

Veit Adrienn¹ – Dr. Böcskei Elvira²

FENNTARTHATÓSÁGI JELENTÉS VERSUS ESG BESZÁMOLÓ

ÖSSZEFOGLALÁS

Az Európai Zöld Megállapodás keretében kitűzött célok elérése érdekében az Európai Unió az elmúlt években több rendeletet is kibocsátott a fenntarthatósági jelentések tartalmi és formai követelményeinek meghatározására, mely rendeletek lokális implementációja Magyarországon is megtörtént. A jogszabályalkotó a 2024-es üzleti évtől kezdődően fokozatosan vezeti be a kötelező és standardizált fenntarthatósági jelentéstételt; teszi ezt a Számviteli törvény módosításán, valamint az ESG törvény kibocsátásán keresztül. A Számviteli törvény előírja, hogy bizonyos gazdálkodóknak fenntarthatósági jelentést kell készíteniük az üzleti jelentés részeként, míg az ESG törvény bizonyos gazdálkodóknak előírja az ESG beszámoló készítési kötelezettséget. A tanulmány célja a fenntarthatósági jelentés és az ESG beszámoló összehasonlítása a módszertanban ismertetett szempontok mentén annak érdekében, hogy feltárjuk az esetleges szabályozásbeli átfedéseket és eltéréseket.

Kulcsszavak: Fenntarthatósági jelentés, ESG beszámoló, CSRD, ESRS, EU Taxonómia

JEL-kódok: M41, Q56, M48

BEVEZETÉS

Az elmúlt évtizedben az Európai Unió (továbbiakban: „EU”) kiemelt hangsúlyt fektet arra, hogy szabályozást alakítson ki a vállalatok tevékenységének fenntarthatóságra gyakorolt hatásának bemutatását illetően. Bár a fenntarthatósági jelentéstételre vonatkozó kezdeményezések már jóval korábban jelentek a világon, azonban sokáig a jelentéstétel maga önkéntes alapon működött. Az önkéntes jelentéstétel céljára többféle önkéntes szabvány is született nemzetközi szinten (pl. GRI*, CDP**, TCFD***, stb.), amelyek különböző célt állítottak a fenntarthatósági jelentéstétel fókuszába. E célok között megtalálható volt a helyi jogszabályoknak való megfelelés biztosítása, a társaság belső és külső érintettjei számára történő információ szolgáltatás, valamint a befektető fókuszú jelentéskészítés is. Az önkéntes szabványok eltérő céljaik, valamint eltérő szabályrendszerük okán nem voltak alkalmasak arra, hogy a fenntarthatósági jelentések összehasonlíthatóak legyenek, valamint

a fenntarthatósággal kapcsolatos tevékenységek érdemben összemérhetőek legyenek (Munoz, Zhao, Yang, 2017).

2020-ban megszületett az Európai Zöld Megállapodás, amelynek célja egy olyan fenntarthatósági stratégia kialakítása az EU-ban, amely fenntartható gazdasági működést eredményez. A célok között megtalálható a gazdasági növekedés elérése fenntarthatósági célok teljesítése mellett, a klímasemlegesség elérése, valamint a gazdasági növekedés erőforrás-felhasználástól való függetlenítése. A fenntarthatósági célok elérésének fontosságát hangsúlyozza, hogy az EU 2021-2027-es költségvetése 30%-át szánja a klímasemlegesség céljának elérésére (Rietig, 2021).

A célok eléréshez azonban nem csak pénzre, hanem megfelelő szabályozásra is szükség van, amelyet minden EU tagállam átültethet saját nemzeti gyakorlatába. A szabályozás kapcsán szükség volt a jelentéstétellel érintett kör szélesítésére, a követelményrendszer szigorítására, a közteendő információk és adatok mennyiségének és minőségének szabályozására, a jelentések tartalmi és formai követelményeinek előírására és ezek által egy olyan jelentéstételi szabálycsomag kialakítására, amely a vállalatok összes érintettjét megfelelő információval látja el a fenntarthatósággal kapcsolatos tevékenységek kapcsán.

A fentiek eredményeként jelent meg az Európai Parlament és Tanács 2020/852-es rendelete a fenntartható befektetések előmozdítását célzó keret létrehozásáról (továbbiakban: „EU Taxonómia”), amely rendeletet a gyakorlatban EU taxonómia rendeletként ismerhetünk. A rendelet célja, hogy beazonosíthatóak legyenek a fenntarthatósági szempontból pozitív tevékenységek egy társaságnál, azaz gyakorlatilag annak definiálása, hogy mit tekinthetünk fenntartható tevékenységnek (Európai Parlament és Tanács, 2020).

Az EU Taxonómia által biztosított egységes meghatározások segítségével az EU kibocsátotta a vállalati fenntarthatósági jelentéstételről szóló 2022/2464/EU irányelvet (továbbiakban: „CSRD”), amely jelentős változásokat hoz a vállalati fenntarthatósági jelentéstételben és a jelentések tartalmi és formai követelményeit tekintve, egyben pedig felváltja a korábbi nem pénzügyi jelentéstételre vonatkozó 2013-ban kiadott irányelvet. Az irányelv célja összességében tehát az, hogy a fenntarthatósági jelentéstételt standardizálja, átláthatóbbá és megbízhatóbbá tegye, ezáltal pedig segítse a befektetőket és egyéb érdekelteket döntéseik meghozatalában (Európai Parlament és Tanács, 2022).

Az elmúlt pár évben Magyarországon is megfigyelhető volt a szabályozási környezet változása a fenntarthatósággal kapcsolatos közzétételek tekintetében, főként az EU rendeletek megjelenésével:

– Megjelent a Budapesti Értéktőzsde által közzétett ajánlás, amely a kibocsátók számára biztosít iránymutatást környezeti, társadalmi és vállalatirányítással (továbbiakban: „ESG”)

* Global Reporting Initiative

** Carbon Disclosure Project

*** Task Force on Climate-Related Financial Disclosures

¹ PhD hallgató, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar, Pénzügyek Tanszék, E-mail: veit.adrienn@gtk.bme.hu

² Habilitált egyetemi docens, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar Pénzügyek Tanszék E-mail: bocskei.elvira@gtk.bme.hu

1. táblázat: CSRD és ESG törvény összehasonlítása

	Fenntarthatósági jelentés (CSRD és ESRS alapján)	ESG beszámoló (ESG törvény alapján)
Jogszabály	– 2022/2464/EU – 2000. évi C. törvény és – 2007. évi LXXV. törvény	– 2023. évi CVIII. törvény – 13/2024 SZTFH rendelet
Érintettek köre	– Bizonyos értékhatár feletti vállalkozások – Vállalkozó, amelynek átruházható értékpapírjait az EGT valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták – Speciális szabályok uniós tagállam jogának hatálya alá nem tartozó gazdálkodókra	– Közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő nagyvállalkozás és kis- és középvállalkozás – Nagyvállalkozás
Mentesítési lehetőségek	– Leányvállalat, amelynek anyavállalata készít konszolidált fenntarthatósági jelentést – Ekvivalencia kivétel	– Leányvállalat, amelynek anyavállalata készít konszolidált ESG beszámolót
Hatályba lépés	– Fokozatos bevezetés 2024-2029 között	– Átvilágítási és beszámolóképzési kötelezettség fokozatos bevezetése 2024-2027 között
Harmadik fél általi bizonyosság	– Kötelező	– Kötelező
Jelentés tétel helye	– Üzleti jelentése részeként, külön szakaszban	– Külön dokumentumban a gazdálkodó honlapján
Jelentéstétel határideje	– Éves beszámolóval egyidejűleg	– Üzleti év végét követő 6 hónapon belül
Jelentéstétel formája	– Elektronikus formátum	– Elektronikus, ESG menedzsmentplatformon keresztül
Kötelező tartalmi elemek	– ESRS követelményekkel való összhang biztosítása – A vállalkozó üzleti modelljének és stratégiájának rövid leírása – Fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos, határidőhöz kötött célok ismertetése, üvegházhatású gáz kibocsátás-csökkentési célértékek – Vezető szervek fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos szerepei és ösztönzők – Fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos politikák ismertetése – Uniós követelményekkel összhangban lefolytatott átvilágítási eljárás folyamata és eredménye – Káros hatások és kockázatok bemutatása – Lényeges mutatók	– Fenntarthatósági célú átvilágítási folyamat leírása – Kockázatkezelési rendszer bemutatása, környezeti, társadalmi és vállalatirányítási kockázatok azonosítása és kezelése – Panaszkezelési eljárás és rendszer bemutatása

Forrás: Saját szerkesztés (2023. évi CVIII. törvény, 13/2024 SZTFH rendelet, 2022/2464/EU rendelet, 2000. évi C. törvény, 2007. évi LXXV. törvény)

kapcsolatos szempontok mentén történő jelentéskészítési gyakorlat kialakításához.

- A Magyar Nemzeti Bank (továbbiakban: „MNB”) is közzétette Zöld Ajánlásait a bankok és biztosítók számára, amelyek meghatározzák az MNB elvárásait fenntarthatósági szempontok hitelintézeti és biztosítási tevékenységbe való beépítését illetően.
- Megtörtént a CSRD lokális integrációja a számviteli törvény és a könyvvizsgálói tevékenységről és könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló törvény módosításán keresztül
- Hatályba lépett a 2023. évi CVIII. Törvény (továbbiakban: „ESG törvény”), amelynek célja, hogy szabályozza a fenntartható finanszírozást és az egységes vállalati felelősségvállalást ESG szempontok mentén, ezáltal elősegítve a fenntartható tevékenységek elterjedését.

MÓDSZERTAN

Cikkünkben részletesen bemutatjuk a CSRD lokális integrációja alapján közzétett szabályokat, valamint az ESG törvény előírásait. Tekintettel arra, hogy a két követelményrendszer között jelentős az átfedés, összehasonlítást készítünk az alábbi szempontok mentén:

- Törvények által érintett társaságok köre
- Mentésítési lehetőségek
- Hatályba lépés
- Harmadik fél általi bizonyosság szükségessége
- Jelentéstétel helye és formája
- Kötelező tartalmi és formai elemek

EREDMÉNYEK

Az alábbi táblázat tartalmazza a módszertanban ismertetett szempontok alapján történt összehasonlítás eredményét. Az egyes szempontok szerinti részletes szabályokat a „Diskusszió” fejezet tartalmazza.

DISZKUSSZIÓ

FENNTARTHATÓSÁGI JELENTÉS

a CSRD és az European Sustainability Reporting Standards (továbbiakban: „ESRS” vagy „fenntarthatósági beszámolási standardok”) az Európai Unió által bevezetett szabályozások, amelyek célja a vállalatok fenntarthatósági jelentéseinek standardizálása és a fenntartható tevékenységekkel kapcsola-

tos transzparencia növelése (Európai Parlament és Tanács, 2022).

A CSRD 2023 januárjában lépett hatályba, és kötelezi a nagy európai vállalatokat, valamint a közepes és kis vállalkozásokat (kivéve a mikrovállalkozásokat), hogy részletes fenntarthatósági jelentéseket készítsenek, amelyek eredményeként több, mint 50 ezer EU-ban működő vállalat számára vált kötelezővé a jelentéstétel. A direktíva a korábbi nem pénzügyi jelentéstételi irányelv (NFRD) helyébe lép, amely már nem volt elegendő az EU Zöld Megállapodásában meghatározott célok eléréséhez (Odobasa & Marosevic, 2023).

Az ESRS standardok célja, hogy egységes, átlátható és hiteles, nem utolsósorban pedig összehasonlítható fenntarthatósági jelentéstételt biztosítsanak az EU-ban működő vállalatok számára (European Financial Reporting Advisory Group, 2022). Az ESRS standardokat az EU a Taxonómia rendelet mentén a CSRD részeként dolgozta ki. Az ESRS standardok három téma terület mentén (környezet, társadalom és vállalatirányítás) kerültek kidolgozásra, a jelentéstételi szintek pedig szektor specifikus, nem szektor specifikus és szervezet specifikus szintekre tagolódnak, míg a jelentéstétel négy terület köré összpontosul (Bizottság EU, 2023):

- Vállalatirányítás
- Stratégia
- Hatás-, kockázat és lehetőségek kezelése
- Teljesítménymutatók és célkitűzések

Tekintettel arra, hogy az ESRS-ek jelentős információ és adatigényt támasztanak a gazdálkodók felé, a gazdálkodók a bevezetést követő néhány évben átmeneti könnyítéseket alkalmazhatnak (European Financial Reporting Advisory Group, 2022).

Érintettek köre

A számviteli törvény előírásai alapján az alábbi gazdálkodók kötelesek fenntarthatósági jelentés elkészítésére (2000. évi C. törvény 95/E § (1)):

- Nagyvállalat, amelynél az üzleti évet megelőző két egymást követő üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta az alábbi határértéket:
 - a mérlegfőösszeg a 10 000 millió forintot
 - az éves nettó árbevétel a 20 000 millió forintot
 - az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt
 - Mikrogazdálkodónak nem minősülő vállalkozó, amelynek átruházható értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták
- Speciális szabályok vonatkoznak az uniós tagállam jogának hatálya alá nem tartozó alábbi érintettekre (2000. évi C. törvény 95/G § (1)-(2)):
- Uniós tagállam jogának hatálya alá nem tartozó legfelső anyavállalat leányvállalata
 - Uniós tagállam jogának hatálya alá nem tartozó vállalkozás olyan fióktelepe, amely vagy nem tagja egy csoportnak, vagy végső soron egy uniós tagállam jogának a hatálya alá nem tartozó ország jogával összhangban létrehozott vállalkozás tulajdonában van

Mentesítési lehetőségek

A törvény értelmében mentesülnek a fenntarthatósági jelentéskészítés alól az alábbi gazdálkodók (2000. évi C. törvény 95/F § (1)-(3)), amennyiben a gazdálkodó üzleti jelentésében

szerepelteti a konszolidált jelentéskészítő anyavállalat adatait, a gazdálkodó közlésezi a konszolidált fenntarthatósági jelentés internetes hivatkozását, amely legalább egy EU hivatalos nyelven került közzétételre, illetve annak tényét, hogy a gazdálkodó mentesül a fenntarthatósági jelentéstételi kötelezettség alól (2000. évi C. törvény 95/F § (4)):

- Leányvállalat, ha az anyavállalat konszolidált fenntarthatósági jelentésében szerepelteti az adott leányvállalatot és annak leányvállalatait is
- EU tagállam jogának hatálya alá tartozó anyavállalat leányvállalata, ha az anyavállalat konszolidált fenntarthatósági jelentésében szerepelteti az adott leányvállalatot és annak leányvállalatait is
- EU tagállam jogának hatálya alá nem tartozó anyavállalat leányvállalata, ha az anyavállalat konszolidált fenntarthatósági jelentésében szerepelteti az adott leányvállalatot és annak leányvállalatait is és a konszolidált fenntarthatósági jelentés a fenntarthatósági beszámolási standardokkal összhangban készült vagy azokkal egyenértékű módon került elkészítésre

A fenti mentességek nem alkalmazhatók azokra a nagyvállalatokra, amelyek (lásd Érintettek köre), amelyek átruházható értékpapírjait az EGT valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták (2000. évi C. törvény 95/F § (10)).

Hatályba lépés

A törvényt módosító fokozatosan írja elő a fenntarthatósági jelentés közzétételére vonatkozó kötelezettséget:

- A nagyvállalatok (lásd Érintettek köre), először a 2025-ös üzleti évekre vonatkozóan kötelesek fenntarthatósági jelentést készíteni, amelyet 2026-ban kell közzétenni (2000. évi C. törvény 177. § (98)).
- A mikrogazdálkodónak nem minősülő vállalkozóknak, amelyek átruházható értékpapírjait az EGT valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták, a 2026-os üzleti évről kell először fenntarthatósági jelentést készíteniük, amelyet 2027-ben kell közzétenni (2000. évi C. törvény 177. § (100)).
- Speciális szabály alá (lásd Érintettek köre) eső vállalkozásoknak a 2028-as üzleti évről kell először fenntarthatósági jelentést készíteniük, amelyet 2029-ben kell közzétenni (2000. évi C. törvény 177. § (103)).
- Konszolidált éves beszámolót készítő közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő bizonyos értékhatárokat meghaladó anyavállalatoknak a fenntarthatósági jelentésre vonatkozó előírásokat elsőként a 2024-es üzleti évük tekintetében kell alkalmazniuk, így a fenntarthatósági jelentés elkészítésének éve 2025 (2000. évi C. törvény 177. § (97)).

Harmadik fél általi bizonyosság

A törvény megköveteli, hogy fenntarthatósági minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgáló korlátozott bizonyosságot nyújtó véleményt bocsásson ki. A véleménynek ki kell térnie arra, hogy a fenntarthatósági jelentés teljesíti-e a vonatkozó előírásokat, a fenntarthatósági beszámolási standardoknak való megfelelést, a jelentett információk azonosítására vonatkozó folyamatot, valamint azt, hogy a fenntarthatósági jelentés teljesíti-e az EU Taxonómia rendelet beszámolási követelményeket (2000. évi C. törvény 95/H. § (1)).

Jelentés tétel helye és formája

A gazdálkodók az éves beszámolóhoz kapcsolódó üzleti jelentés részeként, annak egy elkülönített szakaszában kötelesek nyilvánosságra hozni fenntarthatósági jelentésüket, melyet elektronikus formában kell elkészíteni. A fenntarthatósági jelentést tartalmazó üzleti jelentést a könyvvizsgáló által kibocsátott bizonyossági jelentéssel együtt az éves beszámolóval egyidejűleg letétbe kell helyezni és közzé kell tenni (2000. évi C. törvény 95/I. § (2)). A fenntarthatósági jelentést a gazdálkodó internetes honlapján is köteles elérhetővé tenni (2000. évi C. törvény 95/I. § (3)).

Kötelező tartalmi és formai elemek

A vállalkozónak a fenntarthatósági jelentését a fenntarthatósági beszámolási standardoknak megfelelően kell elkészítenie (2000. évi C. törvény 95/E. § (11)).

A számviteli törvény előírja a fenntarthatósági jelentés kötelező tartalmi elemeit (2000. évi C. törvény 95/E. § (4)):

- **A vállalkozó üzleti modelljének és stratégiájának rövid leírása** – ezek fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos kockázatokkal kapcsolatban fennálló ellenállóképessége, fenntarthatósági kérdésekhez kapcsolódó lehetőségek, ezek hogyan egyeztethetők össze az EU-s és nemzetközi egyezményekben kitűzött célokkal, ezek hogyan veszik figyelembe a vállalkozó érdekelt feleinek érdekeit és a vállalkozó működésének fenntarthatósági kérdésekre gyakorolt hatásait, illetve azt, hogyan hajtották végre a vállalkozó stratégiáját a fenntarthatósági kérdések kapcsán
- **Fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos, határidőhöz kötött célok ismertetése, üvegházhatású gázkibocsátás-csökkentési célértékek** – a vállalkozó ezen célok elérése érdekében tett erőfeszítéseinek, valamint az előrehaladás bemutatása, a célok kapcsán nyilatkozat arról, hogy azok tudományos bizonyítékokon alapszanak
- **Vezető szervek fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos szerepei, ezekhez szükséges szakértelem és készségek bemutatása**
- **Fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos politikák ismertetése**
- **Vezető szervek tagjai számára kínált ösztönző rendszer meglétére vonatkozó információk**
- **Unió követelményekkel összhangban lefolytatott átvilágítási eljárás folyamata és eredménye**
- **A vállalkozó saját működésével és értékláncával kapcsolatban azonosított tényleges és lehetséges káros hatások** – azonosítási folyamat, nyomon követés és intézkedések
- **Az előző pontban azonosított káros hatások megelőzése, mérséklése, orvoslása vagy megszüntetése érdekében hozott intézkedések eredményei**
- **Főbb, fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatban azonosított kockázatok leírása** – ezekkel kapcsolatos függések és kezelési módok bemutatása
- **A fenti követelmények szempontjából lényeges mutatók közzététele**

A törvény előírja, hogy az információk közzététele során rövid, közép- és hosszú távú időhorizontokat kell alkalmazni, amennyiben releváns (2000. évi C. törvény 95/E. § (5)). Általánosságban a fenntarthatósági jelentésnek tartalmaznia kell információkat a vállalkozó saját tevékenységére és értéklán-

cának tevékenységére vonatkozóan, be kell mutatnia a termékeit, szolgáltatásait, üzleti kapcsolatait és ellátási láncát (2000. évi C. törvény 95/E. § (7)). Amennyiben a fenntarthatósági jelentéstételi kötelezettség első három évében nem áll a vállalkozó rendelkezésére minden szükséges információ az értéklánca vonatkozásában, ismertetni kell azon törekvéseket, amelyeket az információ szerzés érdekében megtett a vállalkozó (2000. évi C. törvény 95/E. § (8)). Fontos, hogy a fenntarthatósági jelentés összhangban legyen az éves beszámolóval, amennyiben szükséges, tartalmazzon hivatkozásokat az éves beszámolóra (2000. évi C. törvény 95/E. § (9)).

ESG BESZÁMOLÓ

az ESG 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 szóló törvény célja, hogy a gazdálkodó egységek tevékenysége fenntarthatósági szempontok mentén is objektíven ellenőrizhető legyen, így hű és valós képet fessenek a gazdálkodó egység tevékenységéről annak érintettjei számára. A törvény támogatja az Európai Zöld Megállapodás megvalósulását és megteremt az összhangot az uniós és nemzeti szabályozás között. Ezen felül biztosítja, hogy a gazdálkodó egységek bemutassák a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatok és lehetőségeket, valamint információt szolgáltatassanak a gazdasági szereplők számára a gazdálkodó egység vállalati felelősségvállalási helyzetéről és annak jövőbeli irányáról (2023. évi CVIII törvény). A jogszabály alkotó a Szabályozott Tevékenységek Felügyelet Hatóságát (továbbiakban: „SZTFH”) jelölte ki ellenőrző hatóságnak.

A törvény értelmében a gazdálkodóknak fenntarthatósági célú átvilágítást kell végezniük. Az átvilágítás során teljesíteniük kell ESG adatszolgáltatási kötelezettségüket ESG beszámoló formájában (2023. évi CVIII törvény 23. §), ESG kockázatkezelési (2023. évi CVIII törvény 16. §) és kockázatelemzési (2023. évi CVIII törvény 17. §) rendszert kell létrehozniuk, amelynek segítségével értékelhetik a környezeti és társadalmi felelősségvállalással kapcsolatos kockázatokat. Az elemzésnek mind a gazdálkodó saját tevékenységére, mind a közvetlen beszállítók tevékenységére ki kell terjednie. A kockázatelemzés eredménye alapján a gazdálkodók megelőző intézkedések megtételére kötelezettek (2023. évi CVIII törvény 18-19. §), amelynek része egy társadalmi felelősségvállalási stratégia kialakítása is, valamint bekövetkezett esetekben korrekciós intézkedésekre is szükség van (2023. évi CVIII törvény 20-22. §). A gazdálkodók kötelezettek a kockázatelemzés rendszeres elvégzésére.

A fentiekén túl a gazdálkodók panaszkezelési rendszer kialakítására is kötelezettek, amelynek működtetését is biztosítaniuk kell. A panaszkezelési rendszer célja, hogy azon keresztül bejelentést lehessen tenni a környezeti, illetve társadalmi felelősségvállalási kockázatok tekintetében akár a vállalkozás, akár annak közvetlen beszállítója vonatkozásában. A bejelentések kivizsgálása szintén a gazdálkodó feladata (2023. évi CVIII törvény 28-31. §).

Fontos hangsúlyozni, hogy az ESG törvény nem a CSRD szabályainak nemzeti szintű jogszabályokba történő integrációjának eredménye, így az ESG törvényben megkövetelt ESG beszámoló párhuzamosan készítendő el a Számviteli törvény által meghatározott üzleti jelentés részeként bemutatandó fenntart-

hatósági jelentéssel, függetlenül attól, hogy a két jelentés tartalmában jelentős átfedések lehetnek.

Érintettek köre

Az ESG törvény fokozatosan bővíti a fenntarthatósági célú átvilágítási kötelezettséget a magyarországi vállalkozások egyre szélesebb körére. A törvény hatálya alá tartozó vállalkozások a következők (2023. évi CVIII törvény 1. § (1)):

- **közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő nagyvállalkozás**, amelynél az üzleti évet megelőző két üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta a következő határértéket:
 - a mérlegfőösszeg a 10 000 millió forintot
 - az éves nettó árbevétel a 20 000 millió forintot
 - az átlagosan foglalkoztatottak száma az 500 főt
- **nagyvállalkozás**, amelynél az üzleti évet megelőző üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta a következő határértéket:
 - a mérlegfőösszeg a 10 000 millió forintot,
 - az éves nettó árbevétel a 20 000 millió forintot,
 - az átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt; és
- **közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő kis- és középvállalkozás**

A törvény hatálya azon gazdálkodókra is kiterjed, amelyek az ESG adatszolgáltatást önként, egyoldalú jognyilatkozatban vagy szerződésben vállalják, vagy számukra a jogszabály az ESG adatszolgáltatást kötelezővé teszi (2023. évi CVIII törvény 1. § (2)).

Fontos megjegyezni, hogy a törvény nem vonatkozik a Magyarország területén székhellyel rendelkező, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő mikrovállalkozásokra, a Magyarországon székhellyel, fiókteleppel rendelkező szabályozott pénzügyi szolgáltatókra, az MNB-re, valamint az MNB többségi befolyása alatt álló gazdasági társaságokra (2023. évi CVIII törvény 1. § (5)).

Mentesítési lehetőségek

A törvény 23/A. § (1) bekezdése alapján mentesül az ESG beszámoló készítés alól a leányvállalat, ha az anyavállalat konszolidált ESG beszámolójában a leányvállalat és annak leányvállalatai is szerepelnek. A mentesség alkalmazását be kell jelenteni a szabályozó hatóságnál.

Hatályba lépés

A törvény 2024. január 1-jén lépett hatályba ((2023. évi CVIII törvény 53. § (1)), azonban fokozatosan bővíti a fenntarthatósági célú átvilágítási kötelezettséget a gazdálkodók egyre szélesebb körére (2023. évi CVIII törvény 54. § (1)):

- A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő nagyvállalkozások 2024-es üzleti évekre vonatkozóan kötelesek átvilágítást végezni, és 2025-ben ESG beszámolót készíteni.
- A nagyvállalkozások a 2025-ös üzleti évekre vonatkozóan kötelesek átvilágítást végezni, és 2026-tól kötelezettek ESG beszámoló készítésére.
- A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő kis- és középvállalkozásoknak a 2026-os üzleti évekre vonatkozóan kell átvilágítást végezniük, és 2027-től szükséges ESG beszámolót készíteniük.

Harmadik fél általi bizonyosság

A törvény előírja az ESG beszámolók harmadik fél általi tanúsítását*. A tanúsítás keretében ESG tanúsító tanúsítási auditot végez, amelynek során a fenntarthatósági szakmai szempontoknak való megfelelést vizsgálja. Az audit jelentéssel zárul, amely megállapítja az ESG beszámoló megfelelőségét vagy meg nem felelőségét. Megfelelés esetén az ESG tanúsító ESG tanúsítványt bocsát ki, amely tartalmazza a tanúsítvány keltét és a tanúsítás érvényességi idejét is. A tanúsítási auditot az ESG beszámoló kézhezvételétől számított 45 napon belül kell lefolytatni (2023. évi CVIII törvény 33. §). A törvény alapján a gazdálkodók kérhetnek előauditot is, amely lehetőséget biztosít az esetleges hiányosságok pótlására a tanúsítási audit megkezdése előtt.

Jelentés tétel helye és formája

Az ESG beszámolót évente egyszer szükséges közzétenni a gazdálkodó saját honlapján magyar nyelven az üzleti év végét követő hat hónapon belül, valamint kötelező azt elküldeni a hatóság részére is (2023. évi CVIII törvény 23. § (2)).

Az ESG beszámoló elkészítésére és benyújtására létrehozásra kerül egy ESG menedzsment platform, mint elektronikus felület, amelyen keresztül a gazdálkodók díjmentesen készíthetik el ESG beszámolójukat és juttathatják el azt a szabályozó hatóság részére. A platform lehetőséget biztosít a releváns dokumentumok beküldésére, valamint az ESG beszámolóhoz kapcsolódó tanúsítvány közzétételére is (2023. évi CVIII törvény 49. §). A platform működtetéséért az SZTFH felel.

Kötelező tartalmi és formai elemek

A törvény maga nem határozza meg az ESG adatszolgáltatási kötelezettség konkrét tartalmi és formai követelményeit, azokat az SZTFH külön rendeletben írja elő. A törvény általánosságban fogalmazza meg az ESG beszámoló tartalmát az alábbiak bemutatását követeli meg (2023. évi CVIII törvény 23. § (4)):

- a fenntarthatósági kérdések tekintetében végrehajtott, fenntarthatósági célú átvilágítási folyamat leírása;
- a vállalkozás azon megállapításai, hogy azonosított-e társadalmi felelősségvállalási és környezeti kockázatokat, illetve emberi jogokkal vagy környezettel kapcsolatos kötelezettségek megsértését, és ha igen, melyeket;
- a vállalkozás által tényleges vagy lehetséges hátrányos fenntarthatósági hatások megelőzése, mérséklése vagy helyreállítása érdekében hozott intézkedések és azok eredményeit;
- annak bemutatása, hogy a vállalkozás hogyan értékeli az előző pont szerinti intézkedések hatását és eredményességét;
- annak bemutatása, hogy a vállalkozás milyen következtetéseket von le a jövőbeli intézkedésekre nézve
- be kell mutatni a vállalati társadalmi felelősségvállalás tekintetében azonosított érintettek körét, a kitűzött céljait, a végrehajtott fenntarthatósági célú átvilágítási folyamat leírását és eredményeit, valamint a lehetséges káros hatások megelőzése, mérséklése vagy helyreállítása érdekében hozott intézkedéseket és azok eredményeit.

A 13/2024 (VIII. 15) SZTFH rendelet 3. számú melléklete szerint az ESG beszámoló kötelező tartalmi elemei az alábbiak:

* Átmeneti rendelkezésként az első ESG beszámolóra nem tanúsítás csak előaudit történik és ezek eredménye nem kerül nyilvánosságra.

1. **Fedlap**
2. **Tartalomjegyzék**
3. **Előszó, bevezető gondolatok, vezetői köszöntő**
4. **A vállalkozás ESG szempontú bemutatása** – saját vállalkozásra vonatkozó alapvető információk, üzleti tevékenység rövid bemutatása, saját vállalkozás fenntarthatósággal kapcsolatos átfogó megközelítésének, stratégiájának, politikáinak és főbb célkitűzéseinek bemutatása
5. **A vállalkozás jelentéskészítési gyakorlatának és ESG beszámolója készítésének bemutatása** – korábban készített ESG és fenntarthatósági relevanciájú jelentések, korábbi ESG minősítések ismertetése, ESG beszámoló elkészítési folyamatának rövid bemutatása
6. **A kockázatkezelési rendszer bemutatása** – kockázatelemzési rendszer alapelveinek, a felhasznált módszertannak, az adatgyűjtés és adatellenőrzés módjának bemutatása
7. **Környezeti kockázatok azonosítása és kezelése** – a vállalkozás és a közvetlen szállítók működésével kapcsolatos környezeti kockázatok megelőzését, kezelését és csökkentését célzó stratégiák bemutatása, környezeti kockázatkezeléssel összefüggő intézkedések bemutatása, illetve értékelése
8. **Társadalmi kockázatok azonosítása és kezelése** – a vállalkozás és a közvetlen szállítók működésével kapcsolatos társadalmi kockázatok megelőzését, kezelését és csökkentését célzó stratégiák bemutatása, társadalmi kockázatkezeléssel összefüggő intézkedések bemutatása, illetve értékelése
9. **Vállalatirányítási kockázatok azonosítása és kezelése** – a vállalkozás és a közvetlen szállítók működésével kapcsolatos vállalatirányítási kockázatok megelőzését, kezelését és csökkentését célzó stratégiák bemutatása, vállalatirányítási kockázatkezeléssel összefüggő intézkedések bemutatása, illetve értékelése
10. **Panaszkezelési eljárás vagy rendszer bemutatása** – panaszkezelési rendszer kialakítása során figyelembe vett alapelvek és követelmények bemutatása, a panaszkezelési eljárás vagy rendszer végrehajtásának leírása, illetve működésének értékelése
11. **A kockázatkezelési rendszer és a jelentéstétel újraértékelésének lehetséges irányai, eredményei, kitűzött célok** – a vállalkozás által létrehozott és működtetett kockázatelemzési rendszer értékelése, ESG jelentéskészítési folyamatának átfogó értékelése

A rendelet 1. számú melléklete tartalmazza az ESG beszámoló mellékletét képző kérdőívet. A melléklet célja, hogy lehetővé tegye a gazdálkodók fenntarthatósági szempontok szerinti objektív összehasonlítását. A kérdőív ESG témákra tagolódó átfogó kérdés listát tartalmaz, amelyet a gazdálkodóknak saját magukra vonatkozóan, illetve közvetlen beszállítóik tekintetében is ki kell tölteniük. A kérdőív három részből áll:

1. Adatlap – Az ESG beszámolót és annak mellékletét képző kérdőívet benyújtó gazdálkodó alapadatai, valamint amennyiben beszállítóra vonatkozik a kérdőív, úgy a beszállító alapadatai
2. Átfogó kérdés lista ESG szempontok mentén, amelyek témákra és altémákra bontásra kerültek. A kérdőív az egyes altémáknál tartalmazza a követelményt, illetve az azzal kapcsolatos kérdést. A válasz oszlopban bizonyos kérdések

esetén előre megadott válaszlehetőségekből szükséges választani, bizonyos esetekben szabad szöveges mezők állnak rendelkezésre.

3. Üvegházhatású-gáz emissziós célok – a melléklet ezen oldalán a gazdálkodónak ki kell választania a rá vonatkozó tevékenységi kört és a célkitűzése típusát előre meghatározott listából, meg kell adnia a cél- és bázisévet, valamint a százalékos értékben kifejezett emissziócsökkentési célt.

A melléklethez szükséges kalkulációkhoz az SZTFH a gazdálkodók rendelkezésére bocsátott egy segéd kalkulátort is, amellyel kiküszöbölhetőek a számítási hibák.

KÖVETKEZTETÉS

Összehasonlításunk eredményeként megállapítható, hogy a legtöbb szempont mentén jelentős az átfedés a fenntarthatósági jelentés és az ESG beszámoló követelményei között, azonban egyértelmű eltérések is mutatkoznak minden szempontnál, így a két jelentés elkészítése többszörös erőforrás felhasználást fog eredményezni, hiszen az eltérések lekövetése extra feladatként jelentkezik majd a gazdálkodóknál.

Az adatszolgáltatás egyik legnagyobb kihívást jelentő része az ESG beszámoló mellékleteként meghatározott ESG kérdőív kitöltése lesz, amely összességében 152 kérdést tartalmaz. A tartalmi követelmények átfedéseinek és eltéréseinek vizsgálatához tehát szükség van a kérdőív CSRD és ESRS követelményekkel való összevetésére. A kérdőív kérdései során azt vizsgáltuk, hogy a kérdések lefedik-e a CSRD, ESRS vagy EU Taxonómia által elvárt bemutatandó követelményeket, tehát azok megtalálhatóak-e a fenntarthatósági jelentésben (FJ) és ezek alapján négy különböző kategóriába soroltuk a kérdéseket. Az eredményeket környezeti, társadalmi és vállalatirányítási témákra bontva mutatja be az alábbi táblázat:

2. táblázat: Tartalmi követelmények összevetése ESG témák szerinti bontásban

Eredmény	Kérdések darabszáma	E	S	G
Megtalálható a FJ-ben	41	23	9	9
Részben tartalmazza a FJ	28	11	5	12
A FJ adott válasz részletezettségétől függ	41	24	13	4
Nem található meg a FJ-ben	42	13	26	3
Összesen	152	71	53	28

Forrás: Saját szerkesztés (13/2024 SZTFH rendelet, CSRD, ESRS, EU Taxonómia)

Példa a válaszadás függvényére: Az ESG beszámoló megköveteli a jogszabályban előírt apa-szabadságon felüli további munkaidő-kedvezmény bemutatását, azonban ez nem kötelezően előírt pontja a CSRD és ESRS szabályoknak, így, ha a fenntarthatósági jelentésben a társaság ír az apa-szabadságról bővebben, úgy a két jelentés átfed egymással.

Az összehasonlítás további szempontjainak tekintetében a részletes elemzést az alábbi táblázat tartalmazza:

3. táblázat: CSRD és ESG törvény összehasonlításának eredményének elemzése

Szempont/ Szabály	Összehasonlítás eredménye
Jogszabály	– A két jelentés tartalmi és formai követelményeit különböző jogszabályok szabályozzák.
Érintettek köre	– A nagyvállalkozások definíciója megegyezik mindkét jelentés esetén. – A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó definíciója szélesebb kört fedhet le, mint csupán azok a gazdálkodók, amelynek átruházható értékpapírjait az EGT valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták, így ebben a kategóriában lehet eltérés az érintettek köre között, azonban jelentős átfedés is megfigyelhető. – A számviteli törvény speciális esetekben is előírja a fenntarthatósági jelentéstételt, amely eltérést eredményezhet az érintettek körében.
Mentesítési lehetőségek	– Mindkét jelentés esetén mentesülnek azok a leányvállalatok, amelyek anyavállalata készít konszolidált fenntarthatósági jelentést/ESG beszámolót, amelynek a leányvállalat és annak leányvállalatai is a részét képezik – A számviteli törvény azonban előírja, hogy nem mentesülhet az a nagyvállalat, amelynek átruházható értékpapírjait az EGT valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták
Hatályba lépés	– Fenntarthatósági jelentés fokozatos bevezetése 2024-2029 között történik – Fenntarthatósági jelentés fokozatos bevezetése 2024-2027 között történik
Harmadik fél általi bizonyosság	– Mindkét esetben kötelező harmadik fél általi bizonyosságot szerezni – A fenntarthatósági jelentésre vonatkozóan kamarai tag könyvvizsgáló korlátozott bizonyosságot nyújtó véleményt bocsát ki, míg az ESG beszámoló kapcsán tanúsítványt bocsát ki akkreditált ESG tanúsító (nem feltétel a könyvvizsgálói kamarai tagság). – A jelentések tehát tartalmukban és formájukban is eltérnek – Az ellenőrzést végzőkkel szemben támasztott szakmai követelmények is eltérnek
Jelentés tétel helye	– Fenntarthatósági jelentés közzététele az üzleti jelentése részeként, külön szakaszban, a társaság honlapján is – ESG beszámoló közzététele külön jelentés formájában a társaság honlapján, valamint az ESG platformon keresztül
Jelentéstétel határideje	– A fenntarthatósági jelentést az éves beszámolóval egyidejűleg kell közzétenni, míg az ESG beszámolót az üzleti év végét követő 6 hónapon belül kell közzétenni, így ez későbbi időpont, mint az éves beszámoló közzétételének határideje
Jelentéstétel formája	– Mindkét jelentés esetében elektronikus formát írnak elő a jogszabályok
Kötelező tartalmi elemek	– A tartalmi követelmények részletezése során látható, hogy bár megfigyelhetőek átfedések, jelentős eltérések is mutatkoznak. – A jogszabályok általános előírásokat tartalmaznak a tartalmi elvárásokat illetően, így azok feltérképezése jelentős erőforrásigénnyel járhat a társaságoknál. – A fenntarthatósági jelentés elkészítése során az ESRS szabályait szükséges követni

Forrás: Saját szerkesztés (2023. évi CVIII. törvény, 13/2024 SZTFH rendelet, 2022/2464/EU rendelet, 2000. évi C. törvény, 2007. évi LXXV. törvény)

IRODALMI FELDOLGOZÁS

13/2024 (VIII. 15) SZTFH rendelet a vállalkozások fenntarthatósági célú átvilágítási kötelezettségei teljesítésének részletszabályairól, Online: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a2400013.stf>

2000. évi C. törvény a Számvitelről, Online: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A0000100.TV>

2023. évi CVIII törvény a fenntartható finanszírozás és az egy-
séges vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezeti-
tudatos, társadalmi és szociális szempontokat is figyelem-
be vevő, vállalati társadalmi felelősségvállalás szabályairól
és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról, Online:
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a2300108.tv>

A BIZOTTSÁG (EU) 2023/2772 FELHATALMAZÁSON ALA-
PULÓ RENDELETE (2023. július 31.) a 2013/34/EU euró-
pai parlamenti és tanácsi irányelvnek a fenntarthatósági be-
számolási standardok tekintetében történő kiegészítéséről,
Online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302772

AZ EURÓPAI PARLAMENT ÉS A TANÁCS (EU) 2020/852
RENDELETE (2020. június 18.) a fenntartható befekteté-
sek előmozdítását célzó keret létrehozásáról, valamint az
(EU) 2019/2088 rendelet módosításáról, Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852>

AZ EURÓPAI PARLAMENT ÉS A TANÁCS (EU) 2022/2464
IRÁNYELVE (2022. december 14.) a 537/2014/EU rendelet-
nek, a 2004/109/EK irányelvnek, a 2006/43/EK irányelvnek
és 2013/34/EU irányelvnek a fenntarthatósággal kapcsola-
tos vállalati beszámolás tekintetében történő módosításáról,
Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>

EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP.
(2022): Sustainability reporting. Online: <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams>

MUNOZ, E. – ZHAO, L. J. – YANG, D. (2017): “Issues in Sus-
tainability Accounting Reporting” Accounting and Finance
Research, 6, 64. <https://doi.org/10.5430/afr.v6n3p64>

ODOBAŠA, R. & MAROŠEVIĆ, K. (2023): EXPECTED CONT-
RIBUTIONS OF THE EUROPEAN CORPORATE SUS-
TAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD) TO
THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF THE EUROPE-
AN UNION. *EU and comparative law issues and challenges series*.
7, 593–612. <https://doi.org/10.25234/eclic/27463>

RIETIG, K. (2021): Accelerating low carbon transitions via
budgetary processes? EU climate governance in times of
crisis. *Journal of European Public Policy*, 28, 1018 – 1037. DOI:
10.1080/13501763.2021.1918217