

# A FENNTARTHATÓSÁGI JELENTÉSTÉTELEKRE VONATKOZÓ ÚJ, NEMZETKÖZI SZABVÁNYOK ÉS A JELENTÉSEK BIZONYOSSÁGI KÖVETELMÉNYEINEK MINŐSÉG ALAPÚ MEGKÖZELÍTÉSE

## NEW INTERNATIONAL STANDARDS FOR SUSTAINABILITY REPORTING AND A QUALITY-BASED APPROACH TO ASSURANCE REQUIREMENTS FOR REPORTING

A tanulmány központi témája a fenntarthatósági jelentések könyvvizsgálata. A 2024 januárjától érvényben lévő európai fenntarthatósági beszámolósról szóló irányelv (EU 2022/2464) és annak formálódó standardjai szerteágazó előírásokat tartalmaznak. Teljesen új megvilágításba helyezik nemcsak a fenntarthatósági beszámolókat, hanem az azokat hitelesítő, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat is. A szerzők célja a jelenlegi, pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói feladatok és azok kockázata mentén egy előzetes összefoglalót nyújtani arról, hogy az ezen a területen tevékenykedő szolgáltatók milyen kihívásokkal néznek szembe. Tanulmányuk alapja a nemzetközi szabályozás, de természetesen feldolgozták a hazai 2023. évi CVIII. törvény előírásait is. Kérdőíves felmérést végeztek és interjúkat készítettek gyakorló könyvvizsgálókkal és tanácsadókkal, melyek alapján azt mérték fel, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatók és a gazdálkodó szervezetek mennyire készültek fel az új szabályozás alkalmazására a fenntarthatósági standardokat megismerve. Megállapították, hogy a szabályozás több területe még ismeretlen a felhasználók előtt, a szabályozásra nincsenek gyakorlati útmutatók, bár az új ismeretek megszerzéséhez nyitottan állnak hozzá a felmérés résztvevői.

**Kulcsszavak: ESG (environmental, social, governance), bizonyosság, könyvvizsgálat, kettős lényegesség**

This study focuses on the audit of sustainability reports. The European Sustainability Reporting Directive, which is already in force from January 2024, and its evolving standards contain a wide range of requirements. They shed a whole new perspective not only on sustainability reporting but also on the assurance services that certify it. The authors' aim is to present a preliminary overview of the challenges encountered by service providers in their operations. They conducted a questionnaire survey and interviews with practicing auditors and consultants to assess the extent to which assurance providers and entities are prepared to apply the new regulation by understanding the sustainability standards. They concluded that many areas of the regulation are still unfamiliar to users and that there are no practical guides, although survey respondents were open to learning new skills.

**Keywords: ESG (environmental, social, governance), assurance, audit, double materiality**

### **Finanszírozás/Funding:**

A szerzők a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesültek pályázati vagy intézményi támogatásban. The authors did not receive any grant or institutional support in relation with the preparation of the study.

### **Szerzők/Authors:**

Reizingerné Dr. Ducsa Anita<sup>a</sup> (anita.ducsa@uni-corvinus.hu) egyetemi docens; Dr. Hajdu Tibor Zoltán<sup>a</sup> (tiborzoltan.hajdu@uni-corvinus.hu) mesteroktató

<sup>a</sup>Budapesti Corvinus Egyetem (Corvinus University of Budapest) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2024. 01. 19-én, javítva: 2024. 05. 23-án, elfogadva: 2024. 06. 20-án.

The article was received: 19. 01. 2024, revised: 23. 05. 2024, accepted: 20. 06. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Az ESG mára már ismert betűszóként egy olyan szemléletformáló eszköz, amely a vállalatok és más piaci szereplők számára a fenntarthatóság mérésére és a fenntarthatósághoz kapcsolódó attitűdök és célok kifejezésére szolgál.

A befektetők és a pénzügyi elemzők beépítik a környezeti (E), társadalmi (S) és irányítási (G) tényezőket az értékelési modelljeikbe, ezzel is kifejezve elköteleződésüket a világot érintő globális környezeti és társadalmi kihívások kezelése érdekében.

A környezeti szempont azt értékeli, hogy a vállalat tevékenységei mennyire fenntarthatóak a környezetvédelmi célok figyelembevételével. A fenntartható vállalati tevékenység megőrzi, javítja a környezet állapotát, pozitívan befolyásolja a biológiai sokféleséget, támogatja az egyszerű hulladékgazdálkodást, a körkörös gazdaságra épít. Előtérbe helyezi az éghajlatváltozás mérséklését, korlátozza a vízkészletek felhasználását és az üvegházhatású gázok kibocsátását a termék teljes életciklusa során, elkötelezett a hatékony energiafelhasználás mellett.

A társadalmi szempont a vállalat társadalmi fenntarthatóságát méri. Három kiemelt területet lehet itt megemlíteni. Elsődleges cél a munkavállalók jóléte, azaz az egészséges és biztonságos munkakörülmények megteremtése, az emberi jogok tiszteletben tartása, a sokszínűség és az esélyegyenlőség biztosítása. A gyártott termék vagy végzett szolgáltatás pozitív társadalmi hatása szintén a mérés tárgya, kiemelve például a fogyasztóvédelmi szempontokat. E területhez kapcsolható a teljes értéklánc figyelemmel kísérése és értékelése. A társadalmi szempont harmadik területe a vállalat társadalmi felelősségvállalása, az itt elért célok és feladatok kiemelt értékkel bírnak a minősítések során.

Az irányítási szempont azt vizsgálja, hogy a vállalat megfelel-e társadalmi normáknak. Méri és ellenőrzi a szervezeti döntési folyamatokat, az átláthatóságot, az etikus és korrupcióellenes működést, a munkavállalók bevonását a döntési folyamatokba, az igazgatótanács és a vezetőség összetételét.

A fenntarthatósági beszámoló egy olyan nyilvános dokumentum, amely információt nyújt a vállalat fenntartható és társadalmi teljesítményéről, beleértve a fenti szempontokat.

Tanulmányunk első részében áttekintjük ezen jelentések európai uniós jogszabályi háttérét, kiemelve a legfontosabb mérföldköveteket. Az előírások között kiemelt szerepet szánunk a formálódó európai fenntarthatósági standardoknak.

A tanulmányunk második részében bemutatjuk a jelentések minőségi kritériumait, valamint a beszámoló közléséhez szükséges bizonyossági előírásokat, illetve a bizonyossági szolgáltatások formálódó új előírásait.

A tanulmányunk harmadik része foglalkozik a bizonyosságot nyújtó szolgáltatások kockázatával, levezetve azokat a jelenlegi, pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó könyvvizsgálati kockázatokból.

Legvégül a szakirodalmi áttekintésből és az elvégzett kérdőíves és interjú felmérésből levonható következtetéseinket részletezzük. Tekintettel arra, hogy a

fenntarthatósági jelentés könyvvizsgálatára, a könyvvizsgálat kockázatkezelésre vonatkozó szabályok szakmai kidolgozása és értelmezése folyamatban van, ezért a szakirodalmi áttekintést nagy részben mi is a fenntarthatósági beszámoló európai (ESRS) és nemzetközi szabványaira (IFRS) korlátozzuk, ebből vezetjük le a várható könyvvizsgálati, bizonyossági követelményeket.

## A fenntarthatósági közzétételek szabályozása

A jelentések készítésére vonatkozó irányelvet az Európai Unió 2022 decemberében fogadta el (2022/2464 Irányelv). A *vállalatok fenntarthatósági jelentéstételéről szóló irányelv* (Corporate Sustainability Reporting Directive – továbbiakban CSRD) számos egyéb jelentéstételre, könyvvizsgálatra vonatkozó irányelvet és rendeletet módosított. Tanulmányunk szempontjából legfontosabb a korábbi *NFRD* (2014/95/EU), azaz a nem-pénzügyi jelentésekre vonatkozó irányelv és a *közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó rendelet* (537/2014/EU), valamint a *meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról szóló irányelv* (2013/34/EU). Tanulmányunkban több helyen hivatkozunk ezekre.

A jelentéstétel követelményei jelentősen szigorodtak a CSRD hatályba lépésével, illetve olyan irányt vettek, amelyeket már nem lehet néhány jól strukturált adat és ábra segítségével kipipálni.

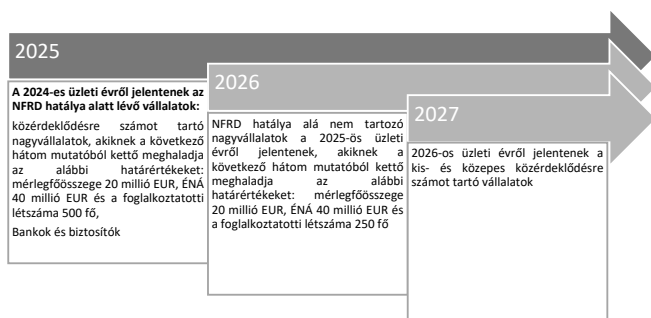
## A fenntarthatósági jelentéstételre vonatkozó irányelv

A CSRD célja a nagyvállalatok és pénzügyi intézmények által közzétett nem-pénzügyi információk minőségének javítása, valamint az átláthatóság és a felelősségteljes vállalati magatartás előmozdítása (2022/2464 EU). A vállalatoknak a 2024-es pénzügyi évben kell először alkalmazniuk az új szabályokat, a 2025-ben közzétett jelentéseik esetében. Az irányelv előírja, hogy az NFRD hatálya alatt lévő *nagyvállalatoknak* kötelezően közzé kell tenniük a környezeti, társadalmi és irányítási információkat, valamint a diverzitásra vonatkozó adatokat. Az új irányelv további előírásai között szerepel a fenntarthatóság célkitűzéseinek meghatározása, valamint az üzleti tevékenység fenntarthatósági hatásainak értékelése is. Az irányelv 2025. január 1-jétől kiterjed, már érinti az NFRD hatálya alá jelenleg nem tartozó nagyvállalatokat (azaz a 250 főnél több munkavállalót foglalkoztató és/vagy 40 millió EUR árbevéttel rendelkező és/vagy 20 millió EUR eszközállománnyal rendelkező vállalatokat), számukra az első kötelező jelentéstétel 2026-ban esedékes. A CSRD-t és kapcsolódó előírásait a magyar jogrendbe is átültették. A *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 az azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról* szóló

törvény célja, hogy a hazai szabályozás összhangban legyen az Európai Unióban hatályban lévő fenntarthatósági keretrendszerekkel, szabványokkal és szabályozásokkal, figyelemmel a nemzetközi számviteli elvekre is. Az 1. ábra bemutatja a CSRD hatálybalépésének ütemtervét.

1 ábra

### Kik és mikor kerülnek a CSRD hatálya alá?



Forrás: saját szerkesztés

A 2. ábra a beszámolókra vonatkozó bizonyosságot nyújtó közzétételek várható időpontjait szemlélteti. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokkal részletesebben a későbbiekben foglalkozunk, itt csak annyit jegyzünk meg, hogy a könyvvizsgálati bizonyosság két szintjét alkalmazzák a hitelesítés során. A *kellő bizonyosságot* nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás célja a megbízás kockázatának egy, a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése. A *korlátozott bizonyosság* esetén a megbízás kockázatának szintje elfogadható, de még magasabb, mint egy *kellő bizonyosság* esetén.

A jelentésekre vonatkozóan először a korlátozott bizonyosság intézményét vezette be a CSRD, a megalapozott, *kellő bizonyosságra* való áttérés határidejét későbbre helyezte, annak első időpontja terv szerint a fenntarthatóságra vonatkozó információk közzététele tekintetében 6 évvel a hatálybalépés után várható (a 2006/43/EC „könyvvizsgálatról szóló irányelv” 26a. cikke).

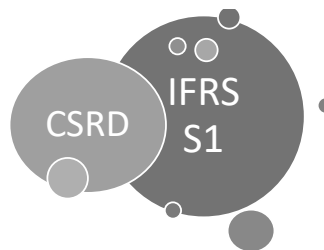
A fenntarthatósági közzétételek bizonyossági előírásait később részletesen is elemezzük.

A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) is kiegészültek fenntarthatósági közzétételekkel. Ezek minden gazdálkodó szervezetre vonatkoznak, azokra is, akik nem tartoznak, és később sem kerülnek a CSRD

hatálya alá, de pénzügyi kimutatásaikat az IFRS-ek alapján készítik. A 3. ábrán bemutatjuk a két szabályrendszer összekapcsolódását.

3. ábra

### Összefüggés a nemzetközi számviteli standardokat és a CSRD előírásait alkalmazó vállalatok halmaza között



Forrás: saját szerkesztés

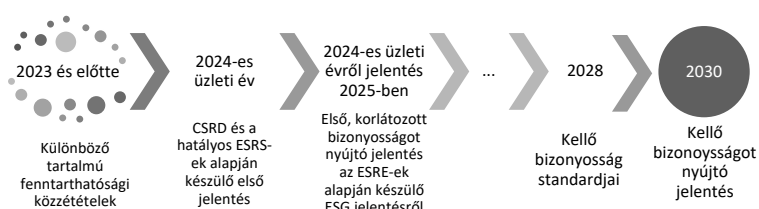
Az *IFRS S1* (Sustainability Disclosure Standard) a fenntarthatósággal kapcsolatos pénzügyi információk közzétételére vonatkozó általános követelményeket fogalmazza meg. Vonatkozik a világ bármely országában minden olyan vállalatra, akik az IFRS-ek szerint állítják össze pénzügyi kimutatásaikat, és ennek megfelelően alkalmazniuk kell az IFRS S1 előírásait. A CSRD az európai közérdeklődésre számot tartó vállalkozásokra vonatkozik, illetve azon harmadik országbeli vállalatokra is, akiknek értékpapírjait uniós szabályozott piacon jegyzik. Ezen túlmenően az unió területén jelentős tevékenységet folytató harmadik országbeli vállalatoknak szintén előírja, hogy fenntarthatósági információt szolgáltatassanak. A metszet azokat a nagyvállalatokat tartalmazza, akikre a CSRD vonatkozik és egyébként beszámolójukat az IFRS-ek szerint állítják össze. Könnyen beláthatjuk, hogy a CSRD az erősebb – hiszen tartalmazza a fenntarthatósági általános és ágazati kritériumokat és a hozzájuk tartozó pénzügyi közzétételeket is –, és ha már elkészült egy minden igényt kielégítő fenntarthatósági jelentés, akkor ebből könnyen elkészülhet az IFRS S1 szerinti fenntarthatósági pénzügyi információkról szóló riport.

Az IFRS S1 előírja, hogy a gazdálkodóknak közzé kell tenniük az összes fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatot és lehetőséget, amelyek várhatóak a tevékenységük pénzáramaiban, befolyásolhatja hozzáférésüket a finanszírozáshoz vagy megjelenhet a tőkeelköltségükben, akár rövid, közép- vagy hosszú távon.

Az S1 alapvető tartalma négy pilléren nyugszik, összhangban a TFCD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) ajánlásaival, valamint az IAS 1 és IAS 8 standardokkal.

Ez a négy kiemelt terület a vezetés, a stratégia, a kockázatkezelés és a jövőbeni célok. A négy pilléres megközelítés tükrözi a gazdálkodó egység működését, és célja, hogy releváns információkat nyújtson az érdekelteknek. Nézzük a négy területet külön-külön!

### A jelentések készítésének ütemterve alapján közzétett bizonyossági közzétételek



Forrás: saját szerkesztés

- Irányítás: Azok az irányítási folyamatok, kontrollok és eljárások tartoznak ide, amelyeket a beszámolót készítő gazdálkodó egység a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatok és lehetőségek nyomon követésére használ.
- Stratégia: Ebben a részben azt kell bemutatni, hogy a gazdálkodó egység stratégiája hogyan kezeli a fenntarthatósággal kapcsolatos jelentős kockázatokat és lehetőségeket.
- Kockázatkezelés: Minden olyan folyamatot és eljárást be kell mutatni, amelynek segítségével azonosítják, értékelik, kezelik és csökkentik a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatokat.
- Jövőbeli célok: A gazdálkodó egység fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatokkal és lehetőségekkel kapcsolatos teljesítményének kezelésére és figyelemmel kísérésére használt információkkal kell zárni a jelentést (ifrs.org, 2023).

Az S1-ben feltüntetett ajánlások és elvek megkövetelik a gazdálkodó egységtől, hogy részletesen írja le a különböző információk (például a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatok és lehetőségek) és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő információk közötti kapcsolatokat.

A fenntarthatósággal kapcsolatos pénzügyi információknak ugyanarra a beszámolót készítő gazdálkodó egységre kell vonatkozniuk, mint a pénzügyi kimutatásoknak, és azokat a pénzügyi kimutatásokkal egy időben kell közzétenni. Az IFRS Fenntarthatósági Közvetítési Standardoknak (SDS) való megfelelés igazolása érdekében

a gazdálkodó egységnek a javasolt módon meg kell felelnie az összes követelménynek.

Nem feltétel az IFRS szerinti könyvvizetés ahhoz, hogy a fenntarthatósági jelentéseket az IFRS S1-nek megfelelően készítse el egy vállalat, ez lehet egy önálló döntés, még akkor is, ha a nemzeti előírások szerint készül a pénzügyi beszámoló, a vállalat nem tartozik a CSRD hatálya alá, de készít fenntarthatósági jelentést.

### A fenntarthatósági közzétételek európai standardjai (European Sustainability Reporting Standards), az ESRS-ek

A fenntarthatósági jelentések minőségének javítása és a vállalatok fenntarthatósági erőfeszítéseinek összehasonlíthatósága érdekében különböző szabványok születtek az évek során. A GRI és más önkéntes szabványok nemzetközileg elfogadott standardokat határoznak meg. A CSRD és az arra vonatkozó ESRS lett az irányadó a fenntarthatósági jelentéskészítési szabványok tekintetében Európában.

*Az európai fenntarthatósági jelentéstételi szabványok* (European Sustainability Reporting Standards – továbbiakban ESRS) első csomagját az EU 2023/2772 felhatalmazáson alapuló rendelet formájában hirdette ki. Az ESRS konkrétan meghatározza azokat az információkat, amelyeket egy vállalkozásnak közzé kell tennie a környezeti, társadalmi és irányítási fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos lényeges hatásairól, kockázatairól és lehetőségeiről. Az ESRS-standardokat három kategóriában tervezik elfogadni és kihirdetni, mégpedig a horizontális standardok, a tematikus standardok (környezeti, társadalmi és

4. ábra

Az ESRS-ek logikai felépítése

3 Téma-terület	4 Jelentéstételi szint				4 Jelentéstételi terület
	Átfogó	ESRS 1 Általános követelmények	ESRS 2 Általános közzétételek		
Környezet	TÉMASPECIFIKUS	<b>KÖRNYEZET (E)</b>	<b>TÁRSADALOM (S)</b>	<b>VÁLLALAT-IRÁNYÍTÁS (G)</b>	Vállalat-irányítás (GOV)
		ESRS E1 Éghajlatváltozás	ESRS S1 Saját munkaerő	ESRS G1 Üzleti magatartás	
Társadalom		ESRS E2 Szennyezés	ESRS S2 Az értékláncban dolgozók		Stratégia és üzleti modell (SBM)
		ESRS E3 Vízi- és tengeri erőforrások	ESRS S3 Érintett, befolyásolt közösségek		
		ESRS E4 Biológiai sokféleség és ökoszisztémák	ESRS S4 Fogyasztók és végfelhasználók		Hatás-, kockázat és lehetőségek kezelése (IRO)
		ESRS E5 Erőforrásfelhasználás és körforgásos gazdaság			
Vállalat-irányítás	IPARÁG-SPECIFIKUS				Teljesítmény-mutatók és célkitűzések (MT)
	ESRS SEC1		ESRS P1		
	Iparági osztályozás – 41 standard kidolgozás alatt		Fenntarthatósági nyilatkozatok		
SZERVEZET – SPECIFIKUS					
Az aktuális szabványok által nem szabályozott lényeges hatások, kockázatok és lehetőségek közzétételi követelménye					

Forrás: saját szerkesztés

irányítási standardok), illetve az ágazatspecifikus standardok. A horizontális és tematikus standardok ágazatfüggetlenek, ami azt jelenti, hogy minden vállalkozásra vonatkoznak, függetlenül attól, hogy azok mely ágazatban tevékenykednek (EU 2023/2772).

A kihirdetett első ESRS-csomag tartalmazza az ESRS 1 – Általános elvárások, és az ESRS 2 – Általános közzétételek átfogó szabványokat. Ezen túlmenően elkészült az ESRS E – környezeti tényezőket felölelő standardokból öt, az ESRS S – társadalmi tényezőket felölelő standardokból négy, valamint az ESRS G – vállalatirányítási standardokból egy szabvány. A 4. ábrán az ESRS-ek logikai felépítését mutatjuk be.

Az ESRS 1 szól a standardok kategóriáiról, a beszámolási területekről és a minimális tartalomra vonatkozó közzétételi követelményekről. Részletesen bemutatja a kettős lényegességet, mint a fenntarthatósági közzétételek alapját. Ezen kívül az ESRS 1 szól az értékláncról, az ehhez kapcsolódó közzétételekről, valamint az időhorizontról és a becslések alkalmazásának módjáról (Chalmers & Klingler-Vidra, 2023).

Az ESRS 2 meghatározza azokat a közzétételi követelményeket, amelyek minden vállalkozásra vonatkoznak azok tevékenységi ágazatától függetlenül – ezek az ágazatsemleges követelmények. Itt jelenik meg például az ügyvezetés vagy a vezetők képessége és készsége, szakértelme a fenntarthatósági témákban, illetve itt kell bemutatni azokat az ösztönző mechanizmusokat, amelyek a fenntarthatósággal kapcsolatos eredményekhez köthetőek.

Ezen túlmenően az ESRS 2 meghatározza a horizontális közzétételi követelményeket, amelyeket a fenntarthatósági témákban általánosan alkalmazni kell. Például az energiafogyasztás adatai és annak szerkezete, veszélyes hulladékok kezelése, kényszermunka előfordulásának kockázata, és így tovább. Ezen adatpontokról részletes leírás található az ESRS 2. B. függelékében. Természetesen ezen témák megtalálhatók az ESRS E, ESRS S vagy ESRS G témaspecifikus előírásaiban is, de ezekre kiemelt hangsúlyt helyez a közzétételi követelmény.

Az ESRS E, ESRS S és ESRS G témaspecifikus előírásairól e tanulmány keretében nem ejtünk több szót, azok címei – a már elkészült standardokat bemutató – 4. ábránkból kiolvashatók.

## A jelentések időhorizontja

A gazdálkodó szervezetek korábban többféle módon is eleget tehettek a fenntarthatósági közzétételi követelményeknek. Míg a kombinált jelentések külön fenntarthatósági szakaszt tartalmaztak, az integrált jelentések egy lépéssel továbbmenve minden fejezetben szerepeltették a fenntarthatóságot (Lopez, 2023). A kombinált jelentés olvasója jellemzően csak a pénzügyi adatokra fókuszál, a fenntarthatósági információk a háttérbe szorulhatnak. Az integrált jelentés esetén nem lehet megkerülni a fenntarthatósági adatokat, hiszen azok mindenhol egyenértékűként megjelennek.

A kétféle bemutatás lehetősége nehezítette a megértést és a következetes bemutatást, ezért az ESRS 1 megköveteli, hogy a fenntarthatósági információkat olyan módon

kell bemutatni, amely

- lehetővé teszik az ESRS szerinti közzétételekhez szükséges információk és a vezetők beszámolójában szereplő egyéb információk elkülönítését, és
- olyan szerkezetben, amely megkönnyíti a fenntarthatósági nyilatkozathoz való hozzáférést és annak megértését, mégpedig olyan formátumban, amely ember által és géppel egyaránt olvasható (XHTML formátumban).

A gazdálkodó egységek fenntarthatósági nyilatkozatai ugyanazt a beszámolási időszakot fedik le, mint a pénzügyi kimutatásaik. De a fenntarthatósági jelentés megfelelően össze kell kapcsolja a visszamenőleges és az előretekintő információkat annak érdekében, hogy elősegítse a vállalat tevékenységei következtében keletkező hatások megértését (EU 2023/2772). Az előretekintés során irányadó az 5 éven belüli – középtávú időhorizont – és az 5 éven túli – hosszú távú időhorizont – várható hatásainak bemutatása annak érdekében, hogy a felhasználók releváns információkhoz jussanak.

## Kettős lényegesség, mint a fenntarthatósági jelentések készítésének alapkritériuma

A lényegességi elemzés lehetővé teszi a vállalatok számára, hogy azonosítsák a működésük és annak értéklánca szempontjából releváns potenciális fenntarthatósági kérdéseket. Egy téma a fenntarthatósági hatás szempontjából, pénzügyi szempontból vagy az érdekeltek szempontjából lehet lényeges. Összességében, ezek az inputok határozzák meg a szervezet „lényeges kérdéseit”, amelyek aztán a fenntarthatósági jelentéstétel és a vezetőség fenntarthatósági stratégia építésének kulcsfontosságú elemeivé válnak. A lényegességi vizsgálat az ESRS szerinti fenntarthatósági beszámolás kiindulópontja (EU 2023/2772).

Egy fenntarthatósági kérdés akkor „lényeges”, ha megfelel a hatás lényegességére vagy a pénzügyi lényegességre, vagy mindkettőre vonatkozóan meghatározott kritériumnak (Papazian, 2023).

A *fenntarthatósági hatás lényegességére és a pénzügyi lényegességre* vonatkozó vizsgálatok összefüggenek egymással, és figyelembe kell venni az e két dimenzió közötti kölcsönös függőségeket. A kiindulópont általában a fenntarthatósági hatások értékelése, bár lehetnek olyan lényeges kockázatok és lehetőségek is, amelyek nem kapcsolódnak a vállalkozás működéséből származó hatásokhoz. A fenntarthatósági hatás kezdettől fogva lehet pénzügyi szempontból lényeges, illetve azzá válhat, ha észszerűen feltételezhető, hogy rövid, közép- vagy hosszú távon hatással lesz a vállalkozás pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére, cash flow-ira, finanszírozáshoz való hozzáféréseire vagy tőkeköltésére. A fenntarthatósággal összefüggő hatások a hatás lényegességének szempontjából kerülnek bemutatásra, függetlenül attól, hogy azok pénzügyi szempontból lényegesek-e vagy sem (EU 2023/2772).

A lényegesség további elemzésétől eltekintve meg kell jegyezzük, hogy az ESRS-ek nagyon alapos és részletes

leírást tartalmaznak a hatások értékelési folyamataira, és azok figyelembevételére vonatkozóan.

### Jelentés az érdekelt felek számára

Az érdekelt felek azok, amelyek hatást gyakorolnak a vállalkozásra, vagy amelyekre a vállalkozás hatást gyakorolhat. Az érdekelt feleknek két fő csoportja van, az egyik az érintett érdekelt felek csoportja, a másik a fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói. Az *érintett érdekelt felek* olyan egyének vagy csoportok, amelyek érdekeit – pozitívan vagy negatívan – érintik, vagy érinthetik a vállalkozás tevékenységei, valamint ide tartoznak az értéklánca mentén fennálló közvetlen vagy közvetett üzleti kapcsolatai. A *fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói* azonosak az általános pénzügyi beszámoló elsődleges felhasználóival, valamint ide tartoznak a vállalkozás üzleti partnerei, a szakszervezetek és szociális partnerek, a civil társadalmi és nem kormányzati szervezetek, az elemzők és tudományos dolgozók (EU 2023/2772).

Az érdekeltelkekkel folytatott párbeszéd vagy felmérés azt jelenti, hogy a belső és külső érdekeltek bevonásával kikérjük véleményüket a vállalkozás szempontjából releváns különböző fenntarthatósági témákról. A kulcsfontosságú érdekelt felekkel folytatott párbeszéd nagyon hasznos lehet egy vállalat számára, mivel fontos véleményalkotókat nyerhet (Poll, 2023). Ezen túlmenően az érdekeltekkel folytatott párbeszéd eredményei fontos kiegészítést jelentenek a vállalkozás fenntarthatósági témáinak elemzésekor.

### Mutatószámok a jelentéskészítés szolgálatában

A megfelelő jelentéstételi rendszer és a fenntarthatósági irányítás kialakításához kvantitatív mutatók átfogó készletére van szükség. Ezzel válik kézzelfoghatóvá és mérhetővé a fenntarthatóság. A mutatók segítenek a szervezet szilárd célkitűzésében és nyomon követik a célok felé vezető teljesítményt. A jelentés készítői számára a lényegesség meghatározása után a következő feladat a mutatószámok kiválasztása. A standardok nagyon sok mutatószámot felsorolnak, értelmeznek, javaslatot fogalmaznak meg ezek számítására. De a vállalat feladata a lényegességi területek kiválasztása után, az azt leginkább jól leíró, kifejező, a kockázatok és lehetőségek szempontjából releváns mutatók kiválasztása. Természetesen e mechanizmusok ellenőrzése és véleményezése a bizonyosságot nyújtó szolgáltató feladata.

### A jelentések ellenőrzése

A jelentéstétel fő vezérelve a szabályozás szerint a bizalom. Ha jelentést készítenek a gazdálkodó egységek, azt szeretnék, hogy olvasói biztosak legyenek abban, hogy megbízhatnak a tartalmában és az üzeneteiben. Ezért kell ellenőrizni a jelentéseket vagy az integrált jelentésekben szereplő releváns fenntarthatósági információkat is. Ellenőrizni kell a különböző üzeneteket és meg kell vizsgálni, hogy a tartalom és a mutatók relevánsak-e, a számok helyesek-e. Az elfogadott CSRD megengedőbb lett a tervezethez képest. A tervezet szerint első alkalommal

került volna sor általános, uniós szintű könyvvizsgálói bizonyossági követelmény bevezetésére a fenntarthatósági információkra vonatkozóan. Ezzel a pénzügyi és fenntarthatósági jelentések fontossági szintjét összehangolta volna az Európai Unió.

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat végzők (jelenleg a könyvvizsgálók – de erre még visszatérünk) különbséget tesznek a korlátozott bizonyosságot nyújtó és a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatások között. A *korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás* eredményét rendszerint negatív állítás formájában fejezik ki, kijelentve, hogy a szakértő nem talált semmi olyat, amely alapján arra a következtetésre juthatna, hogy a vizsgálat tárgya lényeges valótlanságot tartalmaz. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás során a könyvvizsgáló kevesebb ellenőrzést végez, mint kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás esetén (EU 2022/2464).

A *kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás* eredményét rendszerint pozitív állítás formájában fejezik ki, és az az ellenőrzési feladat tárgyának korábban meghatározott kritériumok alapján történő értékeléséről szóló véleményt eredményez (Sulaiman, 2023).

A CSRD hatályba lépése előtt a 2013/34/EU irányelv előírta a tagállamok számára annak biztosítását, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég ellenőrizze, hogy a nem-pénzügyi kimutatás vagy a külön jelentés elkészült-e. Nem írta elő, hogy a független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szolgáltató ellenőrizze az információkat, bár lehetővé tette a tagállamok számára, hogy amennyiben kívánják, megköveteljék az ilyen ellenőrzést.

A fenntarthatósági beszámolásra vonatkozó bizonyossági követelmény hiánya – szemben azzal a követelménnyel, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak kellő bizonyosságon alapuló, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókat kell végeznie – veszélyeztette a közzétett fenntarthatósági információk hitelességét, így nem felelt meg ezen információk szándékolt felhasználói igényeinek – fogalmaztak a CSRD elfogadása során (EU 2022/2464).

Bár a cél az, hogy a pénzügyi és a fenntarthatósági beszámolók esetében a bizonyosság szintje hasonló legyen, egyelőre a kellő bizonyosság szintjét még nem írta elő a CSRD.

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyosságra vonatkozó, általánosan elfogadott standard hiánya – a jogalkotók szerint – az arra vonatkozó különböző értelmezések és elvárások kialakulásának kockázatával jár. Emiatt arra a megállapodásra jutottak, hogy – mivel nincs elfogadott iránymutatás arra vonatkozóan, hogy miből áll egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás a fenntarthatósággal kapcsolatos információk különböző kategóriái esetében, különös tekintettel az előrettekintő és minőségi információk közzétételére – egyelőre nem vezetik be a kellő bizonyosság intézményét.

Az érvényben lévő szabályozás jelenleg tehát a korlátozott bizonyosság szintjén határozza meg a könyvvizsgálói (bizonyosságot nyújtó szolgáltatás) követelményt, de a fokozatosság igénye mellett 2028. október 1-jéig el

kell készíteni azon könyvvizsgálati standardokat, amelyek alapján a kellő bizonyosság szintjére is el lehet jutni a fenntarthatósági jelentések ellenőrzése során (EU 2022/2464).

Az Európai Unió célja az, hogy 2030-ra már kellő bizonyosságot nyújtó vélemények alapján lehessen értékelni a fenntarthatósági közzétételeket. Ezt már korábban a 2. ábránál is bemutattuk.

A könyvvizsgálók mellett a CSRD megnyitotta a *független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatók* piacát annak érdekében, hogy az ilyen szolgáltatást végzők szélesebb köre álljon a gazdálkodó szervezetek rendelkezésére a fenntarthatósági beszámolók ellenőrzése érdekében. Tehát egyértelmű cél, hogy ne feltétlen egyezzen meg a pénzügyi kimutatást ellenőrző, azt hitelesítő könyvvizsgáló és a fenntarthatósági jelentésről bizonyossági véleményt nyújtó szolgáltató. Ez hosszabb távon jelentkező problémát jelent. Míg a könyvvizsgálati eljárásokra vannak nemzetközi és adott országbeli irányelvek, e nem könyvvizsgáló szereplők ezt nem feltétlen ismerik, így kérdés, hogy milyen szabályrendszer, kritériumrendszer és metrika mentén fogják tevékenységüket végezni.

A jelentések ellenőrzési és hitelesítési folyamatának jogszabályi megfeleltetése komoly feladatot ró a tagállamokra. Nemcsak magukat a bizonyosságot nyújtó szolgáltató személyeket, szervezeteket kell regisztrálni és nyilvántartani, hanem meg kell szervezni az akkreditációs folyamatokat, oktatást kell biztosítani, és gondoskodni kell a folyamatos továbbképzésről is. A tagállamoknak azt is lehetővé kell tenniük, hogy a szolgáltatások szabad mozgásának előmozdítása érdekében a más tagállamban letelepedett, független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatók is végezhesenek fenntarthatósági jelentés felülvizsgálatot az adott tagállam területén.

## A fenntarthatósági jelentések minőségi kritériumai

Ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások hasznos információkat szolgáltatassanak a felhasználóknak – mind a tulajdonosoknak, a befektetőknek és a hitelezőknek – különböző elvárásoknak kell eleget tenniük. Ezek alapvetően a lényegesség, a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság és a következetesség. Az általánosan elfogadott definíció szerint a *lényegesség* azt jelenti, hogy az információ támogatást jelent a döntéshozatal során, segíti a felhasználót, hogy igazolja vagy cáfolja az előzetes feltételezéseit, vagyis visszacsatolásként szolgál. A *megbízhatóság* azt jelenti, hogy az információ ellenőrizhető, tükrözi a valóságot és tévedésektől mentes. Az *összehasonlíthatóság* azt az elvárást fogalmazza meg, hogy a különböző vállalkozások által szolgáltatott információk legyenek összehasonlíthatók. Elvárás a beszámolókkal szemben, hogy azok legyenek *következetesek*, vagyis az egymást követő időszakokban ugyanazokat a számviteli módszereket kell használni, illetve a módszertani változások hatását meg kell magyarázni és alá kell támasztani.

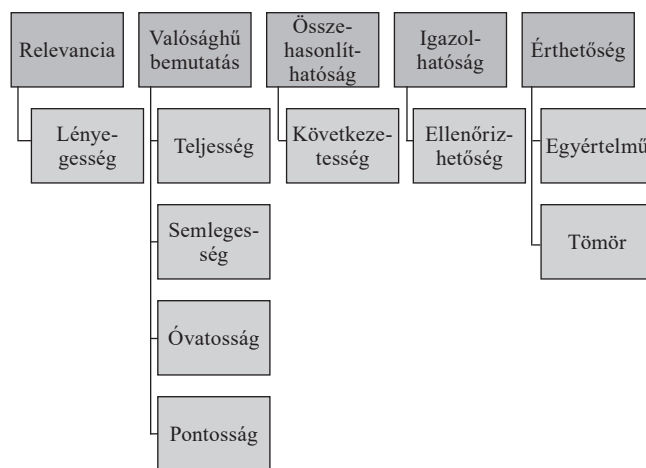
A bemutatott minőségi kritériumok a fenntarthatósági beszámolók esetében is elvárásaként jelennek meg. A lényegességet a CSRD is értelmezi (kettős lényegesség a rendelet 29. pontja szerint (EU 2022/2464)),

de az ESRS-ek is hivatkoznak erre. Ezen túlmenően az ESRS-ek kiemelik az érdekelt felek és azok relevancia vizsgálatát a lényegesség szempontjából ((EU 2023/2772) – 3.1 pont). Kérdésként merül fel, hogy hogyan tudja egy külső bizonyosságot nyújtó szolgáltató megítélni az adott téma – legyen az környezeti, társadalmi vagy vállalatirányítási – lényegességi szintjét, esetlegesen annak közép- vagy hosszú távú hatását? Hogyan és hová kerülnek itt a bizonyosságot nyújtó szolgáltatóval szembeni elvárások?

Az ESRS 1 meghatározza a fenntarthatósági információk minőségi jellemzőit. Az öt fő minőségi kritériumot mutatja az 5. ábra.

5. ábra

### A fenntarthatósági információk minőségi jellemzői



Forrás: saját szerkesztés

A fenntarthatósági információk akkor *relevánsak*, ha befolyással lehetnek a felhasználók döntéseire a kettős lényegességi megközelítés alapján. Tovább menve, az információk akkor hasznosak, ha hűen is mutatják be a jelenségek lényegét. A *valóság-hű* bemutatáshoz hozzátartozik, hogy az információk teljesek, semlegesek és pontosak legyenek. A semlegességet alátámasztja az óvatosság gyakorlása is, azaz a lehetőségeket nem becsülik túl, és a kockázatokat nem becsülik alá.

Az *összehasonlíthatóság* akkor igaz a fenntarthatósági információkra, ha össze lehet azokat hasonlítani a vállalkozás korábbi időszakban szolgáltatott információival. A következetesség összefügg ezzel, de nem ugyanazt jelenti. A következetességhez az szükséges, hogy hasonló fenntarthatósági kérdéseket azonos megközelítésekkel, módszerekkel értékel a gazdálkodó.

Az *igazolhatóság* hozzájárul ahhoz, hogy a felhasználók megbízhasanak abban, hogy az információk teljesek, pontosak és semlegesek. Tehát az adatokat, információkat, következtetéseket ellenőrizhető módon kell közzétenni.

Végül, de nem utolsó sorban a fenntarthatósági információk akkor *érthető*, ha egyértelmű és tömör. Kerüli az általánosításokat, és kerüli az információk megkettőzését, ideértve a pénzügyi kimutatásokban megjelenő információkat (EU 2023/2772).

## A bizonyosság megszerzése

Nincs még pontos meghatározásunk a fenntarthatósági jelentések bizonyossági ellenőrzésére. Milyen nyilatkozatot kell itt adnia a bizonyossági szolgáltatást nyújtónak?

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja annak validálása, hogy az üzleti évről készített beszámoló a jogszabályi, illetve hatályos standardok szerint készült-e, és ennek megfelelően megbízható és valós képet ad a vállalkozás vagyoni és pénzügyi helyzetéről. Ennek megfelelően a fenntarthatósági jelentés bizonyossági ellenőrzése azt kellene igazolja, hogy a fenntarthatósági beszámolóban a vállalkozás, illetve gazdálkodó szervezet által közzétett információk megfelelnek a minőségi jellemzőknek – úgy, mint relevancia és valóság-hű bemutatás, és megfelelnek az információk hasznosságát fokozó minőségi jellemzőknek – úgy, mint összehasonlíthatóság, ellenőrizhetőség és érthetőség (EU 2023/2772 – 2/19. pont).

A korlátozott bizonyosság azt jelenti, hogy a könyvvizsgáló arról nyilatkozik, hogy nem jutott olyan információ a tudomására, amely szerint a fenntarthatósági jelentés ne felelne meg a minőségi kritériumoknak. Ezt a jelenlegi gyakorlat alapján a gazdálkodó szervezet vezetőségétől beszerzett nyilatkozatokkal tudja alátámasztani.

A könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatás ellenőrzése során a tulajdonos megbízása alapján végez független ellenőrzési feladatot. *Kinek a szempontja alapján* kellene a bizonyosságot nyújtó szolgáltatónak elvégeznie a fenntarthatósági beszámoló ellenőrzését? Ki itt a megbízó?

Az érdekelt felekről már ejtettünk szót, ezek az érintett érdekelt felek, illetve a fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói. Könnyen belátható, hogy adott esetben egy erőmű közelében élő lakost – mint érintett érdekelt felet, akinek mindennapjait alapvetően negatívan érinti az erőmű működése – alapvetően más információkkal, más-fajta lényegességi szinten kell tájékoztatni, mint az erőmű működését finanszírozó hitelezőt.

A bizonyosság kérdése még csak elvi szinten került az EU szabályozásban meghatározásra. Annak gyakorlati alkalmazására várhatóan több állásfoglalást és iránymutatást dolgoznak ki az elkövetkező időszakban.

## Milyen módon mérhető a bizonyosságot nyújtó szolgáltatás minősége?

A könyvvizsgálat minőségére több definíció is létezik. Legtöbbször azzal összefüggésben fogalmazzák meg, hogy a standardok betartásra kerültek-e, illetve, hogy lényeges hibás állítástól mentes-e a könyvvizsgált beszámoló (Watkins et al., 2004; Bills et al., 2015). Minőségi tényezőként jelenik meg a beszámoló újbóli közzététele (Eshleman & Guo, 2014), illetve a késedelmes közzététel is. Itt arra talált igazolást Cao, hogy a késedelmes közzététel csökkentette az alacsonyabb minőséget (Cao et al., 2016).

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyossági szolgáltatások minőségének várható megítéléséhez érdekes lehet hozzákapcsolni Kowaleski et al. (2018) kutatását. Kowaleski a nem könyvvizsgálati ügyfelek részére nyújtott tanácsadási szolgáltatások könyvvizsgálat minőségére gyakorolt hatását vizsgálta. Azt állapította

meg, hogy a tanácsadási szolgáltatás nyújtása növeli a menedzsmenttel való kooperációs képességet, ami a könyvvizsgálat minőségének növekedéséhez vezet.

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyossági szolgáltatást nyújtó, a CSRD megfogalmazott célja szerint nem feltétlen könyvvizsgáló, tehát nem feltétlen egyezik meg a gazdálkodó szervezet könyvvizsgálójával. De akkor mégis ki lehet az? Többféle kérdés merül fel bennünk. Milyen szolgáltatást nyújt ez a szolgáltató a jelentésre vonatkozó – jelenlegi szabályozás szerint – korlátozott bizonyosság mellett?

A könyvvizsgálói szolgáltatás hasznosságának többféle értelmezése létezik, de napjainkban sajnos többen csak a szükséges „kötelező” aláírást várják a könyvvizsgálótól. Milyen többletet tud nyújtani egy másik, független szolgáltató? És itt is felmerül a kérdés, hogy kinek a megbízásából kell, hogy bizonyosságot szerezzen? Az érdekhordozói elmélet biztosan erősödik a fenntarthatósági beszámoló szabályozásának követelményeivel és az arra vonatkozó bizonyossági követelménnyel.

Fenntarthatósági információk közzétételére kötelezettek a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók. A CSRD hatályba lépése előtt a könyvvizsgáló csak annyit volt köteles ellenőrizni, hogy ezek az információk felülvizsgálatra kerültek-e és nincs-e alapvető ellentmondás a pénzügyi kimutatás és a nem-pénzügyi információk között. Jelenleg a könyvvizsgálók az ISAE 3000 standard szerint nyilvánítanak véleményt. Az ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000) egy olyan nemzetközi standard, amely a tanúsítók, könyvvizsgálók munkáját segíti, szabályozza. A standard részletesen bemutatja az ellenőrzéssel kapcsolatos szolgáltatásokra vonatkozó általános követelményeket, iránymutatásokat és eljárásokat. A szabvány célja, hogy biztosítsa a könyvvizsgálók és más szakemberek által végzett könyvvizsgálatra vagy átvilágításra irányuló szolgáltatások minőségét és összehasonlíthatóságát. A standard szabályozza a tanúsítók munkáját az alábbiak szerint (IAASB kiadványa alapján):

- **Általános követelmények:** Az ISAE 3000 meghatározza az általános követelményeket az etikai elvek betartása, a szakmai előírásoknak való megfelelés, a szakértői ismeretek alkalmazása és más alapvető elvárások tekintetében.
- **Megállapodás és megértés:** A standard előírja, hogy a tanúsítók rendelkezzenek egyértelmű megállapodással a megbízóval az elvégzendő munkáról és a felelőségekről. Fontos, hogy az ellenőrzést végzők tisztában legyenek a megbízó elvárásaival és a feladat jellegével.
- **Kockázatértékelés:** Az ISAE 3000 hangsúlyozza a kockázatértékelés fontosságát. A tanúsítóknak fel kell mérniük a releváns kockázatokat, és ennek megfelelően kell megtervezniük a munkát.
- **Bizonyítékok megszerzése:** A szabvány részletesen kitér a szükséges bizonyítékok megszerzésének módszereire és folyamatára. A tanúsítóknak értékelniük kell a rendelkezésre álló bizonyítékok megbízhatóságát és relevanciáját.



- Riportálás: Az ISAE 3000 meghatározza a jelentési követelményeket, beleértve a vizsgálat eredményeinek és következtetéseinek megfelelő bemutatását.

A szabvány tehát strukturált keretet biztosít a tanúsítók számára, hogy szakmailag és etikailag megfelelő módon végezhessek el a vizsgálatot. Az ellenőrzés mélységének két fokozata van. Az első esetben csupán a legfontosabb alapelvek megvalósulását, köztük a lényegesség elvét vizsgálják, míg a második esetben a közzétett adatok valóságát, valamint az ezekből levont következtetéseket is értékelniük kell. Az ISAE 3000 standard ugyan célját eléri, viszont ahhoz, hogy a fenntarthatósági jelentések vizsgálatát ez alapján végezzék el, nem megfelelő, így felmerült az igény egy újabb standard kidolgozására. Így kezdte el kidolgozni az IAASB az új, ISSA 5000 standardot (International Standard on Sustainability Assurance), melynek kidolgozását 2024 végére ígéri. Az ISSA 5000 tervezete a következőket tartalmazza:

- Használatra javasolt lesz az ellenőrzést végző szakembereknek, ideértve a könyvelőket, és könyvvizsgálókat is.
- Alkalmos a fenntarthatósági jelentések vizsgálatára, függetlenül az azok elkészítésére vonatkozó kritériumoktól, a célfelhasználóktól, valamint az egyes vállalatoknál alkalmazott beszámolási folyamatoktól
- Önálló standard, tehát nem elvárt, hogy a standardot alkalmazó szakember egyszerre alkalmazza az ISAE 3000 és ISSA 5000-et.
- Hatálya a megbízás elfogadásától a jelentéstételig terjed (IAASB, 2023). Az IAASB az új standardban tisztázza majd, hogy a jelentőség szempontjából mi tekinthető korlátozottnak (limited) és mi kellő bizonyosságnak (reasonable), hogy mi számít elegendő bizonyítéknak a vizsgálat során, beleértve a vállalat belső ellenőrzési rendszerének működésére vonatkozóan, és a közzétett szöveges és minőségi információkat is.

A standard tervezet ír a kettős lényegességről, melyet tanulmányunkban korábban már elemeztünk. Várhatóan megköveteli majd a könyvvizsgálótól, hogy a munka tervezése és az ellenőrzés kivitelezése során a kettős lényegesség szempontrendszerét alkalmazza.

Neelam (2023) cikkében arról ír, hogy az IAASB is kihívásnak tekinti a fenntarthatósági információk pénzügyi kimutatásokba történő integrálását a gyakorlatban, azonban ez majd a későbbi standard alkotási folyamatokat fogja érinteni, az ISSA 5000 keretein belül nem cél ennek a problémának a kezelése.

## Kockázat a fenntarthatósági beszámolók bizonyosságot nyújtó szolgáltatásában – mit gondol a szakma?

A fenntarthatósági beszámolókról adott bizonyossági kijelentések kockázatának értelmezésekor a könyvvizsgálói kockázat fogalmát érdemes alapul venni. Mohl (2013) értekezésében vizsgálja, hogy a könyvvizsgálói kockázat

esélyeket (bizonytalanság) vagy tényleges kockázatot (valószínűség) jelent-e. Ha a könyvvizsgálói standardokat (ISA 200) vizsgáljuk, akkor a valószínűséget kell értsük alatta. Mi számít kockázatnak egy fenntarthatósági jelentés vizsgálata során? Kis valószínűséggel bekövetkező, de jelentős hatású esemény, vagy a nagy valószínűséggel bekövetkező, de csekély hatású történés? Ennek eldöntését a könyvvizsgálat szabályozása a könyvvizsgáló szubjektív értékítéletére bízta. A beszámoló vizsgálat során az érdekelt felek eltérő érdekeit, a hatások lényegességét, de a pénzügyi lényegességet is értékelni szükséges.

## Kutatásmódszertan

A kutatásunk célja annak felmérése volt, hogy mit gondol a szakma a fenntarthatósági közzétételek, az ESG-beszámolók szigorodó előírásairól, illetve annak ellenőrzéséről. Milyen várakozásai vannak a tanácsadóknak, a könyvvizsgálóknak és a jelentést készítő gazdálkodó szervezeteknek. A kockázatok valós felmérésére nem tudunk vállalkozni, hisz jelenleg még nem ismertek azok a paraméterek és elvárások melyek mentén véleményt kell nyilvánítani a fenntarthatósági beszámolókról. Ellenben várakozások már vannak, és ezek folytatásaként a validált jelentések ismeretében tovább fogjuk folytatni kutatásunkat.

Kutatásunkat meglehetősen korlátozta az, hogy az érintettek még nem rendelkeznek megfelelő információval a szabályozás pontos előírásairól, illetve sokan nem is tervezik, hogy ismereteiket és aztán szolgáltatásaikat ezen a formálódó új piacon bővítsék. A fenntarthatósági jelentések bizonyossági vizsgálataira vonatkozó szabályozás most került európai és nemzetközi szinten elfogadásra. Statisztikai adatbázisok nem állnak rendelkezésre és nincsen többéves gyakorlati tapasztalat sem az alkalmazott bizonyosságot vizsgáló módszertanokról. *Az empirikus kutatás elsősorban a potenciális érdekelteknek és érintettek egy kialakuló új szabályozásra vonatkozó jövőbeli várakozásait és elvárásait vizsgálta.*

Kérdőíves felmérésünk nem lehetett reprezentatív. A tervezett 30 fős minta csökkent, miután 6 fő nem vett részt a felmérésben, róluk kiderült, hogy hallottak már ugyan a CSRD előírásairól, de annak részleteit egyáltalán nem ismerik. A későbbi személyes interjúk során felkeresett szakértők, könyvvizsgálók válaszadási preferenciái már annak megfelelően változtak, hogy milyen témában kértük a véleményüket.

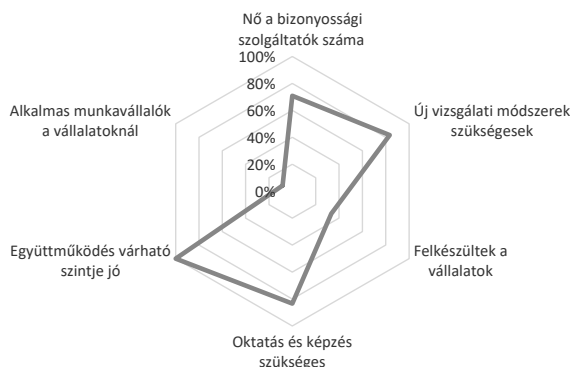
## Az empirikus kutatás eredményei

A kutatás elsődleges célja volt annak megismerése, hogy a könyvvizsgálók és ESG-tanácsadók milyen várakozásokkal vannak az új irányelv bevezetésével, illetve magyar jogszabályba történő átültetésével kapcsolatban. A kutatási kérdések a könyvvizsgálók, illetve bizonyosságot nyújtó szolgáltatók számának növekedésére, a szükséges új vizsgálati módszerekre, módszertanokra, a vállalatok, jelentéstevők felkészültségére, a várakozások szerinti új készségek megszerzéséhez kapcsolódó oktatás, képzés szükségességére vonatkoztak. A 6. ábrán bemutatjuk e kérdéseket a válaszadók egyetértésének függvényében.

6. ábra

## A CSRD-irányelv kihívásai

## Az ESG-beszámolók, fenntarthatósági jelentések készítésének kihívásai



Forrás: saját szerkesztés

Az interjúalanyok egy része könyvvizsgáló volt, másrészt pedig fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos területen dolgozik. A megkérdezettek kevesebb, mint negyede nem foglalkozott eddigi munkája során ESG-jelentésekkel. Többségük munkája során valamely oldalról kapcsolódott már ESG-jelentésekhez, vagy az összeállítása vagy az ellenőrzése, vagy a felhasználása révén volt érintett. Azok közül, akik már dolgoztak az említett jelentésekkel, 50%-uknak része a mindennapi munkájának a jelentések kezelése valamilyen formában. A válaszadók kétharmada, vagyis 16 fő nyilatkozott úgy, hogy már találkozott munkája során fenntarthatósági jelentésekkel. Közülük többek feladata volt a jelentések elkészítése, míg mások azt vizsgálták, hogy a vállalatok milyen formában nyújtották be a jelentést, kötelezettek voltak-e a jelentéstételre és hitelességi, valamint relevancia jellegű szempontokat vizsgáltak azokban.

Volt, aki a könyvvizsgálói folyamathoz hasonlította munkáját, ugyanis a jelentések során folyamatfelmérést végzett, interjút készített a vállalat illetékes szakembereivel, majd az ESG-jelentésben szereplő adatokat elemezte, melyekből a végén következtetéseket kellett levonnia. Mások felelősek voltak a vállalat által szolgáltatott fenntarthatósági információk ellenőrzéséért és értékeléséért. Ez magában foglalta azoknak az adatoknak az elemzését, amelyek a környezeti hatás, társadalmi felelősségvállalás és vállalati irányítás területéhez kapcsolódtak, annak érdekében, hogy megfeleljenek a meghatározott fenntarthatósági normáknak.

Vizsgáltuk, hogy milyen specifikus tudás, készségek szükségesek az ESG-jelentések ellenőrzéséhez. A fenntarthatósági információk értékelése során a könyvvizsgálóknak és jelentést ellenőrzőknek számos specifikus készségre van szükségük. Az ESG területén való szakmai tudás elengedhetetlen, de nem csak erre korlátozódik: fontos a fenntarthatósági kihívások megértése, azok fontossági sorrendjének felismerése, a valós teljesítmény megkülönböztetése a csupán jelentéstételi kötelezettséggént teljesített feladatoktól.

A válaszadók kiemelték az *ESG-specifikus ismeretek meglétét*, beleértve a fenntarthatósági indikátorokat, standard definíciókat és szabályozási ismereteket. Az analitikus gondolkodást is kulcsfontosságúnak tartják, különös hangsúlyt fektetve a nem pusztán pénzügyi adatok elemzésére. A mélyreható tudás és érdeklődés a fenntarthatóság iránt alapvető, de emellett kiemelkedően fontos az ESG-ismeretek birtoklása, valamint az iparági trendek és jogszabályi előírások ismerete. Az elemzéshez elengedhetetlen az analitikus beállítottság és kritikus gondolkodás is. A fenntarthatóság fogalmának, tartalmának és jelentéstételi standardoknak való alapos ismerete, az adatelemzés és fenntarthatósági háttértudás, valamint a jogi és szakmai képesítések is meghatározóak a hatékony és alapos fenntarthatósági jelentéskészítés és értékelés során.

Arra is kerestük a választ, hogy a vállalatok vajon mennyire lesznek felkészültek és együttműködőek a fenntarthatósági jelentések szabályozott közzétételével kapcsolatban.

Az együttműködésre 100%-ban az a visszajelzés érkezett, hogy a vállalatoknál ez nem fog problémát okozni, többek között azért sem, mert jogszabályi előírás teszi ezt kötelezővé. A felkészültségről azonban ezzel ellenkezőleg többnyire negatív véleménnyel voltak a megkérdezettek.

A vélemények szerint a vállalatok nagyrésze még nincs felkészülve az új szabályozás által előírt követelmények teljesítésére. Az interjúalanyok véleménye szerint a nagyobb vállalatok már elkezdték a felkészülést a fenntarthatósági beszámolók közzétételére, melynek során az erre specializálódott tanácsadók segítségére is támaszkodnak. Azonban a kezdeti lépések rengeteg kihívással járnak, különösen az olyan területeken, mint az újabb vállalatirányítási rendszerek megismerése és bevezetése, melyek alkalmasak az ESG-adatok nyomon követésére. A vállalatok jelentősen el vannak maradva ezen a területen, ugyanis korábban nem kapott megfelelő hangsúlyt a szervezetekben a fenntarthatóság kérdése. Ahol foglalkoztak vele, ott sok esetben a pozitív PR-tevékenység érdekében, nem feltétlenül az objektív kép bemutatására törekedtek (lásd greenwashing). Az elmúlt hónapokban megfordult a trend, foglalkoznak a vállalatok a kérdéssel, de a belső folyamatok sok esetben vagy nem léteznek, vagy jelenlegi formában nem biztosítják a nem-pénzügyi adatok pontosságát és helyességét, és nem minden esetben látják át és mérik fel pontosan a rájuk váró feladat mértékét. Összességében tehát fontos a rendszerek és folyamatok fejlesztése annak érdekében, hogy a vállalatok átlássák és megértsék a rájuk váró feladatok valós mértékét. Ez magában foglalhatja az adatgyűjtési módszerek felülvizsgálatát és az adatok pontosságának növelését, valamint a felelős személyzet kijelölését a fenntarthatósági beszámolók koordinálására és fejlesztésére.

Kutatásunk szempontjából kiemelt téma a jelentések bizonyossági vizsgálata, erre is irányultak kérdések. A fenntarthatósági adatok hitelességének és megbízhatóságának értékelésére a könyvvizsgálók és ESG-szakemberek számos eszközt és módszert említettek. Ezek összefoglalását a 7. ábra mutatja.

7. ábra

## A megbízhatóság, hitelesség mérésének módszerei



Forrás: saját szerkesztés

Az időszakos auditok segítik az adatok megbízhatóságának fenntartását, a hibák azonosítását. A vélemények egybehangzóak voltak arról, hogy szükséges a fenntarthatósági információkhoz tartozó belső riportálási folyamatokat olyan szintre emelni a vállalatoknál, mint amilyen szinten a folyamatok a pénzügyi adatok gyűjtését és riportálását támogatják. A vélemények szerint az audit „hagyományos” módszereit lesz majd szükséges bővíteni a fenntarthatósági adatok speciális kezeléséhez, értékeléséhez. A második legtöbbet említett módszer a jelentések hitelesítésére az ISSA 5000 és az ISAE 3000 szabványok ismerete és az ezekre való támaszkodás, hiszen ezek a standardok írják elő a formai és tartalmi követelményeket, ez tud segítséget nyújtani mind a jelentést készítőknél, mind a jelentést ellenőrzőknél. Mivel az ISSA 5000 nagyrészt könyvvizsgálati módszerekre épül, így e szempont és a könyvvizsgálati gyakorlat között átfedés van, tehát érthetjük úgy, hogy a könyvvizsgálati módszerek ismerete fogja adni a fenntarthatósági beszámolók alapját, amelyeket az ISSA 5000 standard szabályaival bővítve kell majd alkalmazniuk a jelentéseket ellenőrzőknél.

A szabványok és a könyvvizsgálat mellett felmerült a vállalatok belső minőségbiztosítása, valamint ehhez kiegészítésként szakmai ajánlások kérése, figyelembevétele. A válaszadók említették az adatvalidációt és forrásellenőrzést, amelyek során ellenőrzik az adatokat, az időszakos auditok pedig segítenek a megbízhatóság fenntartásában és hibák azonosításában. Az érdekelt felekkel való konzultáció és az összehasonlítás iparági normákkal szintén fontos a hitelesség értékelése szempontjából. Kiemelték, hogy az ellenőrzés során benchmarkokat, interjúkat és adatelemzést lenne érdemes alkalmazni a fenntarthatósági adatok értékeléséhez és azok hitelességének biztosításához.

## Következtetések és összegzés

Tanulmányunkban a fenntarthatósági közzétételek – ESG-beszámolók, fenntarthatósági jelentések – szabályozásához kapcsolódó követelményeket, a szabályozás jelenlegi és még nyitott kérdéseit vettük sorba. Bemutattuk a fenntarthatósági közzétételek új standardjait és elemeztük az

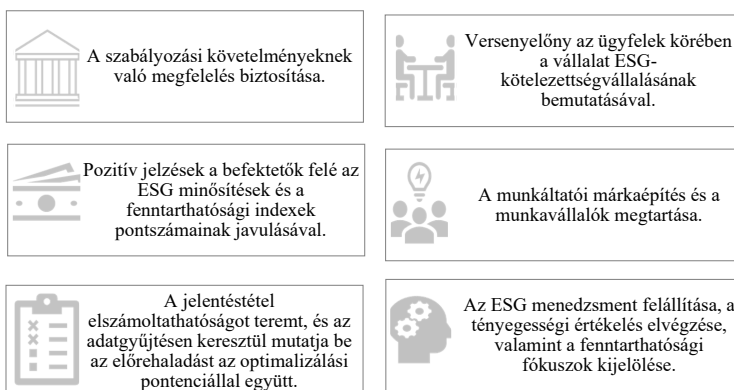
ahhoz kapcsolódó kihívásokat elsősorban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatók szempontjából.

Nem kérdéses, hogy a szigorodó fenntarthatósági jelentéstétel előnyei sokrétűek. A jelentéstétel nemcsak a jelenlegi helyzetet mutatja be, hanem figyelembe veszi, sőt kiemelten fókuszál a fenntarthatósági tevékenység jövőbeli irányára is. Be kell mutatni a gazdálkodó szervezet működéséhez kapcsolódó fenntarthatósági hatásokat, de ezen hatások pénzügyi vonatkozásait is. Kiemelten kell foglalkozni az érdekelt felekkel mind a hatások, mind azok lényegessége szempontjából. A 8. ábra összefoglalja a fenntarthatósági jelentés előnyeit.

A jelentéstétel szabályozásának folyamata még nem fejeződött be. Folyamatosan dolgoznak a jogalkotók az új jelentéstételi standardokon és a bizonyossági követelmények előírásain. A tanulmány célja volt annak felmérése, hogy a szabályozás alkalmazói mennyire felkészültek és milyen kihívásokkal szembesülnek a vállalati jelentéstétel újszerű, de semmiképpen sem váratlan szabályozásával kapcsolatban.

8 ábra

## A fenntarthatósági jelentés előnyei



Forrás: saját szerkesztés

A kérdőíves és interjú felmérésünk bebizonyította, hogy a tanácsadók felkészülten támogatják a vállalati jelentések készítőit, a könyvvizsgálók azonban még bizonytalanok. Bizonytalanság érezhető a formálódó új piaci résztvevők – fenntarthatósági bizonyosságot nyújtó szolgáltatók – esetleges megjelenése miatt, de amiatt is, ha a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálójaként kell a fenntarthatósági adatokkal szembesülve, azokról véleményt alkotni.

Kutatásunk számos korláttal rendelkezik. Felmérésünk nem volt reprezentatív, és mivel a szabályozás tényleges alkalmazása jelen üzleti évtől várható, nem tudtuk sem az új standardok alapján készült fenntarthatósági jelentések minőségi követelményeit, sem az ahhoz kapcsolódó bizonyossági jelentéseket értékelni. Kutatásunk eredményei – ennek ellenére – mind a szabályozás elvi és gyakorlati lehetőségének levezetése, mind a szakma várakozásának felmérése szempontjából újszerű. Egy olyan új szabályozási szegmens feltárását végeztük el, amely mind a vállalatok jelentéstételi feladatait, és minden bizonnyal bolygónk jövőjét is befolyásolni fogja.

További kutatási feladatként fogalmaztuk meg a szabályozás alkalmazásának vizsgálatát, a jelentésétél hatékonyságának ellenőrzését, valamint a bizonyosság-megszerzés korlátainak és kockázatainak felmérését.

## Felhasznált irodalom

- Bills, K.L., Cunningham, L.M., & Myers, L.A. (2015). Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review*, 91(3), 767-792. <https://doi.org/10.2308/ciia-51278>
- Cao, J., Chen, F., & Higgs, J.L. (2016). Late for a very important date: financial reporting and audit implications of late 10-K filings. *Review of Accounting Studies*, 21(2), 633-671. <https://doi.org/10.1007/s11142-016-9351-5>
- Chalmers, A., & Klingler-Vidra, R. (2023). *European Sustainability Reporting Standards (ESRS): Interoperability as innovation?* Global Policy. <https://www.globalpolicyjournal.com/blog/01/08/2023/european-sustainability-reporting-standards-esrs-interoperability-innovation>
- Eshleman, J.D., & Guo, P. (2014). Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 197-219. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50792>
- Kowaleski, Z.T., Mayhew, B.W., & Tegeler, A.C. (2018). The Impact of Consulting Services on Audit Quality: An Experimental Approach. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 673-711. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12197>
- Lopez, M. (2023). *ECOS response to European Commission's consultation: European sustainability reporting standards (ESRS)*. Environmental Coalition on Standards. Belgium. <https://policycommons.net/artifacts/10977072/ecos-response-to-european-commissions-consultation/11855739/>
- Mohl, G. (2013). A kockázatbecslés elmélete és hazai gyakorlata a könyvvizsgálatban [Doktori értekezés]. Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdálkodástani Doktori Iskola. <https://doi.org/10.14267/phd.2013028>
- Neelam, D. (2023). *Recommend: A Beginner's Guide: International Standard*. <https://www.accountancysa.org.za/recommend-a-beginners-guideinternational-standard/>
- Papazian, A.V. (2023). Sustainability in Finance: Frameworks, Standards, and Scores. In *Hardwiring Sustainability into Financial Mathematics* (pp. 29-67). Palgrave Macmillan. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-45689-3\\_3](https://doi.org/10.1007/978-3-031-45689-3_3)
- Poll, J. (2023). *Auditing, supervising and enforcing corporate sustainability due diligence, disclosure and reporting*. ERA Forum. <https://doi.org/10.1007/s12027-023-00776-3>
- Sulaiman, N.A. (2023). External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(5), 1417-1440. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2020-4443>
- Watkins, A., Hillison, W., & Morecroft, S. (2004). Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, (23), 153-193.)

## Jogszabályok, rendeletek

- Európai Unió (2014). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2014/95/EU irányelve a 2013/34/EU irányelvnek a nem pénzügyi és a sokszínűséggel kapcsolatos információknak bizonyos nagyvállalkozások és vállalatcsoportok általi közzététele tekintetében történő módosításáról (Non-Financial Reporting Directive)*. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>
- Európai Unió (2019a). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2019/2088 rendelete a pénzügyi szolgáltatási ágazatban a fenntarthatósággal kapcsolatos közzétételekről (EGT-vonatkozású szöveg)*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32019R2088>
- Európai Bizottság (2019b) Fenntartható Európa 2030-ra [https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030\\_hu](https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030_hu)
- Európai Unió (2020). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2020/852 rendelete a fenntartható befektetések előmozdítását célzó keret létrehozásáról, valamint az (EU) 2019/2088 rendelet módosításáról*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852>
- Európai Bizottság (2021). *Unió taxonómia, a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás, a fenntarthatósági preferenciák és a vagyonekezelői kötelezettségek: a finanszírozási forrásoknak az európai zöld megállapodás felé történő irányítása*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0188&from=ES>
- Európai Unió (2022). *Az Európai Parlament és a Tanács irányelve a 2013/34/EU irányelvnek, a 2004/109/EK irányelvnek, a 2006/43/EK irányelvnek és az 537/2014/EU rendeletnek a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás tekintetében történő módosításáról*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- Európai Bizottság (2023). *A Bizottság (EU) 2023/2772 felhatalmazáson alapuló rendelete (2023. július 31.) a 2013/34/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvnek a fenntarthatósági beszámolási standardok tekintetében történő kiegészítéséről (EGT-vonatkozású szöveg)*. <https://op.europa.eu/hu/publication-detail/-/publication/7aab73ce-d5a9-11ee-b9d9-01aa75ed71a1>
- European Commission (2023) Corporate sustainability reporting. [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)
- EUR-Lex Access to European Union law <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>
- Gazdaságfejlesztési Minisztérium (2023). ESG törvények

módosításáról szóló törvény-tervezet. <https://kormany.hu/dokumentumtar/esg-torvenyek-modositasarol-szolo-torveny-tervezet>

IFRS hivatalos honlapja (IFRS). <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrssustainability-standards-navigator>  
IFRS (2023). *IFRS S1: General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information.*

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>  
International Auditing and Assurance Standards Boards IAASB (2013). *International Standard on Assurance Engagements – ISAE 3000.* [https://www.ifac.org/\\_flsystem/azureprivate/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf](https://www.ifac.org/_flsystem/azureprivate/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf)