C/2024/6792

13.11.2024

Sdělení Komise o výkladu některých právních ustanovení směrnice 2013/34/EU (směrnice o účetnictví), směrnice 2006/43/ES (směrnice o auditu), nařízení (EU) č. 537/2014 (nařízení o auditu), směrnice 2004/109/ES (směrnice o průhlednosti), nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 (první soubor evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti „první akt v přenesené pravomoci týkající se ESRS“) a nařízení (EU) 2019/2088 (nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování), pokud jde o podávání zpráv o udržitelnosti

(C/2024/6792)

Tento soubor často kladených dotazů (FAQ) objasňuje výklad některých ustanovení o podávání zpráv o udržitelnosti zavedených směrnicí o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (směrnice (EU) 2022/2464) do směrnice o účetnictví (směrnice 2013/34/EU), směrnice o auditu (směrnice 2006/43/ES), nařízení o auditu (nařízení (EU) č. 537/2014) a směrnice o průhlednosti (směrnice 2004/109/ES) s cílem usnadnit jejich provádění podniky. Objasňuje také některá ustanovení nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování (nařízení (EU) 2019/2088).

Tento soubor často kladených dotazů obsahuje také omezený počet vysvětlení týkajících se výkladu některých ustanovení prvního souboru evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) (nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772), u nichž byl právní výklad ze strany Komise považován za nezbytný. Podniky a další zúčastněné strany se mohou rovněž seznámit s prováděcími pokyny k ESRS, které zveřejnila skupina EFRAG, která je mnohostranným poradním orgánem, jehož úkolem je poskytovat Komisi poradenství v oblasti ESRS ([1]).

Tímto souborem často kladených dotazů hodlá Komise usnadnit zúčastněným stranám plnění regulačních požadavků nákladově efektivním způsobem a zajistit použitelnost a srovnatelnost vykazovaných informací o udržitelnosti. Tím, že tento soubor často kladených dotazů poskytne společnostem větší jasnost a jistotu, přispěje k cíli Komise snížit administrativní zátěž podniků spojenou s podáváním zpráv o udržitelnosti ([2]). Komise může tyto často kladené dotazy v případě potřeby aktualizovat.

Odpovědi na často kladené dotazy obsažené v tomto sdělení objasňují ustanovení, která jsou již obsažena v platných právních předpisech. Nerozšiřují nijak práva a povinnosti, které z těchto právních předpisů vyplývají, ani nezavádějí další požadavky. Tyto odpovědi na často kladené dotazy mají pouze pomoci podnikům při provádění příslušných právních předpisů. K závaznému výkladu práva Unie je příslušný pouze Soudní dvůr Evropské unie. Názory vyjádřené v tomto sdělení nemohou předjímat stanovisko, které Komise případně zaujme před unijními a vnitrostátními soudy.

Obsah

Strana

Oddíl I – Příslušné pojmy a seznam platných právních předpisů 3

Oddíl II – Přehled požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti zavedených směrnicí o podávání zpráv podniků o udržitelnosti 4

POŽADAVKY NA UDRŽITELNOST PRO PODNIKY PODÁVAJÍCÍ ZPRÁVY 5

POŽADAVKY NA STATUTÁRNÍ AUDITORY A NEZÁVISLÉ POSKYTOVATELE OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB 13

([1]) www.efrag.org Skupina EFRAG zveřejnila prováděcí pokyny k posouzení významnosti, k podávání zpráv v rámci hodnotového řetězce a k seznamu datových bodů obsažených v ESRS. V současné době skupina EFRAG připravuje prováděcí pokyny k plánům klimatického přechodu. Kromě toho skupina EFRAG zřídila online platformu otázek a odpovědí, jejímž prostřednictvím mohou podniky a další zúčastněné strany předkládat technické dotazy týkající se ESRS.

([2]) Za účelem racionalizace povinností v oblasti podávání zpráv Komise plně využila svého oprávnění podle čl. 3 odst. 13 směrnice o účetnictví a přijala směrnici Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU (Úř. věst. L, 2023/2775, 21.12.2023), aby upravila velikostní kritéria platná pro definici mikropodniků, malých, středních a velkých podniků nebo skupin o účinky inflace. Tím se snížil počet podniků, na které se vztahují požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti podle směrnice o účetnictví, a tedy i podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852 (nařízení o taxonomii).

Oddíl III – Často kladené dotazy k informacím o udržitelnosti, které se vykazují podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví (individuální a konsolidované prohlášení o udržitelnosti) 15

OBLAST PŮSOBNOSTI A DATA POUŽITÍ 15

PRAVIDLA PRO OSVOBOZENÍ 19

ESRS 23

HODNOTOVÝ ŘETĚZEC 24

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ PODLE ČLÁNKU 8 NAŘÍZENÍ O TAXONOMII 27

JAZYKOVÉ POŽADAVKY 27

DIGITALIZACE (FORMÁT A DIGITÁLNÍ OZNAČOVÁNÍ) 28

ZVEŘEJŇOVÁNÍ 28

DOHLED 29

Oddíl IV – Často kladené dotazy k informacím o udržitelnosti vykazovaným podle článku 40a směrnice o účetnictví 29

ROZSAH A DATUM POUŽITÍ 29

ESRS 30

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ PODLE ČLÁNKU 8 NAŘÍZENÍ O TAXONOMII 30

PRAVIDLA PRO OSVOBOZENÍ 31

JAZYK A FORMÁT 31

ZVEŘEJŇOVÁNÍ 31

DOHLED 32

Oddíl V – Často kladené dotazy týkající se ověřování zpráv o udržitelnosti 32

SCHVALOVÁNÍ STATUTÁRNÍCH AUDITORŮ A AUDITORSKÝCH SPOLEČNOSTÍ 32

AKREDITACE A SCHVALOVÁNÍ NEZÁVISLÝCH POSKYTOVATELŮ OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB 34

AKREDITOVANÁ NEZÁVISLÁ TŘETÍ STRANA 35

NEZÁVISLÍ POSKYTOVATELÉ OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB 35

POSKYTOVATELÉ OVĚŘENÍ ZE TŘETÍCH ZEMÍ 36

DŮVĚRNOST 36

OVĚŘOVACÍ SLUŽBY 36

POPLATKY 36

OVĚŘENÍ PROHLÁŠENÍ O UDRŽITELNOSTI ZPRACOVANÉ V SOULADU S ČLÁNKY 19a A 29a SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ 37

NEAUDITORSKÉ SLUŽBY 39

OVĚŘENÍ ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI ZPRACOVANÉ V SOULADU S ČLÁNKEM 40a SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ 39

Oddíl VI – Často kladené dotazy ohledně klíčových nehmotných zdrojů 40

Oddíl VII – Další často kladené dotazy týkající se požadavků na podniky ze třetích zemí 41

Oddíl VIII – Často kladené dotazy k nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování 42

ODDÍL I

PŘÍSLUŠNÉ POJMY A SEZNAM PLATNÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

Pojem	Definice / Právní odkaz
Směrnice o účetnictví	Směrnice 2013/34/EU ([1]).
Směrnice o auditu	Směrnice 2006/43/ES ([2]).
Nařízení o auditu	Nařízení (EU) č. 537/2014 ([3]).
Směrnice o právu obchodních společností	Směrnice (EU) 2017/1132 ([4]).
Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti	Směrnice (EU) 2022/2464 (směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti) ([5]).
Balíček jednotného evropského přístupového místa	— Nařízení (EU) 2023/2859, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti (nařízení o jednotném evropském přístupovém místě) ([6]), — nařízení (EU) 2023/2869, kterým se mění některá nařízení, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (souhrnné nařízení o jednotném evropském přístupovém místě) ([7]); — směrnice (EU) 2023/2864, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (souhrnná směrnice o jednotném evropském přístupovém místě) ([8]).
Nařízení v přenesené pravomoci o ESEF	Nařízení Komise v přenesené pravomoci 2019/815 o evropském jednotném elektronickém formátu (ESEF) ([9]).
ESRS pro kótované malé a střední podniky	Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS), které mají kótované malé a střední podniky (MSP), s výjimkou mikropodniků, používat jako alternativu k ESRS pro přípravu svých zpráv o udržitelnosti podle článku 19a směrnice o účetnictví. Tyto ESRS přijme Komise na základě článku 29c směrnice o účetnictví.
ESRS týkající se některých podniků ze třetích zemí	Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS), které mají používat podniky ze třetích zemí, na něž se vztahuje článek 40a směrnice o účetnictví, při přípravě svých zpráv o udržitelnosti. Tyto ESRS přijme Komise na základě článku 40b směrnice o účetnictví.
ESRS	Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS), které mají používat podniky v působnosti článků 19a a 29a směrnice o účetnictví při přípravě svých zpráv o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví. Tyto ESRS zahrnují jak první soubor ESRS nerozlišujících mezi jednotlivými odvětvími (které byly přijaty nařízením Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 ([10])), tak odvětvové ESRS (které má Komise přijmout do 30. června 2026).
MSP	Malé a střední podniky, jak jsou definovány v čl. 3 odst. 1, 2 a 3 směrnice o účetnictví.
SFDR	Nařízení (EU) 2019/2088 (nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování) ([11]).
Zpráva o udržitelnosti týkající se některých podniků ze třetích zemí	Informace o udržitelnosti, které se vykazují podle článku 40a směrnice o účetnictví.
Prohlášení o udržitelnosti	Informace o udržitelnosti, které se vykazují podle článků 19a (individuální prohlášení o udržitelnosti) a 29a (konsolidované prohlášení o udržitelnosti) směrnice o účetnictví.
Nařízení o taxonomii	Nařízení (EU) 2020/852 ([12]).
Směrnice o průhlednosti	Směrnice 2004/109/ES ([13]).

([1]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Úř. věst. L 182, 29.6.2013, s. 19).

([2]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (Úř. věst. L 157, 9.6.2006, s. 87).

([3]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES (Úř. věst. L 158, 27.5.2014, s. 77).

([4]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností (Úř. věst. L 169, 30.6.2017, s. 46).

([5]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (Úř. věst. L 322, 16.12.2022, s. 15).

([6]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. prosince 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti (Úř. věst. L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj).

([7]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2869 ze dne 13. prosince 2023 kterým se mění některá nařízení, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Úř. věst. L 2023/2869, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj).

([8]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Úř. věst. L 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([9]) Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/815 ze dne 17. prosince 2018, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, pokud jde o regulační technické normy specifikace jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv (Úř. věst. L 143, 29.5.2019, s. 1).

([10]) Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 ze dne 31. července 2023, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (Úř. věst. L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).

([11]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088 ze dne 27. listopadu 2019 o zveřejňování informací souvisejících s udržitelností v odvětví finančních služeb (Úř. věst. L 317, 9.12.2019, s. 1).

([12]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088 (Úř. věst. L 198, 22.6.2020, s. 13).

([13]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES ze dne 15. prosince 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, a o změně směrnice 2001/34/ES (Úř. věst. L 390, 31.12.2004, s. 38).

ODDÍL II

PŘEHLED POŽADAVKŮ NA PODÁVÁNÍ ZPRÁV O UDRŽITELNOSTI ZAVEDENÝCH SMĚRNICÍ O PODÁVÁNÍ ZPRÁV PODNIKŮ O UDRŽITELNOSTI

Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (směrnice (EU) 2022/2464) zavedla nové požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti pro některé podniky prostřednictvím změn směrnice o účetnictví (směrnice 2013/34/EU), směrnice o auditu (směrnice 2006/43/ES), nařízení o auditu (nařízení (EU) č. 537/2014) a směrnice o průhlednosti (směrnice 2004/109/ES).

Obecně ([3]) tyto požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti ukládají určitým podnikům povinnost zveřejňovat informace o udržitelnosti, které musí být vypracovány v souladu s konkrétními standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti a případně musí být v souladu s digitálním formátem. Tyto informace o udržitelnosti podléhají požadavku na ověření a musí být zveřejněny spolu se související zprávou o ověření.

Celkově se tyto požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti vztahují na podniky, které se řídí právem členského státu ([4]) a které jsou:

— velkými podniky,

([3]) Toto je přehled hlavních požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti. Příslušné požadavky na podávání zpráv pro podniky, které se řídí právem členského státu: články 19a, 29a, 40a směrnice o účetnictví. Podrobnější vysvětlení jednotlivých požadavků viz níže uvedené odstavce.

([4]) Toto je přehled podniků, na které se vztahují tyto požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti. Podrobnější popis podniků, na které se vztahují jednotlivé požadavky, viz níže uvedené odstavce.

— malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU a

— mateřskými podniky velkých skupin.

Vztahují se rovněž na podniky, které se řídí právem třetí země a které mají buď převoditelné cenné papíry přijaté k obchodování na regulovaném trhu EU (s výjimkou mikropodniků), nebo jejichž obchodní činnost na území Unie přesahuje určité prahové hodnoty ([5]).

Pravidla pro určení velikosti podniku a rozsahu konsolidace pro účely podávání zpráv o udržitelnosti vycházejí ze stávajících pravidel pro účely finančního výkaznictví, která jsou stanovena ve vnitrostátních opatřeních provádějících již existující směrnici o účetnictví. Prahové hodnoty směrnice o účetnictví pro určení velikosti jednotlivých kategorií podniků jsou uvedeny v rámečku uvnitř „*Vývojového diagramu pro určení platných požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti a data použití*“ níže.

Datum použití těchto požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti se liší v závislosti na konkrétním požadavku na podávání zpráv a na kategorii podniku. Konkrétní datum použití každého požadavku je uvedeno níže v odstavci „*Požadavky na udržitelnost pro podniky podávající zprávy*“.

Vzhledem k tomu, že tyto požadavky jsou zavedeny prostřednictvím směrnice, vztahují se na podniky konkrétní pravidla stanovená ve vnitrostátních právních předpisech, kterými se provádí směrnice o účetnictví ve znění směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti ([6]), jakož i směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ([7]), která upravila velikostní kritéria použitelná pro definici mikropodniků, malých, středních a velkých podniků nebo skupin o účinky inflace, čímž se snížil počet podniků podléhajících požadavkům na udržitelnost a do určité míry i požadavky na finanční výkaznictví.

Směrnice o podávání zpráv o udržitelnosti podniků neupravuje dobrovolné zveřejňování informací o udržitelnosti podniky, které nespadají do oblasti působnosti této směrnice (např. malé a střední podniky bez cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU), na které se nevztahují povinné požadavky na úrovni Unie.

POŽADAVKY NA UDRŽITELNOST PRO PODNIKY PODÁVAJÍCÍ ZPRÁVY

1. **Příprava, ověření a zveřejnění informací o udržitelnosti, které mají být vykázány podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví (prohlášení o udržitelnosti)**

1.1 *Informace o udržitelnosti vykazované na individuální úrovni podle článku 19a směrnice o účetnictví (prohlášení o udržitelnosti)*

Na základě článku 19a směrnice o účetnictví musí podniky, které se řídí právem členského státu a které jsou:

— velkými podniky ([8]) nebo

([5]) Příslušné požadavky na podávání zpráv pro podniky, které se řídí právem třetí země: čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti (který odkazuje na články 19a a 29a směrnice o účetnictví) a článek 40a směrnice o účetnictví.

([6]) Pravidla pro prezentaci a obsah prohlášení o udržitelnosti připravovaného podniky jsou stanovena v aktech v přenesené pravomoci, které upřesňují příslušné evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS). Tyto standardy jsou přijímány formou nařízení, a proto jsou pro podniky přímo použitelné, aniž by je členské státy musely provádět do vnitrostátního práva.

([7]) Směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny (Úř. věst. L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

([8]) Ve smyslu čl. 3 odst. 4 směrnice o účetnictví ve znění směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775.

— malými a středními podniky ([9]), s výjimkou mikropodniků ([10]), s převoditelnými cennými papíry ([11]) přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU,

podávat zprávy o udržitelnosti na individuální úrovni (individuální prohlášení o udržitelnosti) týkající se dopadů podniku na otázky udržitelnosti a toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují rozvoj, výkonnost a postavení podniku.

Individuální prohlášení o udržitelnosti musí splňovat následující požadavky:

i) musí být zahrnuto do zvláštní části zprávy vedení podniku;

ii) musí být vypracováno v souladu s evropskými standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) přijatými prostřednictvím aktů Komise v přenesené pravomoci ([12]). Malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU mohou alternativně vypracovat své individuální prohlášení o udržitelnosti v souladu se zvláštním souborem přiměřených ESRS ([13]) přijatých prostřednictvím aktů v přenesené pravomoci Komise (ESRS pro kótované malé a střední podniky) ([14]);

iii) musí být značkováno v souladu s digitální taxonomií ([15]) přijatou na základě změny nařízení Komise v přenesené pravomoci o evropském jednotném elektronickém formátu (ESEF) ([16]) a zpráva vedení podniku, která obsahuje prohlášení o udržitelnosti, se vypracuje ve formátu XHTML ([17]);

iv) musí podléhat ověření ([18]), které provedou statutární auditoři nebo nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb, pokud to členský stát povolí, na základě standardů pro ověření s omezenou jistotou ([19]);

v) zpráva vedení podniku, která obsahuje prohlášení o udržitelnosti, se zveřejňuje v souladu se stávajícími pravidly pro zveřejňování zprávy vedení podniku ([20]) spolu s vyjádřením závěru o ověření k prohlášení o udržitelnosti ([21]).

([9]) Ve smyslu čl. 3 odst. 1, 2 a 3 směrnice o účetnictví ve znění směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775.

([10]) Ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice o účetnictví ve znění směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775.

([11]) Ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodě 44 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU ze dne 15. května 2014 o trzích finančních nástrojů a o změně směrnic 2002/92/ES a 2011/61/EU. Převoditelné cenné papíry zahrnují mimo jiné akcie společností a jiné formy sekuritizovaného dluhu.

([12]) Ustanovení článku 29b směrnice o účetnictví. Tyto ESRS zahrnují jak první soubor ESRS nerozlišujících mezi jednotlivými odvětvími (které byly přijaty nařízením Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772), tak odvětvové ESRS (které má Komise přijmout do 30. června 2026).

([13]) Ustanovení čl. 19a odst. 6 směrnice o účetnictví.

([14]) Ustanovení článku 29c směrnice o účetnictví.

([15]) „Digitální taxonomie" je soubor pravidel (který bude přijat změnou nařízení Komise v přenesené pravomoci 2019/815), která stanoví, jak značkovat informace ve zprávě o udržitelnosti, jež musí být součástí zprávy vedení podniku vypracované ve formátu XHTML, aby byla zpráva o udržitelnosti strojově čitelná.

([16]) Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/815 ze dne 17. prosince 2018, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, pokud jde o regulační technické normy specifikace jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv (Úř. věst. L 143, 29.5.2019, s. 1).

([17]) Ustanovení článku 29d směrnice o účetnictví.

([18]) Ustanovení článku 34 směrnice o účetnictví.

([19]) Na základě článku 26a směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti musí být ověřování zpráv o udržitelnosti prováděno v souladu se standardy pro ověření s omezenou jistotou, které má Komise přijmout do 1. října 2026 (a které se v současné době připravují). Členské státy však mohou uplatňovat vnitrostátní ověřovací standardy, postupy nebo požadavky do doby, než Komise přijme ověřovací standard upravující stejnou problematiku.

([20]) Požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti stanovené ve směrnici o účetnictví ve znění směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti nemění dříve platnou lhůtu pro zveřejnění zprávy vedení podniku uvedenou v článku 30 směrnice o účetnictví, tj. nejpozději 12 měsíců od rozvahového dne.

([21]) Ustanovení článku 30 směrnice o účetnictví.

Tyto požadavky musí být splněny na základě následujícího vícefázového přístupu ([22]):

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2024 nebo později* (tj. se zveřejněním v roce 2025): velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu ([23]) a které ke dni své rozvahy překročí průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období,

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2025 nebo později* (tj. se zveřejněním v roce 2026): ostatní velké podniky (tj. velké podniky, které nejsou *„subjekty veřejného zájmu, které ke dni své rozvahy překročí průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období“*);

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2026 nebo později* (tj. se zveřejněním v roce 2027):

  — malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU,

  — malé a nepříliš složité instituce ([24]), pokud jsou velkými podniky, nebo malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU,

  — kaptivní pojišťovny ([25]) a kaptivní zajišťovny ([26]) za předpokladu, že se jedná o velké podniky nebo malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU.

Malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU se mohou od těchto požadavků odchýlit až do účetního období začínajícího před 1. lednem 2028, pokud ve zprávě vedení podniku stručně uvedou, proč nebyla zpráva o udržitelnosti předložena ([27]).

Podnik je osvobozen od povinnosti zveřejnit individuální prohlášení o udržitelnosti, pokud jsou tyto informace zahrnuty do konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti mateřského podniku, jsou-li splněny určité podmínky, pokud jde o obsah zprávy vedení osvobozeného podniku a zveřejnění informací o udržitelnosti mateřským podnikem ([28]). Toto osvobození nemohou využít velké podniky s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, a to včetně malých a nepříliš složitých institucí, kaptivních pojišťoven a kaptivních zajišťoven a včetně podniků ze třetích zemí ([29]).

1.2 *Informace o udržitelnosti vykazované na konsolidované úrovni podle článku 29a směrnice o účetnictví (konsolidované prohlášení o udržitelnosti)*

Na základě článku 29a směrnice o účetnictví musí podnik, který se řídí právem členského státu a je mateřským podnikem velké skupiny ([30]), podávat zprávy o udržitelnosti na konsolidované úrovni (konsolidované prohlášení o udržitelnosti) týkající se dopadů podniku na otázky udržitelnosti a toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují rozvoj, výkonnost a postavení podniku.

Konsolidované prohlášení o udržitelnosti musí splňovat stejné požadavky jako individuální prohlášení o udržitelnosti (odstavec 1.1 výše, body i) až v)) ([31]).

([22]) Ustanovení čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti.
([23]) Ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice o účetnictví.
([24]) Ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 145 nařízení (EU) č. 575/2013.
([25]) Ve smyslu čl. 13 odst. 2 směrnice 2009/138/ES.
([26]) Ve smyslu čl. 13 odst. 5 směrnice 2009/138/ES.
([27]) Ustanovení čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví.
([28]) Tyto podmínky jsou stanoveny v čl. 19a odst. 9 směrnice o účetnictví. Viz rovněž FAQ č. 19.
([29]) Ustanovení čl. 19a odst. 10 směrnice o účetnictví.
([30]) Ve smyslu čl. 3 odst. 7 směrnice o účetnictví.
([31]) Konsolidované prohlášení o udržitelnosti však může být vypracováno pouze za použití ESRS. Mateřské podniky velkých skupin, které jsou malými a středními podniky s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaných trzích EU, nesmějí používat ESRS pro kótované malé a střední podniky.

Tyto požadavky musí být splněny na základě následujícího vícefázového přístupu ([32]):

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2024 nebo později* (tj. se zveřejněním v roce 2025): subjekty veřejného zájmu, které jsou mateřskými podniky velké skupiny, jež ke dni své rozvahy na konsolidovaném základě překročí průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období,

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2025 nebo později* (tj. se zveřejněním v roce 2026): ostatní mateřské podniky velké skupiny (tj. mateřské podniky velké skupiny, které nejsou *„subjekty veřejného zájmu a/nebo jejichž skupina ke dni své rozvahy na konsolidovaném základě nepřekročí průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období“*).

Mateřský podnik, který zveřejňuje konsolidované prohlášení o udržitelnosti, je osvobozen od povinnosti zveřejňovat své individuální prohlášení o udržitelnosti ([33]). Mateřský podnik, který je zároveň dceřiným podnikem, je osvobozen od povinnosti zveřejňovat konsolidované prohlášení o udržitelnosti, pokud jsou tyto informace zahrnuty do konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti jiného mateřského podniku, jsou-li splněny určité podmínky, pokud jde o obsah zprávy vedení osvobozeného podniku a zveřejnění informací o udržitelnosti mateřským podnikem ([34]). Toto osvobození nemohou využít velké podniky s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, a to včetně malých a nepříliš složitých institucí, kaptivních pojišťoven a kaptivních zajišťoven a včetně podniků ze třetích zemí ([35]).

1.3 *Informace o udržitelnosti, které mají emitenti převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU vykazovat na individuální úrovni (prohlášení o udržitelnosti) nebo – v případě mateřských podniků velkých skupin – na konsolidované úrovni (konsolidované prohlášení o udržitelnosti) podle čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti)*

Na základě čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti, který odkazuje na články 19a a 29a směrnice o účetnictví, musí emitenti převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU ([36]) (bez ohledu na to, zda se řídí právem členského státu nebo právem třetí země), s výjimkou mikropodniků, zahrnout do svých výročních finančních zpráv zprávu vedení podniku, která obsahuje informace o udržitelnosti na individuální úrovni (prohlášení o udržitelnosti) nebo – v případě mateřských podniků velkých skupin – na konsolidované úrovni (konsolidované prohlášení o udržitelnosti) v souladu se stejnými požadavky uvedenými v odstavci 1.1 výše, body i) až v). Pravidla pro zveřejňování jsou pravidla stanovená pro výroční finanční zprávu podle článku 4 směrnice o průhlednosti ([37]).

Emitenti převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU, kteří jsou velkými podniky nebo malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) nebo mateřskými podniky velkých skupin ve smyslu směrnice o účetnictví, budou muset rovněž zveřejnit zprávu vedení podniku v souladu s požadavky stanovenými ve směrnici o účetnictví a uvedenými v odstavcích 1.1 a 1.2 výše. Rovněž se použijí pravidla pro osvobození podle čl. 19a odst. 8 a čl. 19a odst. 9 směrnice o účetnictví.

Tyto požadavky musí být splněny na základě následujícího vícefázového přístupu ([38]):

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2024 nebo později (tj. se zveřejněním v roce 2025):* emitenti, kteří jsou velkými podniky, jež ke dni své rozvahy překračují průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období, a emitenti, kteří jsou mateřskými podniky velké skupiny, jež ke dni své rozvahy na konsolidovaném základě překračují průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období,

([32]) Ustanovení čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o účetnictví.
([33]) Ustanovení čl. 29a odst. 7 směrnice o účetnictví.
([34]) Tyto podmínky jsou stanoveny v čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví. Viz rovněž FAQ č. 19.
([35]) Ustanovení čl. 29a odst. 9 směrnice o účetnictví.
([36]) Ve smyslu čl. 2 písm. a) a d) směrnice o průhlednosti.
([37]) Požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti stanovené ve směrnici o průhlednosti ve znění směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti nemění dříve platnou lhůtu pro zveřejnění výroční finanční zprávy (která zahrnuje zprávu vedení podniku) stanovenou v čl. 4 odst. 1 směrnice o průhlednosti, tj. nejpozději 4 měsíce od rozvahového dne.
([38]) Ustanovení čl. 5 odst. 2 třetího pododstavce směrnice o účetnictví.

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2025 nebo později (tj. se zveřejněním v roce 2026)*: ostatní emitenti, kteří jsou velkými podniky, jakož i ostatní emitenti, kteří jsou mateřskými podniky velké skupiny,

— *pro účetní období počínající dne 1. ledna 2026 nebo později (tj. se zveřejněním v roce 2027)*:

  — emitenti, kteří jsou malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků),

  — emitenti definovaní jako malé a nepříliš složité instituce, pokud jsou velkými podniky nebo malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, a

  — emitenti definovaní jako kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny za předpokladu, že se jedná o velké podniky nebo malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU.

2. **Příprava, ověření a zveřejnění informací o udržitelnosti, které mají být vykázány podle článku 40a směrnice o účetnictví (zpráva o udržitelnosti pro některé podniky ze třetích zemí)**

Na základě článku 40a směrnice o účetnictví, pokud má podnik ze třetí země, který v Unii dosahuje čistého obratu vyššího než 150 milionů EUR (za každé z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období), dceřinou společnost v Unii, na kterou se vztahují články 19a/29a směrnice o účetnictví, nebo, pokud takovou dceřinou společnost nemá, pobočku v Unii, která dosáhla čistého obratu vyššího než 40 milionů EUR (v předchozím účetním období), bude muset dceřiná společnost nebo pobočka zveřejnit a zpřístupnit informace o udržitelnosti na úrovni skupiny mateřského podniku ze třetí země.

Obsah této zprávy o udržitelnosti, která má být poskytnuta podle článku 40a směrnice o účetnictví, je ve srovnání s „prohlášením o udržitelnosti", které má být poskytnuto podle článků 19a/29a směrnice o účetnictví, omezený. Některé informace, které jsou požadovány v prohlášení o udržitelnosti, se ve zprávě o udržitelnosti nevyžadují, zejména informace o odolnosti, příležitostech a rizicích, neboť záměrem je především zaměřit zprávu o udržitelnosti na dopady na udržitelnost ([39]).

Zpráva o udržitelnosti musí splňovat následující požadavky:

— musí být vypracována v souladu s ESRS pro některé podniky ze třetích zemí přijatými prostřednictvím aktů Komise v přenesené pravomoci ([40]),

— musí podléhat ověření ([41]),

— musí být zveřejněna příslušnými dceřinými společnostmi nebo pobočkami usazenými nebo umístěnými v Unii spolu s vyjádřením závěru o ověření ke zprávě o udržitelnosti ([42]).

Pokud mateřský podnik ze třetí země vypracovává zprávu o udržitelnosti v souladu s ESRS (namísto s ESRS pro některé podniky ze třetích zemí), nemusí dceřiný podnik nebo pobočka připravovat zprávu o udržitelnosti v souladu s ESRS pro některé podniky ze třetích zemí. V takovém případě by se uplatnila osvobození podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8.

Tyto požadavky musí být splněny pro každé účetní období začínající dne 1. ledna 2028 nebo později ([43]).

([39]) Ustanovení čl. 40a odst. 1 směrnice o účetnictví: „[…] *zprávu o udržitelnosti zahrnující informace vymezené v čl. 29a odst. 2 písm. a) bodech iii) až v), písm. b) až f) a případně písm. h)*".

([40]) Ustanovení čl. 40a odst. 2 prvního pododstavce a článku 40b směrnice o účetnictví. Lhůta pro přijetí ESRS pro některé podniky ze třetích zemí byla směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2024/1306 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o lhůty pro přijetí standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti pro určitá odvětví a některé podniky ze třetích zemí (Úř. věst. L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj), odložena na 30. června 2026.

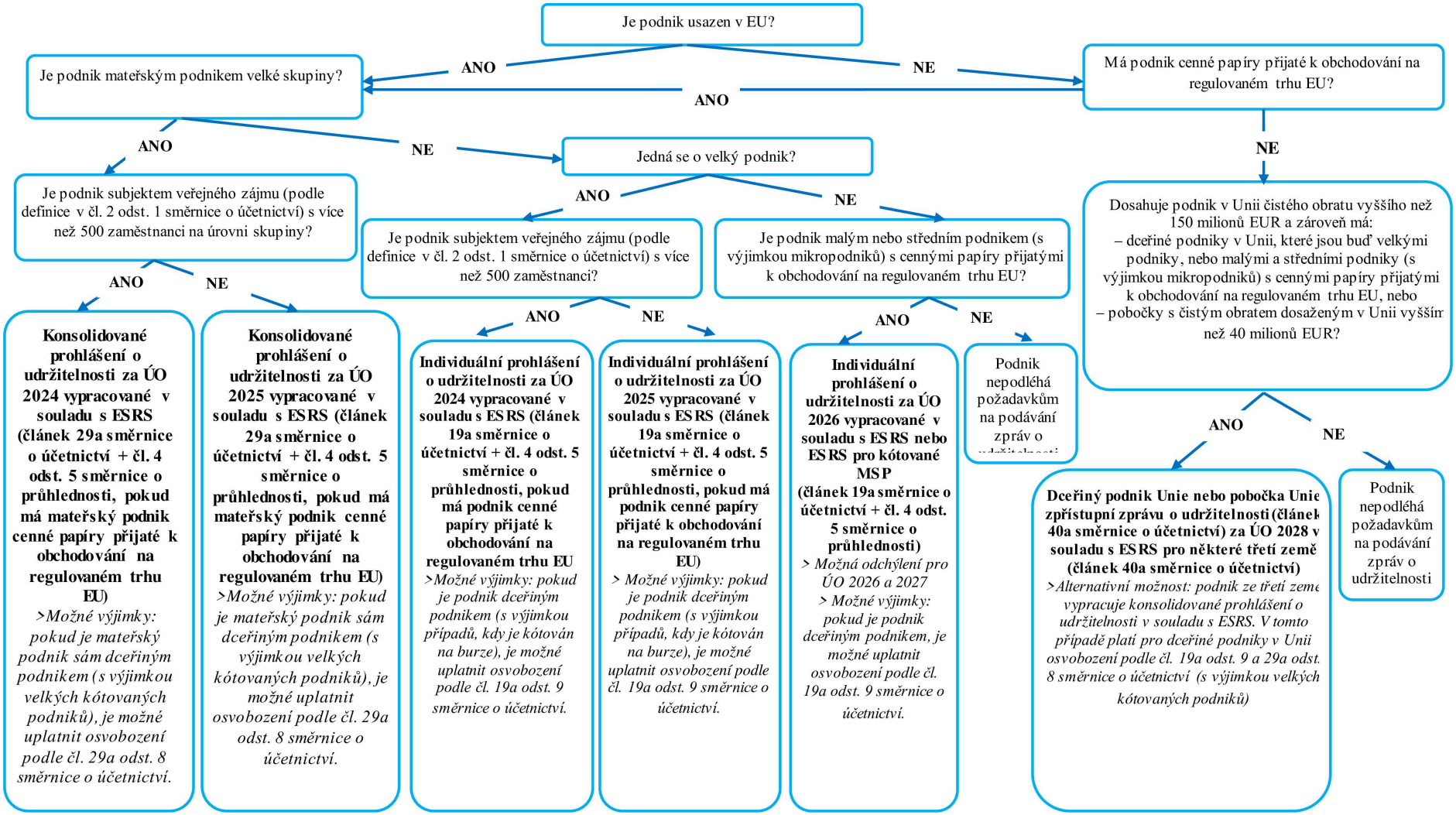
([41]) Ustanovení čl. 40a odst. 3 směrnice o účetnictví.

([42]) Ustanovení článku 40d směrnice o účetnictví.

([43]) Ustanovení čl. 5 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti: „*Členské státy použijí předpisy nezbytné pro dosažení souladu s čl. 1 bodem 14 pro účetní období začínající dne 1. ledna 2028 nebo později.*"

Vývojový diagram pro určení platných požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti pro každý typ podniku a konkrétní datum použití

Níže uvedený vývojový diagram znázorňuje postup, jak určit, zda subjekt podléhá požadavkům na podávání zpráv o udržitelnosti a od kterého účetního období.



- **Mikropodniky (čl. 3 odst. 1 směrnice o účetnictví)** = podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot: a) bilanční suma: 450 000 EUR; b) čistý obrat: 900 000 EUR; c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 10.
- **Malé a střední podniky (čl. 3 odst. 1, 2 a 3 směrnice o účetnictví)** = podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot: a) bilanční suma: 25 000 000 EUR; b) čistý obrat: 50 000 000 EUR; c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250.
- **Velké podniky (čl. 3 odst. 4 směrnice o účetnictví)** = podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot: a) bilanční suma: 25 000 000 EUR; b) čistý obrat: 50 000 000 EUR; c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250.
- **Velké skupiny (čl. 3 odst. 7 směrnice o účetnictví)** = skupiny, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, a které na konsolidovaném základě překračují k rozvahovému dni mateřského podniku alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot: a) bilanční suma: 25 000 000 EUR; b) čistý obrat: 50 000 000 EUR; c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250.

Časový harmonogram pro uplatňování požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti

Níže uvedená tabulka znázorňuje různá data použití pro různé typy podniků, které podléhají požadavku na podávání zpráv o udržitelnosti.

	Účetní období: 2024 (podávání zpráv v roce 2025)	**Účetní období: 2025 (podávání zpráv v roce 2026)**	**Účetní období: 2026 (podávání zpráv v roce 2027)**	**Účetní období: 2027 (podávání zpráv v roce 2028)**	**Účetní období: 2028 (podávání zpráv v roce 2029)**
Velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu (včetně emitentů ze třetích zemí) s průměrným počtem zaměstnanců během účetního období > 500	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**
Subjekty veřejného zájmu (včetně emitentů ze třetích zemí), které jsou mateřskými podniky velké skupiny s průměrným počtem zaměstnanců na konsolidovaném základě během účetního období > 500	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**
Velké podniky (včetně emitentů ze třetích zemí), které nejsou *„subjekty veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců během účetního období > 500“*	NEPOUŽIJE SE	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**
Mateřské podniky velké skupiny (včetně emitentů ze třetích zemí), které nejsou *„subjekty veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců na konsolidovaném základě během účetního období > 500“*	NEPOUŽIJE SE	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**	**Konsolidované prohlášení o udržitelnosti (ESRS)**
Kótované malé a střední podniky, malé a nepříliš složité instituce, kaptivní pojišťovny / zajišťovny (včetně emitentů ze třetích zemí)	NEPOUŽIJE SE	NEPOUŽIJE SE	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS nebo ESRS pro kótované MSP)** (*)	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS nebo ESRS pro kótované MSP)** (*)	**Individuální prohlášení o udržitelnosti (ESRS nebo ESRS pro kótované MSP)**
Dceřiné podniky (nebo, pokud neexistují, pobočky v EU s čistým obratem v Unii > 40 milionů EUR) nekótovaných podniků ze třetích zemí s čistým obratem v Unii > 150 milionů EUR podle směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti	NEPOUŽIJE SE	NEPOUŽIJE SE	NEPOUŽIJE SE	NEPOUŽIJE SE	**Zpráva o udržitelnosti (ESRS pro některé podniky ze třetích zemí nebo ESRS)**

(*) odchýlení je možné

POŽADAVKY NA STATUTÁRNÍ AUDITORY A NEZÁVISLÉ POSKYTOVATELE OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB

1. **Ověření informací o udržitelnosti, které mají být vykázány podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví (prohlášení o udržitelnosti)**

Podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví musí každý podnik, na který se vztahuje povinnost podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, získat k prohlášení o udržitelnosti obsaženému v jeho zprávě vedení podniku vyjádření závěru o ověření ([44]).

Od prvního roku uplatňování požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti musí být toto vyjádření závěru o ověření založeno na ověřovací zakázce poskytující omezenou jistotu, pokud jde o soulad prohlášení o udržitelnosti s následujícími požadavky ([45]):

— požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti stanovené ve směrnici o účetnictví (včetně souladu podávání zpráv o udržitelnosti s ESRS přijatými podle článků 29b/29c směrnice o účetnictví, postupu podniku při určování informací vykazovaných podle těchto ESRS a souladu s požadavkem na značkování zpráv o udržitelnosti podle článku 29d směrnice o účetnictví); a

— požadavky na podávání zpráv stanovené v článku 8 nařízení o taxonomii.

Na základě článku 26a směrnice o auditu je Komise zmocněna přijmout do 1. října 2026 standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti s omezenou jistotou ([46]).

Komise je oprávněna přijmout do 1. října 2028 standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti s přiměřenou jistotou, a to na základě posouzení, zda je ověřování s přiměřenou jistotou pro auditory a podniky proveditelné ([47]).

Do doby, než Komise přijme standardy pro ověřování upravující stejnou problematiku, mohou členské státy uplatňovat vnitrostátní standardy, postupy nebo požadavky na ověřování upravující stejnou problematiku ([48]).

Na základě článku 34 směrnice o účetnictví mohou závěr o ověření k podávání zpráv o udržitelnosti vyjádřit tyto kategorie poskytovatelů ověření:

— statutární auditor, který provádí audit účetní závěrky příslušného podniku ([49]),

([44]) Ustanovení čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví: „*Statutární auditor či auditoři nebo auditorská společnost či společnosti rovněž* […] *aa) v příslušných případech vyjádří na základě ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu závěr k souladu zprávy o udržitelnosti s požadavky této směrnice* […]“.

([45]) Ustanovení čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví: „*Statutární auditor či auditoři nebo auditorská společnost či společnosti rovněž* […] *aa) v příslušných případech vyjádří na základě ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu závěr k souladu zprávy o udržitelnosti s požadavky této směrnice, včetně souladu zprávy o udržitelnosti se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo článku 29c, postupu podniku při určování informací vykazovaných podle těchto standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti a souladu s požadavkem na značkování zpráv o udržitelnosti podle článku 29d, a k dodržení požadavků na podávání zpráv stanovených v článku 8 nařízení (EU) 2020/852;* […]“

([46]) Ustanovení čl. 26a odst. 1 a 3 prvního pododstavce směrnice o auditu: „*Členské státy vyžadují, aby statutární auditoři a auditorské společnosti ověřovali zprávy o udržitelnosti v souladu s ověřovacími standardy přijatými Komisí* […]. *Komise do 1. října 2026 přijme akty v přenesené pravomoci […] o standardy pro ověření s omezenou jistotou, které stanoví postupy, které auditor či auditoři a auditorská společnost či společnosti uplatňují k vyvození svých závěrů týkajících se ověření zpráv o udržitelnosti, včetně plánování, posouzení rizik a reakce na rizika, a druhu závěrů, které mají být zahrnuty do zprávy o ověření zprávy o udržitelnosti nebo případně do zprávy auditora* […]“.

([47]) Ustanovení čl. 26a odst. 3 druhého pododstavce směrnice o auditu: „*Komise do 1. října 2028 přijme akty v přenesené pravomoci* […] *o standardy pro ověření s přiměřenou jistotou, a to v návaznosti na posouzení, jež má určit, zda je ověřování s přiměřenou jistotou pro auditory a podniky proveditelné. S ohledem na výsledky tohoto posouzení, a je-li to tedy vhodné, stanoví uvedené akty v přenesené pravomoci datum, od kterého se má vyjádření závěru uvedené v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) zakládat na zakázce poskytující přiměřenou jistotu vycházející z těchto standardů pro ověřování s přiměřenou jistotou.*“.

([48]) Ustanovení čl. 26a odst. 2 prvního pododstavce směrnice o auditu: „*Členské státy mohou uplatňovat vnitrostátní ověřovací standardy, postupy nebo požadavky do doby, než Komise přijme ověřovací standard upravující stejnou problematiku.*“.

([49]) Ustanovení čl. 34 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: „*Členské státy zajistí, aby audit účetní závěrky subjektů veřejného zájmu a středních a velkých podniků prováděl jeden nebo více statutárních auditorů nebo auditorských společností, které členské státy schválily k provádění povinných auditů na základě směrnice 2006/43/ES.*“

— jiný statutární auditor než ten, který provádí audit účetní závěrky (pokud to členský stát povoluje) ([50]),

— nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb (pokud to členský stát povolí) ([51]).

Pokud se členský stát rozhodne umožnit nezávislému poskytovateli ověřovacích služeb vyjádřit závěr o ověření k podávání zpráv o udržitelnosti, musí to umožnit i jinému statutárnímu auditorovi než tomu, který provádí povinný audit účetní závěrky ([52]).

2. **Ověření informací o udržitelnosti, které mají být vykázány podle článku 40a směrnice o účetnictví (zpráva o udržitelnosti pro některé podniky ze třetích zemí)**

Podle čl. 40a odst. 3 prvního pododstavce směrnice o účetnictví musí dceřiné podniky nebo pobočky, na které se vztahuje povinnost podávat zprávy o udržitelnosti podle článku 40a směrnice o účetnictví, získat vyjádření závěru o ověření ke zprávě o udržitelnosti ([53]). Mateřský podnik ze třetí země je odpovědný za poskytnutí vyjádření závěru o ověření ke zprávě o udržitelnosti příslušnému dceřinému podniku nebo pobočce ([54]).

Toto vyjádření závěru o ověření se musí týkat souladu této zprávy o udržitelnosti s příslušnými požadavky stanovenými ve směrnici o účetnictví, včetně souladu zprávy o udržitelnosti s ESRS přijatými podle článku 40b směrnice o účetnictví.

Toto vyjádření závěru o ověření musí být vyjádřeno jednou nebo více osobami nebo firmami, které jsou oprávněny k vyjadřování závěru o ověření ke zprávám o udržitelnosti podle vnitrostátních právních předpisů podniku ze třetí země nebo členského státu ([55]).

3. **Poskytovatelé ověření: podmínky pro poskytování ověřování zpráv o udržitelnosti**

Pokud chce být statutární auditor nebo auditorská společnost, která má oprávnění k provádění auditu účetní závěrky v členském státě, schválena k poskytování ověřování zpráv o udržitelnosti, bude muset splnit vnitrostátní opatření, kterými se provádějí příslušné požadavky stanovené ve směrnici o auditu, pokud jde o ověřování zpráv o udržitelnosti.

Tyto požadavky se týkají zejména vzdělání, zkoušek odborné způsobilosti, testů teoretických znalostí, praktické přípravy a dalšího vzdělávání. Splnění těchto požadavků není povinné, pokud statutární auditor nebo auditorská společnost neposkytuje ověřování zpráv o udržitelnosti.

Statutární auditoři schválení před 1. lednem 2026, kteří byli buď schváleni před 1. lednem 2024, nebo kteří k 1. lednu 2024 procházeli schvalovacím procesem, a kteří chtějí rovněž poskytovat ověřování zpráv o udržitelnosti, nemusí tyto požadavky splňovat, ale přesto musí získat potřebné znalosti prostřednictvím průběžného vzdělávání ([56]).

([50]) Ustanovení článku 34 odst. 3 směrnice o účetnictví: „*Členské státy mohou povolit, aby závěr uvedený v odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) vyjádřili jiný statutární auditor nebo jiná auditorská společnost než statutární auditoři nebo auditorské společnosti provádějící povinný audit účetní závěrky*."

([51]) Ustanovení čl. 34 odst. 4 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: „[…] *Členské státy mohou povolit, aby závěr uvedený v odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) vyjádřil nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazený na jejich území* […]."

([52]) Ustanovení čl. 34 odst. 4 šestého pododstavce směrnice o účetnictví: „*Pokud členský stát povolí podle prvního pododstavce vyjádřit závěr uvedený v odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) nezávislému poskytovateli ověřovacích služeb, povolí totéž rovněž jinému statutárnímu auditorovi než auditorovi provádějícímu povinný audit účetní závěrky, jak je stanoveno v odstavci 3*."

([53]) Ustanovení čl. 40a odst. 3 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: „*Členské státy vyžadují, aby zpráva o udržitelnosti uvedená v odstavci 1 byla zveřejněna spolu s vyjádřením závěru o ověření […]*".

([54]) Ustanovení čl. 40a odst. 3 druhého pododstavce směrnice o účetnictví: „*V případě, že podnik ze třetí země neposkytne vyjádření závěru o ověření v souladu s prvním pododstavcem, vydá dceřiný podnik nebo pobočka prohlášení, v němž uvedou, že podnik ze třetí země nezbytné vyjádření závěru o ověření zprávy neposkytl.*"

([55]) Ustanovení čl. 40a odst. 3 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: „*Členské státy vyžadují, aby zpráva o udržitelnosti uvedená v odstavci 1 byla zveřejněna spolu s vyjádřením závěru o ověření, který vydala jedna nebo více osob nebo společností oprávněných k vyjadřování závěru o ověření ke zprávám o udržitelnosti podle vnitrostátního práva podniku ze třetí země nebo členského státu.*".

([56]) Ustanovení článku 14a směrnice o auditu.

Nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb mohou poskytovat ověřování zpráv o udržitelnosti, pokud to členský stát povolí ([57]) a za následujících podmínek:

— Nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb je akreditován pro ověřování zpráv o udržitelnosti v souladu s nařízením (ES) č. 765/2008 ([58]) ([59]); a

— nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb splňuje požadavky, které jsou rovnocenné požadavkům stanoveným ve směrnici o auditu pro statutární auditory v Unii, pokud jde o provádění ověřování zpráv o udržitelnosti ([60]). Tyto požadavky se týkají zejména: a) odborné přípravy a zkoušek; b) průběžného vzdělávání; c) systémů zajištění kvality; d) profesní etiky, nezávislosti, objektivity, důvěrnosti a profesního tajemství; e) jmenování a odvolání; f) vyšetřování a sankcí; g) organizace práce nezávislého poskytovatele ověřovacích služeb, zejména pokud jde o dostatečné zdroje a pracovníky a vedení záznamů a spisů o klientovi, a h) hlášení nesrovnalostí.

Od 6. ledna 2027 členský stát, který povolí nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb, aby na jeho území poskytovali služby ověřování zpráv o udržitelnosti, povolí rovněž nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb usazeným v jiných členských státech, aby na jeho území prováděli ověřování zpráv o udržitelnosti ([61]).

Auditoři a auditorské subjekty ze třetích zemí, kteří poskytují ověřování zpráv o udržitelnosti pro podniky usazené ve třetí zemi s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU v členském státě, musí být v tomto členském státě registrováni ([62]).

ODDÍL III

ČASTO KLADENÉ DOTAZY K INFORMACÍM O UDRŽITELNOSTI, KTERÉ SE VYKAZUJÍ PODLE ČLÁNKŮ 19A / 29A SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ (INDIVIDUÁLNÍ A KONSOLIDOVANÉ PROHLÁŠENÍ O UDRŽITELNOSTI)

OBLAST PŮSOBNOSTI A DATA POUŽITÍ

1) **Které účetní období určuje, kdy podnik spadá do určité velikostní kategorie podniků: účetní období vykazovaného roku nebo účetní období předcházející vykazovanému roku?**

([57]) Ustanovení čl. 34 odst. 4 prvního pododstavce směrnice o účetnictví.

([58]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 765/2008 ze dne 9. července 2008, kterým se stanoví požadavky na akreditaci a dozor nad trhem týkající se uvádění výrobků na trh a kterým se zrušuje nařízení (EHS) č. 339/93 (Úř. věst. L 218, 13.8.2008, s. 30).

([59]) Ustanovení čl. 2 bodu 20 směrnice o účetnictví: *„‚nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb' subjekt posuzování shody akreditovaný v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 765/2008 pro konkrétní činnost posuzování shody uvedenou v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) této směrnice."*

([60]) Ustanovení čl. 34 odst. 4 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: *„Členské státy mohou povolit, aby závěr uvedený v odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) vyjádřil nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazený na jejich území, jestliže se na takového nezávislého poskytovatele ověřovacích služeb vztahují požadavky, které jsou rovnocenné s požadavky stanovenými ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, pokud jde o ověřování zpráv o udržitelnosti ve smyslu čl. 2 bodu 22 uvedené směrnice, a to zejména požadavky na: a) odbornou přípravu a zkoušky s cílem zajistit, aby poskytovatelé nezávislých ověřovacích služeb získali nezbytné odborné znalosti, pokud jde o podávání zpráv o udržitelnosti a jejich ověřování; b) průběžné vzdělávání; c) systémy zajištění kvality; d) profesní etiku, nezávislost, nestrannost, důvěrnost a profesní tajemství; e) jmenování a odvolání; f) vyšetřování a sankce; g) organizaci práce nezávislého poskytovatele ověřovacích služeb, zejména pokud jde o dostatečné zdroje a pracovníky a vedení záznamů a spisů o klientovi, a h) hlášení nesrovnalostí.*

([61]) Ustanovení čl. 34 odst. 5 prvního pododstavce směrnice o účetnictví: *„Od 6. ledna 2027 členský stát, který využil možnosti uvedené v odstavci 4 (dále jen ‚hostitelský členský stát'), umožní nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb usazeným v jiném členském státě (dále jen ‚domovský členský stát') provádět ověřování zpráv o udržitelnosti."*

([62]) Ustanovení článku 45 směrnice o auditu.

Pravidla pro určení velikosti podniku pro účely podávání zpráv o udržitelnosti vycházejí ze stávajících pravidel pro účely finančního výkaznictví, která se na podnik vztahují na základě členského státu, v němž má sídlo ([63]). Tato pravidla jsou stanovena ve vnitrostátních opatřeních, kterými se provádí již existující směrnice o účetnictví.

2) **Pokud se podnik na základě vývoje v průběhu daného účetního období zařadí do jiné kategorie podniků, je povinen začít podávat informace o udržitelnosti podle pravidel platných pro tuto novou kategorii za stejné účetní období, nebo až poté, co daná kritéria splní po dobu dvou po sobě jdoucích účetních období?**

Pravidla pro určení velikostní kategorie podniku pro účely podávání zpráv o udržitelnosti, pokud se tento podnik v průběhu daného účetního období vyvíjí, vycházejí ze stávajících pravidel pro účely finančního výkaznictví (viz také FAQ č. 1). Tato pravidla jsou stanovena ve vnitrostátních opatřeních, kterými se provádí již existující směrnice o účetnictví.

3) **Jak se vypočítá průměrný počet zaměstnanců pro účely kategorizace podniku podle směrnice o účetnictví?**

Právní předpisy Unie neupravují výpočet průměrného počtu zaměstnanců pro účely kategorizace podniku podle směrnice o účetnictví. Členské státy však v této věci mohou mít zavedena vnitrostátní pravidla nebo pokyny. Pokud vnitrostátní pravidla nebo pokyny chybí, mohou podniky jako vodítko pro stanovení průměrného počtu zaměstnanců použít článek 5 doporučení Komise ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků, malých a středních podniků ([64]): „[…] *Počet zaměstnanců odpovídá počtu ročních pracovních jednotek (RPJ), tzn. počtu osob, které byly v daném podniku nebo jeho jménem zaměstnány na plný pracovní úvazek po celý sledovaný rok. Práce osob, které nepracovaly po celý rok, práce osob, které pracovaly na částečný úvazek bez ohledu na jeho délku, a práce sezónních pracovníků se započítává jako zlomky RPJ. Do počtu zaměstnanců se zahrnují: a) zaměstnanci; b) osoby pracující pro podnik v podřízeném postavení, které jsou považovány za zaměstnance v souladu s vnitrostátním právem; c) vlastníci-vedoucí pracovníci; d) společníci zapojení do běžné činnosti podniku a požívající finanční výhody z něho plynoucí. Učni nebo studenti, kteří jsou zapojeni do odborné přípravy na základě smlouvy o učňovském nebo odborném vzdělávání, se do počtu zaměstnanců nezahrnují. Doba mateřské nebo rodičovské dovolené se nezapočítává.*“

4) **Jsou malé a střední podniky bez převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví?**

Malé a střední podniky bez převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU nejsou povinny podávat zprávy o udržitelnosti na individuální úrovni podle článku 19a směrnice o účetnictví (individuální prohlášení o udržitelnosti). Jsou však povinny podávat zprávy o udržitelnosti na konsolidované úrovni podle článku 29a směrnice o účetnictví (konsolidované prohlášení o udržitelnosti), pokud jsou mateřskými podniky velké skupiny ([65]). Článek 29a směrnice o účetnictví se použije bez ohledu na velikost mateřského podniku.

5) **Jsou úvěrové instituce a pojišťovny povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví bez ohledu na svou právní formu?**

([63]) V případě podniků s cennými papíry přijatými k obchodování se použijí pravidla finančního výkaznictví domovského členského státu podle definice v čl. 2 odst. 1 písm. i) směrnice o průhlednosti (tj. členského státu, v němž má podnik sídlo, nebo jednoho z členských států, v němž má podnik cenné papíry přijaté k obchodování na regulovaném trhu EU).

([64]) Doporučení Komise ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků a malých a středních podniků (Úř. věst. L 124, 20.5.2003, s. 36).

([65]) Ve smyslu čl. 3 odst. 7 směrnice o účetnictví.

Ano. Podle čl. 1 odst. 3 směrnice o účetnictví spadají úvěrové instituce ([66]) a pojišťovny ([67]), včetně družstev a vzájemných pojišťoven, do působnosti článku 19a směrnice o účetnictví (individuální prohlášení o udržitelnosti) bez ohledu na svou právní formu, pokud jsou velkými podniky nebo malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU. Rovněž spadají do působnosti článku 29a směrnice o účetnictví (konsolidované prohlášení o udržitelnosti) bez ohledu na svou právní formu, pokud jsou mateřským podnikem velké skupiny.

Podle čl. 1 odst. 3 písm. b) druhé věty směrnice o účetnictví se členské státy mohou rozhodnout, že na konkrétní úvěrové instituce zcela nebo částečně nebudou uplatňovat požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti ([68]).

6) **Jsou finanční instituce jiné než pojišťovny a úvěrové instituce povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a/29a směrnice o účetnictví?**

Ano. Finanční instituce jiné než pojišťovny a úvěrové instituce spadají do oblasti působnosti článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, pokud splňují oba následující požadavky:

— Jedná se o podniky, které byly založeny jako typ podniku uvedený v příloze I nebo II směrnice o účetnictví ([69]),

— jedná se o velké podniky nebo malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU (článek 19a směrnice o účetnictví) a/nebo mateřské podniky velké skupiny (článek 29a směrnice o účetnictví).

7) **Pokud je malá a nepříliš složitá instituce v současné době povinna vykazovat nefinanční informace podle směrnice 2014/95/EU (směrnice o vykazování nefinančních informací), musí pokračovat ve vykazování nefinančních informací v souladu s ustanoveními směrnice o vykazování nefinančních informací do doby, než se na malé a nepříliš složité instituce začne vztahovat režim směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (tj. od účetních období začínajících 1. ledna 2026 nebo později)?**

Ano. Na základě čl. 5 odst. 2 směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti budou malé a nepříliš složité instituce, které jsou velkými podniky nebo malými a středními podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, povinny od účetního období 2026 podávat zprávy o udržitelnosti v souladu s ESRS (případně s ESRS pro kótované malé a střední podniky). Z tohoto důvodu bude muset malá a nepříliš složitá instituce, která je v současné době povinna vykazovat nefinanční informace podle článku 19a směrnice o účetnictví zavedené směrnicí 2014/95/EU (směrnice o vykazování nefinančních informací) ([70]) (neboť kromě toho, že je úvěrovou institucí, je také velkým podnikem, který k rozvahovému dni překračuje kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců během účetního roku), pokračovat ve vykazování podle režimu směrnice o vykazování nefinančních informací, dokud se na malé a nepříliš složité instituce nezačne vztahovat režim směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (tj. od účetního období 2026).

8) **Pokud je malá a nepříliš složitá instituce mateřským podnikem velké skupiny, může tato instituce využít odchylku podle čl. 19a odst. 6 směrnice o účetnictví a připravovat zprávy o udržitelnosti v souladu s ESRS pro kótované malé a střední podniky?**

([66]) Ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013.

([67]) Ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 91/674/EHS.

([68]) Ustanovení čl. 1 odst. 3 písm. b) druhé věty směrnice o účetnictví: „*Členské státy se mohou rozhodnout, že nebudou koordinační opatření uvedená v prvním pododstavci tohoto odstavce uplatňovat na podniky uvedené v čl. 2 odst. 5 bodech 2 až 23 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU.*“

([69]) Ustanovení čl. 1 odst. 1 směrnice o účetnictví: „1. *Koordinační opatření stanovená touto směrnicí se použijí na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na formy podniků uvedené a) v příloze I; b) v příloze II, jestliže všichni přímí či nepřímí společníci podniku, jejichž ručení jinak není omezeno, fakticky ručí jen omezeně, neboť jsou sami podniky, které i) mají formu, která je uvedena v příloze I, nebo ii) se neřídí právem některého členského státu, avšak jejich právní forma je srovnatelná s formami uvedenými v příloze I.* […]“.

([70]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami (Úř. věst. L 330, 15.11.2014, s. 1).

Pokud je podnik (bez ohledu na velikost nebo konkrétní typ, tedy včetně malých a nepříliš složitých institucí) mateřským podnikem velké skupiny, musí zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a směrnice o účetnictví vypracované v souladu s ESRS. Možnost použít ESRS pro kótované malé a střední podniky v souladu s čl. 19a odst. 6 směrnice o účetnictví se vztahuje pouze na malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s cennými papíry kótovanými na regulovaném trhu EU a na malé a nepříliš složité instituce, kaptivní pojišťovny nebo zajišťovny (za předpokladu, že jsou buď velkými podniky, nebo malými a středními podniky – s výjimkou mikropodniků – s cennými papíry kótovanými na regulovaném trhu EU za účelem přípravy jejich individuálního prohlášení o udržitelnosti. Viz rovněž FAQ č. 10).

9) **Pokud je malá a nepříliš složitá instituce mateřským podnikem velké skupiny, kdy musí začít podávat zprávy o udržitelnosti?**

Pokud je malá a nepříliš složitá instituce mateřským podnikem velké skupiny, musí zveřejňovat konsolidované zprávy o udržitelnosti s využitím ESRS buď od účetního období 2024 (pokud je malá a nepříliš složitá instituce subjektem veřejného zájmu, který ke dni své rozvahy na konsolidovaném základě překročí průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období), nebo od účetního období 2025 (ve všech ostatních případech).

10) **Pokud je malá a nepříliš složitá instituce mateřským podnikem velké skupiny, ale není povinna zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku, protože všechny její dceřiné podniky jsou nevýznamné, je tato instituce přesto povinna sestavit a zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti?**

Ne. Na mateřské podniky velkých skupin se vztahuje článek 29a směrnice o účetnictví. Pokud je však mateřský podnik velké skupiny osvobozen od povinnosti sestavovat a zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku na základě čl. 23 odst. 10 směrnice o účetnictví (tj. protože má pouze dceřiné podniky, které jsou jak jednotlivě, tak ve svém úhrnu nevýznamné, nebo protože všechny jeho dceřiné podniky mohou být vyloučeny z konsolidace na základě čl. 23 odst. 9 směrnice o účetnictví), není tento mateřský podnik povinen sestavovat a zveřejňovat konsolidované prohlášení o udržitelnosti. Pokud je však takový mateřský podnik sám velkým podnikem ve smyslu čl. 3 odst. 4 směrnice o účetnictví, a spadá tedy do oblasti působnosti článku 19a směrnice o účetnictví, musí tento podnik vypracovat a zveřejnit individuální prohlášení o udržitelnosti v souladu s článkem 19a směrnice o účetnictví. V tomto individuálním prohlášení o udržitelnosti musí podnik při podávání zpráv o svém hodnotovém řetězci v souladu s ESRS zohlednit své dceřiné podniky.

11) **Jsou subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) a alternativní investiční fondy (AIF) povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Ne. Na základě čl. 1 odst. 4 směrnice o účetnictví jsou SKIPCP a alternativní investiční fondy osvobozeny od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti podle směrnice o účetnictví, přestože tyto finanční produkty spadají do oblasti působnosti směrnice o účetnictví ([71]).

12) **Jsou podniky, které spravují kolektivní investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) a alternativní investiční fondy (AIF), povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Cílem čl. 1 odst. 4 směrnice o účetnictví je vyloučit SKIPCP a AIF z požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví.

Na podniky, které spravují SKIPCP a AIF, se však budou vztahovat povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, splňují-li podmínky právní formy podle čl. 1 odst. 1 směrnice o účetnictví a splňují-li kritéria velikosti společnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví.

([71]) Ustanovení čl. 1 odst. 4 směrnice o účetnictví: „*Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a a 29d se nevztahují na finanční produkty uvedené v čl. 2 bodu 12 písm. b)* [tj. SKIPCP] *a f)* [tj. AIF] *nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088* [tj. nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování]".

13) **Jsou fondy obchodované v obchodním systému (ETF) a nemovitostní investiční fondy povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Pokud jde o ETF, vzhledem k tomu, že tyto finanční produkty jsou založeny jako kolektivní investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) nebo alternativní investiční fondy (AIF), platí pro ně stejné osvobození jako pro SKIPCP a AIF (viz FAQ č. 11). Pokud jde o kótované nemovitostní investiční fondy, pokud splňují podmínky čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/61/EU ([72]) pro to, aby mohly být kvalifikovány jako alternativní investiční fondy, použije se pro ně stejné osvobození platné pro alternativní investiční fondy (viz FAQ č. 11).

14) **Jsou penzijní fondy povinny podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Pokud je penzijní fond založen jako typ podniku uvedený v příloze I nebo II směrnice o účetnictví ([73]) a spadá do působnosti článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, bude muset do své zprávy vedení podniku zahrnout prohlášení o udržitelnosti. Na rozdíl od kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) nebo alternativních investičních fondů (AIF) se na penzijní fondy nevztahuje výjimka z požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti stanovená v čl. 1 odst. 4 směrnice o účetnictví.

15) **Je prohlášení o udržitelnosti zveřejněné v rámci zprávy vedení podniku emitentem převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU považováno za „regulované informace" podle čl. 2 odst. 1 písm. k) směrnice o průhlednosti?**

Ano. Ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. k) směrnice o průhlednosti definuje regulované informace mimo jiné jako „*všechny informace, které emitent nebo jiná osoba, která požádala o přijetí cenných papírů k obchodování na regulovaném trhu bez souhlasu emitenta, musí zveřejnit podle této směrnice* [tj. směrnice o průhlednosti] […]". Podle čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti jsou emitenti povinni zveřejnit prohlášení o udržitelnosti, které je proto třeba považovat za „regulované informace".

16) **Které společnosti se mohou podle čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví odchýlit od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti za účetní období začínající před 1. lednem 2028?**

Na základě čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví se mohou malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU rozhodnout, že nebudou podávat zprávy o udržitelnosti podle článku 19a směrnice o účetnictví za účetní období začínající před 1. lednem 2028 (např. za účetní období 2026 a 2027). V takových případech však malý nebo střední podnik ve své zprávě vedení stručně uvede, proč nebyla poskytnuta zpráva o udržitelnosti.

Tato odchylka se vztahuje také na malé a nepříliš složité instituce a kaptivní pojišťovny a zajišťovny, pokud se jedná o malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU.

PRAVIDLA PRO OSVOBOZENÍ

17) **Pokud mateřský podnik podává zprávy o udržitelnosti na konsolidované úrovni podle článku 29a směrnice o účetnictví (konsolidované prohlášení o udržitelnosti), musí ve své konsolidované zprávě vedení uvádět informace o klíčových ukazatelích výkonnosti v souladu s čl. 19 odst. 1 třetím pododstavcem směrnice o účetnictví?**

([72]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/61/EU ze dne 8. června 2011 o správcích alternativních investičních fondů a o změně směrnic 2003/41/ES a 2009/65/ES a nařízení (ES) č. 1060/2009 a (EU) č. 1095/2010 (Úř. věst. L 174, 1.7.2011, s. 1).

([73]) Ustanovení čl. 1 odst. 1 směrnice o účetnictví.

Ne. Podle čl. 19 odst. 1 třetího pododstavce směrnice o účetnictví ([74]), který upravuje individuální zprávu vedení, je nutné zveřejňovat informace o klíčových ukazatelích výkonnosti v rámci individuální zprávy vedení. Podle čl. 29 odst. 1 směrnice o účetnictví ([75]), který upravuje konsolidovanou zprávu vedení, musí konsolidovaná zpráva vedení uvádět alespoň informace požadované články 19 a 20 směrnice o účetnictví. Vzhledem k tomu, že čl. 29a odst. 7 směrnice o účetnictví ([76]) osvobozuje podniky od povinnosti zveřejňovat informace o klíčových ukazatelích výkonnosti v rámci své individuální zprávy vedení (jak vyžaduje čl. 19 odst. 1 třetí pododstavec směrnice o účetnictví), pokud splnily požadavky čl. 29a odst. 1 až 5, a protože obsah konsolidované zprávy vedení podle čl. 29 odst. 1 zahrnuje rovněž informace požadované podle čl. 19 odst. 1, vztahovalo by se toto osvobození rovněž na konsolidovanou zprávu vedení podniku podle článku 29a.

18) **Pokud se malý nebo střední podnik s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU rozhodne dobrovolně vypracovat a zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a směrnice o účetnictví, je osvobozen od povinnosti vypracovat a zveřejnit své individuální prohlášení o udržitelnosti podle článku 19a směrnice o účetnictví?**

Ano. Malé nebo střední podniky s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, které dobrovolně zveřejní konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a směrnice o účetnictví, jsou osvobozeny od povinnosti vypracovat a zveřejnit individuální prohlášení o udržitelnosti podle článku 19a směrnice o účetnictví, pokud je konsolidované prohlášení o udržitelnosti vypracováno v souladu s ESRS.

19) **Jaké jsou podmínky pro to, aby mohl být dceřiný podnik v oblasti působnosti článků 19a/29a směrnice o účetnictví osvobozen od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví (prohlášení o udržitelnosti)?**

Podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví je podnik, který je dceřiným podnikem, osvobozen od povinností stanovených v čl. 19a odst. 1 až 4 směrnice o účetnictví (nebo v čl. 29a odst. 1 až 5 směrnice o účetnictví, pokud je dceřiný podnik sám zprostředkujícím mateřským podnikem velké skupiny), pokud jsou tento podnik a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy vedení mateřského podniku vypracované v souladu s články 29 a 29a směrnice o účetnictví (nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti mateřského podniku ze třetí země vypracované v souladu s ESRS nebo způsobem rovnocenným těmto ESRS).

Toto osvobození podléhá všem podmínkám uvedeným v čl. 19a odst. 9 druhém pododstavci směrnice o účetnictví (nebo v čl. 29a odst. 8 druhém pododstavci směrnice o účetnictví, pokud je dceřiný podnik sám zprostředkujícím mateřským podnikem velké skupiny). Zpráva vedení podniku, na který se vztahuje osvobození, musí obsahovat zejména: název a sídlo mateřského podniku, který podává zprávy na úrovni skupiny, internetový odkaz (odkazy) na konsolidovanou zprávu vedení podniku nebo konsolidované zprávy o udržitelnosti mateřského podniku a informaci o tom, že podnik je osvobozen od povinnosti zveřejňovat individuální prohlášení o udržitelnosti (nebo konsolidované prohlášení o udržitelnosti, pokud je dceřiný podnik sám zprostředkujícím mateřským podnikem velké skupiny). Pokud je mateřský podnik usazen ve třetí zemi, musí být jeho konsolidovaná zpráva o udržitelnosti a vyjádření závěru o ověření zveřejněny v souladu s právem členského státu, kterým se dceřiný podnik řídí, a informace stanovené

([74]) Ustanovení čl. 19 odst. 1 třetího pododstavce směrnice o účetnictví: „*V rozsahu nezbytném pro pochopení vývoje, výsledků a situace podniku tato analýza zahrne finanční a tam, kde je to vhodné, i nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, které se vztahují k příslušné podnikatelské činnosti, včetně informací týkajících se environmentálních a zaměstnaneckých otázek. Zpráva vedení podniku zahrnuje do této analýzy, kde je to vhodné, také odkazy na částky vykazované v roční účetní závěrce a další komentář k nim.*“

([75]) Ustanovení čl. 29 odst. 1 směrnice o účetnictví: „*Konsolidovaná zpráva vedení podniku obsahuje vedle jakýchkoli dalších informací požadovaných podle jiných ustanovení této směrnice přinejmenším informace požadované podle článků 19 a 20 s nezbytnými úpravami, jež vyplývají ze zvláštních vlastností konsolidované zprávy vedení podniku v porovnání se zprávou vedení podniku, a to tak, aby se usnadnilo posouzení situace podniků zahrnutých do konsolidace jako celku.*“

([76]) Ustanovení čl. 29a odst. 7 směrnice o účetnictví: „*Má se za to, že mateřský podnik, který splňuje požadavky stanovené v odstavcích 1 až 5 tohoto článku, splnil požadavky stanovené v čl. 19 odst. 1 třetím pododstavci a článku 19a*“.

v článku 8 nařízení o taxonomii (týkající se činností prováděných dceřiným podnikem) musí být zahrnuty buď do zprávy vedení dceřiného podniku, nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti vypracované mateřským podnikem ze třetí země.

Pokud členský stát požaduje, aby byl předložen překlad konsolidované zprávy vedení podniku nebo konsolidované zprávy o udržitelnosti mateřského podniku, měl by být tento překlad buď ověřen (např. překladatelem nebo orgánem odpovědným za ověřování překladů v příslušném členském státě), nebo by měl obsahovat prohlášení, že nebyl ověřen.

Podle čl. 19a odst. 10 a čl. 29a odst. 9 směrnice o účetnictví nemohou toto osvobození využít velké podniky s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, a to včetně případů, kdy se jedná o malé a nepříliš složité instituce, kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny a včetně případů, kdy se jedná o podniky ze třetích zemí.

20) **Musí být konsolidovaná zpráva vedení podniku nebo konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku zveřejněna již v době, kdy jeho dceřiný podnik zveřejňuje svou vlastní zprávu vedení, aby byl dceřiný podnik osvobozen od povinnosti zveřejňovat své vlastní prohlášení o udržitelnosti?**

Ne. Aby byl dceřiný podnik osvobozen od povinnosti zveřejňovat vlastní prohlášení o udržitelnosti v souladu s čl. 19a odst. 9 nebo čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví, musí zpráva vedení podniku, kterou dceřiný podnik zveřejňuje, obsahovat internetový odkaz na konsolidovanou zprávu vedení podniku nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku ([77]). Pokud tato konsolidovaná zpráva vedení podniku nebo konsolidovaná zpráva o udržitelnosti v době zveřejnění zprávy vedení dceřiného podniku ještě není k dispozici, může dceřiný podnik, který si nárokuje osvobození, uvést ve své zprávě vedení obecný odkaz na internetovou stránku, na níž budou příslušné dokumenty v budoucnu k dispozici. Dceřiný podnik v Unii by mohl například zvážit, zda si od mateřského podniku nevyžádá prohlášení, že tento podnik ručí za závazky přijaté dceřiným podnikem, a toto prohlášení zveřejnit spolu se zprávou vedení podniku ve lhůtě stanovené jeho členským státem.

21) **Musí být konsolidovaná zpráva vedení podniku nebo konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku k dispozici v jazyce, který členský stát, jehož vnitrostátním právem se dceřiný podnik řídí, akceptuje, aby byl dceřiný podnik osvobozen od povinnosti zveřejňovat vlastní prohlášení o udržitelnosti?**

Členský stát, jehož vnitrostátním právem se dceřiný podnik řídí, může požadovat, aby konsolidovaná zpráva vedení podniku (nebo případně konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku) byla zveřejněna v jazyce, který tento členský stát akceptuje, a aby byl zajištěn případný překlad do tohoto jazyka. V tomto případě musí být tyto požadavky splněny, aby byl dceřiný podnik osvobozen od povinnosti zveřejňovat vlastní prohlášení o udržitelnosti ([78]).

22) **Jak má osvobozený dceřiný podnik oznámit skutečnost, že je osvobozen?**

([77]) Ustanovení čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. a) bodu ii) a čl. 29a odst. 8 druhého pododstavce písm. a) bodu ii) směrnice o účetnictví: „*internetové odkazy na konsolidovanou zprávu vedení mateřského podniku, případně na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku, jak je uvedeno v prvním pododstavci tohoto odstavce, a na vyjádření závěru o ověření podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) této směrnice nebo na vyjádření závěru o ověření podle písmene b) tohoto pododstavce*“.

([78]) Ustanovení čl. 19a odst. 9 třetího pododstavce a čl. 29a odst. 8 třetího pododstavce směrnice o účetnictví.

Na základě čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví musí osvobozený dceřiný podnik informaci o tom, že je osvobozen od povinnosti zveřejňovat individuální prohlášení o udržitelnosti (nebo konsolidované prohlášení o udržitelnosti, pokud je dceřiný podnik sám zprostředkujícím mateřským podnikem velké skupiny), uvést ve své zprávě vedení podniku ([79]).

23) **Měla by mít zpráva vedení osvobozeného dceřiného podniku zvláštní formát zveřejnění?**

Pokud dceřiný podnik využije osvobození podle čl. 19a odst. 9 nebo čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví, použijí se obecná pravidla pro zveřejňování zprávy vedení podniku, včetně povinnosti předložit zprávu vedení podniku vnitrostátnímu obchodnímu rejstříku podle článku 30 směrnice o účetnictví ve spojení s ustanoveními kapitoly III hlavy I směrnice o právu obchodních společností. Požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti v digitální podobě stanovené v článku 29d směrnice o účetnictví se nepoužijí. Pokud má dceřiný podnik, který využívá osvobození podle čl. 19a odst. 9 nebo čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví, převoditelné cenné papíry přijaté k obchodování na regulovaném trhu EU, bude muset rovněž splnit obecné požadavky stanovené v článku 4 směrnice o průhlednosti pro zveřejnění zprávy vedení podniku v rámci výroční finanční zprávy (tj. použití evropského jednotného elektronického formátu (ESEF) stanoveného nařízením v přenesené pravomoci o ESEF a zveřejnění výroční finanční zprávy do čtyř měsíců od konce účetního období).

24) **Mohou velké podniky přijaté k obchodování na regulovaném trhu EU využít osvobození podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví?**

Ne. Podle čl. 19a odst. 10 a čl. 29a odst. 9 směrnice o účetnictví nemohou být velké podniky s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, a to ani v případě, že se jedná o malé a nepříliš složité instituce, kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny, ani v případě, že se jedná o podniky ze třetích zemí, osvobozeny od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti. Budou proto muset podávat zprávy o udržitelnosti podle čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti a podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví.

25) **Jak může podnik splnit povinnost vypracovat a zveřejnit individuální nebo konsolidované prohlášení o udržitelnosti, když nemá povinnost vypracovat a zveřejnit individuální nebo konsolidovanou zprávu vedení podniku?**

Podnik, který musí uvádět informace o udržitelnosti a který není povinen vypracovat a zveřejnit individuální nebo konsolidovanou zprávu vedení podniku, může zveřejnit individuální nebo konsolidované prohlášení o udržitelnosti v samostatném dokumentu. Tato zásada se vztahuje i na podávání konsolidovaných zpráv o udržitelnosti mateřským podnikem ze třetí země v případě, že jeho dceřiné podniky mají být osvobozeny podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví.

Tento samostatný dokument, který obsahuje individuální nebo konsolidované prohlášení o udržitelnosti, však musí splňovat požadavky na formát a značkování stanovené v článku 29d směrnice o účetnictví ([80]).

26) **Jak může podnik splnit povinnost vypracovat a zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti, je-li osvobozen od povinnosti vypracovat konsolidovanou účetní závěrku?**

([79]) Ustanovení čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. a) bodu iii) a čl. 29a odst. 8 druhého pododstavce písm. a) bodu iii) směrnice o účetnictví: „*informaci, že podnik je osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku*“.

([80]) Ustanovení článku 29d směrnice o účetnictví: „*1. Podniky, na něž se vztahují požadavky článku 19a této směrnice, sestavují svou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 (*26) a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci. 2. Mateřské podniky, na něž se vztahují požadavky článku 29a, sestavují svou konsolidovanou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci.*“

Podnik, který musí vypracovat a zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti, aniž by musel vypracovat a zveřejnit odpovídající konsolidovanou účetní závěrku, bude muset do konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti zahrnout finanční informace nezbytné k pochopení dopadů podniku na záležitosti udržitelnosti a k pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj, výkonnost a postavení podniku ([81]).

ESRS

27) **Který soubor evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) mají podniky používat pro sestavení informací o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Všechny podniky, na které se vztahují články 19a a 29a směrnice o účetnictví, standardně používají ESRS přijaté podle článku 29b směrnice o účetnictví (ESRS). První soubor ESRS přijala Evropská komise prostřednictvím nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 ze dne 31. července 2023.

Pro přípravu individuálního prohlášení o udržitelnosti podle článku 19a směrnice o účetnictví mohou malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU, jakož i malé a nepříliš složité instituce, kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny alternativně používat přiměřené ESRS, které budou přijaty podle článku 29c směrnice o účetnictví (ESRS pro kótované malé a střední podniky). Viz rovněž FAQ č. 28.

28) **Které podniky mohou k vypracování svého individuálního prohlášení o udržitelnosti použít ESRS pro kótované malé a střední podniky jako alternativu k ESRS přijatým podle článku 29b směrnice o účetnictví?**

Podniky, které mohou k vypracování individuálního prohlášení o udržitelnosti použít ESRS pro kótované malé a střední podniky, jsou:

— malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU;

— malé a nepříliš složité instituce ([82]), pokud se jedná buď o i) velké podniky, nebo ii) malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU;

([81]) Tato úvaha vychází z čl. 19a odst. 3 třetího pododstavce a čl. 29a odst. 3 třetího pododstavce směrnice o účetnictví: „*V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 také odkazy na jiné informace uvedené ve zprávě vedení podniku v souladu s článkem 19 a další komentář k nim a částky vykazované v roční účetní závěrce.*“. „*V příslušných případech*“ se vztahuje na situace, kdy podnik nevypracovává a nezveřejňuje účetní závěrku.

([82]) Definované v čl. 4 odst. 1 bodě 145 nařízení (EU) č. 575/2013 jako „instituce, která splňuje všechny tyto podmínky: a) není velkou institucí; b) celková hodnota jejích aktiv na individuálním základě, nebo v příslušných případech na konsolidovaném základě, v souladu s tímto nařízením a směrnicí 2013/36/EU je za období čtyř let bezprostředně předcházejících aktuálnímu ročnímu vykazovanému období v průměru rovna hraniční hodnotě 5 miliard EUR nebo je nižší; členské státy mohou tuto hraniční hodnotu snížit; c) nepodléhá ve vztahu k plánování ozdravných postupů a řešení krize v souladu s článkem 4 směrnice 2014/59/EU žádným povinnostem nebo podléhá zjednodušeným povinnostem; d) její obchodní portfolio se podle čl. 94 odst. 1 považuje za malé obchodní portfolio; e) celková hodnota jejích derivátových pozic, jež drží se záměrem obchodovat, nepřekračuje 2 % jejích rozvahových a podrozvahových aktiv a celková hodnota jejích celkových derivátových pozic nepřekračuje 5 %, přičemž obě hodnoty se vypočítají podle čl. 273a odst. 3; f) více než 75 % konsolidovaných celkových aktiv a závazků instituce – v obou případech s vyloučením expozic uvnitř skupiny – se týká aktivit s protistranami, které se nacházejí v Evropském hospodářském prostoru; g) instituce ke splnění obezřetnostních požadavků podle tohoto nařízení nepoužívá interní modely, přičemž tato podmínka neplatí pro dceřiné podniky, které používají interní modely vytvořené na úrovni skupiny, pokud daná skupina podléhá požadavkům na zpřístupňování informací stanoveným v článcích 433a nebo 433c na konsolidovaném základě; h) instituce nevznesla u příslušného orgánu námitku proti tomu, aby byla považována za malou a nepříliš složitou instituci; i) příslušný orgán nerozhodl, že na základě analýzy velikosti, propojenosti, složitosti či rizikového profilu nelze instituci považovat za malou a nepříliš složitou instituci“. Pokud tyto instituce splňují prahové hodnoty podle čl. 3 odst. 7 směrnice o účetnictví, mohou spadat do definice velkých podniků.

— kaptivní pojišťovny ([83]) za předpokladu, že se jedná buď o: i) velké podniky, nebo ii) malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU; a

— kaptivní zajišťovny ([84]) za předpokladu, že se jedná buď o: i) velké podniky, nebo ii) malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) s cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU.

HODNOTOVÝ ŘETĚZEC

29) **ESRS vyžadují, aby podniky používaly odhady, pokud nemohou získat všechny potřebné informace o hodnotovém řetězci ani po vynaložení přiměřeného úsilí (ESRS 1, Obecné požadavky, bod 69). Co představuje pojem „přiměřené úsilí“?**

Pojem „přiměřené úsilí“ se používá k určení toho, kdy podnik vykáže odhad informací o hodnotovém řetězci namísto toho, aby vykázal informace získané od účastníků svého hodnotového řetězce.

Bod 65 ESRS 1 (Obecné požadavky) stanoví účel zahrnutí informací o hodnotovém řetězci do prohlášení o udržitelnosti. Uvádí se v něm, že „*podnik zahrne významné informace o hodnotovém řetězci, pokud je to nezbytné s cílem: a) umožnit uživatelům prohlášení o udržitelnosti pochopit významné dopady, rizika a příležitosti podniku a/nebo b) vytvořit soubor informací, který splňuje kvalitativní charakteristiky informací (viz dodatek B tohoto standardu)*“.

Bod 68 ESRS 1 (Obecné požadavky) uvádí: „*Schopnost podniku získávat potřebné informace o předcházejících a navazujících částech hodnotového řetězce se může lišit v závislosti na různých faktorech, jako jsou smluvní ujednání podniku, úroveň kontroly, kterou vykonává nad provozními činnostmi mimo rozsah konsolidace, a jeho kupní síla. Pokud podnik nemá možnost kontrolovat činnosti předcházejících a navazujících částí svého hodnotového řetězce a své obchodní vztahy, může být získávání informací o hodnotovém řetězci náročnější.*“

Bod 69 ESRS 1 (Obecné požadavky) uvádí: „*Existují okolnosti, kdy podnik nemůže shromáždit informace o předcházejících a navazujících částech svého hodnotového řetězce, jak požaduje bod 63, i když v souvislosti s tím vynaložil přiměřené úsilí. Za těchto okolností podnik odhadne informace, které má vykázat o předcházejících a navazujících částech svého hodnotového řetězce, a to s využitím všech přiměřených a doložitelných informací, jako jsou průměrné údaje za odvětví a jiné zástupné údaje.*“

Bod 70 ESRS 1 (Obecné požadavky) uznává, že může být náročné získat informace o hodnotovém řetězci, pokud je příslušným účastníkem hodnotového řetězce malý nebo střední podnik nebo jiný podnik, který sám nepodléhá požadavkům na podávání zpráv podle směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti.

Bod 71 ESRS 1 (Obecné požadavky) rozlišuje mezi vykazováním politik, opatření a cílů a vykazováním ukazatelů. Pokud jde o politiky, opatření a cíle, stanoví, že podnik podává informace o hodnotovém řetězci „*v rozsahu, v jakém tyto politiky, opatření a cíle zahrnují účastníky hodnotového řetězce*“. Co se týká ukazatelů, uvádí, že „*v mnoha případech, zejména v environmentálních otázkách, pro něž jsou k dispozici zástupné údaje, může být podnik schopen splnit požadavky na podávání zpráv, aniž by shromažďoval údaje od účastníků předcházejících a navazujících částí svého hodnotového řetězce, zejména malých a středních podniků, například při výpočtu emisí skleníkových plynů rámce 3 v podniku.*“

Bod 72 upřesňuje, že: „*Zahrnutí odhadů provedených pomocí průměrných údajů za odvětví nebo jiných zástupných údajů nesmí vést k informacím, které nesplňují kvalitativní charakteristiky informací (viz kapitola 2 a oddíl 7.2 Zdroje nejistoty odhadů a výsledků tohoto standardu).*“

([83]) Ve smyslu čl. 13 odst. 2 směrnice 2009/138/ES.
([84]) Ve smyslu čl. 13 odst. 5 směrnice 2009/138/ES.

Podnik by měl určit přiměřené úsilí podle bodu 69 ESRS 1 (Obecné požadavky) s ohledem na své specifické skutečnosti a okolnosti, jakož i na podmínky vnějšího prostředí, v němž působí. Je proto pravděpodobné, že to, co představuje přiměřené úsilí, se bude u jednotlivých podniků lišit.

Očekává se, že podniky budou v prvních letech uplatňování požadavků na podávání zpráv častěji využívat odhady a že používání odhadů bude méně časté, jak se bude postupem času zlepšovat schopnost podniků a účastníků jejich hodnotových řetězců sdílet informace o udržitelnosti.

Ve všech případech by měl podnik zvážit, zda by použití odhadů mohlo ovlivnit kvalitu vykazovaných informací. Použití odhadů by za určitých okolností mohlo zvýšit kvalitu vykazovaných informací, například pokud by pomohlo zajistit, aby informace o dopadech, rizicích a příležitostech byly neutrální, nebo pokud by shromážděné informace nebyly dostatečně spolehlivé. Za těchto okolností by použití odhadů přispělo k přesnější reprezentaci jevů, které mají informace představovat, a podnik podávající zprávy proto spíše použije odhady. Za jiných okolností by použití odhadů mohlo kvalitu vykazovaných informací snížit, například pokud by výsledkem byly méně přesné a/nebo méně úplné informace, a tedy méně přesná reprezentace jevů, které mají tyto informace představovat.

Při zvažování specifických skutečností a okolností podniku a podmínek vnějšího prostředí, v němž podnik působí, za účelem určení přiměřeného úsilí, mohou být užitečným vodítkem následující kritéria. Ke zjištění, zda bylo vynaloženo přiměřené úsilí, může postačit kterékoli z těchto kritérií samo o sobě, nebo lze kritéria použít v kombinaci.

— **Velikost a zdroje podniku podávajícího zprávy ve vztahu k rozsahu a složitosti jeho hodnotového řetězce**. To, co představuje přiměřené úsilí u většího podniku s dostatečnými zdroji, nemusí být považováno za přiměřené u menšího podniku, který má obvykle méně zdrojů. Je třeba rovněž zvážit velikost a zdroje podniku ve vztahu k rozsahu a složitosti jeho hodnotového řetězce. Například to, co představuje přiměřené úsilí pro větší podnik s velkým počtem dodavatelů více různých výrobků a/nebo s dodavatelskými řetězci sestávajícími z mnoha úrovní, může být pro menší podnik s podobně složitým hodnotovým řetězcem považováno za nepřiměřené.

— **Technická připravenost podniku podávajícího zprávy na shromažďování informací o hodnotovém řetězci**. Například to, co představuje přiměřené úsilí pro velmi velký podnik se značnými předchozími zkušenostmi se shromažďováním informací o udržitelnosti od účastníků jeho hodnotového řetězce, nemusí být považováno za přiměřené v případě menšího podniku, který takové předchozí zkušenosti nemá. Očekává se, že technická připravenost podniků na shromažďování informací o hodnotovém řetězci se bude postupem času zlepšovat.

— **Dostupnost nástrojů pro přístup k informacím o hodnotovém řetězci a jejich sdílení**. Pojem přiměřené úsilí může být ovlivněn dostupností účinných a běžně používaných nástrojů, včetně digitálních nástrojů, pro sdílení informací o hodnotovém řetězci mezi podniky. Dostupnost takových nástrojů bude v prvních letech používání ESRS pravděpodobně omezená, ale časem by se měla zlepšit, mimo jiné v důsledku zavedení standardů pro dobrovolné vykazování udržitelnosti pro malé a střední podniky, které v současné době vyvíjí skupina EFRAG. Znamená to, že v prvních letech uplatňování ESRS budou podniky častěji využívat odhady než v pozdějších cyklech podávání zpráv.

— **Velikost a zdroje účastníka hodnotového řetězce**. Pojem přiměřené úsilí může být ovlivněn velikostí a zdroji účastníka hodnotového řetězce, od něhož se informace očekávají. Zejména malé a střední podniky nemusí mít potřebné zdroje k tomu, aby snadno a rychle poskytly informace, které mohou být pro podnik podávající zprávy užitečné, což potom podniku podávajícímu zprávy znesnadňuje shromažďování potřebných informací o hodnotovém řetězci od malých a středních podniků. Pokud je účastníkem hodnotového řetězce malý nebo střední podnik, je proto pravděpodobnější, že podnik podávající zprávy bude muset použít odhady. Obecně platí, že vynaložení přiměřeného úsilí ze strany podniku podávajícího zprávy by nemělo vést k očekávání, že účastník hodnotového řetězce vynaloží nepřiměřené úsilí.

— **Technická připravenost účastníka hodnotového řetězce**. Pojem přiměřené úsilí může být ovlivněn technickou připraveností účastníka hodnotového řetězce poskytovat informace o udržitelnosti. Technická připravenost účastníků hodnotového řetězce by se měla v průběhu času zlepšovat, což znamená, že v prvních letech uplatňování ESRS budou podniky častěji využívat odhady než v pozdějších cyklech podávání zpráv.

— **Úroveň vlivu a kupní síla**. Pojem přiměřené úsilí může být ovlivněn stávající úrovní kontroly podniku podávajícího zprávy nad účastníkem hodnotového řetězce a relativní kupní silou podniku podávajícího zprávy v porovnání s ostatními podniky. Méně úsilí může být například zapotřebí k získání informací od účastníka hodnotového řetězce, který je částečně vlastněn podnikem podávajícím zprávy nebo který vytváří vysoký podíl svého vlastního obratu prostřednictvím prodejů podniku podávajícímu zprávy. To znamená, že v případě účastníků hodnotového řetězce, které podniky zčásti nevlastní nebo u nichž představují pouze malou část obratu, je pravděpodobnější, že se podniky uchýlí k použití odhadů.

— **S úrovní vlivu souvisí „blízkost" účastníka hodnotového řetězce**. Při určování toho, co představuje přiměřené úsilí, může být zohledněna „blízkost" účastníka hodnotového řetězce k podniku podávajícímu zprávy, neboť k získání informací od dodavatele úrovně 1 nebo přímého zákazníka je obvykle zapotřebí menšího úsilí než od ostatních účastníků hodnotového řetězce. To znamená, že v případě účastníků hodnotového řetězce, kteří nejsou dodavateli nebo přímými zákazníky úrovně 1, se podniky s větší pravděpodobností uchýlí k použití odhadů.

30) **Co mohou malé a střední podniky očekávat v souvislosti s žádostmi o informace o udržitelnosti vyplývajícími ze směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti a ESRS?**

Body 132 a 133 ESRS 1 (Obecné požadavky) stanoví přechodná ustanovení, která omezují rozsah informací o hodnotovém řetězci, které musí podniky v oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti během prvních tří let vykazovat a/nebo shromažďovat od účastníků svého hodnotového řetězce ([85]). Rozsah, v jakém budou malé a střední podniky v souvislosti se směrnicí o podávání zpráv podniků o udržitelnosti a ESRS žádány o poskytování informací o udržitelnosti, bude během prvních 3 let provádění silně ovlivněn tím, zda podniky, které spadají do oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, tato přechodná ustanovení týkající se podávání zpráv o hodnotovém řetězci využijí.

Bez ohledu na výše uvedená přechodná ustanovení by malé a střední podniky měly očekávat, že podniky, které spadají do oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, vynaloží „přiměřené úsilí", aby od účastníků svých hodnotových řetězců shromáždily informace, které potřebují k dosažení souladu s ESRS. V souladu s odpovědí na předchozí otázku patří mezi kritéria, která lze použít ke stanovení toho, co představuje pojem „přiměřené úsilí", velikost a zdroje, technická připravenost a blízkost účastníka hodnotového řetězce. Proto by menší malé a střední podniky, které nikdy dobrovolně nevykazovaly informace o udržitelnosti, nejsou spojeny se závažnými negativními dopady a nejsou dodavateli nebo zákazníky úrovně 1 podniků, které spadají do oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, měly být přinejmenším v prvních letech uplatňování požadavků na podávání zpráv méně zatíženy očekáváním, že budou mít k dispozici informace o udržitelnosti a budou je sdílet. Větší malé a střední podniky, které již dříve podávaly informace o udržitelnosti (například proto, že uplatňují EMAS nebo jiné systémy certifikace nebo podávání zpráv o udržitelnosti), a malé a střední podniky, které jsou dodavateli nebo zákazníky úrovně 1 podniků, jež spadají do oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, mohou být vystaveny vyšším očekáváním, že budou mít k dispozici informace o udržitelnosti a budou je sdílet.

([85]) Bod 132: „*V prvních třech letech podávání zpráv o udržitelnosti podniku podle ESRS v případě, že nejsou k dispozici všechny potřebné informace týkající se předcházejících a navazujících částí jeho hodnotového řetězce, podnik objasní, jaké úsilí vynaložil na získání potřebných informací o předcházejících a navazujících částech svého hodnotového řetězce, důvody, proč nebylo možné získat všechny potřebné informace, a své plány na získání potřebných informací v budoucnu.*" Bod 133: „*Po první tři roky podávání zpráv o udržitelnosti podle ESRS, aby se zohlednily obtíže, s nimiž se podniky mohou setkat při shromažďování informací od subjektů v celém hodnotovém řetězci, a aby se omezila zátěž pro malé a střední podniky v hodnotovém řetězci: a) při zveřejňování informací o politikách, opatřeních a cílech v souladu s ESRS2 a dalšími ESRS může podnik omezit informace o předcházejících a navazujících částech hodnotového řetězce na informace, které jsou k dispozici uvnitř podniku, jako jsou údaje, které má podnik již k dispozici, a veřejně dostupné informace a b) při zveřejňování ukazatelů není podnik povinen uvádět informace o předcházejících a navazujících částech hodnotového řetězce, s výjimkou datových bodů odvozených z jiných právních předpisů EU, jak je uvedeno v dodatku B k ESRS 2.*"

Skupina EFRAG v současné době připravuje dva standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky: povinný standard pro kótované malé a střední podniky (ESRS pro kótované malé a střední podniky) a dobrovolný standard pro nekótované malé a střední podniky. ESRS pro kótované malé a střední podniky stanoví maximální rozsah informací o udržitelnosti, jejichž získání od malých a středních podniků v hodnotovém řetězci může ESRS požadovat po podniku, který spadá do oblasti působnosti směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti. Dobrovolný standard pro nekótované malé a střední podniky bude navržen tak, aby se stal referenčním bodem pro všechny subjekty na trhu a aby se zajistilo, že úsilí podniků, které podávají zprávy podle směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, a podniků, které do této směrnice nespadají, bude přiměřené.

31) **Do kdy platí přechodné období pro zveřejňování informací v hodnotovém řetězci? Mělo by být datum začátku tříletého přechodného období pro každý typ podniku jiné?**

Přechodná ustanovení týkající se kapitoly 5 o hodnotových řetězcích jsou uvedena v kapitole 10.2 ESRS 1. Přechodné období pro zveřejňování požadovaných informací v rámci hodnotového řetězce se vztahuje na první tři účetní období uplatňování požadavků na podávání zpráv, a to pro každý podnik. Například pokud podnik spadá do oblasti působnosti článků 19a nebo 29a směrnice o účetnictví od účetního období 2024, může využít přechodného období pro podávání zpráv v rámci hodnotového řetězce pro účetní období 2024, 2025 a 2026.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ PODLE ČLÁNKU 8 NAŘÍZENÍ O TAXONOMII

32) **Musí podniky do svých prohlášení o udržitelnosti zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Ano, podniky, na které se vztahují články 19a nebo 29a směrnice o účetnictví, musí do svých prohlášení o udržitelnosti zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii.

33) **Pokud malý nebo střední podnik s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU využije dvouleté odchylky od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti do roku 2028, musí i nadále uvádět ve své zprávě vedení podniku informace podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Ne. Článek 8 nařízení o taxonomii se vztahuje na všechny podniky, které jsou povinny vypracovat a zveřejnit prohlášení o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví. Pokud se však malý nebo střední podnik (s výjimkou mikropodniků) s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU rozhodne, že do své zprávy vedení podniku nezahrne prohlášení o udržitelnosti podle čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví, kde by informace podle článku 8 nařízení o taxonomii musely být uvedeny, nemusí informace podle článku 8 nařízení o taxonomii zveřejňovat.

34) **Jsou podniky povinny zahrnout do své zprávy vedení podniku informace, které mají být zveřejněny podle článku 8 nařízení o taxonomii, i když jsou osvobozeny od povinnosti vypracovat a zveřejnit prohlášení o udržitelnosti podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví?**

Ano, ale pouze v případě, že mateřský podnik je usazen ve třetí zemi a informace podle článku 8 nařízení o taxonomii nejsou zahrnuty do konsolidované zprávy mateřského podniku o udržitelnosti. Pokud podnik využívá osvobození od povinnosti zveřejňovat prohlášení o udržitelnosti podle čl. 19a odst. 9 nebo čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví a mateřský podnik je usazen ve třetí zemi, musí být informace podle článku 8 nařízení o taxonomii, které se týkají činností prováděných osvobozeným dceřiným podnikem usazeným v Unii a jeho dceřinými podniky, zahrnuty do zprávy vedení osvobozeného dceřiného podniku nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti sestavené mateřským podnikem usazeným ve třetí zemi ([86]).

JAZYKOVÉ POŽADAVKY

35) **V jakém jazyce by mělo být prohlášení o udržitelnosti vypracováno a zveřejněno?**

([86]) Ustanovení čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. c) směrnice o účetnictví.

Podniky, na které se vztahují články 19a a 29a směrnice o účetnictví, by měly zveřejnit zprávu vedení podniku (včetně prohlášení o udržitelnosti) spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 směrnice o účetnictví v souladu s čl. 30 odst. 1 směrnice o účetnictví, který odkazuje na právní předpisy stanovené jednotlivými členskými státy v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice o právu obchodních společností. Článek 21 směrnice o právu obchodních společností zejména upřesňuje, že „*1. Listiny a údaje, které mají být zveřejněny podle článku 14, se vyhotovují a ukládají v jednom z jazyků povolených jazykovými pravidly platnými v členském státě, kde je veden spis uvedený v čl. 16 odst. 1.*“. Jazyk, který podniky použijí ke zveřejnění prohlášení o udržitelnosti obsaženého ve zprávě vedení podniku, proto musí být jazykem stanoveným právními předpisy příslušného členského státu přijatými v souladu s článkem 21 směrnice o právu obchodních společností.

Pokud má podnik, na který se vztahují články 19a a 29a směrnice o účetnictví, cenné papíry kótované na regulovaném trhu EU, bude muset splnit také povinnosti týkající se zveřejňování informací o zprávě vedení podniku stanovené ve směrnici o průhlednosti. Jazykový režim pro „regulované informace“, mezi něž patří i zpráva vedení podniku jako součást výroční finanční zprávy, stanoví každý členský stát v souladu s článkem 20 směrnice o průhlednosti.

DIGITALIZACE (FORMÁT A DIGITÁLNÍ OZNAČOVÁNÍ)

36) **Jaké jsou digitální požadavky na formát zprávy vedení podniku, která obsahuje prohlášení o udržitelnosti?**

Článek 29d směrnice o účetnictví vyžaduje, aby podniky, které mají povinnost podávat zprávy o udržitelnosti, vypracovaly svou zprávu vedení podniku (případně na konsolidované úrovni) v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení v přenesené pravomoci o ESEF (tj. XHTML) a značkovaly své prohlášení o udržitelnosti v rámci zprávy vedení podniku v souladu s digitální taxonomií, která bude specifikována prostřednictvím změny nařízení v přenesené pravomoci o ESEF.

37) **Musí podniky rovněž značkovat informace zveřejňované podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Ano. Článek 29d směrnice o účetnictví vyžaduje, aby podniky, které musí ve své zprávě vedení podniku zveřejnit prohlášení o udržitelnosti, značkovaly své prohlášení o udržitelnosti, včetně informací stanovených v článku 8 nařízení o taxonomii, v souladu s digitální taxonomií, která bude upřesněna změnou nařízení v přenesené pravomoci o ESEF.

38) **Jaké požadavky na formát musí podniky splnit do doby, než Evropská komise přijme digitální taxonomii pro značkování prohlášení o udržitelnosti?**

Článek 29d směrnice o účetnictví vyžaduje, aby podniky, které mají povinnost ve své zprávě vedení podniku zveřejnit prohlášení o udržitelnosti, vypracovaly svou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení v přenesené pravomoci o ESEF (tj. v XHTML) a aby prohlášení o udAržitelnosti ve zprávě vedení podniku značkovaly v souladu se zvláštní digitální taxonomií, která bude přijata prostřednictvím změny nařízení v přenesené pravomoci o ESEF. Až do přijetí této digitální taxonomie nejsou podniky povinny svá prohlášení o udržitelnosti značkovat. Vzhledem k tomu, že prohlášení o udržitelnosti bude strojově čitelné až poté, co bude zahrnuto do dokumentu XHTML a označkováno pomocí digitální taxonomie, nejsou podniky do přijetí digitální taxonomie povinny vypracovávat zprávu o řízení ve formátu XHTML.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

39) **Jaká je lhůta pro zveřejnění zprávy vedení podniku, která obsahuje prohlášení o udržitelnosti?**

Článek 30 směrnice o účetnictví stanoví pravidla pro zveřejňování zprávy vedení podniku (která v příslušných případech zahrnuje prohlášení o udržitelnosti vypracované podle článků 19a/29a směrnice o účetnictví), která musí být zveřejněna spolu s vyjádřením závěru o ověření či zprávou o ověření, a to nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, jak stanoví každý členský stát.

Podniky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU, jsou rovněž povinny zveřejnit svou výroční finanční zprávu (která zahrnuje zprávu vedení podniku, tedy i prohlášení o udržitelnosti) nejpozději čtyři měsíce po skončení každého účetního období, a to na základě čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti, který odkazuje na články 19a a 29a směrnice o účetnictví.

DOHLED

40) **Které orgány jsou odpovědné za dohled nad dodržováním požadavků týkajících se prohlášení o udržitelnosti vypracované v souladu s články 19a a 29a směrnice o účetnictví?**

Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti nezavádí žádné změny v již existujícím režimu dohledu EU, který vyžaduje, aby členské státy zavedly účinné, přiměřené a odrazující sankce pro případy nedodržení požadavků ze strany podniků s ručením omezeným (článek 51 směrnice o účetnictví) a aby zřídily vnitrostátní orgán dohledu s pravomocemi dohlížet na dodržování požadavků emitenty převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU (článek 28 a následující články směrnice o průhlednosti). To znamená, že dodržování požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti ze strany podniků bude podléhat vnitrostátnímu sankčnímu systému platnému pro zprávy vedení podniků s ručením omezeným (podléhající směrnici o účetnictví) a emitentů převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU (podléhající směrnici o průhlednosti). Pokud jde o emitenty převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU, orgán ESMA je rovněž povinen vydat pokyny k dohledu nad podáváním zpráv o udržitelnosti ze strany příslušných vnitrostátních orgánů podle článku 28d směrnice o průhlednosti.

V každém případě musí být prohlášení o udržitelnosti, které má být zahrnuto do zprávy vedení podniku, vždy ověřeno statutárním auditorem nebo nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb (pokud to členský stát povolí) podle článku 34 směrnice o účetnictví.

ODDÍL IV

ČASTO KLADENÉ DOTAZY K INFORMACÍM O UDRŽITELNOSTI VYKAZOVANÝM PODLE ČLÁNKU 40A SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ

ROZSAH A DATUM POUŽITÍ

41) **Musí mít nejvyšší mateřský podnik ze třetí země určitou právní formu, aby spadal do oblasti působnosti článku 40a směrnice o účetnictví?**

Ne. Právní forma nejvyššího mateřského podniku ze třetí země je pro účely článku 40a směrnice o účetnictví nepodstatná.

42) **Jaké jsou povinnosti dceřiných podniků nebo poboček v EU podle článku 40a směrnice o účetnictví? Jsou dceřiné podniky/ pobočky v EU povinny vypracovat zprávu o udržitelnosti, nebo pouze zveřejnit a zpřístupnit zprávu o udržitelnosti vypracovanou jejich mateřským podnikem?**

Pokud podnik ze třetí země spadá do oblasti působnosti článku 40a směrnice o účetnictví, pak buď jeho dceřiný podnik v EU, nebo pobočka v EU musí zveřejnit a zpřístupnit zprávu o udržitelnosti jménem svého mateřského podniku ze třetí země. Povinnost vypracovat zprávu o udržitelnosti se nevztahuje výslovně na dceřiný podnik nebo pobočku v EU. To znamená, že mateřský podnik ze třetí země může zprávu vypracovat a dceřiný podnik nebo pobočka v EU ji pak zveřejní a zpřístupní, a to buď jejím uložením do obchodního rejstříku EU, nebo zveřejněním na svých internetových stránkách. Alternativně může zprávu vypracovat, zveřejnit a zpřístupnit dceřiný podnik nebo pobočka v EU jménem svého mateřského podniku ze třetí země.

43) **Musí každý dceřiný podnik nebo pobočka v EU zveřejnit zprávu o udržitelnosti podle článku 40a směrnice o účetnictví, nebo postačí, když zprávu zveřejní pouze jeden z dceřiných podniků nebo poboček v EU a ostatní podniky nebo pobočky pouze uvedou odkaz na tuto zprávu o udržitelnosti?**

Článek 40a směrnice o účetnictví vyžaduje, aby alespoň jednu zprávu o udržitelnosti zveřejnil jeden dceřiný podnik nebo pobočka v každém členském státě („*Členský stát vyžaduje, aby dceřiný podnik usazený na jeho území* […]“). S cílem předejít dvojímu podávání zpráv dceřinými podniky a pobočkami téhož podniku ze třetí země mohou členské státy umožnit, aby jeden dceřiný podnik nebo pobočka, která je usazena nebo se nachází na jeho území, splnila povinnost podle článku 40a směrnice o účetnictví tím, že poskytne odkaz na zprávu o udržitelnosti zveřejněnou jiným dceřiným podnikem nebo pobočkou podniku ze třetí země v Unii.

ESRS

44) **Který ESRS by se měl použít pro přípravu zprávy o udržitelnosti podle článku 40a směrnice o účetnictví?**

Zpráva o udržitelnosti uvedená v článku 40a směrnice o účetnictví musí být sestavena v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 40b směrnice o účetnictví.

Ustanovení čl. 40a odst. 2 druhého pododstavce směrnice o účetnictví odchylně umožňuje, aby zpráva o udržitelnosti byla vypracována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b směrnice o účetnictví (tj. ESRS) nebo způsobem rovnocenným standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle článku 29b směrnice o účetnictví, jak je stanoveno rozhodnutím Komise o rovnocennosti. Toto ustanovení by mělo být vykládáno v tom smyslu, že mateřský podnik ze třetí země, který spadá do oblasti působnosti článku 40a směrnice o účetnictví, se může rozhodnout zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a směrnice o účetnictví (vypracované v souladu se standardy přijatými podle článku 29b) namísto toho, aby jeho dceřiný podnik v EU nebo pobočka v EU zveřejnily zprávu o udržitelnosti na úrovni skupiny podle článku 40a směrnice o účetnictví. V takovém případě by se na dceřiný podnik v EU vztahovala osvobození stanovená v čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví.

45) **Co se stane, pokud se dceřinému podniku nebo pobočce v EU nepodaří shromáždit všechny potřebné informace pro přípravu zprávy o udržitelnosti?**

V případě, že nejsou poskytnuty všechny požadované informace, dceřiný podnik nebo pobočka vypracují, zveřejní a zpřístupní zprávu o udržitelnosti, která obsahuje veškeré informace, které mají k dispozici, které získaly nebo obdržely, a vydají prohlášení, v němž uvedou, že podnik ze třetí země potřebné informace nezpřístupnil (čl. 40a odst. 2 čtvrtý pododstavec směrnice o účetnictví).

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ PODLE ČLÁNKU 8 NAŘÍZENÍ O TAXONOMII

46) **Musí podniky do svých zpráv o udržitelnosti vypracovaných podle článku 40a směrnice o účetnictví zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Ne. Podniky, které podávají zprávy podle článku 40a směrnice o účetnictví, nemusí do zprávy o udržitelnosti zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii.

47) **Pokud se mateřský podnik ze třetí země, na který se vztahuje článek 40a směrnice o účetnictví, rozhodne místo zprávy o udržitelnosti vypracovat a zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti vypracované v souladu s ESRS, musí tento mateřský podnik ze třetí země uvádět informace podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Mateřský podnik ze třetí země, na který se vztahuje článek 40a směrnice o účetnictví a který se rozhodne zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti vypracované v souladu s ESRS namísto zprávy o udržitelnosti, není povinen podávat zprávy podle článku 8 nařízení o taxonomii.

Aby však dceřiné podniky v Unii, jejichž mateřským podnikem je daný podnik ze třetí země, byly osvobozeny od požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví (pokud tyto dceřiné podniky v Unii podléhají požadavkům na podávání zpráv o udržitelnosti podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví), musí být informace podle článku 8 nařízení o taxonomii týkající se činností prováděných těmito dceřinými podniky v Unii zahrnuty do jejich vlastní zprávy vedení podniku nebo do konsolidovaných zpráv o udržitelnosti, které podává mateřský podnik ze třetí země ([87]).

PRAVIDLA PRO OSVOBOZENÍ

48) **Mohou dceřiné podniky v Unii, na které se vztahuje článek 40a směrnice o účetnictví, využívat režim osvobození podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29 odst. 8 směrnice o účetnictví?**

Prohlášení o udržitelnosti vypracované v souladu s články 19a / 29a směrnice o účetnictví a zpráva o udržitelnosti vypracovaná v souladu s článkem 40a směrnice o účetnictví mají odlišný obsah a podléhají samostatným režimům.

Pokud tedy dceřiný podnik v Unii zveřejní zprávu o udržitelnosti na úrovni skupiny svého mateřského podniku ze třetí země v souladu s ustanoveními článku 40a, nezbavuje to samotný dceřiný podnik v Unii ani jeho vlastní dceřiné podniky povinnosti plnit oznamovací povinnosti podle článků 19a a/nebo 29a.

Mateřský podnik ze třetí země, který spadá do oblasti působnosti článku 40a, se však může rozhodnout zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a (vypracované v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo způsobem rovnocenným těmto standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti) namísto toho, aby jeho dceřiný podnik v EU nebo pobočka v EU zveřejnily zprávu o udržitelnosti na úrovni skupiny podle článku 40a. V tomto případě je dceřiný podnik v EU osvobozen od povinnosti zveřejňovat zprávu o udržitelnosti podle článku 40a, pokud jsou splněny podmínky stanovené v čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8.

JAZYK A FORMÁT

49) **V jakém jazyce by měla být zpráva o udržitelnosti zveřejněna?**

Jazykový režim pro zprávu o udržitelnosti stanoví každý členský stát v souladu s článkem 21 směrnice o právu obchodních společností.

50) **Jaké jsou požadavky na formát zprávy o udržitelnosti, která má být předložena podle článku 40a směrnice o účetnictví?**

Směrnice o účetnictví nevyžaduje pro zveřejnění zprávy o udržitelnosti žádný konkrétní formát. Avšak článek 33a, zavedený směrnicí (EU) 2023/2864 pro fungování jednotného evropského přístupového místa (souhrnná směrnice o jednotném evropském přístupovém místě) ([88]), vyžaduje, aby dceřiné podniky a pobočky, na které se vztahuje článek 40a, předkládaly orgánu pro shromažďování údajů určenému členským státem zprávu o udržitelnosti ve formátu, z něhož lze získat údaje, spolu s příslušnými doprovodnými metadaty ([89]). Komise je rovněž zmocněna přijmout prováděcí opatření, která stanoví další metadata, jež mají být připojena ke zprávě o udržitelnosti, a požadovat strojově čitelný formát.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

51) **Kdy mají podniky/pobočky zveřejnit zprávu o udržitelnosti?**

([87]) Ustanovení čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. c) a čl. 29a odst. 8 druhého pododstavce písm. c) směrnice o účetnictví.

([88]) Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Úř. věst. L 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([89]) Ustanovení článku 33a směrnice o účetnictví ve znění balíčku ESAP.

Podle čl. 40d odst. 1 směrnice o účetnictví jsou dceřiné podniky a pobočky uvedené v čl. 40a odst. 1 směrnice o účetnictví povinny zveřejnit zprávu o udržitelnosti spolu s vyjádřením závěru o ověření a případně prohlášením uvedeným v čl. 40a odst. 2 čtvrtém pododstavci směrnice o účetnictví do 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována.

DOHLED

52) **Které orgány jsou odpovědné za dohled nad dodržováním požadavků týkajících se zprávy o udržitelnosti?**

Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti nezavádí žádné změny v již existujícím režimu sankcí podle směrnice o účetnictví, která vyžaduje, aby členské státy zavedly účinné, přiměřené a odrazující sankce pro případy nedodržení požadavků směrnice o účetnictví ze strany podniků ([90]). Dodržování požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti ze strany podniků proto podléhá vnitrostátnímu sankčnímu režimu platnému pro zprávy vedení podniků, na které se vztahuje směrnice o účetnictví. V každém případě musí být zpráva o udržitelnosti vždy předmětem ověření ze strany poskytovatele ověření podle čl. 40a odst. 3 směrnice o účetnictví ([91]).

ODDÍL V

ČASTO KLADENÉ DOTAZY TÝKAJÍCÍ SE OVĚŘOVÁNÍ ZPRÁV O UDRŽITELNOSTI

SCHVALOVÁNÍ STATUTÁRNÍCH AUDITORŮ A AUDITORSKÝCH SPOLEČNOSTÍ

53) **Splňují fyzické osoby, které provádějí povinný audit jménem auditorské společnosti, podmínky stanovené v článcích 4 a 6 až 12 směrnice o auditu, včetně dalších zvláštních požadavků čl. 7 odst. 2, čl. 8 odst. 3, čl. 10 odst. 1 druhého pododstavce a čl. 14 odst. 2 čtvrtého pododstavce směrnice o auditu? Musí fyzické osoby, které mají hlasovací právo v auditorské společnosti, splňovat rovněž podmínky stanovené v článcích 4 a 6 až 12 směrnice o auditu, včetně dalších zvláštních požadavků čl. 7 odst. 2, čl. 8 odst. 3, čl. 10 odst. 1 druhého pododstavce a čl. 14 odst. 2 čtvrtého pododstavce směrnice o auditu, i když auditorská společnost neplánuje zajišťovat ověřování zpráv o udržitelnosti? Jaké jsou požadavky na fyzické osoby, které tvoří správní nebo řídící orgán auditorské společnosti?**

Článek 3 směrnice o auditu, který upravuje schvalování statutárních auditorů a auditorských společností, stanoví, že příslušné orgány mohou schválit statutární auditory a auditorské společnosti pouze tehdy, jsou-li splněny určité podmínky.

Podmínky uvedené v čl. 3 odst. 3 směrnice o auditu pro schválení statutárních auditorů odkazují na články 4 a 6 až 10 směrnice o auditu, zatímco podmínky uvedené v čl. 3 odst. 4 směrnice o auditu pro schválení auditorských společností odkazují na články 4 a 6 až 12 směrnice o auditu.

Znění článku 4 směrnice o auditu týkající se dobré pověsti je dostatečně široké na to, aby se dalo použít i na ověřování zpráv o udržitelnosti, zatímco články 6 až 12 směrnice o auditu byly změněny tak, aby se výslovně vztahovaly na ověřování zpráv o udržitelnosti.

([90]) Ustanovení článku 51 směrnice o účetnictví: „*Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující*“.

([91]) Ustanovení čl. 40a odst. 3 prvního pododstavce: „*Členské státy vyžadují, aby zpráva o udržitelnosti […] byla zveřejněna spolu s vyjádřením závěru o ověření, který vydala jedna nebo více osob nebo společností oprávněných k vyjadřování závěru o ověření ke zprávám o udržitelnosti podle vnitrostátního práva podniku ze třetí země nebo členského státu.*“

Pokud chce být statutární auditor nebo auditorská společnost schválena k zajišťování ověřování zpráv o udržitelnosti, musí splňovat všechny příslušné požadavky vnitrostátních právních předpisů, kterými se provádí směrnice o auditu, pokud jde o ověřování zpráv o udržitelnosti, včetně požadavků uvedených v čl. 3 odst. 4 směrnice o auditu. Splnění požadavků týkajících se ověřování zpráv o udržitelnosti není povinné pro schválení statutárního auditora nebo auditorské společnosti, která neposkytuje ověřování zpráv o udržitelnosti, podle článku 3 směrnice o auditu.

54) **Jaké jsou požadavky na schvalování v oblasti ověřování udržitelnosti u statutárních auditorů schválených před 1. lednem 2024 nebo těch, kteří k 1. lednu 2024 procházeli schvalovacím procesem?**

Aby statutární auditoři mohli zajišťovat ověřování zpráv o udržitelnosti, musí být schváleni a následně splňovat dodatečné požadavky na udržitelnost.

Konkrétně na základě čl. 14a třetího pododstavce směrnice o auditu statutární auditoři schválení před 1. lednem 2026 (tedy ti, kteří byli schváleni před 1. lednem 2024 nebo kteří k 1. lednu 2024 procházeli schvalovacím procesem), kteří chtějí rovněž zajišťovat ověřování udržitelnosti, nemusí splňovat požadavky čl. 7 odst. 2, čl. 8 odst. 3, čl. 10 odst. 1 druhého pododstavce a čl. 14 odst. 2 čtvrtého pododstavce směrnice o účetnictví, ale přesto musí získat potřebné znalosti prostřednictvím průběžného vzdělávání.

55) **Mohou statutární auditoři schválení před 1. lednem 2026 požádat o schválení pro ověřování udržitelnosti na dobu neurčitou? Jaké požadavky by platily pro jejich schválení?**

Podle čl. 14a třetího pododstavce směrnice o auditu musí statutární auditoři schválení před 1. lednem 2026, kteří chtějí provádět ověřování zpráv o udržitelnosti, získat potřebné znalosti v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti a o ověřování těchto zpráv, včetně oborů uvedených v čl. 8 odst. 3 směrnice o auditu, prostřednictvím průběžného vzdělávání podle článku 13 směrnice o auditu. Článek 14a směrnice o auditu nevyžaduje absolvování dodatečných zkoušek ani nezakládá povinnost osvojit si tyto znalosti před získáním schválení. Směrnice o auditu nestanoví lhůty, ve kterých by se statutární auditoři schválení před 1. lednem 2026 měli ucházet o provádění ověřování udržitelnosti v souladu s těmito požadavky.

56) **Aby mohl být statutární auditor nebo uchazeč schválen také k provádění ověřování zpráv o udržitelnosti, musí tříletá odborná praxe požadovaná podle čl. 10 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o auditu zahrnovat osm měsíců odborné praxe v oblasti ověřování udržitelnosti, nebo musí být o dalších osm měsíců prodloužena?**

Aby byl statutární auditor nebo uchazeč schválen také k provádění ověřování zpráv o udržitelnosti, bude muset tříletá odborná praxe požadovaná podle čl. 10 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o auditu zahrnovat osmiměsíční odbornou praxi v oblasti ověřování ročních a konsolidovaných zpráv o udržitelnosti nebo v oblasti jiných služeb souvisejících s udržitelností.

Statutární auditor nebo uchazeč, který v okamžiku podání žádosti o povolení provádět ověřování zpráv o udržitelnosti již absolvoval tříletou odbornou praxi, bude muset absolvovat další osmiměsíční odbornou praxi zaměřenou na ověřování ročních a konsolidovaných zpráv o udržitelnosti nebo na jiné služby související s udržitelností.

Ustanovení čl. 14a prvního a druhého pododstavce směrnice o auditu osvobozuje od tohoto požadavku následující kategorie odborníků: statutární auditory, kteří jsou schváleni nebo uznáni za účelem provádění povinných auditů před 1. lednem 2024, a osoby, které k 1. lednu 2024 procházejí procesem schvalování, pokud tento proces dokončí do 1. ledna 2026. Podle čl. 14a třetího pododstavce směrnice o auditu budou muset tito odborníci i nadále získávat potřebné znalosti prostřednictvím průběžného vzdělávání.

57) **Podle čl. 10 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o auditu, aby mohli být statutární auditor nebo uchazeč rovněž schváleni k ověřování zpráv o udržitelnosti, musí alespoň osm měsíců odborné praxe uvedené v prvním pododstavci zahrnovat ověřování ročních a konsolidovaných zpráv o udržitelnosti nebo jiné služby související s udržitelností. Jaký je správný výklad pojmu „jiné služby související s udržitelností“?**

„*Jiné služby související s udržitelností*“ by měly být chápány jako služby související s podáváním zpráv o udržitelnosti jiné než ověřování. Mohou zahrnovat například poradenské služby týkající se zpráv o udržitelnosti a přípravy zpráv o udržitelnosti.

58) **Může být statutární auditor schválený k provádění povinných auditů před 1. lednem 2024 v členském státě A schválen k provádění ověřování zpráv o udržitelnosti v členském státě B, i když tento statutární auditor není schválen k provádění ověřování zpráv o udržitelnosti v členském státě A? Musí být tento auditor pro registraci v členském státě B registrován jako statutární auditor i jako poskytovatel ověřovacích služeb, nebo může být registrován pouze jako poskytovatel ověřovacích služeb?**

Pro registraci v členském státě B musí být statutární auditor v tomto členském státě schválen jako statutární auditor (viz čl. 3 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 směrnice o auditu). Pokud tomu tak je a auditor si přeje být registrován jako poskytovatel ověřovacích služeb, použije se v členském státě B přechodný režim podle článku 14a směrnice o auditu (viz také FAQ č. 54). Schválení jako poskytovatele ověřovacích služeb v členském státě A se nevyžaduje.

59) **Statutární auditor schválený k provádění povinných auditů po 1. lednu 2024 v členském státě A, který je v tomto členském státě rovněž schválen k provádění ověřování zpráv o udržitelnosti, chce být registrován v členském státě B. Musí být v tomto případě statutární auditor registrován v členském státě B jako auditor i jako poskytovatel ověřovacích služeb, nebo může být tento statutární auditor registrován pouze jako poskytovatel ověřovacích služeb?**

Statutární auditor by měl být v členském státě B registrován jako statutární auditor i jako poskytovatel ověřovacích služeb. Jedinými subjekty, které mohou být registrovány jako poskytovatelé ověřovacích služeb, aniž by byly auditory, jsou nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb.

AKREDITACE A SCHVALOVÁNÍ NEZÁVISLÝCH POSKYTOVATELŮ OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB

60) **Mohou být fyzické osoby akreditovány jako nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb?**

Ano. Ustanovení čl. 2 bodu 23 směrnice o auditu a čl. 2 bodu 20 směrnice o účetnictví definují nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb jako „*subjekt posuzování shody akreditovaný v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 765/2008 pro konkrétní činnost posuzování shody uvedenou v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa) směrnice 2013/34/EU*“. Nařízení č. 765/2008 rovněž definuje subjekt posuzování shody jako „*subjekt, který vykonává činnosti posuzování shody, včetně kalibrace, zkoušení, certifikace a inspekce*“.

Ačkoli se nařízení č. 765/2008 týká pouze akreditace subjektů, je třeba připomenout, že nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb nespadají do zamýšlené oblasti působnosti tohoto nařízení. S cílem zajistit rovné podmínky pro nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb a statutární auditory by měl být pojem „*subjekt*“ vykládán tak, aby zahrnoval i fyzické osoby.

61) **Nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb usazení v členském státě mohou na tomto území provádět ověřování zpráv o udržitelnosti za předpokladu, že se na ně vztahují požadavky rovnocenné požadavkům stanoveným ve směrnici o auditu. Musí se rovnocennost požadavků vztahovat také na článek 3a směrnice o auditu?**

Podle čl. 34 odst. 4 směrnice o účetnictví musí nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb k tomu, aby mohli provádět ověřování udržitelnosti, splňovat požadavky rovnocenné požadavkům uvedeným ve směrnici o auditu. Tyto požadavky zahrnují neúplný seznam uvedený v čl. 34 odst. 4 směrnice o účetnictví a posouzení rovnocennosti s ověřováním zpráv o udržitelnosti, jak je definováno v čl. 2 bodě 22 směrnice o auditu.

S cílem zajistit rovné podmínky pro nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb a statutární auditory by nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb měli rovněž splňovat registrační požadavky rovnocenné požadavkům stanoveným v článku 3a směrnice o auditu.

AKREDITOVANÁ NEZÁVISLÁ TŘETÍ STRANA

62) **Co se rozumí pojmem „akreditovaná nezávislá třetí strana“ podle čl. 34 odst. 6 směrnice o účetnictví a čl. 37 odst. 3 směrnice o auditu?**

V 63. bodě odůvodnění směrnice o společných ustanoveních se uvádí: „*Členské státy by měly zajistit, aby v případě, že je podnik podle práva Unie povinen nechat ověřit prvky své zprávy o udržitelnosti akreditovanou nezávislou třetí stranou, byla zpráva akreditované nezávislé třetí strany zpřístupněna buď jako příloha zprávy vedení podniku, nebo jinými veřejně přístupnými prostředky. Toto zpřístupnění uvedené zprávy by nemělo předjímat výsledek vyjádření závěru o ověření, ve vztahu k němuž by ověření třetí stranou mělo zůstat nezávislé. Nemělo by vést ke zdvojování práce mezi auditorem nebo nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb, kteří vyjadřují závěr o ověření, a akreditovanou nezávislou třetí stranou.*“

„Akreditovaná nezávislá třetí strana“ je subjekt, obvykle jiný odborník než statutární auditor nebo nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb, který poskytuje vyjádření závěru o ověření k prohlášení o udržitelnosti a který může ověřovat jednotlivé části zpráv o udržitelnosti, například údaje o emisích skleníkových plynů. Směrnice o podávání zpráv o udržitelnosti podniků vyžaduje, aby výsledky jeho činnosti byly transparentní a nedocházelo k duplicitě s činností statutárních auditorů či nezávislých poskytovatelů ověřovacích služeb ([92]).

NEZÁVISLÍ POSKYTOVATELÉ OVĚŘOVACÍCH SLUŽEB

63) **Bude moci nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazený na území jiného členského státu plnit úkoly v členském státě, který nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb neumožňuje provádět na svém území ověřování zpráv o udržitelnosti?**

Ne. Nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazený na území jiného členského státu nebude moci zajišťovat ověřování zpráv o udržitelnosti v členském státě, který nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb neumožňuje provádět na svém území ověřování zpráv o udržitelnosti.

Ustanovení čl. 34 odst. 4 prvního pododstavce směrnice o účetnictví dává členským státům možnost povolit nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb usazeným na jejich území vyjádřit závěr o ověření k podávání zpráv o udržitelnosti za předpokladu, že se na tyto nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb vztahují požadavky rovnocenné požadavkům stanoveným směrnicí o auditu pro statutární auditory, kteří provádějí ověřování zpráv o udržitelnosti. Ustanovení čl. 34 odst. 5 prvního pododstavce směrnice o účetnictví vyžaduje, aby pouze členské státy, které této možnosti využily, umožnily nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb usazeným v jiném členském státě provádět na jejich území ověřování zpráv o udržitelnosti.

64) **Pokud je nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazen v jiném členském státě, kdo bude mít pravomoci dohledu nad jeho činností?**

Pokud nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb provádí ověřování zpráv o udržitelnosti na území jiného členského státu (hostitelský členský stát), měl by být za dohled nad jeho činností odpovědný členský stát, v němž je nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb usazen (domovský členský stát), pokud se hostitelský členský stát nerozhodne vykonávat dohled nad ověřováním zpráv o udržitelnosti prováděným nezávislými poskytovateli ověřovacích služeb na svém území ([93]). Pokud se hostitelský členský stát rozhodne dohlížet na ověřování zpráv o udržitelnosti prováděné na jeho území nezávislými poskytovateli ověřovacích služeb registrovanými v jiném členském státě, pak hostitelský členský stát: i) neukládá těmto nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb přísnější požadavky nebo odpovědnost, než jaké jsou pro ověřování zpráv o udržitelnosti vyžadovány vnitrostátními právními předpisy pro nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb nebo auditory usazené v tomto hostitelském členském státě a ii) informuje ostatní členské státy o svém rozhodnutí dohlížet na ověřování zpráv o udržitelnosti prováděné nezávislými poskytovateli ověřovacích služeb usazenými v jiných členských státech.

([92]) Ustanovení čl. 34 odst. 6 směrnice o účetnictví a čl. 37 odst. 3 druhého pododstavce směrnice o auditu.
([93]) Ustanovení čl. 34 odst. 5 směrnice o účetnictví.

65) **Jakmile členský stát povolí nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb, aby působili na jeho území, mohou se vnitrostátní podniky automaticky obracet na nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb, aby jim poskytli ověření zpráv o udržitelnosti?**

Ano, jakmile členský stát povolí nezávislým poskytovatelům ověřovacích služeb provádět ověřování zpráv o udržitelnosti, budou se podniky moci na tyto poskytovatele obracet.

POSKYTOVATELÉ OVĚŘENÍ ZE TŘETÍCH ZEMÍ

66) **Mohou nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb ze třetích zemí poskytovat ověřování zpráv o udržitelnosti v Unii?**

Na základě čl. 34 odst. 4 směrnice o účetnictví mohou nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb usazení na území členského státu poskytovat ověřování zpráv o udržitelnosti.

Definice nezávislého poskytovatele ověřovacích služeb podle čl. 2 bodu 23 směrnice o auditu a čl. 2 bodu 20 směrnice o účetnictví vyžaduje jeho akreditaci podle nařízení 765/2008. Ačkoli se toto nařízení týká pouze akreditace subjektů, které jsou usazeny na území členského státu, je třeba připomenout, že nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb nespadají do zamýšlené oblasti působnosti tohoto nařízení. Nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb provádějí ověřovací služby v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti. Proto je třeba režim schvalování nezávislých poskytovatelů ověřovacích služeb vykládat s ohledem na závazky členských států v rámci GATS (Všeobecná dohoda o obchodu službami Světové obchodní organizace) a dvoustranné dohody Unie. V souvislosti s nezávislými poskytovateli ověřovacích služeb je proto třeba nařízení č. 765/2008 vykládat tak, že nezávislí poskytovatelé ověřovacích služeb ze třetích zemí mohou poskytovat ověření zpráv o udržitelnosti v souladu se závazky členských států.

DŮVĚRNOST

67) **Vztahují se požadavky na zachování důvěrnosti podle článku 23 směrnice o auditu také na odborníky, kteří provádějí ověřování zpráv o udržitelnosti?**

Ano. Požadavky na zachování důvěrnosti uvedené v článku 23 směrnice o auditu se vztahují i na odborníky, kteří provádějí ověřování zpráv o udržitelnosti. Pokud členský stát umožnil nezávislému poskytovateli ověřovacích služeb nebo statutárnímu auditorovi jinému než tomu, který provádí audit účetní závěrky, provádět ověřování zpráv o udržitelnosti, měli by tito poskytovatelé ověřování mít možnost vyměňovat si informace za účelem vhodné koordinace.

OVĚŘOVACÍ SLUŽBY

68) **Jaký je význam pojmu „analýza udržitelnosti“ použitého v čl. 8 odst. 3 písm. b) směrnice o auditu?**

Pojem „*analýza udržitelnosti*“ byl použit jako paralela k pojmu „*finanční analýza*“ ze směrnice o auditu pro statutární auditory. Zatímco „finanční analýza“ se týká posouzení životaschopnosti, stability a ziskovosti podniku, dílčího podniku nebo projektu, „analýza udržitelnosti“ by měla být považována za posouzení otázek udržitelnosti, které ovlivňují podnik, a otázek udržitelnosti, na které může mít podnik vliv.

POPLATKY

69) **Považovalo by se za porušení článku 25 směrnice o auditu, pokud by se snížily poplatky za ověření zpráv o udržitelnosti v případě, že stejný statutární auditor provádí i povinný audit?**

Článek 25 směrnice o auditu vyžaduje, aby členské státy zajistily, že poplatky za povinný audit a ověření zpráv o udržitelnosti nebudou ovlivněny nebo určeny poskytováním „doplňkových služeb“ poskytovaných auditovanému subjektu, které by měly být chápány jako „jiné služby než povinný audit a ověření zpráv o udržitelnosti“. Neupravuje vztah mezi odměnami za povinný audit a ověřováním zpráv o udržitelnosti.

OVĚŘENÍ PROHLÁŠENÍ O UDRŽITELNOSTI ZPRACOVANÉ V SOULADU S ČLÁNKY 19a A 29a SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ

70) **K čemu by měl poskytovatel ověření vyjádřit názor podle čl. 34 odst. 1 směrnice o účetnictví?**

Podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví musí každý podnik, na který se vztahuje povinnost podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, získat ke svému prohlášení o udržitelnosti vyjádření závěru o ověření.

Toto vyjádření závěru o ověření je založeno na ověřovací zakázce poskytující omezenou jistotu, pokud jde o soulad prohlášení o udržitelnosti s následujícími požadavky:

— požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti stanovené ve směrnici o účetnictví (včetně souladu podávání zpráv o udržitelnosti s ESRS přijatými podle článků 29b / 29c směrnice o účetnictví, postupu podniku při určování informací vykazovaných podle těchto ESRS, tj. procesu posouzení dvojí významnosti, a souladu s požadavkem na značkování zpráv o udržitelnosti podle článku 29d směrnice o účetnictví) a

— požadavky na podávání zpráv stanovené v článku 8 nařízení o taxonomii.

Od poskytovatelů ověření se očekává, že provedou postupy, které jim umožní dospět k závěru, že nezjistili žádnou skutečnost, z níž by se mohli domnívat, že informace obsažené v prohlášení o udržitelnosti nejsou ve všech podstatných ohledech věrně zobrazeny v souladu s ESRS ve znění přijatém Unií a že nejsou v souladu s právními požadavky na značkování informací o udržitelnosti (tj. digitální značkování) a s právními požadavky článku 8 nařízení o taxonomii.

První část závěru týkající se věrného zobrazení ve všech podstatných ohledech v souladu s ESRS zahrnuje stanovisko k tomu, zda:

— prohlášení podniku o udržitelnosti, včetně procesu určování vykazovaných informací (tj. procesu posouzení dvojí významnosti), jsou v souladu s ESRS, a

— zda výsledek tohoto procesu vedl ke zveřejnění všech podstatných dopadů, rizik a příležitostí podniku souvisejících s udržitelností v souladu s ESRS.

71) **Bod 121 ESRS 1 (Obecné požadavky) umožňuje podniku začlenit do svého prohlášení o udržitelnosti informace formou odkazu na zprávu podniku vypracovanou podle nařízení (EU) č. 1221/2009 o systému řízení podniků a auditu z hlediska ochrany životního prostředí (EMAS). Na toto ustanovení se vztahují podmínky bodu 120, včetně toho, že informace začleněné formou odkazu podléhají přinejmenším stejné úrovni jistoty jako prohlášení o udržitelnosti. Podléhá zpráva podniku vypracovaná v souladu s nařízením EU č. 1221/2009 o systému řízení podniků a auditu z hlediska ochrany životního prostředí (EMAS) přinejmenším stejné úrovni jistoty jako prohlášení o udržitelnosti?**

Podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví musí každý podnik, na který se vztahuje povinnost podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, získat vyjádření závěru o ověření na základě ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu. Zpráva podniku vypracovaná podle nařízení EU č. 1221/2009 o systému řízení podniků a auditu z hlediska ochrany životního prostředí (EMAS) podléhá ověření provedenému environmentálním ověřovatelem a toto ověření lze považovat za ověření přinejmenším na stejné úrovni jistoty jako požadavek na ověření s omezenou jistotou podle směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti.

72) **V případě, že audit účetní závěrky a ověření prohlášení o udržitelnosti provádějí dva různí statutární auditoři, který z nich by měl vyjádřit názor, zda je zpráva vedení podniku v souladu s účetní závěrkou?**

Podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. a) bodu i) směrnice o účetnictví má statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící povinný audit účetní závěrky vyjádřit názor na to, zda je zpráva vedení v souladu s účetní závěrkou za stejné účetní období. Pokud je vyjádřením závěru o ověření k podávání zpráv o udržitelnosti pověřen jiný statutární auditor nebo auditorská společnost než auditor či auditoři provádějící povinný audit účetní závěrky, pak povinnost vyjádřit názor na soulad zprávy vedení podniku s účetní závěrkou za stejné účetní období zůstává na statutárním auditorovi nebo auditorské společnosti pověřené auditem účetní závěrky.

73) **V jakém dokumentu je třeba uvést vyjádření závěru o ověření?**

Ve zprávě o ověření ([94]). Pokud vyjádření závěru o ověření poskytuje stejný auditor, který provádí audit účetní závěrky, mohou členské státy auditorovi povolit, aby vyjádření závěru o ověření začlenil do zprávy o auditu jako samostatnou část.

74) **Jakým způsobem by měla být zpráva o ověření zveřejněna? Existují nějaké požadavky na formát zprávy o ověření?**

Právní předpisy Unie v současné době nestanoví žádný konkrétní formát zprávy o auditu a/nebo jejího podpisu. Článek 33a směrnice o účetnictví ve znění balíčku ESAP však vyžaduje, aby podniky při zveřejňování zprávy o ověření tuto zprávu předložily příslušnému orgánu ESAP shromažďujícímu informace a aby použily formát, z něhož lze získat údaje (nebo strojově čitelný formát, pokud to vyžadují právní předpisy Unie nebo vnitrostátní právní předpisy), spolu s příslušnými doprovodnými metadaty. Komise je rovněž oprávněna přijmout prováděcí opatření, která stanoví další metadata, jež mají být přiložena ke zprávě o ověření, a požadovat strojově čitelný formát.

75) **Jaké standardy pro ověřování by měli poskytovatelé ověření prohlášení o udržitelnosti používat do doby, než budou přijaty standardy pro ověřování ze strany Evropské komise?**

Na základě čl. 26 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o auditu mohou členské státy používat vnitrostátní auditorské standardy, postupy nebo požadavky do doby, než Komise přijme mezinárodní auditorský standard upravující stejnou problematiku.

Vzhledem ke kvalitativním charakteristikám informací požadovaných podle ESRS 1 (kapitola 2 a příloha B: relevance a věrný a poctivý obraz, jakož i srovnatelnost, ověřitelnost a srozumitelnost) a s cílem zabránit roztříštěnosti a zajistit, aby postupy byly v tomto přechodném období do přijetí unijních standardů pro ověřování co nejjednotnější, požádala Komise Výbor evropských orgánů dohledu nad auditem (CEAOB), aby v roce 2024 vypracoval nezávazné pokyny pro statutární auditory a další poskytovatele ověřovacích služeb.

76) **Bylo by možné, aby členské státy umožnily podnikům, na které se vztahují požadavky směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, dobrovolně zadat zakázku k vyjádření závěru založeného na smíšené formě ověření (tj. s omezenou jistotou u některé části zpráv o udržitelnosti a s přiměřenou jistotou u jiné části zpráv – například ohledně konkrétních klíčových ukazatelů výkonnosti)?**

Na základě čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) směrnice o účetnictví musí být závěr o ověření k podávání zpráv o udržitelnosti vyjádřen na základě ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu ([95]). Vzhledem k tomu, že zakázka poskytující přiměřenou jistotu poskytuje oproti ověřovací zakázce poskytující omezenou jistotu vyšší úroveň jistoty, nebrání směrnice o účetnictví podniku v tom, aby se dobrovolně rozhodl vyžádat si k veškerým zprávám o udržitelnosti nebo k jejich části vyjádření závěru založené na přiměřené jistotě. Toto rozhodnutí by však příslušelo podniku, a nikoli poskytovateli ověření.

([94]) Ustanovení článku 28a směrnice o auditu.

([95]) Na základě článku 26a směrnice o auditu je Komise zmocněna přijmout do 1. října 2026 standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti s omezenou jistotou. Komise je rovněž oprávněna přijmout do 1. října 2028 standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti s přiměřenou jistotou, a to v návaznosti na posouzení, zda je ověřování s přiměřenou jistotou pro auditory a podniky proveditelné.

77) **Mají podniky, které dobrovolně podávají zprávy o udržitelnosti v souladu s ESRS (např. malé a střední podniky bez cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU), povinnost tyto informace ověřovat?**

Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti nereguluje dobrovolné podávání zpráv o udržitelnosti. Podnik, který dobrovolně podává zprávy o udržitelnosti, tedy není povinen své informace o udržitelnosti ověřovat.

NEAUDITORSKÉ SLUŽBY

78) **Jaká jsou omezení týkající se neauditorských služeb v případě, že statutární auditor poskytuje ověřovací služby podle směrnice o podávání zpráv podniku o udržitelnosti subjektu nebo skupině, která není klientem v oblasti auditu účetní závěrky?**

Podle čl. 25c odst. 1 směrnice o auditu statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící ověření zprávy subjektu veřejného zájmu o udržitelnosti ani žádný člen sítě nesmí poskytovat subjektu veřejného zájmu zakázané neauditorské služby uvedené v čl. 5 odst. 1 druhém pododstavci písm. b), c), e) až k) nařízení o auditu.

Podle čl. 25c odst. 2 směrnice o auditu může statutární auditor nebo auditorská společnost poskytovat subjektu veřejného zájmu jiné neauditorské služby než:

— zakázané neauditorské služby uvedené v odstavci 1 tohoto článku, nebo

— pokud je to relevantní (tj. pokud statutární auditor provádí také audit účetní závěrky), zakázané neauditorské služby uvedené v čl. 5 odst. 1 druhém pododstavci nařízení o auditu, nebo

— služby, které členské státy považují za ohrožení nezávislosti podle čl. 5 odst. 2 uvedeného nařízení, s výhradou schválení výborem pro audit poté, co řádně posoudil ohrožení nezávislosti a záruky uplatňované v souladu s článkem 22b směrnice o auditu.

Proto:

— pokud auditorská společnost provádí pouze ověřování zpráv o udržitelnosti subjektu veřejného zájmu, může poskytovat jiné neauditorské služby než zakázané služby uvedené v čl. 5 odst. 1 druhém pododstavci písm. b), c) a e) až k) nařízení o auditu (protože tyto služby představují riziko pro nezávislost auditorské společnosti, pokud provádí ověřování zpráv o udržitelnosti),

— pokud auditorská společnost provádí jak povinný audit, tak ověřování zpráv o udržitelnosti daného subjektu veřejného zájmu, může poskytovat jiné neauditorské služby než zakázané služby uvedené v čl. 5 odst. 1 druhém pododstavci nařízení o auditu (tj. zakázané služby uvedené ve všech písmenech a) až k), protože tyto služby představují riziko pro nezávislost auditorské společnosti jak v případě ověřování zpráv o udržitelnosti – písmena b), c) a e) až k), tak statutárního auditu – písmena a) až k)).

OVĚŘENÍ ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI ZPRACOVANÉ V SOULADU S ČLÁNKEM 40a SMĚRNICE O ÚČETNICTVÍ

79) **Co se stane, pokud podnik ze třetí země neposkytne dceřinému podniku / pobočce v EU vyjádření závěru o ověření?**

Podle čl. 40a odst. 3 směrnice o účetnictví, pokud podnik ze třetí země neposkytne vyjádření závěru o ověření, vydá dceřiný podnik nebo pobočka prohlášení, v němž tuto skutečnost uvede.

80) **Jakým způsobem by mělo být vyjádření závěru o ověření ke zprávě o udržitelnosti vypracované podle článku 40a směrnice o účetnictví zveřejněno? Existují nějaké požadavky na formát?**

Na základě čl. 40d odst. 1 směrnice o účetnictví se vyjádření závěru o ověření ke zprávě o udržitelnosti vypracované podle článku 40a zveřejňuje spolu se zprávou o udržitelnosti (a tam, kde je to relevantní, s prohlášením uvedeným v čl. 40a odst. 2 čtvrtém pododstavci směrnice o účetnictví) do 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, jak stanoví jednotlivé členské státy, v souladu s články 14 až 28 směrnice o právu obchodních společností a případně v souladu s článkem 36 uvedené směrnice. Právní předpisy Unie v současné době nestanoví zvláštní požadavky na formát vyjádření závěru o ověření. Článek 33a směrnice o účetnictví zavedený balíčkem ESAP ([96]) však vyžaduje, aby dceřiné podniky a pobočky, na které se vztahuje článek 40a směrnice o účetnictví, předkládaly zprávu o udržitelnosti orgánu shromažďujícímu informace určenému členským státem, a to ve formátu, z něhož lze získat údaje, spolu s příslušnými doprovodnými metadaty. Komise je rovněž oprávněna přijmout prováděcí opatření, která stanoví další metadata, jež mají být přiložena k vyjádření závěru o ověření, a požadovat strojově čitelný formát.

ODDÍL VI

ČASTO KLADENÉ DOTAZY OHLEDNĚ KLÍČOVÝCH NEHMOTNÝCH ZDROJŮ

81) **Podle čl. 19 odst. 1 čtvrtého pododstavce směrnice o účetnictví podniky uvedou informace o klíčových nehmotných zdrojích a vysvětlí, jak obchodní model podniku zásadně závisí na těchto zdrojích a jak jsou tyto zdroje pro daný podnik zdrojem tvorby hodnoty. Vztahuje se tento požadavek na zveřejnění na všechny druhy klíčových nehmotných zdrojů, včetně nehmotných aktiv zachycených v rozvaze?**

Ustanovení čl. 19 odst. 1 čtvrtého pododstavce směrnice o účetnictví se neomezuje na informace o klíčových nehmotných zdrojích, které nejsou uznány jako nehmotná aktiva v rozvaze. Požadavek se tedy vztahuje na všechny klíčové nehmotné zdroje podniku, včetně nehmotných aktiv zachycených v rozvaze.

Tento ucelený přístup umožňuje uživatelům pochopit závislosti obchodního modelu podniku na klíčových nehmotných zdrojích a jejich význam pro tvorbu hodnoty podniku bez ohledu na to, zda splňují kritéria pro zachycování a oceňování podle platného účetního rámce. Uživatelům pomůže posoudit tržní hodnotu podniku.

82) **Které subjekty jsou povinny uvádět ve zprávě vedení podniku informace o klíčových nehmotných zdrojích? Vztahuje se tento požadavek také na úvěrové instituce a pojišťovny bez ohledu na jejich právní formu?**

Velké podniky a kótované malé a střední podniky (s výjimkou mikropodniků) uvedou informace o klíčových nehmotných zdrojích a vysvětlí, jak obchodní model podniku zásadně závisí na těchto zdrojích a jak jsou tyto zdroje pro daný podnik zdrojem tvorby hodnoty. Článek 19 směrnice o účetnictví se použije pouze na typy podniků uvedené v čl. 1 odst. 1 směrnice o účetnictví, včetně úvěrových institucí a pojišťoven, které splňují podmínky uvedené v čl. 1 odst. 1 směrnice o účetnictví. Tyto informace musí být zahrnuty do zprávy vedení podniku (nikoli však nutně do prohlášení o udržitelnosti).

83) **Musí být klíčové nehmotné zdroje zahrnuty do prohlášení o udržitelnosti?**

Ustanovení čl. 19 odst. 1 směrnice o účetnictví stanoví informace, které musí být zahrnuty do zprávy vedení podniku. Podle čl. 19 odst. 1 čtvrtého pododstavce směrnice o účetnictví musí být do zprávy vedení podniku zahrnuty informace týkající se klíčových nehmotných zdrojů. Tyto informace proto nemusí být nutně zahrnuty do prohlášení o udržitelnosti a mohou být uvedeny v jiné části zprávy vedení podniku.

([96]) Zejména směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Úř. věst. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj), „souhrnná směrnice o jednotném evropském přístupovém místě".

ODDÍL VII

DALŠÍ ČASTO KLADENÉ DOTAZY TÝKAJÍCÍ SE POŽADAVKŮ NA PODNIKY ZE TŘETÍCH ZEMÍ

84) **Jsou podniky ze třetích zemí povinny podávat zprávy o udržitelnosti na individuální a/nebo konsolidované úrovni (individuální/konsolidované prohlášení o udržitelnosti) podle článků 19a/29a směrnice o účetnictví?**

Aniž je dotčen článek 23 směrnice o průhlednosti, podniky ze třetích zemí jsou povinny podávat zprávy o udržitelnosti na individuální a/nebo konsolidované úrovni podle článků 19a / 29a směrnice o účetnictví, avšak pouze v případě, že podnik ze třetí země je emitentem převoditelných cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU, s výjimkou mikropodniků.

Emitenti ze třetích zemí musí informace o udržitelnosti začlenit do své zprávy vedení podniku jako součást své výroční finanční zprávy na základě čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti, který odkazuje na články 19a a 29a směrnice o účetnictví.

85) **Mohou se malé a střední podniky ze třetích zemí s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU odchýlit od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti za účetní období začínající před 1. lednem 2028 podle čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví?**

Ano, ustanovení o odchýlení se od povinnosti stanovené v čl. 19a odst. 7 směrnice o účetnictví se vztahuje i na malé a střední podniky ze třetích zemí s převoditelnými cennými papíry přijatými k obchodování na regulovaném trhu EU (viz FAQ č. 16).

86) **Pokud mateřský podnik ze třetí země dobrovolně zveřejňuje konsolidované prohlášení o udržitelnosti, aby umožnil svým dceřiným podnikům využít osvobození podle čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8 směrnice o účetnictví, musí být toto konsolidované prohlášení o udržitelnosti součástí konsolidované zprávy vedení podniku, nebo může být samostatným dokumentem?**

Mateřský podnik ze třetí země, který dobrovolně splňuje požadavky článku 29a směrnice o účetnictví, může konsolidované prohlášení o udržitelnosti zahrnout do samostatného dokumentu.

87) **Musí se do konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti mateřského podniku ze třetí země vypracovaného podle článku 29a směrnice o účetnictví zahrnout všechny jeho dceřiné podniky, nebo pouze dceřiné podniky v EU?**

Pravidla pro konsolidaci prohlášení o udržitelnosti jsou stejná jako pro konsolidaci účetní závěrky. Na základě čl. 22 odst. 6 směrnice o účetnictví ([97]) musí být do konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti zahrnuty všechny dceřiné podniky mateřského podniku, a to bez ohledu na to, kde je sídlo těchto dceřiných podniků.

88) **Jak může podnik ze třetí země, který není povinen podávat zprávy o udržitelnosti podle práva Unie, umožnit svým dceřiným podnikům v Unii, aby byly osvobozeny od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, dokud Komise nepřijme rozhodnutí o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti uplatňovaných třetími zeměmi?**

Podnik ze třetí země, který není povinen podávat zprávy o udržitelnosti podle práva Unie a který chce umožnit svým dceřiným podnikům v Unii, aby byly osvobozeny od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti podle článků 19a a 29a směrnice o účetnictví, může zveřejnit konsolidované prohlášení o udržitelnosti vypracované v souladu s ESRS.

([97]) Ustanovení čl. 22 odst. 6 směrnice o účetnictví: *„Aniž je dotčen čl. 23 odst. 9, podléhají mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky konsolidaci bez ohledu na to, kde je sídlo těchto dceřiných podniků.“*

Alternativně, na základě čl. 48i odst. 1 směrnice o účetnictví, musí členské státy až do účetních období končících 6. ledna 2030 umožnit dceřiným podnikům, které se řídí právem členského státu a na něž se vztahují články 19a a 29a směrnice o účetnictví a jejichž mateřský podnik se řídí právem třetí země, aby vypracovaly a zveřejnily konsolidované prohlášení o udržitelnosti podle článku 29a směrnice o účetnictví, které zahrnuje všechny přímé nebo nepřímé dceřiné podniky Unie tohoto mateřského podniku ze třetí země, na něž se vztahují články 19a a 29a směrnice o účetnictví. V čl. 48i odst. 2 směrnice o účetnictví se stanoví, že unijním dceřiným podnikem, který vypracovává konsolidované zprávy o udržitelnosti, je jeden z unijních dceřiných podniků skupiny, který dosáhl největšího obratu v Unii alespoň v jednom z předchozích pěti účetních období, případně na konsolidovaném základě.

Na základě čl. 48i odst. 3 směrnice o účetnictví vede příprava a zveřejnění konsolidovaného prohlášení o udržitelnosti, které provede unijní dceřiný podnik uvedený v čl. 48i odst. 1 směrnice o účetnictví, k osvobození všech podniků zahrnutých do konsolidace od povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti, pokud jsou splněny podmínky čl. 19a odst. 9 a čl. 29a odst. 8.

89) **Musí emitenti ze třetích zemí do svého prohlášení o udržitelnosti zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii?**

Aniž je dotčen článek 23 směrnice o průhlednosti, musí emitenti ze třetích zemí, kteří podávají zprávy podle článku 19a nebo 29a směrnice o účetnictví, do svých prohlášení o udržitelnosti zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii.

Podle čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti musí emitenti převoditelných cenných papírů z EU a třetích zemí přijatých k obchodování na regulovaném trhu EU (s výjimkou mikropodniků) vypracovat svou zprávu vedení podniku v souladu s články 19, 19a, 20 a čl. 29d odst. 1 směrnice o účetnictví (nebo s články 29, 29a a čl. 29d odst. 2 směrnice o účetnictví v případě konsolidované zprávy vedení podniku) a začlenit do ní specifikace přijaté podle čl. 8 odst. 4 nařízení o taxonomii, „*pokud ji vypracovávají podniky uvedené v těchto ustanoveních*“.

V souladu s jasným záměrem spolunormotvůrců rozšířit požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti stanovené ve směrnici o účetnictví (která se vztahuje pouze na podniky v EU) na emitenty z EU a třetích zemí je třeba slova „*pokud ji vypracovávají podniky uvedené v těchto ustanoveních*“ vykládat tak, že se vztahují na kategorie podniků uvedené v článcích 19a a 29a směrnice o účetnictví (tj. velké podniky, kótované malé a střední podniky s výjimkou mikropodniků a mateřské podniky velkých skupin). Vzhledem k tomu, že směrnice o průhlednosti se vztahuje na všechny emitenty z EU a třetích zemí (včetně mikropodniků), je uvedená věta potřebná k zajištění toho, aby se požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti nevztahovaly na kótované mikropodniky.

Článek 8 nařízení o taxonomii vyžaduje, aby společnosti, na které se vztahují články 19a nebo 29a směrnice o účetnictví, zveřejňovaly, jakým způsobem a do jaké míry činnosti podniku souvisejí s hospodářskými činnostmi, které lze považovat za environmentálně udržitelné. Ze znění čl. 4 odst. 5 směrnice o průhlednosti vyplývá, že pokud emitent z EU nebo třetí země podléhá požadavkům na podávání zpráv o udržitelnosti podle článků 19a nebo 29a směrnice o účetnictví, musí do své zprávy vedení podniku zahrnout informace podle článku 8 nařízení o taxonomii.

ODDÍL VIII

ČASTO KLADENÉ DOTAZY K NAŘÍZENÍ O ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ O UDRŽITELNÉM FINANCOVÁNÍ

90) **Mohou účastníci finančního trhu předpokládat, že jakýkoli ukazatel, který podnik, do něhož se investuje a který podléhá směrnici o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, vykazuje jako nevýznamný, nepřispívá k odpovídajícímu ukazateli hlavních nepříznivých dopadů v kontextu zveřejňování informací podle nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování?**

Ano. Účastníci finančního trhu mohou předpokládat, že jakýkoli ukazatel vykázaný jako nevýznamný podnikem, do něhož se investuje a který uplatňuje ESRS, nepřispívá k odpovídajícímu ukazateli hlavních nepříznivých dopadů v kontextu zveřejňování informací podle nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování, tj. hodnota této investice nemusí být zahrnuta do čitatele daného ukazatele hlavních nepříznivých dopadů podle nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování.

Podle čl. 29b odst. 5 písm. b) směrnice o účetnictví musí Komise při přijímání standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti v co největší míře zohlednit informace, které účastníci finančního trhu potřebují ke splnění svých povinností týkajících se zveřejňování informací, jež jsou stanoveny v nařízení (EU) 2019/2088 a v aktech v přenesené pravomoci přijatých na základě uvedeného nařízení.

V důsledku povinnosti zohlednit informační potřeby účastníků finančního trhu stanovené ve směrnici o podávání zpráv podniků o udržitelnosti je jakýkoli ukazatel, který podnik, do něhož se investuje a který podléhá požadavkům směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, vykazuje jako nevýznamný, relevantní informací a může být považován za ukazatel, který nepřispívá k hlavním nepříznivým dopadům podle nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování.

Účastníci finančního trhu naleznou tuto informaci ve zprávě podle směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, neboť ESRS 1 bod 35 vyžaduje, aby podnik, který se domnívá, že konkrétní datový bod odvozený z nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování není významný, výslovně uvedl, že daná informace „není významná“ ([98]).

Kromě toho se v bodě 56 standardu ESRS 2 požaduje, aby každý podnik, na který se vztahuje směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, uvedl tabulku všech datových bodů, které vyplývají z jiných právních předpisů EU, včetně nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování, s uvedením, kde je lze nalézt v prohlášení o udržitelnosti, a u těch, které podnik vyhodnotil jako nevýznamné, uvedl v tabulce „nevýznamné“ v souladu s bodem 35 ESRS 1.

([98]) Stejný přístup se uplatňuje u datových bodů, které vyplývají z jiných právních předpisů EU uvedených v dodatku B k ESRS 2.