai lábnyom ökonómiája*. Budapest
59. Fekete H. (2011): *Merre tart a hajó? A szervezeti stratégia, a struktúra és a kultúra hatásainak vizsgálata a vállalati teljesítményre*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
60. Fleischer T. (2005): Fenntartható fejlődés – fenntartható közlekedés. *Közúti és Mélyépítési Szemle*, Vol. 55, No. 12, pp. 1-9. ISSN 1419-0702
61. Fojtik J. – Veres Z. (2012): *A NAGY TÚLÉLŐ – Időutazás a marketingben*. Akadémiai Kiadó. ISBN 978 963 05 9250 5
62. Forcadell, F. J. – Elisa, A. – Fernando, Ú. (2019): The influence of innovation on corporate sustainability in the international banking industry. *Sustainability*. 11(3210). <https://doi.org/10.3390/su11113210>
63. Frankel, C. (1998): *In Earth's Company, Business, Environment and the Challenge of Sustainability*. New Society Publishers, Canada In Staib, R. (2005): *Environmental Management and Decision Making for Business*, PALGRAVE MACMILLAN

64. Freeman, R. E. (1984): *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press. p. 46. In Radácsi L. (2021): *Felelős és fenntartható vállalat*. SALDO Kiadó. ISBN 9789636386115
65. Freeman, R. E. – McVea, J. (2006): *A Stakeholder Approach to Strategic Management*. In Hitt, A. – Freeman, R.E. – Harrison, J. S. (2006): *The Blackwell Handbook of Strategic Management*, Blackwell Publishing Ltd. DOI: 10.1111/b.9780631218616.2006.00001.x
66. Gaál Z. – Szabó L. (2008): *Segédlet a stratégiai menedzsmenthez*. Pannon Egyetem Kiadó, Veszprém
67. Gelencsér A. (2022): *Ábrándok bővületében*. Akadémiai Kiadó. ISBN: 9789634548997
68. Global Reporting Initiative (GRI) (2016): GRI 101: FOUNDATION 2016
69. Glueck, W. F. (1976): *Business policy: strategy formulation and management action*. (McGraw-Hill series in management). McGraw-Hill, New York In Fekete H. (2011): *Merre tart a hajó? A szervezeti stratégia, a struktúra és a kultúra hatásainak vizsgálata a vállalati teljesítményre*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
70. Goodpaster, K. E. – Matthews, J. B. (1982): Can a Corporation Have a Conscience? *Harvard Business Review*, Vol. 60., No.1., pp. 132–141.
71. Grant, R. (1990): *The Greening of Accountancy*. London:ACCA In Radácsi László (2021): *Felelős és fenntartható vállalat*. SALDO Kiadó. ISBN 9789636386115
72. Gray, R. (2002): The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accounting and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 7, pp. 687–708. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00003-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00003-9)
73. Gray, R. – Bebbington, J. (2001): *Accounting for the Environmental*. Sage Publications, London In Eugénio, T. – Lourenco, I.– Morais, A. I. (2010): Recent developments in social and environmental accounting research. *Social Responsibility Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 286–305.
74. Gray, R. – Kouhy, R.– Lavers, S. (1995a): Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 47–77.
75. Gray, R. – Kouhy, R.– Lavers, S. (1995b): Methodological themes: constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 78–101.
76. Gyulai I. (2013): Fenntartható fejlődés és fenntartható növekedés. *Statisztikai Szemle*, Vol. 91, No. 8-9, pp. 797-822.

77. Hajnal K. (2006): *A fenntartható fejlődés elméleti kérdései és alkalmazása a településfejlesztésben*. Doktori értekezés. Pécs
78. Handy, C. (1993): *Understanding Organizations*. Oxford University Press. Oxford. In Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
79. Handy, C. (1995): *The Goods of Management*. Arrow. London. In Fekete, H. (2011): *Merre tart a hajó? A szervezeti stratégia, a struktúra és a kultúra hatásainak vizsgálata a vállalati teljesítményre*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
80. Hart, S (1997): Strategies for a sustainable world. *Harvard Business Review*, 1–2, pp. 66–76.
81. Hassan, S. S. – Vandermerwe, A. (1994): *A Global View of Green Marketing* In Fojtik, J. – Veres, Z. (2012). *A NAGY TÚLÉLŐ – Időutazás a marketingben*. Akadémiai Kiadó. ISBN 978 963 05 9250 5
82. Hitt, M. A. – Ireland, R. D. – Palia, K. A. (1982): Industrial Firms' Grand Strategy and Functional Importance: Moderating Effects of Technology and Uncertainty. *The Academy of Management Journal*. Vol. 25, No. 2, pp. 265-298. DOI: 10.2307/255990
83. Hoffman, A, J. (2001): *From Heresy to Dogma, An Institutional History of Corporate Environmentalism*, Stanford, California: Stanford University Press. In Staib, R. (2005): *Environmental Management and Decision Making for Business*, PALGRAVE MACMILLAN
84. Holden, E. – Linnerud, K. – Banister, D. (2014): Sustainable Development: Our Common Future revisited. *Global Environmental Change*, No. 26, pp. 130-139.
85. IAS 1 Nemzeti Számviteli Standard – A pénzügyi kimutatások prezentálása
86. IAS 2 Nemzeti Számviteli Standard – Készletek
87. IAS 8 Nemzetközi Számviteli Standard – Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák
88. IAS 11 Nemzetközi Számviteli Standard – Beruházási szerződések
89. IAS 16 Nemzetközi Számviteli Standard – Ingatlanok, gépek és berendezések
90. IAS 37 Nemzetközi Számviteli Standard – Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések
91. IAS 38 Nemzetközi Számviteli Standard – Immateriális javak
92. IAS 40 Nemzetközi Számviteli Standard – Befektetési célú ingatlan
93. IFRIC 1 Értelmezés

94. Jasch, C. (2003): The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 11, No. 6, pp. 667-676. DOI: 10.1016/S0959-6526(02)00107-5
95. Kadlubek, M. (2015): Examples of Sustainable Development in the Area of Transport. *Procedia Economics and Finance*. No. 27, pp. 494-500.
96. Kagan, R. A. – Thornton, D. – Gunningham, N. (2003): Explaining corporate Environmental Performance: How does Regulation Matter? *Law & Society Review*, Vol. 37, No. 1, pp. 51-90. DOI: 10.1111/1540-5893.3701002
97. Kántor B. (2020): Greenwashing: Egy megtévesztő vállalati kommunikációs gyakorlat kulturális dimenziója. JEL-KÉP: KOMMUNIKÁCIÓ, KÖZLEMÉNY, MÉDIA (4.), pp. 39-56.
98. Kates, R. W. – Parris, T. M. – Leiserowitz, A. A. (2005): What is sustainable development? Goals, indicators, values, and practice. *Environment: Science and Policy for Sustainable Development*, Vol. 47, No. 3, pp. 8-21. DOI: 10.1080/00139157.2005.10524444
99. Keller E. (1982): *Management in fremden Kulturen. Ziele, Ergebnisse und methodische Probleme der kulturvergleichenden Managementforschung*. Haupt. Bern. In Kovács Z. (2006): *Kultúrák versengése a globalizáció korszakában – A nemzeti kultúra jellemzőinek és összefüggéseinek vizsgálata a Trompenaars-modell alapján*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
100. Kerekes S. (1998): *A környezetgazdaságtan alapjai*. Budapest: Aula Kiadó
101. Kerekes S. – Dennis R. – Vastag Gy. (1995): A vállalatok környezeti kockázatai és a vállalatvezetők felelőssége. *Közgazdasági Szemle*, Vol. 17, No. 9, pp. 882-895.
102. King, M., E. – Atkins, J. (2016): *The Chief Value Officer: Accountants Can Save the Planet*. Taylor & Francis, Greenleaf Publishing
103. Kiss Á. (2009): *Környezeti fenntarthatóság az EU regionális politikájában – a hazai gazdaságfejlesztési programok tapasztalatai*. Doktori értekezés. Sopron
104. Kolk, A. (2000): Green reporting. *Harvard Business Review*, Vol. 78, No. 1, pp. 15-16.
105. Kozma D. E. (2020): *A fenntartható fejlődés empirikus vizsgálata az Európai Unióban*. Doktori (PhD) értekezés, Veszprém
106. Kozma D. E. – Bosnyák-Simon N. (2021): *A fenntarthatóság környezeti elemeinek megjelenése a hazai nagyvállalatok gyakorlatában*. In Obádovics Cs. – Resperger R. – Széles Zs. (szerk.) (2021): *PANDÉMIA – FENNTARTHATÓ GAZDÁLKODÁS – KÖRNYEZETTUDATOSSÁG – Konferenciakötet*, Sopron, pp. 149-164.
107. Kósi K. – Valkó L. (szerk.) (2006): *Környezetmenedzsment*. TYPOTEX, Budapest

108. Kovács Z. (2006): *Kultúrák versengése a globalizáció korszakában – A nemzeti kultúra jellemzőinek és összefüggéseinek vizsgálata a Trompenaars-modell alapján*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém. p. 20.
109. Kovács Zs. – Deák I. (2012): Számvitel – szakma versus tudomány. *Pénzügyi Szemle, Fókuszban a számvitel*, 2012/4, pp. 458-468.
110. Kono, T. (1990): Corporate Culture and Long-range Planning. *Long Range Planning*, Vol. 23. No. 4 In In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
111. Köhalmi Z. (2010): *A környezet védelme a magyar büntetőjogban*. Doktori értekezés, Pécs. p. 3.
112. Kroeber, A. L. – Kluckhohn, C. (1978): *Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions*, Millwood, New York In Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
113. Lakatos L. P. – Kovács D. M. – Madarasiné Sz. A. – Mohl G. – Rózsa I. (2018): *A nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok elmélete és gyakorlata*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest
114. Large, R. O. – Kramer, N. – Hartmann, R. K. (2013): Procurement of logistics services and sustainable development in Europe: Fields of activity and empirical results. *Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 19, pp. 122-133.
115. Lamberton, G. (2005): Sustainability accounting – A brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, pp. 7–26. DOI: 10.1016/j.accfor.2004.11.001
116. Lindblom, C. E. (1959): The Science of „Muddling Through”. *Public Administration Review*, Vol. 19, No. 2, pp. 79–88.
117. Loew, T. – Ankele, K. – Braun, S. – Clausen, J. (2004): *Significance of the CSR debate for sustainability and the requirements for companies*. Future e.V. and Institute for Ecological Economy Research GmbH. Berlin
118. Madarasiné Sz. A. (2009): *A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében*. Ph.D. Doktori értekezés, Budapest
119. Majoros P. (2011): *Tanácsok, tippek, trükkök, nem csak szakdolgozatíróknak, avagy a kutatómódszertan alapjai*. Perfekt. Budapest. ISBN: 978-963-394-803-3
120. Malhotra, N. K. – Hall, J. – Shaw, M. – Oppenheim, P. (2001): *Market Research: An Applied Orientation* (2. ed). Australia: Pearson Education. In Sajtos L. – Mitev A. (2007):

SPSS kutatási és adatelemzési kézikönyv. Alinea Kiadó, Budapest. ISBN: 978-963-9659-08-7

121. March, J. G. – Simon, H. A. (1958): *Organizations*. New York: Wiley. In Balaton K. – Hortoványi L. – Incze E. – Laczkó M. – Szabó Zs. R. – Tari E. (2016): *Stratégiai menedzsment*. Akadémiai Kiadó. DOI:10.1556/9789630597838
122. Marosán Gy. (2006): *A 21. század stratégiai menedzsmentje*. Műszaki Kiadó, Budapest
123. Mathews, M.R. – Perera, H. (1996): *Accounting Theory and Development*. Thomas Nelson Australia, Melbourne. In Eugénio, T. – Lourenco, I. – Morais, A. I. (2010): Recent developments in social and environmental accounting research. *Social Responsibility Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 286–305.
124. Mathews, M. R. (1997): Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, pp. 481–531. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000004417>
125. Mathews, M.R. (2000): *The Development of Social and Environmental Accounting Research 1995-2000*. Discussion Paper Series, 205, Massey University, School of Accounting, Palmerston
126. Málovics Gy. – Ván H. (2008): Az ökológiai fenntarthatóság és a regionális versenyképesség összefüggései. *Tér és Társadalom*, Vol. 2, No. 2, pp. 21-40.
127. Meadowcroft, J. (1997): Planning, Democracy and the Challenge of Sustainable Development. *International Political Science Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 167-189.
128. Meadows, D. H. – Meadows, D. L. – Randers, J. – Behrens, W. W. (1972): *The Limits to growth: A report for the Club of Rome's Project on the Predicament of Mankind*. New York
129. Meadows, D. H. – Meadows, D. L. – Randers, J. – Behrens, W. W. (2022): *A növekedés határai*, Kossuth Kiadó Zrt., ISBN: 9789635449033
130. Mészáros T. (2004): Változó stratégiaalkotás. *Harvard Business Manager*, Vol. 6, No. 5, pp. 56-65. In Balaton K. – Hortoványi L. – Incze E. – Laczkó M. – Szabó Zs. R. – Tari E. (2016): *Stratégiai menedzsment*. Akadémiai Kiadó. DOI:10.1556/9789630597838
131. Miles, R. E. – Snow, C. C. (1978): *Organizational Strategy, Structure, and Progress*. New York: McGraw-Hill Book Co.
132. Ministry of the Environment (2005): *Environmental Accounting Guidelines*. Japan <https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf>
133. Mintzberg, H. (1987): *Five Ps for Strategy*, California Management, Review, Fall
134. Mintzberg, H. – Ahlstrand, B. – Lampel, J. (1998): *Stratégiai szafari*, HVG Könyvek

135. Molnár T. (2015): *Empirikus területi kutatások*. Akadémiai Kiadó Zrt. Budapest. ISBN. 9789630595988
136. Moran, D. D. – Wackernagel, M. – Kitzes, J. A. – Goldfinger, S. H. – Boutaud, A. (2008). Measuring sustainable development – Nation by nation. *Ecological Economics*, Vol. 64, pp. 470-474.
137. MSZ EN ISO 14001:2004 – Környezetközpontú irányítási rendszerek. Követelmények és alkalmazási irányelvek.
138. Mullerat, R. (2010): *International Corporate Social Responsibility: The Role of Corporations in the Economic order of the 21st Century*. Wolters Kluwer Law & Business
139. Musinszki Z. (2013): Költség-e a költség? Költségek a vezetői számvitelben. *Controller Info*, Vol. 1, No. 2013/2, pp. 2-8., ISSN 2063 9309
140. Nagy G. (2013): A környezettudatos vállalati működés indikátorai és ösztönzői. Doktori (P.h.D.) értekezés, Debreceni Egyetem
141. Németh P. (2008): *A vállalati környezetvédelmi tevékenység szerepe a versenyképességben, a piaci sikerességben*. Ph.D. értekezés, Budapest
142. Nidumolu, R., Prahalad, C. K., – Rangaswami, M. R. (2009): Why sustainability is now the key driver of innovation. *Harvard Business Review*, Vol. 87, No. 9, 56-64. <https://hbr.org/2009/09/why-sustainability-is-now-the-key-driver-of-innovation>
143. Nidumolu, R., Prahalad, C.K., & Rangaswami, M.R. (2013): Why Sustainability Is Now the Key Driver of Innovation. *IEEE Engineering Management Review*, Vol. 41, No. 2, 30–37. <https://doi.org/10.1109/emr.2013.6601104>
144. Nicklisch, H. (1922): *Wirtschaftliche Betriebslehre*. Poeschl, Stuttgart In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
145. OECD (2005): *Oslo Manual – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*. Harmadik kiadás, OECD, Párizs
146. Ohmae, K. (1991): *The Mind of the Strategist*, McGraw-Hill, New York (first published 1982)
147. Pál T. (2003): *Számviteli rendszerek, speciális eljárások*. Economix Kiadó, Miskolc In Somogyi T. (2007): *A környezeti számvitel alkalmazási lehetőségei a mezőgazdaságban*. Doktori (Ph.D.) értekezés, Keszthely

148. Parker, L. D. (2005): Social and environmental accountability research A view from the commentary boxes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 18, No. 6, pp. 842–860. DOI: 10.1108/09513570510627739
149. Pelle A. (2008): *Az Európai Unió környezeti politikája*. Szeged: JATEPress
150. Perego, P. (2005): *Environmental Management Control, An Empirical Study on the Use of Environmental Performance Measures in Management Control Systems*. Ponsen and Looijen BV, Wageningen
151. Persányi M. (szerk.) (1988): *Közös Jövők. A Környezet és Fejlődés Világbizottság Jelenése*, Mezőgazdasági Könyvkiadó Vállalat, ISBN: 9632326601
152. Perry, M. – Sheng, T. T. (1999): An overview of trends related to environmental reporting in Singapore. *Environmental Management and Health*, Vol. 10, No. 5, pp. 310–320. <https://doi.org/10.1108/09566169910289667>
153. Peters, T. J. – Waterman, R. H. (1982): *In search of excellence*. Harper & Row, New York In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
154. Petrock, F. (1990): Corporate Culture Enhances Profits. *HR Magazine*, Vol. 35, No. 11, pp. 64-66.
155. Porter, M. E. (2006): *Versenystatégia*. Akadémiai Kiadó, Budapest
156. Porter, M. E – Kramer, M. R. (2007): Stratégia és társadalom: A versenyelőny és a vállalatok társadalmi felelőssége. *Harvard Businessmanager*, 2007/2. pp. 6-20. In Ransburg B. – Vágási M. (2011): A fenntartható fejlődés vállalati integrációja és kommunikációja – A hazai nagyvállalati gyakorlat vizsgálata. *Vezetéstudomány*. Vol. 42, No. 10, pp. 2-13.
157. Prahalad, C. K. – Hamel, G. (1990): The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, May–June, pp. 1-15.
158. Prakash, A. (2001): Why do firms adopt ‘beyond compliance’ environmental policies? *Business Strategy and the Environment*. Vol. 10, No. 5, pp. 286–299.
159. Prugh, T. – Costanza, R. – Daly, H. (1999): *The Local Politics of Global Sustainability*. Washington DC: Island Press In Kozma D. (2020): *A fenntartható fejlődés empirikus vizsgálata az Európai Unióban*. Doktori (PhD) értekezés, Veszprém
160. Quinn, J. B. (1980): Managing Strategic Change. *Sloan Management Review*, No. 4, pp. 3-20.
161. Radácsi L. (2021): *Felelős és fenntartható vállalat*. SALDO Kiadó. ISBN 9789636386115

162. Ransburg B. – Vágási M. (2011): A fenntartható fejlődés vállalati integrációja és kommunikációja – A hazai nagyvállalati gyakorlat vizsgálata. *Vezetéstudomány*. Vol. 42, No. 10, pp. 2-13.
163. Reyes, M. F. (2002): The Greening of Accounting: Putting the Environment onto the Agenda of the Accountancy Profession in the Philippines. In Bennett et al. (eds.), *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional*. Kluwer Academic Publishers. The Netherlands. pp. 215-220.
164. Riahi-Belkaoui, A. (2004): *Accounting Theory*. 5th edition, Cengage Learning EMEA London In Eugénio, T. – Lourenco, I. – Morais, A. I. (2010): Recent developments in social and environmental accounting research. *Social Responsibility Journal*, Vol, 6, No. 2, pp. 286–305.
165. Rolfes, R. (1990): How Green is your Market Basket? *Across The Board*, January-February, p. 50. In Fojtik J. – Veres Z. (2012): *A NAGY TÚLÉLŐ – Időutazás a marketingben*. Akadémiai Kiadó. ISBN 978 963 05 9250 5
166. Róth J. – Adorján Cs. – Lukács J. – Veit J. (2019): *Számviteli esettanulmányok*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft.
167. Sajtos L. – Mitev, A. (2007): *SPSS kutatási és adatelemzési kézikönyv*. Alinea Kiadó, Budapest. ISBN: 978-963-9659-08-7
168. Savoia R. (2007): *Egy zöldebb Európa. A Környezetvédelmi Politika Integrációjának Folyamata az Európai Unióban*. Doktori értekezés. Budapest
169. Schaltegger, S. – Burritt, R. (2000): *Contemporary Environmental Accounting, Issues, Concepts and Practice*. Greenleaf, Sheffield
170. Schaltegger, S. – Burritt, R. L. (2010): Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*, 45, pp. 375–384. DOI: 10.1016/j.jwb.2009.08.002
171. Schaltegger, S. – Muller, K. – Hindrichsen, H. (1996): *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley and Sons, Chichester In Madarasiné Szirmai Andrea (2009): *A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében*. Ph.D. Doktori értekezés, Budapest
172. Schaltegger, S. – Sturm, A. (1992): *Ökologieorientierte Entscheidungen in Unternehmen. Ökologisches Rechnungswesen statt Ökobilanzierung: Notwendigkeit, Kriterien, Konzepte*. Basel University, Switzerland

173. Schein, E. H. (1985): *Organizational Culture and Leadership*. Jossey-Bass. San Francisco In Bognár F. (2013): *A karbantartási stratégiák és a vállalati kultúra szerepe a szervezeti üzleti folyamatokban*. Doktori (PhD) értekezés. Veszprém
174. Schein, E. H. (1992): *Organizational Culture and Leadership*. 2nd ed. Jossey-Bass. San Francisco In Borgulya I. – Barakonyi K. (2004): *Stratégiaalkotás III. – Vállalati kultúra*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. ISBN 963 19 4579 0
175. Schneider, D. (2005): *Unternehmensführung und strategisches Controlling – Überlegende Instrumente und Methode*, REFA Bundesverband, Darmstadt
176. Senge, S. V. (1993): Accounting for the environment: an analysis of issues. *Ohio CPA Journal*, vol. 52., no. 1., pp. 33–42. In Madarasiné Szirmai Andrea (2009): *A pénzügyi kimutatások valóságtartalma a környezeti információk tükrében*. Ph.D. Doktori értekezés, Budapest
177. Simon N. (2015): *Környezeti katasztrófák előzetes kezelése a számvitelben. A MAL Zrt-vel azonos kockázati osztályba tartozó vállalatok céltartalék-képzése a 2010-es izsapkatasztrófa előtt és után*. V. Harsányi János Gazdasági és Menedzsment Szakmai Konferencia
178. Somogyi T. (2007): *A környezeti számvitel alkalmazási lehetőségei a mezőgazdaságban*. Doktori (Ph.D.) értekezés, Keszthely
179. Staib, R. (2005): *Environmental Management and Decision Making for Business*. PALGRAVE MACMILLAN
180. Sterling, R. R. (1975): Toward a Science of Accounting. *Financial Analysts Journal*. Vol. 31., No. 5, pp. 28–36.
181. Szalay Z. (1998): *Környezetpolitika*. Győr: Széchenyi István Főiskola Környezetmérnöki Tanszék
182. Thomas, G. C. – Worley, G. CH. (1993): *Organization development and change*. Minneapolis: West Publications Company, p. 772. In Pirger, T. (2015): *A rendvédelmi szervek szervezetikultúra-vizsgálata*. Doktori (PhD) értekezés. Sopron
183. Thomson, I. (2007). *Mapping the terrain of sustainability accounting*. In Schaltegger, S. – Burritt, R. L. (2010): Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*, 45, pp. 375–384. DOI: 10.1016/j.jwb.2009.08.002
184. Trompenaars, F. – Hampden-Turner, C. (2002): *Riding the Waves of Culture, Understanding Cultural Diversity in Business*, Nicholas Brealey Publishing, London

185. Tupenaite, L. – Lill, I. – Geipele, I. – Naimaviciene, J. (2017): Ranking of Sustainability Indicators for Assessment of the New Housing Development Projects: Case of the Baltic States. *Resources*, Vol. 6, No. 4, pp. 1-21. DOI: 10.3390/resources6040055
186. Turchany, G. (2003): Stratégie et mise en action d'un Agenda 21 E-learning. Lyon: UIDD
187. UNDSO, 2001 In Ván Hajnalka (2012): *Környezeti hasznok és kimutatásuk a környezeti vezetői számvitelben*. Doktori értekezés, Szeged
188. Varjú V. (2010): *A környezeti politika fejlesztéspolitikába történő integrációja – a stratégiai környezeti vizsgálat*. Doktori értekezés. Pécs
189. Ván H. (2012a): A környezeti számvitel, mint a számviteli rendszer új kihívása. *Pénzügyi Szemle. Fókuszban a számvitel*. Vol. 57., No. 4., pp. 469-484.
190. Ván H. (2012b): *Környezeti hasznok és kimutatásuk a környezeti vezetői számvitelben*. Doktori értekezés, Szeged
191. Ván H. (2014): *A környezeti számvitel szerepe a vállalatok környezetvédelmi tevékenységében*. JATEPress, Szeged ISBN 978-963-315-200-3
192. Waas, T. – Hugé, J. – Block, T. – Wright, T. – Benitez-Capistros, F. – Verbruggen, A. (2014): Sustainability Assessment and Indicators: Tools in a Decision-Making Strategy for Sustainable Development. *Sustainability*, Vol. 6, pp. 5512-5534.
193. Vandermerwe, S. – Oliff, M. D. (1990). Customers Drive Corporations Green. *Long Range Planning*. Vol. 23., No. 6, pp. 10-16.
194. Wilmschurst, T. – Frost, G. (2000): Corporate Environmental reporting: A Test of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing and & Accountability Journal*. Vol. 13., No. 1., pp. 10-26., <https://doi.org/10.1108/09513570010316126>
195. Yoffie, D. B. – Cusumano, M. A. (2017). *A győztes stratégia*. XXI. Század Kiadó, Budapest. ISBN 978 615 5638 54 1
196. Zilahy Gy. – Széchy A. (2012): *A vállalati környezeti innovációs tevékenység háttéré – elméleti áttekintés*. In: Fenntartható fejlődés, élhető régió, élhető települési táj 2. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, pp. 91-111. ISBN 978-963-503-505-2
197. 1976. évi II. törvény az emberi környezet védelméről
198. 1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól
199. 2000. évi C. törvény a számvitelről
200. 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról
201. 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról
202. 2023. évi CVIII. törvény a fenntartható finanszírozás és az egységes vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezettudatos, társadalmi és szociális

szempontokat is figyelembe vevő, vállalati társadalmi felelősségvállalás szabályairól és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról

203. european-union.europa.hu/1

204. Az Európai Parlament és a Tanács 2004/35/EK irányelve (2004. április 21.) a környezeti károk megelőzése és felszámolása tekintetében a környezeti felelősségről

205. Az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete (2002. július 19.) a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról

206. A BIZOTTSÁG 1126/2008/EK RENDELETE (2008. november 3.) az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról

Mellékletek

1. számú melléklet: A kutatás kérdőíve

1. Kérem, tekintse át a következő állításokat, és jelölje be, hogy az adott állítás az Önök vállalatának működésére igaz, vagy nem! (A megfelelő oszlopba tegyen X-et!)

Megállapítások	Igen	Nem
A környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök elkülönítetten jelennek meg a tárgyi eszközök között, egyedi nyilvántartást vezet a vállalat ezekről a vagyonelemekről.		
A tárgyi eszközök között vannak olyan vagyonelemek, amelyek a berendezések szerves részét képezik, emiatt nem megoldható azok elkülönített nyilvántartása.		
A környezetvédelmi célú beruházások nyilvántartása, és azok nyomonkövetése elkülönítetten történik.		
A készleteken belül a környezetre káros anyagokról, a keletkező veszélyes hulladékokról külön mennyiségi és értékbeni nyilvántartást vezet a vállalat.		
A tevékenység során keletkező veszélyes hulladékok megfelelő, jogszabály szerinti (2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékról) veszélyességi osztályba történő sorolása megtörténik.		
Vállalkozásunk meghatározott időközönként felméri/felmérési tevékenységének természeti környezetre gyakorolt hatását.		
A környezetvédelmi célú céltartalékok képzése a tényleges kockázatok felmérését követően valósul meg.		
A környezetvédelmi kötelezettségekre képzett céltartalékokat jogcímenként elkülönítetten tartjuk nyilván.		
A vállalat képez környezetvédelmi költségek fedezete céljából céltartalékokat, melyet jogcímenként elkülönítetten tart nyilván.		
Társaságunk rendelkezik környezetvédelmi felelősségbiztosítással.		
A környezetvédelemmel kapcsolatosan elszámolt költségeket (például: környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök értékcsökkenési leírása, környezetvédelmi termékdíj, környezetterhelési díj, hulladékkezelés (szállítás, megsemmisítés), környezetvédelmi szaktanácsadás, KIR-MIR audit, energiaköltség, stb.) az alkalmazott költségelszámolási módszer mellett, elkülönítetten is kimutatja, elemzi a vállalat.		
A környezetvédelemmel összefüggő bevételeket (például: hulladék és melléktermék értékesítés, CO ₂ kvóta értékesítés) elkülönítetten is kimutatja, elemzi a vállalat.		
A vállalat nevesít olyan információs alrendszert (például környezeti számvitel, környezeti controllling), melyben a környezetvédelemmel összefüggő adatok nyilvántartása és elemzése történik.		

Társaságunk minősített Környezetközpontú Irányítás Rendszert (ISO 14001) alkalmaz.		
A menedzsment részére/belső felhasználásra környezeti jelentés készül (legalább éves szinten).		
Vállalatunk rendelkezik kidolgozott környezeti/környezetvédelmi stratégiával.		
A környezetvédelem eszközei tekintetében vállalatunk erre vonatkozó politikát dolgozott ki, és alkalmaz.		
A vállalat fontosnak tartja az alkalmazottak környezettudatos szemléletének formálását (például: szelektív hulladékgyűjtők kihelyezése, újrahasznosított papír nyomtatáshoz, ballonos víz kihelyezése stb.).		

2. A következő hat dimenzió az Ön szervezetének kultúráját méri fel.

A hat dimenzió mindegyikéhez négy kijelentés tartozik. Kérem, osszon fel 100 pontot az egyes állítások között! Azoknak adjon magasabb pontszámot, amelyek leginkább jellemzőek az Ön vállalatára. Például, ha az A alternatíva a legjellemzőbb, a B és C csak részben igaz, a D válasz a legkevésbé jellemző, akkor egy lehetséges elosztása a pontoknak lehet, hogy az A válasz 55 pontot ér, a B és C 20 pontot, és a D válasz kapja a fennmaradó 5 pontot.

Először töltsse ki a táblázatok „Jelenlegi” oszlopát, mely körülbelül öt percet vesz igénybe. Ezt követően töltsse ki a „Kívánatos” oszlopot. A „Kívánatos” oszlopban azokat a válaszokat jelölje be, amelyek meglétét öt éven belül kívánatosnak tartja saját szervezetén belül.

1. Főbb szervezeti jellemzők	Jelenlegi	Kívánatos
A.) Szervezetünk olyan, mint egy nagy család. Az emberek jól ismerik egymást.		
B.) Szervezetünk nagyon dinamikus és vállalkozó szellemű hely. Az emberek hajlandók kockáztatni.		
C.) Szervezetünk nagyon eredményorientált. A feladat elvégzése prioritást élvez. Az emberek teljesítményorientáltak és versenyző szelleműek.		
D.) Szervezetünk nagyon szabályozott és strukturált hely. Általában formális előírások szabályozzák az emberek cselekedeteit.		
Összesen:	100	100

2. Szervezeti vezetés (Leadership)	Jelenlegi	Kívánatos
A.) Szervezetünk vezetése a mentorálás, a támogatás és a gondoskodás szorgalmazója.		
B.) Szervezetünk vezetése a vállalkozói szellem, az innováció, a kockázatvállalás szorgalmazója.		
C.) Szervezetünk vezetése a rámenős, eredmény-orientált hozzáállás szorgalmazója.		
D.) Szervezetünk vezetése a koordináció, a szervezés, az egyenletes, szabályozott működés szorgalmazója.		
Összesen:	100	100
3. Vezetési stílus	Jelenlegi	Kívánatos
A.) Szervezetünkben a vezetési stílust csapatmunka, konszenzus és részvétel jellemzi.		
B.) Szervezetünkben a vezetési stílust egyéni kockázatvállalás, innováció, szabadság és egyediség jellemzi.		
C.) Szervezetünkben a vezetési stílust a versenyszellem ösztönzése, magas elvárások és eredmény orientáció jellemzi.		
D.) Szervezetünkben a vezetési stílust a foglalkoztatás biztonsága, szabályosság, kiszámíthatóság, a kapcsolatok stabilitása jellemzi.		
Összesen:	100	100
4. Összetartó erő a szervezetben	Jelenlegi	Kívánatos
A.) Szervezetünk összetartó ereje a lojalitás és a kölcsönös bizalom. Magas a szervezet iránti elkötelezettség.		
B.) Szervezetünk összetartó ereje az innovációhoz és a fejlődés iránti elkötelezettség. A hangsúlyt az előremutatásra, élen járásra helyezi.		
C.) Szervezetünk összetartó ereje az eredmények és a célok elérésének hangsúlyozása.		
D.) Szervezetünk összetartói a formális szabályok és irányelvek. Fontos az egyenletes, szabályozott működés fenntartása.		
Összesen:	100	100
5. Stratégiai hangsúlyok	Jelenlegi	Kívánatos
A.) A szervezet a személyes fejlődést hangsúlyozza. Nagyfokú bizalom, nyitottság és részvétel jellemzi.		
B.) A szervezet új erőforrások megszerzését és új kihívások keresését hangsúlyozza. Új dolgok kipróbálását és új lehetőségek felkutatását értékeli.		
C.) A szervezet a versengést, az eredményeket hangsúlyozza. Fontos a kihívó célok megvalósítása és a piacvezető pozíció elérése.		
D.) A szervezet állandóságot és stabilitást hangsúlyoz. Fontos a hatékonyság, a kontroll és a gördülékeny működés.		
Összesen:	100	100

6. Sikerkritériumok	Jelenlegi	Kívánatos
A.) Szervezetünkben a siker definiálásának alapja az emberi erőforrás fejlesztés, a csapatmunka, a munkatársi elkötelezettség és az emberekkel való törődés.		
B.) Szervezetünkben a siker definiálásának alapja a legegységesebb és legújabb termékek birtoklása. Szervezetünk termékvezető, innovátor.		
C.) Szervezetünkben a siker definiálásának alapja a piacvezető pozíció elérése, a konkurencia megelőzése. A piaci versenyelőny alapvető fontosságú.		
D.) Szervezetünkben a siker definiálásának alapja a hatékonyság. Kritikus fontosságú a megbízható teljesítés, a gördülékeny ütemezés, az alacsony költségű termelés.		
Összesen:	100	100

3. Kérem, minősítse stratégiai szempontból a következő érintetteket! (Kérem, karikázza be a megfelelő minősítést!) 1 - egyáltalán nem fontos, 5 - nagyon fontos

Beszállítók, üzleti partnerek	1 2 3 4 5
Munkavállalók	1 2 3 4 5
Hatóságok	1 2 3 4 5
Tulajdonosok	1 2 3 4 5
Természeti környezet	1 2 3 4 5
Vevők	1 2 3 4 5
Versenytársak	1 2 3 4 5

4. Kérem, a következő táblázatokban értékelje 1-5-ös skálán, hogy az adott kijelentések milyen mértékben jellemzőek az Ön vállalatára! (Kérem, karikázza be a megfelelő minősítést!) 1- egyáltalán nem jellemző, 5 - teljes mértékben jellemző

Környezethez való alkalmazkodás	
Fő célunk pozícióink megtartása és javítása a kiválasztott termékpiaci szegmensben.	1 2 3 4 5
Új termékeket és piaci lehetőségeket keresünk. Működési körünket széles, sokrétű és folyamatosan változó technológiák, tevékenységek jellemzik.	1 2 3 4 5
Stratégiánk az új termékek és piacok kutatására irányul, a meglévők helyzetének védelme és javítása mellett.	1 2 3 4 5
Úgy érezzük, hogy reagálásaink a környezeti változásokra sokszor sikertelenek, utólagosak és esetlegesek, stratégiánk nem életképes, vagy túlzottan ragaszkodunk a korábban megfogalmazott stratégiákhoz és struktúrákhoz.	1 2 3 4 5

Dinamika	
Legfőbb törekvésünk piacaink bővítése és fejlesztése.	1 2 3 4 5
A célok elérésének színvonala megfelelő. Akkor járunk legjobban, ha folytatjuk a korábbi gyakorlatot és csak kisebb módosításokat hajtunk végre.	1 2 3 4 5
Akkor járunk legjobban, ha növeljük a hatékonyságot, megszabadulunk a nem jövedelmező termékeinktől, alapos költségelemzést végezve lefaragunk minden nélkülözhető kiadást, amíg lehet elhalasztjuk a kapacitások korszerűsítését, nélkülözhető vagyontárgyainkat értékesítjük.	1 2 3 4 5

5. Mely ágazatban van jelen a vállalat? (A megfelelőt aláhúzással jelölje, kérem!)

építő- és építőanyag-
ipar
dohányipar
elektronikai ipar
élelmiszeripar

energiaipar
fémfeldolgozás
gépgyártás
gumiipar
gyógyszeripar

járműipar
könnyűipar
mezőgazdaság
műanyagipar
vegyipar

6. Hol található a vállalat székhelye/telephelye?

.....

7. Amennyiben az Önök vállalata leányvállalat, az anyavállalatuk melyik országban található?

.....

2. számú melléklet: A stratégia orientációja szempontjából nevesített érdekcsoportok és a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága közötti kapcsolatot mutató Khi-négyzet eredményei

2.1 A beszállító-orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	39,419	8	,000
Likelihood Ratio	39,327	8	,000
Linear-by-Linear Association	,731	1	,393
N of Valid Cases	74		

2.2 A munkavállaló-orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	27,590	6	,000
Likelihood Ratio	30,525	6	,000
Linear-by-Linear Association	2,143	1	,143
N of Valid Cases	74		

2.3 A hatóságorientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	65,699	6	,000
Likelihood Ratio	79,316	6	,000
Linear-by-Linear Association	44,574	1	,000
N of Valid Cases	74		

2.4 A tulajdonos-orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,263	6	,018
Likelihood Ratio	17,113	6	,009
Linear-by-Linear Association	2,648	1	,104
N of Valid Cases	74		

2.5 A természeti környezet orientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	35,796	6	,000
Likelihood Ratio	37,815	6	,000
Linear-by-Linear Association	14,859	1	,000
N of Valid Cases	74		

2.6 A vevőorientált stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,290	2	,318
Likelihood Ratio	3,423	2	,181
Linear-by-Linear Association	1,012	1	,314
N of Valid Cases	74		

3. számú melléklet: A környezethez való alkalmazkodás szempontjából nevesített stratégiatípusok és a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága közötti kapcsolatot mutató Khi-négyzet eredményei

3.1. A védő típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,906	4	,012
Likelihood Ratio	12,615	4	,013
Linear-by-Linear Association	,833	1	,362
N of Valid Cases	74		

3.2 A kutató típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,906 ^a	4	,012
Likelihood Ratio	12,615	4	,013
Linear-by-Linear Association	,833	1	,362
N of Valid Cases	74		

3.3 Az elemző típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,906	4	,012
Likelihood Ratio	12,615	4	,013
Linear-by-Linear Association	,833	1	,362
N of Valid Cases	74		

3.4 A reagáló típusú stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,906	4	,012
Likelihood Ratio	12,615	4	,013
Linear-by-Linear Association	,833	1	,362
N of Valid Cases	74		

4. számú melléklet: A stratégia dinamikája szempontjából nevesített érdekcsoportok és a környezeti vezetői számviteli rendszer kidolgozottsága közötti kapcsolatot mutató Khi-négyzet eredményei

4.1 A növekedési stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,000	6	,062
Likelihood Ratio	13,062	6	,042
Linear-by-Linear Association	4,969	1	,026
N of Valid Cases	74		

4.2 A stabilitási stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20,147	6	,003
Likelihood Ratio	25,890	6	,000
Linear-by-Linear Association	3,392	1	,065
N of Valid Cases	74		

4.3 A csökkentési stratégia és a környezeti vezetői számvitel szerinti klaszterek kapcsolatát mutató Khi-négyzet

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	38,967	8	,000
Likelihood Ratio	46,646	8	,000
Linear-by-Linear Association	5,135	1	,023
N of Valid Cases	74		