

# Fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás a hazai gyakorlatban

DOI: [10.29180/978-615-6342-50-8\\_1](https://doi.org/10.29180/978-615-6342-50-8_1)

## SZERZŐK:

Bögöly Gábor<sup>1</sup>, Wickert Irén<sup>2</sup>

## ABSZTRAKT

A XXI. század még hangsúlyosabbá tette a környezeti változások szerepét, melyek alapvetően határozhatják meg a jövőnk alakulását. Amíg az elmúlt évtizedekben a cégek sikerének záloga a pénzügyi eredményeik alakulása volt, addig napjainkra ezeken felül az is fontos tényező, mennyire fenntartható egy vállalat működése.

Ebből kifolyólag új kihívásokat jelent a vállalkozások számára, hogy a gazdasági rendszer szereplőinek fenntarthatósági információk iránti igénye folyamatosan fokozódik, ami megköveteli a számviteli elszámolás korszerűsítését, a környezeti számvitel vállalkozáson belüli kialakítását és analitikai nyilvántartásokkal való alátámasztását.

Kutatásunkban elsősorban a hazai fenntarthatósági beszámolás keretrendszerét tanulmányozzuk. Vizsgáljuk, hogy a jelenleg többnyire önkéntes alapon működő jelentéstételhez hogyan viszonyulnak a hazai vállalkozások. Továbbá felmérjük a beszámolásra nem kötelezett vállalkozások igényeit és elvárásait egy egységes beszámolási standard iránt.

**Kulcsszavak:** beszámolás, fenntarthatóság, nem pénzügyi beszámolás

**JEL-kódok:** M41, Q01, Q56

## ABSTRACT

The 21<sup>st</sup> century made the role of environmental changes even more pronounced, which can fundamentally determine the development of our future. While in recent decades the key to the success of companies was the development of their financial results, to date, in addition to these, the sustainability of a company's operation is also an important factor.

As a result, it presents new challenges for businesses that the demand of the actors of the economic system for sustainability information is constantly increasing, which requires the modernization of accounting, the establishment of environmental accounting within the enterprise and its support with analytical records.

The objective of the research was primarily to study the framework of domestic sustainability reporting. It was examined how the Hungarian companies relate to non-financial reporting, which

---

<sup>1</sup>Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem, Vidékfejlesztés és Fenntartható Gazdaság Intézet,  
e-mail: [gabor.bogoly@gmail.com](mailto:gabor.bogoly@gmail.com)

<sup>2</sup>Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem, Vidékfejlesztés és Fenntartható Gazdaság Intézet,  
e-mail: [wickert.iren@uni-mate.hu](mailto:wickert.iren@uni-mate.hu)

operates mostly on voluntary basis. Furthermore, the paper assesses the needs and expectations of businesses that are not obliged to report towards a uniform reporting standard.

**Keywords:** reporting, sustainability, non-financial reporting

**JEL Codes:** M41, Q01, Q56

## Bevezetés

Az ezredfordulót követően, ahogyan a környezetünket érintő károk súlyosbodása is egyre inkább előtérbe került, úgy mindazon cselekvésekre is, amelyek az ezekre irányuló megoldásokat célozták. A lineáris gazdaságról a körkörös gazdaságra történő átállás, vagyis a fenntarthatóság elérése érdekében számos nemzetközi szervezet, így az elmúlt évtizedeket figyelembe véve többek között az ENSZ is folyamatosan alakítja fenntarthatósági politikáját, amelyek közül a 2030-ig tartó időszakra elfogadott 17 fenntartható fejlődési cél talán leghangsúlyosabb. Ez a 2015-ben elfogadott nyilatkozat új löketet adott a globális fenntarthatósági cselekvéseknek, ugyanis évről évre egyre több ország igyekszik valamilyen úton módon az ebben megfogalmazott célok eléréséhez törvényi szinten alkalmazkodni. Ebből a sorból az Európai Unió sem lóg ki, hiszen az ezzel kapcsolatos politikáját az elmúlt években a környezetvédelemhez kapcsolódó törvényhozás dominálta, így többek között: a 2016-os Párizsi Megállapodás (United Nations, 2016), a 2018-ban elfogadott „A fenntartható fejlődés finanszírozása” Akcióterv (The European Commission, 2018), a 2019-es Zöld Megállapodás (The European Commission, 2019) és a 2020-as EU Taxonómia Rendelet (The European Parliament and the Council, 2020). Ezeket a különböző instrumentumokat tanulmányozva kiemelhető, hogy az EU felismerte azt a tényt, hogy a teljeskörű fenntarthatóság eléréséhez nem elégséges a csak kormányzati szintű cselekvés, elengedhetetlen a vállalati szektor bevonása a célok eléréséhez.

A vállalati szektor bevonásához hatalmas segítséget nyújtott a különböző gazdasági szereplők egyre inkább fokozódó igénye az ESG információk iránt, ami rákényszerítette a vállalkozásokat, hogy meghatározó tényezőként fogják fel a fenntarthatóságot és felelősen működjenek. Az ESG mozaikszó alatt a vállalkozások környezeti (E), szociális (S) és kormányzati (G) kritériumoknak való megfeleléséhez kapcsolódó információkat értjük. Az ESG jelentéseken keresztül a vállalkozások elsődleges célja, hogy szemléltessék a globális fenntarthatósági célokhoz történő alkalmazkodásukat. A gyakorlatban a vállalkozások a nem pénzügyi jelentéseken keresztül számolnak be az ESG információkról. A GRI (Global Reporting Initiative), megfogalmazásában ezek a fenntarthatósághoz kapcsolódó nem pénzügyi jelentések olyan egyedi és összesített adatközlések, amelyek adott időszakra vonatkozóan mutatják be egy szervezet fenntartható fejlődésre gyakorolt pozitív és negatív hatásait. (GRI, 2022) Habár világszerte érzékelhető a nem pénzügyi jelentések növekvő számán a vállalatok szándéka a felelős működést illetően, a vállalati fenntarthatóság kezelése mégis országonként szignifikánsan eltérő képet mutat, melyeket elsősorban a gazdasági fejlettség, a jogi és politikai berendezkedés, a társadalmi és kulturális fejlettség, valamint a vállalatok egyéni teljesítményei befolyásolnak. (Cai et al., 2016; Liang & Renneboog, 2017) A KPMG végzett egy felmérést a vállalati felelősségvállalási és fenntarthatósági dokumentumokat illetően, amiben megállapították, hogy a legnagyobb európai vállalatoknak csupán 77%-a tesz közzé ilyen dokumentumot, szemben például az amerikai vállalatokkal, ahol ez az érték már 83%. (Blasco & King, 2017) Ennek legfőbb oka, hogy a

nem pénzügyi beszámolás többnyire önkéntes alapon működik, amely komoly problémát jelent, amennyiben elakarjuk érni a fenntarthatósági célokat.

Ezzel a kutatással elsődleges célunk tanulmányozni a magyarországi nem pénzügyi beszámolás keretrendszerét és felmérni, mennyire élnek a vállalkozások az önkéntes beszámolás lehetőségével. Célunk továbbá, hogy felmérjük a beszámolásra nem kötelezett vállalkozások véleményét a nem pénzügyi beszámolás jelentőségéről, valamint, hogy mit várnának el egy egységesített beszámolási standardtól.

## **A nem pénzügyi beszámolás elméleti háttere**

A nem pénzügyi beszámolás rendkívül nagy változásokon ment keresztül az elmúlt éveket tekintve. Megfigyelhető a standardok terén egy a pénzügyi beszámolásban már pár évtizede lezajlott globalizálódáshoz hasonló folyamat, amit ott az IFRS-ek és az IAS-ok testesítenek meg. A nem pénzügyi beszámolásban nincs ezekhez hasonló egységes beszámolási rendszer jelenleg, habár elérhető számos ajánlás, amelyek segítik a vállalkozásokat a beszámolások elkészítésében. Alapvetően a nem pénzügyi beszámolók alapjául szolgáló információkat mérni és számszerűsíteni is rendkívül nehéz feladat, amelyre a mai napig különböző kutatások igyekeznek a legmegfelelőbb megoldásokat kialakítani. (Arayssi & Issam, 2019; Chambers et al., 2000; Halbritter & Dorfleitner, 2015) Bár vannak olyan mérőszámok, amelyek széles körben ismertté váltak, mint például az ökológiai lábnyom, azonban a tudományos világ még nem fogadott el egységes mérőszámot. A vállalkozások mégis megpróbálják a különböző nem pénzügyi információk jelentéseibe tömörítését, ráadásul mind ezt úgy, hogy az információszolgáltatás jelenleg többnyire önkéntes alapú. Az e mögött rejlő ok megfejtésére is számos teória és elmélet született. (Lakatos, 2013) Ezek közül a következők kiemelendők.

Domokos (2019) szerint a magánszektorban tevékenykedő vállalatok azért, hogy kielégítsék elsősorban a fogyasztók, a befektetők és a civil társadalom elvárásait és ezáltal megnyerjék őket több fajta módszert és stratégiát alkalmaznak, amelybe az önkéntes jelentéskészítés is beletartozik. An et al. (2011) is hasonló véleményre jutott, ők is a különböző stakeholderek információigényinek kielégítésével magyarázták a közzétételt. Ortas et al. (2015) is az előbb említett két véleményt tartották a legvalószínűbb indoknak, vagyis magát az érdekhordozói elméletet.

A legitimitás elmélet azon az elképzelésen alapul, hogy a szervezetek a társadalom által létrehozott rendszerben működnek, ezáltal egyfajta szerződéses kapcsolatban állnak a társadalom különböző tagjaival, amelyeket, ha teljesítenek, akkor válik törvényessé a tevékenységük. (Lindblom, 1994; Matthews, 1993) Ezen elmélet értelmében a vállalkozások azért teszik közzé jelentéseiket, hogy legitimálják működésüket és hogy ezáltal hassanak az információt felhasználók szervezetről kialakított véleményére. Ez az elmélet lett a kutatói világban a legszéleskörűbben elfogadott elmélet. (Cormier & Gordon, 2001; Deegan et al., 2002; Gray et al., 1995; O'Donovan, 1999)

A jelzés elmélet értelmében, amely szintén egy széleskörben elfogadott teória, a vállalkozások egy magasabb szintű pénzügyi teljesítmény elérése után növelik a külvilág számára kibocsátott információk számát, sugározva ezzel a magas pénzügyi színvonalukat. (Gul & Leung, 2004; Shingvi & Desai, 1971) Ezzel a jelzéssel próbálják a versenytársakkal szembeni fölényüket demonstrálni az érdekhordozók számára. Természetesen ez a jelzés csak abban az esetben hasznos a vállalkozás

számára, ha az információ szolgáltatására fordított kiadások megtérülnek az ez által generált bevételek növekedésével. (Szántó, 2009)

A megbízó-ügynök elméletet először Jensen és Meckling (1976) publikálták. Elméletük szerint a cégek szintén egy magas pénzügyi szint elérése után teszik közzé a fenntarthatósági információikat, ám ezeket minél egyszerűbb formában készítik el az érdekhordozóknak. A szándék e mögött, hogy magukat a jelentéseket a cégvezetők (ügynökök) állítják össze, míg a tulajdonosok (megbízók) ezek alapján értékelik a management munkáját. Az elmélet alapján fennáll annak a veszélye, hogy a vezetők saját érdekeik érvényesítése miatt olyan információkat jelentenek meg, amelyek kedvezőbb színben tüntetik fel a munkájukat, mint amilyen az a valóságban. (Inchausti, 1997; Barako, 2007) Természetesen annak is fennáll a veszélye, hogy ezáltal elhallgatnak a szervezet pénzügyi helyzetét lényegesen befolyásoló információkat is. (Jensen & Meckling, 1976)

A politikai-költség elmélet alapján a cégeknek különböző politikai költségekkel (adó és egyéb jellegű) kell szembenézniük, amennyiben olyan tevékenységet folytatnak, amelyeket a társadalom/politikusok esetleg nem látnak pozitívnak. Ezeknek az esetleges költségeknek a csökkentésére bocsátanak ki a vállalkozások nem pénzügyi információkat. (Gamerschlag et al., 2011; Fields et al., 2001)

Az elméleteket áttekintve látható, hogy az ESG információk befolyásolhatják a szervezetek jövedelmezőségét, mivel egyrészt hathatnak a vállalat fogyasztók általi megítélésére, a vállalat költségeinek csökkentésére és mindezek által a befektetők vállalat iránti érdeklődését is fokozhatja. Érthető tehát, hogy a vállalkozásoknak érdekében áll a minél széleskörűbb és átláthatóbb nem pénzügyi jelentések elkészítése. A továbbiakban áttekintjük az aktuális uniós és hazai beszámolási rendszert.

## **A nem pénzügyi beszámolás keretrendszere**

Először is az Európai Unió jelenleg hatályos szabályozását tekintjük át és az ehhez tartozó módszertani útmutatót, majd ezt követően ezeknek a szabályoknak az átültetését a hazai számviteli törvénybe. Majd végezetül egy kis kitekintést nyújtunk a 2023-tól várható új nem pénzügyi beszámolási keretrendszeréről.

### *A 2014/95/EU irányelv, vagyis az NFRD*

Az Európai Unió Hivatalos lapjában 2014. október 22.-én megjelent egy új irányelv, amely tulajdonképpen a „bizonyos meghatározott méretű vállalkozások éves pénzügyi beszámolási kötelezettségeiről” szóló 2013/34/EU” irányelvet módosította. A Non-Financial Reporting Directive (a továbbiakban: NFRD) a kettős lényegesség elvén keresztül bevezette azt a követelményt, hogy a vállalkozások számoljanak be egyrészt arról, hogy a fenntarthatósággal kapcsolatos kérdések hogyan hatnak a vállalkozás tevékenységére, teljesítményére, fejlődésére („kívülről befelé” szemlélet), másrészt pedig, hogy a vállalat hogyan hat a környezetre és a társadalomra („belülről kifelé” szemlélet). A következő pontokban részletesen bemutatjuk a direktíva egyes elemeit. (The European Parliament and the Council, 2014a)

## ***Az irányelv alapja***

Az alábbi dokumentumok adják az NFRD direktíva alapját:

- 2013/34/EU irányelv a meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról
- 2013/36/EU irányelv a hitelintézetek tevékenységéhez való hozzáférésről és a hitelintézetek és befektetési vállalkozások prudenciális felügyeletéről
- „Vállalati társadalmi felelősségvállalás: elszámoltatható, átlátható és felelősségteljes üzleti magatartás, valamint fenntartható növekedés” állásfoglalás
- „Vállalati társadalmi felelősségvállalás: a társadalmi érdekek előmozdítása és a fenntartható és inkluzív fellendüléshez vezető út” című állásfoglalás
- „Egységes piaci intézkedéscsomag – Tizenkét mozgatórugó a növekedés serkentéséhez és a bizalom növeléséhez – »Együtt egy újfajta növekedésért«” című közlemény
- „A vállalati társadalmi felelősségvállalásra vonatkozó megújult stratégia (2011–2014)” című közlemény
- ENSZ Rio +20 konferenciája „A jövő, amit akarunk” című zárónyilatkozatának 47. cikke

## ***Személyi hatálya***

A direktíva a nem pénzügyi információk közzétételét a munkavállalók átlagos létszámára, a mérlegfőösszegre és a nettó árbevételre vonatkozóan határozza meg. Ennek értelmében azoknak a vállalkozásoknak és nagy vállalatcsoportok anyavállalatainak kell nem pénzügyi beszámolót készíteni, akik az adott üzleti évre vonatkozóan mind a 3 pontnak megfelelnek:

- nagyvállalatnak számít a 2013/34/EU direktíva 1. fejezet 3. cikk (4) bekezdés szerint, tehát a mérleg fordulónapján az alábbi 3 kritériumból legalább kettő értékhatárát túllépi:
  - o mérlegfőösszeg: 20 000 000 euró;
  - o nettó árbevétel: 40 000 000 euró;
  - o átlagos foglalkoztatási létszám a pénzügyi év során: 250;
- a mérleg fordulónapon az üzleti év átlagos foglalkoztatási létszáma több mint 500 fő;
- közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység (PIEs – Public Interest Entities).

Azok a vállalkozások minősülnek közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységeknek (The European Parliament and the Council, 2014b):

- a) amelyekre valamely tagállam joga az irányadó, és amelyeknek átruházható értékpapírjait valamelyik tagállamnak szabályozott piacára bevezették;

- b) amelyek a hitelintézetek tevékenységének megkezdéséről és folytatásáról szóló, 2006. június 14-i 2006/48/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 1. pontjában meghatározott hitelintézetek;
- c) a biztosítóintézetek;
- d) amelyeket a tagállamok a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységnek nyilvánítanak, például az olyan vállalkozások, amelyek a tevékenységük természete, méretük vagy alkalmazottaik száma miatt a közérdek szempontjából jelentősek.

### ***Tárgyi hatálya***

A vállalkozásoknak a következő témakörökről kell beszámolniuk a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának megértéséhez szükséges mértékben legalább az alábbi témakörökön belül említett részletességgel:

- környezetvédelmi kérdések
  - o vállalat környezetre, egészségre, biztonságra gyakorolt hatása
  - o megújuló és/vagy nem megújuló energiaforrások használata
  - o üvegházhatásúgáz-kibocsátás
  - o vízhasználat és légszennyezés
- szociális és foglalkoztatással kapcsolatos kérdések
  - o nemek közötti egyenlőség biztosítása érdekében tett intézkedések
  - o Nemzetközi Munkaügyi Szervezet alapvető egyezményeinek végrehajtása
  - o munkakörülmények és szociális párbeszéd
  - o szakszervezeti jogok tiszteletben tartása érdekében tett intézkedések
  - o munkavállalók tájékoztatáshoz és konzultációhoz való jogára tett intézkedések
  - o a szakszervezeti jogok tiszteletben tartására tett intézkedések
  - o a munkahelyi egészségvédelemre és biztonságra tett intézkedések
  - o a helyi közösségekkel folytatott párbeszédre és/vagy e közösségek védelmének és fejlődésének biztosítása érdekében tett intézkedések
- emberi jogok tiszteletben tartása, valamint a korrupció elleni küzdelem és a megvesztegetéssel kapcsolatos kérdések
  - o emberi jogi visszaélések megelőzése érdekében tett intézkedések
  - o korrupció és megvesztegetés ellen alkalmazott eszközök

## ***A beszámolás formája és ellenőrzése***

Az irányelv alapján az elkészített beszámolókat a vállalkozások éves beszámolójába integráltan kell közzétenni. Ellenőrzés tekintetében annyit ír elő az irányelv, hogy a vállalkozás által megbízott egyéni könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég független jelentésében rögzítse, hogy a vállalkozás rendelkezésre bocsátotta-e az adott nem pénzügyi beszámolót vagy külön jelentést.

## ***Iránymutatások***

Az irányelv nem csak azt határozza meg, miről és hogyan számoljanak be a vállalkozások, hanem azt is, hogy milyen nem pénzügyi beszámolási standardok segítségével tehetnek eleget a beszámolási kötelezettségüknek. Ezek a következők:

- EMAS (Eco-Management and Audit Scheme)
- ISO 26000 szabvány
- GRI (Global Reporting Initiative)
- különböző ENSZ által létrehozott keretek és elvek
- OECD háromoldalú nyilatkozat
- egyéb elismert nemzetközi keret
  - o IRF (Integrated Report Framework)
  - o SASB (Sustainability Accounting Standards Board)
  - o CDP ajánlás

## ***Módszertan***

Az Európai Bizottság 2017 júliusában közzétette az „Iránymutatás a nem pénzügyi beszámolókhöz” című módszertani útmutatóját. „Az iránymutatás célja, hogy segítse a vállalkozásokat a jó minőségű, releváns, hasznos, következetes és összehasonlíthatóbb nem pénzügyi (környezetvédelmi, társadalmi és irányítási) információk olyan módon történő közzétételében, amely elősegíti az ellenállóképes és fenntartható növekedést és foglalkoztatást, továbbá biztosítja az átláthatóságot az érdekeltek számára.” (The European Commission, 2017, old.: 4) A vállalkozásoknak a beszámolóban megjelenített információk tekintetében csak olyanokat kell megjeleníteniük, amelyek relevánsak, hasznosak és feltétlenül szükségesek a fejlődésük, teljesítményük, helyzetük és tevékenységeik megértéséhez. Ehhez kapcsolódóan az iránymutatás kihangsúlyozza, hogy minden olyan reklámjellegű, lényegtelen, vagy csak törekvéseket bemutató közzétételt mellőzniük kell a vállalkozásoknak, mivel ezek elterelik a figyelmet a lényeges információkról. Az információk lényegességének értékelésekor a következő tényezőket vehetik figyelembe a vállalkozások:

- *Üzleti modell, stratégia, legfőbb kockázatok:* Egy vállalkozás céljai, stratégiái, vezetési megközelítése és rendszerei, értékei, tárgyi eszközei és immateriális javai, értéklánca, valamint legfőbb kockázatai releváns szempontok.

- *Fő ágazati kérdések:* Az azonos ágazatban működő vagy közös ellátási lánchoz tartozó vállalkozások számára valószínűleg hasonló kérdések lényegesek. Egy vállalkozás számára valószínűleg lényegesek lesznek azok a kérdések is, amelyeket versenytársai, ügyfelei vagy beszállítói már azonosítottak.
- *Az érdekelt felek érdekei és elvárásai:* A vállalkozásokkal szemben elvárás, hogy együttműködjenek az érdekelt felekkel, és törekedjenek azok érdekeinek, szempontjainak alapos megismerésére.
- *A tevékenységek hatása:* A vállalkozásokkal szemben elvárás, hogy vegyék figyelembe a hatások tényleges és potenciális súlyosságát és gyakoriságát. Ez kiterjed termékeik, szolgáltatásaik, valamint üzleti kapcsolataik (ezen belül az ellátási láncsal kapcsolatos vonatkozások) hatásaira.
- *Közpolitikai és szabályozási tényezők:* A közpolitika és a szabályozás hatással lehet egy adott vállalkozás sajátos körülményeire, és befolyásolhatja a lényegességet. (The European Commission, 2017)

Az iránymutatás meghatározza a beszámoló konkrét tartalmát is, amelyet a következő elemek tárgyilagos, elfogulatlan és átfogó módon kell, hogy meghatározzanak az érdekelt feleket bevonva a folyamatba. A beszámolónak tartalmaznia kell:

- üzleti modelljük rövid leírását,
- a beszámolóban bemutatott témákkal kapcsolatban alkalmazott politikájukat, alkalmazott átvilágítási eljárásaikat,
- e politikáik eredményeit, releváns nem pénzügyi teljesítménymutatók alkalmazásával,
- a vállalkozás üzleti kapcsolataival, termékeivel, szolgáltatásaival összefüggésben a beszámolóban bemutatott témákhoz kapcsolódó legfőbb kockázatait és ezek kezeléseit,
- azon releváns teljesítménymutatókat, amelyek lényegesek a vállalkozás üzleti tevékenységének szempontjából.

Összességében megállapítható, hogy mind az NFRD direktívával, mind pedig az ehhez kapcsolódó módszertani útmutatóval az Európai Biztosság olyan világos, valós és átfogó képet nyújtó beszámolók készítését célozta meg, amely a lényegesség elvén keresztül összehasonlíthatóvá teszi a nem pénzügyi beszámolókat, kielégítve ezzel az érdekhordozók legszélesebb körét. A következő részben az NFRD irányelv hazai vonatkozását mutatjuk be.

#### *A nem pénzügyi jelentések szabályozása hazánkban*

A tagállamoknak az NFRD direktívát a 2016-os év végéig bezárólag kellett implementálniuk a nemzeti szabályozásba, ennek megfelelően a magyar törvényhozók is cselekedtek: 2016 júniusában kiegészítették a 2000. évi C törvényt a számvitelről. A nem pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó szabályokat a 95/C. § tartalmazza. A beszámoló elkészítését azoknak a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő vállalkozásoknak írja elő a törvény, amelyeknél:



- az üzleti évet megelőző két - egymást követő - üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta az alábbi határértéket:
  - o a mérlegfőösszeg a 6 000 millió forintot,
  - o az éves nettó árbevétel a 12 000 millió forintot,
  - o az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt, és
- az adott üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma meghaladja az 500 főt.

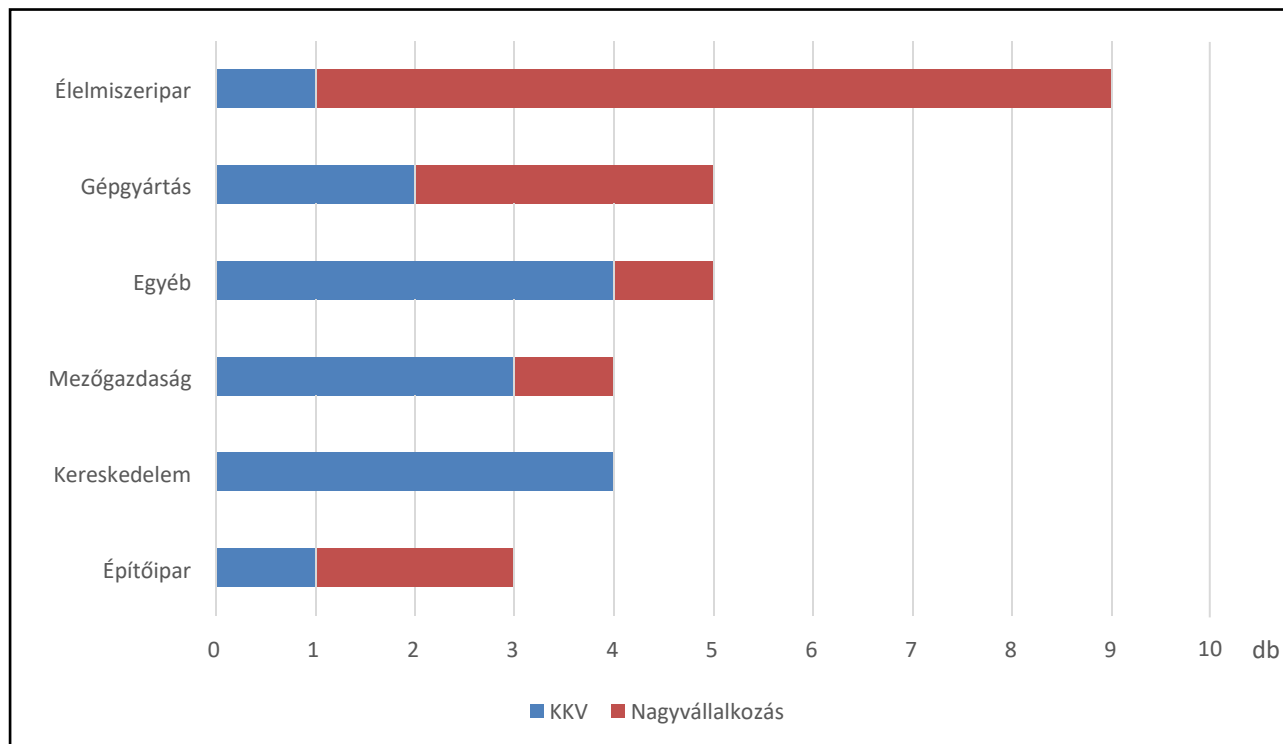
Mindezt az éves beszámoló részét képező üzleti jelentésben kell közzé tenniük, kitérve a környezetvédelmi, a szociális és foglalkoztatási kérdésekre, az emberi jogok tiszteletben tartására, a korrupció elleni küzdelemre és a megvesztegetésre. Az információkat a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának megértéséhez szükséges részletességgel kell bemutatniuk a vállalkozóknak, az ehhez kapcsolódó kötelező tartalmi elemeket pedig teljes egészében átemelték a törvényhozók az NFRD módszertani útmutatójából. A beszámoló elkészítés alóli mentesülést szintén csak egy esetben engedélyezi a magyar szabályozás is: csak az a leányvállalatnak minősülő vállalkozás mentesülhet, amelyikre vonatkozóan az anyavállalat vagy más egyéb vállalkozás az egész vállalatcsoportra vonatkozóan készítette el a 134. § (5) bekezdés szerinti nem pénzügyi kimutatást.

A törvényhozók kitértek az NFRD átültetésekor a jelentéstételi kötelezettség ellenőrzésére is. A 156. § (5) bekezdésének n) pontja alapján a vállalkozások által megbízott könyvvizsgálóknak független jelentésükben nyilatkozniuk kell arról, hogy a vállalkozások teljesítették-e a kötelezettségüket. A törvényhozók külön nem szankcionálják ennek elmulasztását, a jogkövetkezmények címszó alatti rendelkezések vonatkoznak erre az esetre is, ahogyan az alapvető számviteli kötelezettségek elmulasztására.

### **Anyag és módszertan**

Kutatásunk alapját azok a vállalkozások adták, amelyek nem kötelezettek hazánkban a nem pénzügyi beszámolók és kimutatások készítésére. Másodlagos beválogatási kritériumunk az volt, hogy kiszűrjük a mikrovállalkozásokat, így csak és kizárólag olyan vállalkozásokat vontunk be, amelyek vagy kis- és középvállalkozások (továbbiakban: KKV) vagy pedig nagyvállalkozások. Régiót tekintve a vállalkozások többsége országos vállalat, de a Somogy megyei székhelyű vállalatok is meghatározó számmal találhatók a mintánkban. A mintavételt követően 30 vállalkozást vetettünk vizsgálat alá, melyek közül méretüket tekintve 15 darab a KKV és 15 darab a nagyvállalkozási kategóriába tartozik. Az *1. ábrán* a vállalkozások méretük szerint csoportosítva és nemzetgazdasági ágazatokba sorolva láthatóak. A legtöbb vállalkozás az élelmiszeripari ágazatba tartozik, míg az egyéb kategóriába a gyógyszeripari, a szállítmányozási és az egyéb szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások tartoznak.

**1. ábra:** A kutatásban résztvevő vállalkozások szektor és méret szerinti bontásban



Forrás: saját kutatás, 2022, N=30

Fontosnak tartjuk kihangsúlyozni, hogy a mintánkba beválasztott nagyvállalkozások túlnyomó többsége olyan országos szintű vállalkozás, amelyek bőven túlhaladják a nagyvállalatokra meghatározott törvényi minimum határokat. Ezt azért is fontos kiemelni, mert a mintavételezésünk egyik legfontosabb korlátja a kis esetszám, ám a mintában található vállalatok megoszlása mégis reprezentatívnak tekinthető és bővíthető nagyobb mintaszámmal is.

Kutatásunk módszertanát tekintve a jogszabályi feldolgozás mellett kérdőíves primer információszerezés. A kérdőív egy általunk összeállított kérdéssorból álló önkitöltős, internetes kérdőív, melyet minden vállalkozástól egy személy töltött ki, aki vagy tulajdonos vagy pedig a beszámolók készítéséért felelős személy volt az adott szervezet tekintetében. A kérdőív teljes mértékben anonim, így eredményeink szemléltetésénél sem a kitöltőt, sem az által képviselt vállalkozást nem szemléltetjük.

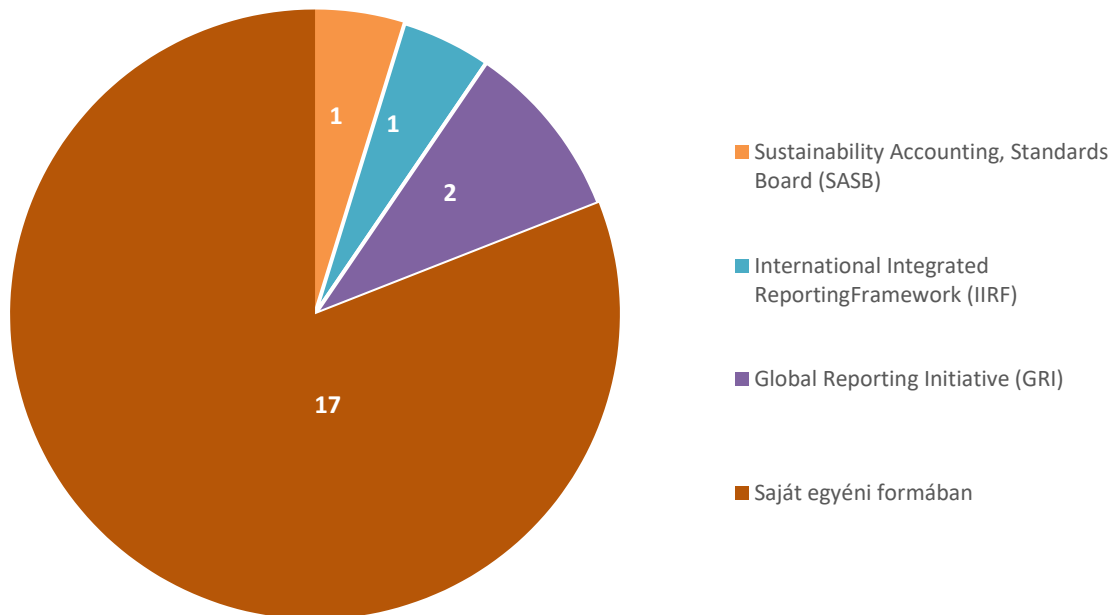
## Eredmények

Első kérdéseink egyike a vállalatok jelentéskészítésére irányult. Eredményeink alapján látható volt, hogy a vállalkozások túlnyomó többsége (70%) élt az önkéntes beszámolókészítés lehetőségével és megjelenített valamilyen módon ESG információkat. Ezek közül 57% volt a nagyvállalatok aránya és 43% a KKV vállalkozásoké.

Következő kérdésünk, amely a 2. ábrán látható, a jelentések formai felépítésére irányult. Itt megadtuk az NFRD rendeletben közzétett nemzetközi ajánlások 3 legismert típusát, amelyek segítséget nyújthattak a jelentéseik elkészítéséhez. A 21 db. kimutatást készítő vállalkozás közül 17 db. (81%)

nem valamelyik ajánlott standard használatával, hanem saját egyéni felépítésük alapján készítik el a kimutatást.

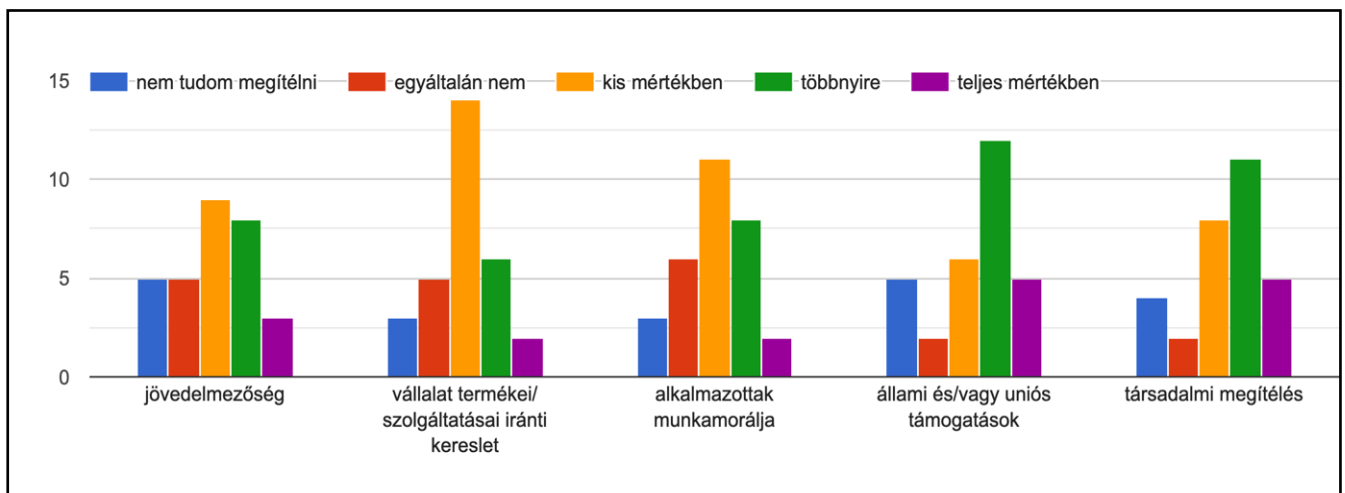
**2. ábra:** A jelentést készítők által használt formai felépítések



Forrás: saját kutatás, 2022, N=30

A szakirodalmi részben már láthattuk, hogy habár nem egyszerű ezeket az ESG információkat mérni és számszerűsíteni, a vállalkozásoknak mégis van valamilyen motivációja a jelentéskészítéssel kapcsolatosan, azaz várnak valamilyen hatást ezektől a kiadott jelentésektől. Éppen ezért megkérdeztük a véleményüket arról, hogy a felsorolt tényezők közül melyik tényezőt és milyen mértékben befolyásolhatja egy nem pénzügyi beszámoló. Az eredményeket a 3. ábra szemlélteti.

**3. ábra:** Mennyire befolyásolhatja a jelentés elkészítése az alábbi tényezőket?



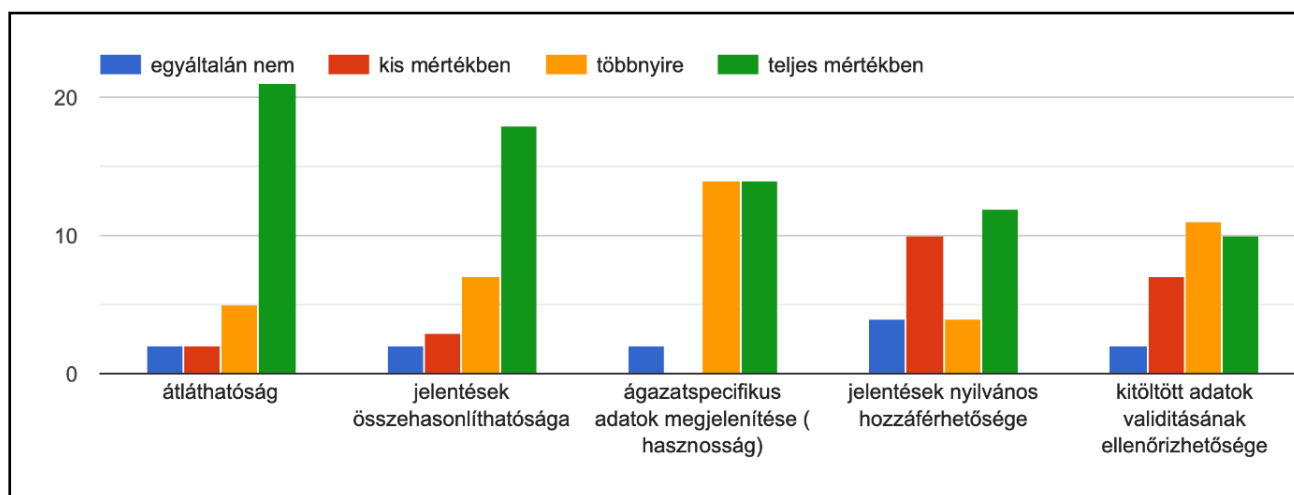
Forrás: saját kutatás, 2022, N=30

Kapott válaszaink alapján kijelenthető, hogy a vállalkozások a kiadott jelentésektől a társadalmi megítélésük és az állami, valamint uniós pályázatok és támogatások elnyerésének esélyei terén várnak jelentősebb változást. Fontos kiemelni továbbá, hogy a válaszadók szerint egy ilyen jelentésnek komoly hatása lehet a szervezet alkalmazottainak munkamoráljára is, amely egy új eddig még nem vizsgált kérdéskört vet fel.

Kutatásunk során célunk volt felmérni, hogy a vállalkozásoknak lenne-e igénye egy egységesített formai rendszer kidolgozására, amelynek használatával megszűnnének a saját egyéni forma alapján kialakított kimutatások és felváltaná őket egy összehasonlítható minta standard. A mintánkban található vállalkozások 70%-a (21 db.) úgy gondolta, hogy szükség lenne egy ilyen dokumentum létrehozására és csak 30%-a (9 db.) vélekedett úgy, hogy nincs szükség.

Fontosnak tartottuk felmérni, hogy amennyiben létezne ez az egységesített kötelező formai standard, akkor milyen főbb kritériumok mentén kellene felépíteni azt. Ehhez kapcsolódóan arra kértük a vállalkozásokat, jelöljék meg a szerintük legfontosabb tulajdonságokat a standard-el kapcsolatban. Ezt szemlélteti a 4. ábra.

**4. ábra:** Melyik tényezőt mennyire tartja fontosnak egy egységes forma létrehozása során?



Forrás: saját kutatás, 2022, N=30

Az ábrán egyértelműen látható a két legfőbb kritérium az egységes formával szemben: legyen átlátható a jelentés felépítése és a jelentések legyenek összehasonlíthatók is egymással. Az összehasonlíthatósághoz valamelyest kapcsolódik a harmadik kritérium, amit ki kell emelni, ez pedig az ágazatspecifikusság igénye. Ahhoz, hogy a különböző iparági vállalatok jelentései összehasonlíthatók is legyen egymással az ESG szempontok szerint, ahhoz alap elvárás, hogy az adott szektorhoz kapcsolódó adatokat kelljen megjeleníteniük a vállalatoknak.

## Következtetések

A nem pénzügyi jelentéstétel szerepe az elmúlt éveket figyelembe véve egyre inkább fokozódik. Egyre több külső érdekhordozó igényel információkat, ami hatalmas nyomást helyez a vállalkozásokra. Több kutatás rámutatott már arra, hogy a vállalkozásoknak is vannak különböző motivációik a nem pénzügyi beszámolás iránt, így a törvényhozók kényszerhelyzetben vannak, hogy a beszámolás keretrendszerét ésszerű, átlátható és hasznos formában alakítsák ki. Kutatásunk egyfajta helyzetfelmérő szándékkal készült, megszerettük volna vizsgálni, hogy a jelenleg már több, mint 6 éve főként önkéntes alapon működő beszámolás mennyire működik Magyarországon, hogyan vélekednek a nem pénzügyi jelentésekről a vállalkozók. Szintén célunk volt felmérni, hogy a vállalatok mennyire igényelnének egységesítést a jelentések formáját tekintve, ugyanis ez is a legfőbb problémák közé tartozik a jelenlegi rendszert illetően.

Eredményeink tekintetében kijelenthetjük, hogy a vállalkozások többsége él az önkéntes alapú beszámolással is, ugyanis a megkérdezett vállalatok, amelyekben található bőven országos tekintetben is kiemelkedő méretűek, túlnyomó többségében elkészítik évről évre az ESG jelentésüket. Ezekről a jelentésektől egyrészt a társadalmi megítélésükben, másrészt pedig az állami és/vagy uniós szintű támogatásban történő részesedésükben várnak valamiféle változást. Érdekesség, hogy a válaszadók szerint az alkalmazottak vállalatról alkotott képére és ezáltal a munkamoráljukra is komoly hatással lehet egy ilyen jelentés, így ez érdekes területet nyújthat további kutatásoknak.

Látszik viszont, hogy a jelenlegi rendszer nem jelöl ki egységes formát a jelentések felépítését illetően. A vállalkozások szinte kivétel nélkül valamilyen saját, általuk létrehozott formában állítják elő jelentéseiket és csak nagyon ritkán található olyan vállalat, amely valamelyik törvényben ajánlott standard alapján számol be.

Az egységes formai kritérium létrehozására szintén komoly igény érzékelhető, ugyanis a mintánkban található vállalatok 70%-a szerint ez megnehezíti a jelentések összehasonlíthatóságát és ezáltal a beszámolás hatékonysága is csökken. Az egységes formával szembeni fő kritériumok a következők: átláthatóság, összehasonlíthatóság és ágazatspecifikusság.

Véleményünk szerint, ha a törvényhozás meghallgatja és figyelembe veszi az önkéntes alapon jelentő vállalkozások véleményét is, az nagyban hozzájárulhat a jelenlegi nem pénzügyi jelentéstételi keretrendszer hibáinak és hiányosságainak feltárásához, valamint egy olyan új és optimális rendszer létrehozásához, amely eléri az ESG jelentéstétel legfőbb célját, hogy minél pontosabb képet nyújtson a vállalatok és környezetünk kapcsolatáról és ezáltal közelebb kerüljünk a tényleges fenntarthatósághoz.

## Irodalomjegyzék

1. An, Y., Davey, H., & Eggleton, I. (2011). Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 571-585.
2. Arayssi, M., & Issam J., M. (2019). Does corporate governance spillover firm performance? A study of valuation of MENA companies. *Social Responsibility Journal*, 597-620.
3. Barako, D. (2007). Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports. *African Journal of Business Management* Vol. 1(5), 113-128.

4. Blasco, J., & King, A. (2017). The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. KPMG International Cooperative.
5. Cai, Y., Pan, C., & Statman, M. (2016). Why Do Countries Matter so Much in Corporate Social Performance? *Journal of Corporate Finance*, 591–609.
6. Chambers, N., Simmons, C., & Wackernagel, M. (2000). *Sharing Nature's Interest Ecological Footprints as an Indicator of Sustainability*. London.
7. Cormier, D., & Gordon, I. (2001). An examination of social and environmental reporting strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 587-617.
8. Deegan, C., Rankin, M., & Tobin, J. (2002). An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 312-343.
9. Domokos L. (2019): *Vállalatirányítás a közérdek szolgálatában*. In: Parragh, Bianka (szerk.) *Ösztönző állam – hatékonyabb vállalatok*. Budapest, Magyarország: Akadémiai kiadó. 105
10. Fields, T., Lys, T., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 255-307.
11. Gamerschlag, R., Möller, K., & Verbeeten, F. (2011). Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 233-262.
12. Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 47-77.
13. GRI. (2022). *Forrás: Global Reporting: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>*
14. Gul, F., & Leung, S. (2004). Board leadership, outside directors' expertise and voluntary corporate disclosures. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 23, Issue 5, 351-379.
15. Halbritter, G., & Dorfleitner, G. (2015). The wages of social responsibility — where are they? A critical review of ESG investing. *Review of Financial Economics*, 25-35.
16. Inchausti, B. (1997). The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *European Accounting Review* Vol. 6, 45-68.
17. Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* Vol. 3, 305-360.
18. Liang, H., & Renneboog, L. (2017). On the foundations of corporate social responsibility. *The Journal of Finance*, 853-910.

19. Lindblom, C. K. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. In *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York, 1994.
20. Matthews, M. R. (1993). *Socially Responsible Accounting* (Chapman Hall, London)
21. O'Donovan, G. (1999). Managing legitimacy through increased corporate environmental reporting: an exploratory study . *Interdisciplinary Environmental Review*, 63-99.
22. Shingvi, S., & Desai, H. (1971). An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure. *The Accounting Review* Vol. 46, 129-138.