C/2024/6792

13.11.2024

Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την ερμηνεία ορισμένων νομικών διατάξεων της οδηγίας 2013/34/ΕΕ (λογιστική οδηγία), της οδηγίας 2006/43/ΕΚ (οδηγία για τους ελέγχους), του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 (κανονισμός για τους ελέγχους), της οδηγίας 2004/109/ΕΚ (οδηγία για τη διαφάνεια), του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2023/2772 («πρώτη δέσμη ευρωπαϊκών προτύπων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας» ή «πρώτη κατ' εξουσιοδότηση πράξη για τα ESRS») και του κανονισμού (ΕΕ) 2019/2088 («κανονισμός περί γνωστοποιήσεων αειφορίας στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών» ή «κανονισμός SFDR») όσον αφορά την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας

(C/2024/6792)

Η παρούσα δέσμη συχνών ερωτήσεων αποσαφηνίζει την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, οι οποίες εισήχθησαν με την οδηγία για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες (στο εξής: οδηγία CSRD) [οδηγία (ΕΕ) 2022/2464] στη λογιστική οδηγία (οδηγία 2013/34/ΕΕ), στην οδηγία για τους ελέγχους (οδηγία 2006/43/ΕΚ), στον κανονισμό για τους ελέγχους [κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014] και στην οδηγία για τη διαφάνεια (οδηγία 2004/109/ΕΚ), με στόχο τη διευκόλυνση της εφαρμογής τους από τις επιχειρήσεις. Αποσαφηνίζει επίσης ορισμένες διατάξεις του κανονισμού περί γνωστοποιήσεων αειφορίας στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών (στο εξής: κανονισμός SFDR) [κανονισμός (ΕΕ) 2019/2088].

Η παρούσα δέσμη συχνών ερωτήσεων περιλαμβάνει επίσης περιορισμένο αριθμό διευκρινίσεων σχετικά με την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων της πρώτης δέσμης ευρωπαϊκών προτύπων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (στο εξής: ESRS) [κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2023/2772], όπου κρίθηκε αναγκαία η νομική ερμηνεία από την Επιτροπή. Οι επιχειρήσεις και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μπορεί επίσης να επιθυμούν να συμβουλευτούν τις κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής σχετικά με τα ESRS που δημοσιεύει η EFRAG, το πολυμερές συμβουλευτικό όργανο που είναι επιφορτισμένο με την παροχή συμβουλών στην Επιτροπή σχετικά με τα ESRS ([1]).

Με την παρούσα δέσμη συχνών ερωτήσεων, η Επιτροπή σκοπεύει να διευκολύνει τη συμμόρφωση των ενδιαφερόμενων μερών με τις κανονιστικές απαιτήσεις με οικονομικά αποδοτικό τρόπο και να διασφαλίσει τη χρηστικότητα και τη συγκρισιμότητα των υποβαλλόμενων πληροφοριών σχετικά με τη βιωσιμότητα. Με την παροχή μεγαλύτερης σαφήνειας και ασφάλειας στις εταιρείες, η παρούσα δέσμη συχνών ερωτήσεων θα συμβάλει στον στόχο της Επιτροπής για μείωση του διοικητικού φόρτου των επιχειρήσεων σε σχέση με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας ([2]). Η Επιτροπή μπορεί να επικαιροποιεί τις εν λόγω συχνές ερωτήσεις, όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο.

Οι απαντήσεις στις συχνές ερωτήσεις που περιέχονται στην παρούσα ανακοίνωση αποσαφηνίζουν τις διατάξεις που περιλαμβάνονται ήδη στην ισχύουσα νομοθεσία. Δεν επεκτείνουν με κανέναν τρόπο τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εν λόγω νομοθεσία ούτε εισάγουν πρόσθετες απαιτήσεις. Σκοπός των συχνών ερωτήσεων είναι απλώς να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των σχετικών νομικών διατάξεων. Μόνο το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι αρμόδιο να ερμηνεύει έγκυρα το δίκαιο της Ένωσης. Οι απόψεις που εκφράζονται στην παρούσα ανακοίνωση δεν μπορούν να προδικάσουν τη θέση που ενδέχεται να υιοθετήσει η Επιτροπή ενώπιον των δικαστηρίων της ΕΕ και των εθνικών δικαστηρίων.

Πίνακας περιεχομένων

Σελίδα

Τμήμα I — Γλωσσάριο σχετικών όρων και ισχύουσα νομοθεσία 3

Τμήμα II — Επισκόπηση των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που θεσπίστηκαν με την οδηγία CSRD 4

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΕΚΘΕΣΕΙΣ 5

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥΣ ΠΑΡΟΧΟΥΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASP) 13

([1]) www.efrag.org. Η EFRAG έχει δημοσιεύσει κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής σχετικά με την αξιολόγηση της σημαντικότητας, την υποβολή εκθέσεων για την αξιακή αλυσίδα και τον κατάλογο των σημείων δεδομένων που περιέχονται στα ESRS. Η EFRAG καταρτίζει επί του παρόντος κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής σχετικά με τα σχέδια για την κλιματική μετάβαση. Επιπλέον, η EFRAG δημιούργησε μια διαδικτυακή πλατφόρμα ερωταπαντήσεων μέσω της οποίας οι επιχειρήσεις και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να υποβάλλουν τεχνικές ερωτήσεις σχετικά με τα ESRS.

([2]) Για τον εξορθολογισμό των υποχρεώσεων υποβολής εκθέσεων, η Επιτροπή έκανε πλήρη χρήση της εξουσιοδότησης που της παρέχει το άρθρο 3 παράγραφος 13 της λογιστικής οδηγίας προκειμένου να εκδώσει την κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775 της Επιτροπής, της 17ης Οκτωβρίου 2023, για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 2023/2775 της 21.12.2023) με σκοπό την προσαρμογή των κριτηρίων μεγέθους που εφαρμόζονται στον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών, των μεσαίων και των μεγάλων επιχειρήσεων ή των ομίλων για τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Αυτό μείωσε τον αριθμό των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βάσει της λογιστικής οδηγίας —και, κατά συνέπεια, βάσει του άρθρου 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2020/852 (κανονισμός για την ταξινόμηση των επενδύσεων).

Τμήμα III — Συχνές ερωτήσεις σχετικά με τις πληροφορίες βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (ατομική και ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) 15

ΠΕΔΙΟ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ 15

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ 19

ESRS 23

ΑΞΙΑΚΗ ΑΛΥΣΙΔΑ 24

ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ .27

ΓΛΩΣΣΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ 27

ΨΗΦΙΟΠΟΙΗΣΗ (ΜΟΡΦΟΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΗΜΑΝΣΗ) 28

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ 28

ΕΠΟΠΤΕΙΑ 29

Τμήμα IV — Συχνές ερωτήσεις σχετικά με τις πληροφορίες βιωσιμότητας που υποβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας 29

ΠΕΔΙΟ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ 29

ESRS 30

ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ .30

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ 31

ΓΛΩΣΣΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΟΤΥΠΟΣ 31

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ 31

ΕΠΟΠΤΕΙΑ 32

Τμήμα V — Συχνές ερωτήσεις σχετικά με τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας 32

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΔΕΙΑΣ ΣΤΟΥΣ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΟΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ 32

ΔΙΑΠΙΣΤΕΥΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASPS) 34

ΔΙΑΠΙΣΤΕΥΜΕΝΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟ ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ 35

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΙ ΠΑΡΟΧΟΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASP) 35

ΠΑΡΟΧΟΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ 36

ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ 36

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 36

ΤΕΛΗ 36

ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ Η ΟΠΟΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 19α ΚΑΙ 29α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 37

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 39

ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ Η ΟΠΟΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 40α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 39

Τμήμα VI — Συχνές ερωτήσεις σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους 40

Τμήμα VII — Πρόσθετες συχνές ερωτήσεις σχετικά με τις απαιτήσεις για επιχειρήσεις τρίτων χωρών 41

Τμήμα VIII — Συχνές ερωτήσεις σχετικά με τον κανονισμό SFDR 42

ΤΜΗΜΑ I

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΟΡΩΝ ΚΑΙ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Όρος	Ορισμός / Νομική παραπομπή
Λογιστική οδηγία	Οδηγία 2013/34/ΕΕ ([1]).
Οδηγία για τους ελέγχους	Οδηγία 2006/43/ΕΚ ([2]).
Κανονισμός για τους ελέγχους	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014 ([3]).
Οδηγία για το εταιρικό δίκαιο	Οδηγία (ΕΕ) 2017/1132 ([4]).
Οδηγία CSRD	Οδηγία (ΕΕ) 2022/2464 (οδηγία για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες) ([5]).
Δέσμη ESAP	— Κανονισμός (ΕΕ) 2023/2859 για τη θέσπιση ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (ESAP) το οποίο παρέχει κεντρική πρόσβαση σε πληροφορίες διαθέσιμες στο κοινό σε σχέση με τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, τις κεφαλαιαγορές και τη βιωσιμότητα (κανονισμός ESAP) ([6])· — Κανονισμός (ΕΕ) 2023/2869 για την τροποποίηση ορισμένων κανονισμών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (κανονισμός Omnibus ESAP) ([7])· — Οδηγία (ΕΕ) 2023/2864 για την τροποποίηση ορισμένων οδηγιών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (οδηγία Omnibus ESAP) ([8]).
Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός ESEF	Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός 2019/815 για τον ευρωπαϊκό ενιαίο ηλεκτρονικό μορφότυπο (ESEF) ([9]).
ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ	Ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS) τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται από τις εισηγμένες μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ), εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων, ως εναλλακτική των ESRS για την κατάρτιση της οικείας δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας. Τα εν λόγω ESRS πρόκειται να εκδοθούν από την Επιτροπή βάσει του άρθρου 29γ της λογιστικής οδηγίας.
ESRS όσον αφορά ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών	Ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS) τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις τρίτων χωρών που υπόκεινται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας κατά την κατάρτιση της οικείας έκθεσης βιωσιμότητας. Τα εν λόγω ESRS πρόκειται να εκδοθούν από την Επιτροπή βάσει του άρθρου 40β της λογιστικής οδηγίας.
ESRS	Ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS) τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας για την κατάρτιση της οικείας δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας. Τα εν λόγω ESRS περιλαμβάνουν τόσο την πρώτη δέσμη ESRS ανεξαρτήτως τομέα (τα οποία έχουν εκδοθεί με τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό (ΕΕ) 2023/2772 της Επιτροπής ([10])) όσο και τα ειδικά τομεακά ESRS (τα οποία θα εκδοθούν από την Επιτροπή έως τις 30 Ιουνίου 2026).
ΜΜΕ	Μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στα άρθρα 3 παράγραφοι 1, 2 και 3 της λογιστικής οδηγίας.
SFDR	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/2088 (κανονισμός περί γνωστοποιήσεων αειφορίας στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών) ([11]).
Έκθεση βιωσιμότητας όσον αφορά ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών	Πληροφορίες βιωσιμότητας που υποβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας.
Δήλωση βιωσιμότητας	Πληροφορίες βιωσιμότητας που υποβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 19α (ατομική δήλωση βιωσιμότητας) και 29α (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) της λογιστικής οδηγίας.
Κανονισμός για την ταξινόμηση των επενδύσεων	Κανονισμός (ΕΕ) 2020/852 ([12]).
Οδηγία για τη διαφάνεια	Οδηγία 2004/109/ΕΚ ([13]).

(1) Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2013, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 182 της 29.6.2013, σ. 19).

(2) Οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 157 της 9.6.2006, σ. 87).

(3) Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και την κατάργηση της απόφασης 2005/909/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 158 της 27.5.2014, σ. 77).

(4) Οδηγία (ΕΕ) 2017/1132 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 2017, σχετικά με ορισμένες πτυχές του εταιρικού δίκαιου (ΕΕ L 169 της 30.6.2017, σ. 46).

(5) Οδηγία (ΕΕ) 2022/2464 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 2022, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014, της οδηγίας 2004/109/ΕΚ, της οδηγίας 2006/43/ΕΚ και της οδηγίας 2013/34/ΕΕ, όσον αφορά την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες (ΕΕ L 322 της 16.12.2022, σ. 15).

(6) Κανονισμός (ΕΕ) 2023/2859 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 2023, για τη θέσπιση ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης το οποίο παρέχει κεντρική πρόσβαση σε πληροφορίες διαθέσιμες στο κοινό που σχετίζονται με τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, τις κεφαλαιαγορές και τη βιωσιμότητα (ΕΕ L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj).

(7) Κανονισμός (ΕΕ) 2023/2869 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 2023, για την τροποποίηση ορισμένων κανονισμών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (ΕΕ L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj).

(8) Οδηγία (ΕΕ) 2023/2864 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ής Δεκεμβρίου 2023, για την τροποποίηση ορισμένων οδηγιών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (ΕΕ L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

(9) Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2018/815 της Επιτροπής, της 17ης Δεκεμβρίου 2018, για τη συμπλήρωση της οδηγίας 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά ρυθμιστικά τεχνικά πρότυπα για τον καθορισμό ενιαίου ηλεκτρονικού μορφότυπου αναφοράς (ΕΕ L 143 της 29.5.2019, σ. 1).

(10) Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2023/2772 της Επιτροπής, της 31ης Ιουλίου 2023, για τη συμπλήρωση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ΕΕ L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).

(11) Κανονισμός (ΕΕ) 2019/2088 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 2019, περί γνωστοποιήσεων αειφορίας στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών (ΕΕ L 317 της 9.12.2019, σ. 1).

(12) Κανονισμός (ΕΕ) 2020/852 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Ιουνίου 2020, σχετικά με τη θέσπιση πλαισίου για τη διευκόλυνση των βιώσιμων επενδύσεων και για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) 2019/2088 (ΕΕ L 198 της 22.6.2020, σ. 13).

(13) Οδηγία 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2004, για την εναρμόνιση των προϋποθέσεων διαφάνειας αναφορικά με την πληροφόρηση σχετικά με εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά και για την τροποποίηση της οδηγίας 2001/34/ΕΚ (ΕΕ L 390 της 31.12.2004, σ. 38).

ΤΜΗΜΑ ΙΙ

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΘΕΣΠΙΣΤΗΚΑΝ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ CSRD

Η οδηγία CSRD (οδηγία για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες — οδηγία (ΕΕ) 2022/2464) θέσπισε νέες απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για ορισμένες επιχειρήσεις μέσω τροποποιήσεων της λογιστικής οδηγίας (οδηγία 2013/34/ΕΕ), της οδηγίας για τους ελέγχους (οδηγία 2006/43/ΕΚ), του κανονισμού για τους ελέγχους (κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014) και της οδηγίας για τη διαφάνεια (οδηγία 2004/109/ΕΚ).

Συνολικά (3), οι εν λόγω απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας υποχρεώνουν ορισμένες επιχειρήσεις να δημοσιεύουν πληροφορίες βιωσιμότητας, οι οποίες πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με συγκεκριμένα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και, κατά περίπτωση, να συμμορφώνονται με την ψηφιακή μορφή. Οι εν λόγω πληροφορίες βιωσιμότητας υπόκεινται σε απαίτηση διασφάλισης και πρέπει να δημοσιεύονται μαζί με τη σχετική έκθεση διασφάλισης.

Συνολικά, οι εν λόγω απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους (4) και είναι:

— μεγάλες επιχειρήσεις:

(3) Πρόκειται για επισκόπηση των κύριων απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας. Σχετικές απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων για τις επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους: Άρθρα 19α, 29α, 40α της λογιστικής οδηγίας. Για λεπτομερέστερη απεικόνιση κάθε απαίτησης, βλ. τις παραγράφους που ακολουθούν.

(4) Πρόκειται για επισκόπηση των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας. Για λεπτομερέστερη περιγραφή των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής κάθε απαίτησης, βλ. τις παραγράφους που ακολουθούν.

— ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ· και

— μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων.

Εφαρμόζονται επίσης σε επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο τρίτης χώρας οι οποίες είτε διαθέτουν κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) είτε δραστηριοποιούνται στο έδαφος της Ένωσης πάνω από ορισμένα όρια ([5]).

Οι κανόνες για τον προσδιορισμό του μεγέθους μιας επιχείρησης και του πεδίου εφαρμογής της ενοποίησης για τους σκοπούς της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βασίζονται στους υφιστάμενους κανόνες για τους σκοπούς της δημοσιοποίησης χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίοι καθορίζονται στα εθνικά μέτρα μεταφοράς της προϋπάρχουσας λογιστικής οδηγίας. Τα κατώτατα όρια της λογιστικής οδηγίας για τον προσδιορισμό του μεγέθους κάθε κατηγορίας επιχειρήσεων αναφέρονται στο πλαίσιο που παρατίθεται στο «*Διάγραμμα ροής για τον προσδιορισμό των εφαρμοστέων απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και της ημερομηνίας εφαρμογής*» κατωτέρω.

Η ημερομηνία εφαρμογής των εν λόγω απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας διαφέρει ανάλογα με τη συγκεκριμένη απαίτηση υποβολής εκθέσεων και την κατηγορία της επιχείρησης. Η συγκεκριμένη ημερομηνία εφαρμογής για κάθε απαίτηση αναφέρεται στην παράγραφο «*Απαιτήσεις βιωσιμότητας για τις επιχειρήσεις που υποβάλλουν εκθέσεις*» κατωτέρω.

Δεδομένου ότι οι απαιτήσεις αυτές θεσπίζονται με οδηγία, οι ειδικοί κανόνες που ισχύουν για τις επιχειρήσεις είναι εκείνοι που ορίζονται στην εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία CSRD ([6]), καθώς και την κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775 της Επιτροπής ([7]) με την οποία προσαρμόστηκαν τα κριτήρια μεγέθους που ισχύουν για τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών, των μεσαίων και των μεγάλων επιχειρήσεων ή των ομίλων για τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, μειώνοντας έτσι τον αριθμό των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και, σε ορισμένο βαθμό, σε απαιτήσεις δημοσιοποίησης χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η οδηγία CSRD δεν ρυθμίζει την εθελοντική γνωστοποίηση πληροφοριών βιωσιμότητας από επιχειρήσεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD (για παράδειγμα, ΜΜΕ χωρίς κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ), η οποία δεν υπόκειται σε υποχρεωτικές απαιτήσεις σε επίπεδο Ένωσης.

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

1. **Κατάρτιση, διασφάλιση και δημοσίευση των πληροφοριών βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (δήλωση βιωσιμότητας)**

1.1. *Πληροφορίες βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σε ατομικό επίπεδο σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας (δήλωση βιωσιμότητας)*

Με βάση το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας, οι επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους και είναι:

— μεγάλες επιχειρήσεις ([8])· ή

([5]) Σχετικές απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων για τις επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο τρίτης χώρας: άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια (το οποίο παραπέμπει στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας) και άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας.

([6]) Οι κανόνες σχετικά με την παρουσίαση και το περιεχόμενο της δήλωσης βιωσιμότητας που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις καθορίζονται στις κατ' εξουσιοδότηση πράξεις που προσδιορίζουν τα σχετικά ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS). Τα πρότυπα αυτά εκδίδονται με κανονισμούς και, ως εκ τούτου, εφαρμόζονται άμεσα από τις επιχειρήσεις χωρίς να απαιτείται από τα κράτη μέλη να τα μεταφέρουν στο εθνικό τους δίκαιο.

([7]) Κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775 της Επιτροπής, της 17ης Οκτωβρίου 2023, για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τις προσαρμογές των κριτηρίων μεγέθους για τις πολύ μικρές, τις μικρές, τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις ή ομίλους (ΕΕ L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

([8]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775.

— ΜΜΕ ([9]), εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων ([10]), με κινητές αξίες ([11]) εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ·

πρέπει να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σε ατομικό επίπεδο (ατομική δήλωση βιωσιμότητας) σχετικά με τις επιπτώσεις της επιχείρησης σε θέματα βιωσιμότητας και σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της επιχείρησης.

Η ατομική δήλωση βιωσιμότητας πρέπει να πληροί τις ακόλουθες απαιτήσεις:

i) πρέπει να περιλαμβάνεται σε ειδικό τμήμα της έκθεσης διαχείρισης της επιχείρησης·

ii) πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τα ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS) που εκδίδονται με κατ' εξουσιοδότηση πράξεις της Επιτροπής ([12]). Οι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ μπορούν εναλλακτικά να καταρτίζουν την οικεία ατομική δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με ειδική δέσμη αναλογικών ESRS ([13]) που εκδίδονται με κατ' εξουσιοδότηση πράξεις της Επιτροπής (ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ) ([14])·

iii) πρέπει να επισημαίνεται σύμφωνα με ψηφιακή ταξινόμηση ([15]) που εκδίδεται με τροποποίηση του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού της Επιτροπής σχετικά με τον ευρωπαϊκό ενιαίο ηλεκτρονικό μορφότυπο αναφοράς (ESEF) ([16]), και η έκθεση διαχείρισης που περιλαμβάνει τη δήλωση βιωσιμότητας καταρτίζεται σε μορφότυπο XHTML ([17])·

iv) πρέπει να υπόκειται σε διασφάλιση ([18]), η οποία πρέπει να διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές ή από ανεξάρτητους παρόχους υπηρεσιών διασφάλισης (IASP), εφόσον επιτρέπεται από το κράτος μέλος, βάσει προτύπων περιορισμένης διασφάλισης ([19])·

v) η έκθεση διαχείρισης που περιλαμβάνει τη δήλωση βιωσιμότητας δημοσιεύεται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες δημοσίευσης για την έκθεση διαχείρισης ([20]), μαζί με τη γνώμη διασφάλισης σχετικά με τη δήλωση βιωσιμότητας ([21]).

([9]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφοι 1, 2 και 3 της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775.

([10]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την κατ' εξουσιοδότηση οδηγία (ΕΕ) 2023/2775.

([11]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 44) της οδηγίας 2014/65/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 15ης Μαΐου 2014, για τις αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων και την τροποποίηση της οδηγίας 2002/92/ΕΚ και της οδηγίας 2011/61/ΕΕ. Οι κινητές αξίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, μετοχές εταιρειών και άλλες μορφές τιτλοποιημένου χρέους.

([12]) Άρθρο 29β της λογιστικής οδηγίας. Τα εν λόγω ESRS περιλαμβάνουν τόσο την πρώτη δέσμη ESRS ανεξαρτήτως τομέα (τα οποία έχουν εκδοθεί με τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό (ΕΕ) 2023/2772 της Επιτροπής) όσο και τα ειδικά τομεακά ESRS (τα οποία θα εκδοθούν από την Επιτροπή έως τις 30 Ιουνίου 2026).

([13]) Άρθρο 19α παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας.

([14]) Άρθρο 29γ της λογιστικής οδηγίας.

([15]) Η «ψηφιακή ταξινόμηση» είναι μια δέσμη κανόνων [οι οποίοι θα εκδοθούν με τροποποίηση του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2019/815 της Επιτροπής] που θα καθορίζουν τον τρόπο επισήμανσης των πληροφοριών στο πλαίσιο της δήλωσης βιωσιμότητας —η οποία πρέπει να περιλαμβάνεται σε έκθεση διαχείρισης που συντάσσεται σε μορφότυπο XHTML— προκειμένου να καταστεί μηχαναγνώσιμη η δήλωση βιωσιμότητας.

([16]) Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2018/815 της Επιτροπής, της 17ης Δεκεμβρίου 2018, για τη συμπλήρωση της οδηγίας 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά ρυθμιστικά τεχνικά πρότυπα για τον καθορισμό ενιαίου ηλεκτρονικού μορφότυπου αναφοράς (ΕΕ L 143 της 29.5.2019, σ. 1).

([17]) Άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας.

([18]) Άρθρο 34 της λογιστικής οδηγίας.

([19]) Βάσει του άρθρου 26α της οδηγίας CSRD, η διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας πρέπει να διενεργείται σύμφωνα με τα πρότυπα περιορισμένης διασφάλισης που θα εγκριθούν από την Επιτροπή έως την 1η Οκτωβρίου 2026 (και επί του παρόντος βρίσκονται στο στάδιο της ανάπτυξης). Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα, διαδικασίες ή απαιτήσεις διασφάλισης, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει υιοθετήσει πρότυπο διασφάλισης που να καλύπτει το ίδιο αντικείμενο.

([20]) Οι απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που ορίζονται στη λογιστική οδηγία, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία CSRD, δεν τροποποιούν την προϋπάρχουσα προθεσμία δημοσίευσης για την έκθεση διαχείρισης που ορίζεται στο άρθρο 30 της λογιστικής οδηγίας, δηλαδή το αργότερο 12 μήνες μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

([21]) Άρθρο 30 της λογιστικής οδηγίας.

Οι απαιτήσεις αυτές πρέπει να τηρούνται με βάση την ακόλουθη σταδιακή προσέγγιση ([22]):

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2024 ή μεταγενέστερα* (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2025): μεγάλες επιχειρήσεις που είναι οντότητες δημόσιου συμφέροντος ([23]) οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους·

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2025 ή μεταγενέστερα* (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2026): οι άλλες μεγάλες επιχειρήσεις (δηλ. μεγάλες επιχειρήσεις που δεν είναι «*οντότητες δημόσιου συμφέροντος οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους*»)·

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2026 ή μεταγενέστερα* (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2027):

  — ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ·

  — μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα ([24]), υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε μεγάλες επιχειρήσεις είτε ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ·

  — εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις ([25]) και εξαρτημένες αντασφαλιστικές επιχειρήσεις ([26]), υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε μεγάλες επιχειρήσεις είτε ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ.

Οι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ μπορούν να εξαιρεθούν από τις εν λόγω απαιτήσεις έως τα οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2028, υπό την προϋπόθεση ότι αναφέρουν εν συντομία στην έκθεση διαχείρισής της τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας ([27]).

Η επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση δημοσίευσης ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας όταν οι πληροφορίες περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας μητρικής επιχείρησης, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις όσον αφορά το περιεχόμενο της έκθεσης διαχείρισης της απαλλασσόμενης επιχείρησης και τη δημοσίευση των πληροφοριών βιωσιμότητας από τη μητρική επιχείρηση ([28]). Οι μεγάλες επιχειρήσεις με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ —συμπεριλαμβανομένων των μικρών και μη πολύπλοκων ιδρυμάτων, των εξαρτημένων ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των εξαρτημένων αντασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων τρίτων χωρών— δεν μπορούν να επωφεληθούν από τη συγκεκριμένη εξαίρεση ([29]).

1.2. *Πληροφορίες βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σε ενοποιημένο επίπεδο σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας)*

Βάσει του άρθρου 29α της λογιστικής οδηγίας, μια επιχείρηση που διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους και είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου ([30]) πρέπει να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας σε ενοποιημένο επίπεδο (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) σχετικά με τις επιπτώσεις της επιχείρησης σε θέματα βιωσιμότητας και σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της επιχείρησης.

Η ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας πρέπει να πληροί τις ίδιες απαιτήσεις που ορίζονται για την ατομική δήλωση βιωσιμότητας [παράγραφος 1.1 ανωτέρω, σημεία i) έως v)] ([31]).

([22]) Άρθρο 5 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο της CSRD.
([23]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 2 σημείο 1) της λογιστικής οδηγίας:
([24]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 145) του κανονισμού (ΕΕ) 575/2013.
([25]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 2 σημείο 13) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ.
([26]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 5 σημείο 13) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ.
([27]) Άρθρο 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας.
([28]) Οι προϋποθέσεις αυτές καθορίζονται στο άρθρο 19α παράγραφος 9 της λογιστικής οδηγίας. Βλέπε επίσης την ερώτηση 19.
([29]) Άρθρο 19α παράγραφος 10 της λογιστικής οδηγίας.
([30]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας:
([31]) Ωστόσο, η ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας μπορεί να καταρτίζεται μόνο με τη χρήση ESRS. Οι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων που είναι ΜΜΕ με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση στις ρυθμιζόμενες αγορές της ΕΕ δεν μπορούν να χρησιμοποιούν τα ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ.

Οι απαιτήσεις αυτές πρέπει να τηρούνται με βάση την ακόλουθη σταδιακή προσέγγιση ([32]):

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2024 ή μεταγενέστερα* (δηλ. για δημοσίευση το 2025): οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος που είναι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου, οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν, σε ενοποιημένη βάση, τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους.

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2025 ή μεταγενέστερα* (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2026): οι άλλες μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου (δηλαδή μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου που δεν είναι «*οντότητες δημοσίου συμφέροντος και/ή των οποίων ο όμιλος δεν υπερβαίνει, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του, σε ενοποιημένη βάση, τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους*»).

Μια μητρική επιχείρηση που δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας απαλλάσσεται από την υποχρέωση δημοσίευσης ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας ([33]). Μητρική επιχείρηση, η οποία είναι επίσης θυγατρική επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση δημοσίευσης ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας όταν οι πληροφορίες περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας ή στην ενοποιημένη έκθεση βιωσιμότητας άλλης μητρικής επιχείρησης, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις όσον αφορά το περιεχόμενο της έκθεσης διαχείρισης της απαλλασσόμενης επιχείρησης και τη δημοσίευση των πληροφοριών βιωσιμότητας από τη μητρική επιχείρηση ([34]). Οι μεγάλες επιχειρήσεις με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ —συμπεριλαμβανομένων των μικρών και μη πολύπλοκων ιδρυμάτων, των εξαρτημένων ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των εξαρτημένων αντασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων τρίτων χωρών— δεν μπορούν να επωφεληθούν από τη συγκεκριμένη εξαίρεση ([35]).

1.3. *Πληροφορίες βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σε ατομικό επίπεδο (δήλωση βιωσιμότητας) ή —όσον αφορά μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων— σε ενοποιημένο επίπεδο (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια από εκδότες κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ*

Βάσει του άρθρου 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια, το οποίο παραπέμπει στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, οι εκδότες κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ ([36]) (ανεξάρτητα από το αν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους ή από το δίκαιο τρίτης χώρας), εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων, πρέπει να περιλαμβάνουν στις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις τους έκθεση διαχείρισης που περιλαμβάνει πληροφορίες βιωσιμότητας σε ατομικό επίπεδο (δήλωση βιωσιμότητας) ή —όσον αφορά μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων— σε ενοποιημένο επίπεδο (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) σύμφωνα με τις ίδιες απαιτήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1.1 ανωτέρω, σημεία i) έως v). Οι κανόνες δημοσίευσης είναι εκείνοι που θεσπίζονται για την ετήσια οικονομική έκθεση σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας για τη διαφάνεια ([37]).

Οι εκδότες κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ που είναι μεγάλες επιχειρήσεις ή ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) ή μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων, όπως ορίζονται στη λογιστική οδηγία, θα πρέπει επίσης να δημοσιεύουν την έκθεση διαχείρισης σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ορίζονται στη λογιστική οδηγία και προσδιορίζονται στις παραγράφους 1.1 και 1.2 ανωτέρω. Ισχύουν επίσης οι κανόνες εξαίρεσης βάσει του άρθρου 19α παράγραφοι 8 και 9 της λογιστικής οδηγίας.

Οι απαιτήσεις αυτές πρέπει να τηρούνται με βάση την ακόλουθη σταδιακή προσέγγιση ([38]):

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2024 ή μεταγενέστερα (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2025):* εκδότες που είναι μεγάλες επιχειρήσεις και υπερβαίνουν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους, καθώς και εκδότες που είναι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου ο οποίος υπερβαίνει, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του, σε ενοποιημένη βάση, τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους·

([32]) Άρθρο 5 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας.
([33]) Άρθρο 29α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας.
([34]) Οι προϋποθέσεις αυτές καθορίζονται στο άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας. Βλέπε επίσης την ερώτηση 19.
([35]) Άρθρο 29α παράγραφος 9 της λογιστικής οδηγίας.
([36]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 2 στοιχεία α) και δ) της οδηγίας για τη διαφάνεια.
([37]) Οι απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που ορίζονται στην οδηγία για τη διαφάνεια, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία CSRD, δεν τροποποιούν την προϋπάρχουσα προθεσμία δημοσίευσης για την ετήσια οικονομική έκθεση (η οποία περιλαμβάνει την έκθεση διαχείρισης) που ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 της οδηγίας για τη διαφάνεια, δηλαδή το αργότερο 4 μήνες μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
([38]) Άρθρο 5 παράγραφος 2 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας.

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2025 ή μεταγενέστερα (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2026):* άλλοι εκδότες που είναι μεγάλες επιχειρήσεις, καθώς και άλλοι εκδότες που είναι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου·

— *για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2026 ή μεταγενέστερα (δηλ. με πρώτη δημοσίευση το 2027):*

  — εκδότες που είναι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων)·

  — εκδότες που ορίζονται ως μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα, υπό την προϋπόθεση ότι είναι μεγάλες επιχειρήσεις ή ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ· και

  — εκδότες που ορίζονται ως εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις και εξαρτημένες αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε μεγάλες επιχειρήσεις είτε ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ.

2. **Κατάρτιση, διασφάλιση και δημοσίευση των πληροφοριών βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας (έκθεση βιωσιμότητας για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών)**

Βάσει του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας, όταν μια επιχείρηση τρίτης χώρας που πραγματοποιεί καθαρό κύκλο εργασιών άνω των 150 εκατ. EUR στην Ένωση (για καθένα από τα δύο τελευταία διαδοχικά οικονομικά έτη) έχει θυγατρική στην Ένωση η οποία υπόκειται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας ή, ελλείψει τέτοιας θυγατρικής, υποκατάστημα στην Ένωση το οποίο πραγματοποίησε καθαρό κύκλο εργασιών άνω των 40 εκατ. EUR (κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος), η θυγατρική ή το υποκατάστημα θα πρέπει να δημοσιεύει και να καθιστά προσβάσιμες πληροφορίες βιωσιμότητας σε επίπεδο ομίλου της μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας.

Η εν λόγω έκθεση βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλεται βάσει του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας έχει περιορισμένο περιεχόμενο σε σύγκριση με τη «δήλωση βιωσιμότητας» που πρέπει να υποβάλλεται βάσει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας. Ορισμένες πληροφορίες που απαιτούνται στη δήλωση βιωσιμότητας δεν απαιτούνται στην έκθεση βιωσιμότητας, ειδικότερα πληροφορίες σχετικά με την ανθεκτικότητα, τις ευκαιρίες και τους κινδύνους, δεδομένου ότι πρωταρχικός σκοπός είναι η εστίαση της έκθεσης βιωσιμότητας στις επιπτώσεις στη βιωσιμότητα ([39]).

Η έκθεση βιωσιμότητας πρέπει να πληροί τις ακόλουθες απαιτήσεις:

— πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών που θα εκδοθούν με κατ' εξουσιοδότηση πράξεις της Επιτροπής ([40])·

— πρέπει να υπόκειται σε διασφάλιση ([41])·

— πρέπει να δημοσιεύεται από τις σχετικές θυγατρικές ή τα υποκαταστήματα που είναι εγκατεστημένα ή βρίσκονται στην Ένωση μαζί με τη γνώμη διασφάλισης σχετικά με την έκθεση βιωσιμότητας ([42]).

Εάν η μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας καταρτίζει την έκθεση βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS (αντί των ESRS για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών), η θυγατρική ή το υποκατάστημα δεν χρειάζεται να καταρτίσει την έκθεση βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών. Στην περίπτωση αυτή, ισχύουν οι εξαιρέσεις του άρθρου 19α παράγραφος 9 και του άρθρου 29α παράγραφος 8.

Οι απαιτήσεις αυτές πρέπει να τηρούνται για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2028 ή αργότερα ([43]).

([39]) Άρθρο 40α παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας: «[...] *έκθεση βιωσιμότητας που καλύπτει τις πληροφορίες που προσδιορίζονται στο άρθρο 29α παράγραφος 2 στοιχείο α) σημεία iii) έως v), στοιχεία β) έως στ) και, κατά περίπτωση, στοιχείο η)*».

([40]) Άρθρο 40α παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και άρθρο 40β της λογιστικής οδηγίας. Η προθεσμία για την έκδοση των ESRS για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών από την Επιτροπή αναβλήθηκε για τις 30 Ιουνίου 2026 με την οδηγία (ΕΕ) 2024/1306 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2024, για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τις προθεσμίες για τον καθορισμό προτύπων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για ορισμένους τομείς και για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών (ΕΕ L 2024/1306 της 8.5.2024, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj).

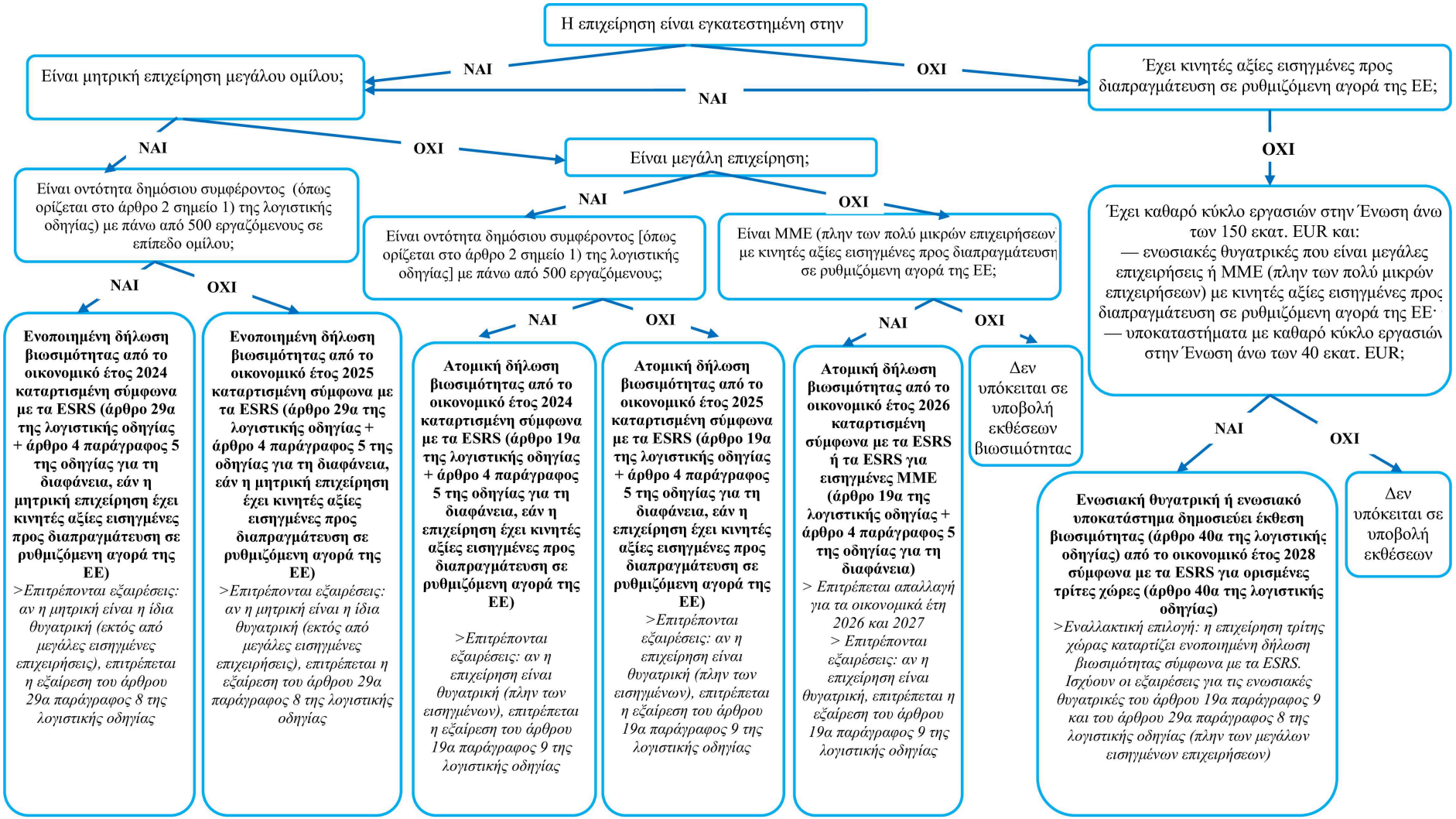
([41]) Άρθρο 40α παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας.

([42]) Άρθρο 40δ της λογιστικής οδηγίας.

([43]) Άρθρο 5 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο της CSRD: «*Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τα μέτρα που απαιτούνται για να συμμορφωθούν με το άρθρο 1 σημείο 14 για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2028 ή μεταγενέστερα.*»

Διάγραμμα ροής για τον προσδιορισμό των εφαρμοστέων απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για κάθε τύπο επιχείρησης και της συγκεκριμένης ημερομηνίας εφαρμογής

Το διάγραμμα ροής που ακολουθεί απεικονίζει τη διαδικασία για τον προσδιορισμό του αν μια οντότητα υπόκειται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και από ποιο οικονομικό έτος.



- Πολύ μικρές επιχειρήσεις (άρθρο 3 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας): οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού: 450 000 EUR· β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 900 000 EUR· γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 10.
- ΜΜΕ (άρθρο 3 παράγραφοι 1, 2 και 3 της λογιστικής οδηγίας): οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού: 25 000 000 EUR· β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 50 000 000 EUR· γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.
- **Μεγάλες επιχειρήσεις (άρθρο 3 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας)**: οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού: 25 000 000 EUR· β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 50 000 000 EUR· γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.
- **Μεγάλοι όμιλοι (άρθρο 3 παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας)**: όμιλοι που αποτελούνται από μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και οι οποίοι, ενοποιημένοι, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης: α) σύνολο ισολογισμού: 25 000 000 EUR· β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 50 000 000 EUR· γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.

Χρονοδιάγραμμα για την εφαρμογή των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας

Στον κατωτέρω πίνακα παρουσιάζονται οι διάφορες ημερομηνίες εφαρμογής για τα διάφορα είδη επιχειρήσεων που υπόκεινται σε υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας.

	Οικονομικό έτος 2024 (υποβολή έκθεσης το 2025)	**Οικονομικό έτος 2025 (υποβολή έκθεσης το 2026)**	**Οικονομικό έτος 2026 (υποβολή έκθεσης το 2027)**	**Οικονομικό έτος 2027 (υποβολή έκθεσης το 2028)**	**Οικονομικό έτος 2028 (υποβολή έκθεσης το 2029)**
Μεγάλες επιχειρήσεις που είναι οντότητες δημόσιου συμφέροντος (ΟΔΣ) (συμπεριλαμβανομένων εκδοτών τρίτων χωρών) με άνω των 500 εργαζομένους κατά μέσο όρο στη διάρκεια του οικονομικού έτους	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**
ΟΔΣ (συμπεριλαμβανομένων εκδοτών τρίτων χωρών) που είναι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου με άνω των 500 εργαζομένους κατά μέσο όρο σε ενοποιημένη βάση στη διάρκεια του οικονομικού έτους	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**
Μεγάλες επιχειρήσεις (συμπεριλαμβανομένων εκδοτών τρίτων χωρών) που δεν είναι «*ΟΔΣ με άνω των 500 εργαζομένους κατά μέσο όρο στη διάρκεια του οικονομικού έτους*»	Άνευ αντικειμένου	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**
Μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου (συμπεριλαμβανομένων εκδοτών τρίτων χωρών) που δεν είναι «*ΟΔΣ με άνω των 500 εργαζομένους κατά μέσο όρο σε ενοποιημένη βάση στη διάρκεια του οικονομικού έτους*»	Άνευ αντικειμένου	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**	**Ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας (ESRS)**
Εισηγμένες ΜΜΕ, SNCI, εξαρτημένες (αντ) ασφαλιστικές επιχειρήσεις (συμπεριλαμβανομένων εκδοτών τρίτων χωρών)	Άνευ αντικειμένου	Άνευ αντικειμένου	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS ή LSME ESRS)** (*)	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS ή LSME ESRS)** (*)	**Ατομική δήλωση βιωσιμότητας (ESRS ή LSME ESRS)**
Θυγατρικές της οδηγίας CSRD (ή, ελλείψει αυτών, υποκαταστήματα στην ΕΕ με καθαρό κύκλο εργασιών στην Ένωση άνω των 40 εκατ. EUR) μη εισηγμένων επιχειρήσεων τρίτων χωρών με καθαρό κύκλο εργασιών στην Ένωση άνω των 150 εκατ. EUR	Άνευ αντικειμένου	Άνευ αντικειμένου	Άνευ αντικειμένου	Άνευ αντικειμένου	**Έκθεση βιωσιμότητας (ESRS για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών ή ESRS)**

(*) δυνατότητα απαλλαγής

ELI: http://data.europa.eu/eli/C/2024/6792/oj

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥΣ ΠΑΡΟΧΟΥΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASP)

1. **Διασφάλιση των πληροφοριών βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (δήλωση βιωσιμότητας)**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας, κάθε επιχείρηση που υπόκειται σε υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να λαμβάνει γνώμη διασφάλισης σχετικά με τη δήλωση βιωσιμότητας που περιλαμβάνεται στην έκθεση διαχείρισής της ([44]).

Από το πρώτο έτος εφαρμογής των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, η παρούσα γνώμη διασφάλισης πρέπει να βασίζεται σε δέσμευση παροχής περιορισμένης διασφάλισης όσον αφορά τη συμμόρφωση της δήλωσης βιωσιμότητας με τις ακόλουθες απαιτήσεις ([45]):

— τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που προβλέπονται στη λογιστική οδηγία (συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας με τα ESRS που εκδίδονται σύμφωνα με τα άρθρα 29β και 29γ της λογιστικής οδηγίας, της διαδικασίας που διενεργεί η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των πληροφοριών που υποβάλλονται σύμφωνα με τα εν λόγω ESRS και της συμμόρφωσης με την απαίτηση επισήμανσης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας), και

— τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

Βάσει του άρθρου 26α της οδηγίας για τους ελέγχους, η Επιτροπή εξουσιοδοτείται να θεσπίζει πρότυπα διασφάλισης βιωσιμότητας για περιορισμένη διασφάλιση έως την 1η Οκτωβρίου 2026 ([46]).

Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να θεσπίζει πρότυπα διασφάλισης βιωσιμότητας για την εύλογη διασφάλιση έως την 1η Οκτωβρίου 2028, κατόπιν αξιολόγησης προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι εφικτή η εύλογη διασφάλιση για τους ελεγκτές και για τις επιχειρήσεις ([47]).

Εν αναμονή της έκδοσης προτύπων διασφάλισης για το θέμα αυτό από την Επιτροπή, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα, διαδικασίες ή απαιτήσεις διασφάλισης που καλύπτουν το εν λόγω θέμα ([48]).

Βάσει του άρθρου 34 της λογιστικής οδηγίας, η γνώμη σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας μπορεί να διατυπωθεί από τις ακόλουθες κατηγορίες παρόχων διασφάλισης:

— τον νόμιμο ελεγκτή που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της σχετικής επιχείρησης ([49]),

([44]) Άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας: «*Επιπλέον, οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία:* […] *αα) κατά περίπτωση, διατυπώνουν γνώμη βάσει δέσμευσης παροχής περιορισμένης διασφάλισης όσον αφορά τη συμμόρφωση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας προς τις απαιτήσεις της παρούσας οδηγίας* [...]»

([45]) Άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας: «*Επιπλέον, οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία:* […] *αα) κατά περίπτωση, διατυπώνουν γνώμη βάσει δέσμευσης παροχής περιορισμένης διασφάλισης όσον αφορά τη συμμόρφωση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας προς τις απαιτήσεις της παρούσας οδηγίας, συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας προς τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με το άρθρο 29β ή το άρθρο 29γ, τη διαδικασία που εφαρμόζει η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των πληροφοριών που υποβάλλονται σύμφωνα με τα εν λόγω πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, και τη συμμόρφωση προς την απαίτηση σήμανσης των πληροφοριών βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29δ, καθώς και όσον αφορά τη συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων του άρθρου 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2020/852.* […]»

([46]) Άρθρο 26α παράγραφος 1 και παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους: «*Τα κράτη μέλη απαιτούν από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα πρότυπα διασφάλισης που υιοθετεί η Επιτροπή* [...]. *Η Επιτροπή θεσπίζει, το αργότερο την 1η Οκτωβρίου 2026, κατ' εξουσιοδότηση πράξεις [...] ώστε να προβλέπονται πρότυπα περιορισμένης διασφάλισης για τον καθορισμό των διαδικασιών που πρέπει να εφαρμόζει/-ζουν ο ελεγκτής/οι ελεγκτές και το ελεγκτικό γραφείο/τα ελεγκτικά γραφεία, προκειμένου να εξαγάγει/-γουν τα συμπεράσματά του/τους σχετικά με τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού της ελεγκτικής αποστολής και της εξέτασης και αντιμετώπισης των κινδύνων, καθώς και του είδους των συμπερασμάτων που πρέπει να συμπεριληφθούν στην έκθεση διασφάλισης για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας ή, κατά περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου* […]».

([47]) Άρθρο 26α παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους: «*Η Επιτροπή εκδίδει, το αργότερο έως την 1η Οκτωβρίου 2028, κατ' εξουσιοδότηση πράξεις [...] ώστε να προβλέπονται πρότυπα εύλογης διασφάλισης, κατόπιν αξιολόγησης για να διαπιστωθεί αν είναι εφικτή η εύλογη διασφάλιση για τους ελεγκτές και για τις επιχειρήσεις. Λαμβανομένων υπόψη των αποτελεσμάτων της εν λόγω αξιολόγησης και εφόσον εξ αυτής κρίνεται σκόπιμο, οι εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση πράξεις προσδιορίζουν την ημερομηνία από την οποία η γνώμη που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) πρέπει να βασίζεται σε δέσμευση παροχής εύλογης διασφάλισης που εδράζεται στα εν λόγω πρότυπα εύλογης διασφάλισης.*».

([48]) Άρθρο 26α παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους: «*Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα, διαδικασίες ή απαιτήσεις διασφάλισης, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει υιοθετήσει πρότυπο διασφάλισης που να καλύπτει το ίδιο αντικείμενο.*».

([49]) Άρθρο 34 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, και των μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων να ελέγχονται από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία στα οποία τα κράτη μέλη έχουν χορηγήσει άδεια διεξαγωγής των νόμιμων ελέγχων βάσει της οδηγίας 2006/43/ΕΚ.*»

— νόμιμο ελεγκτή πλην εκείνου που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις (εφόσον επιτρέπεται από το κράτος μέλος) ([50]),

— ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης (IASP) (εφόσον επιτρέπεται από το κράτος μέλος) ([51]).

Εάν ένα κράτος μέλος αποφασίσει να επιτρέψει σε IASP να διατυπώσει γνώμη επί της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, το αυτό επιτρέπει επίσης σε νόμιμο ελεγκτή διαφορετικό από εκείνον ή εκείνους που διενεργεί/διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ([52]).

2. **Διασφάλιση των πληροφοριών βιωσιμότητας που πρέπει να υποβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας (έκθεση βιωσιμότητας για ορισμένες επιχειρήσεις τρίτων χωρών)**

Σύμφωνα με το άρθρο 40α παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας, οι θυγατρικές ή τα υποκαταστήματα που υπόκεινται σε υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να λαμβάνουν γνώμη διασφάλισης σχετικά με την έκθεση βιωσιμότητας ([53]). Η μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας είναι υπεύθυνη για την παροχή της γνώμης διασφάλισης σχετικά με την έκθεση βιωσιμότητας στην αντίστοιχη θυγατρική ή υποκατάστημα ([54]).

Η εν λόγω γνώμη διασφάλισης πρέπει να αφορά τη συμμόρφωση της εν λόγω έκθεσης βιωσιμότητας με τις σχετικές απαιτήσεις που ορίζονται στη λογιστική οδηγία, συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης της έκθεσης βιωσιμότητας με τα ESRS που εκδίδονται σύμφωνα με το άρθρο 40β της λογιστικής οδηγίας.

Η εν λόγω γνώμη διασφάλισης πρέπει να διατυπώνεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή επιχειρήσεις που έχουν εξουσιοδοτηθεί να γνωμοδοτούν επί της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο της επιχείρησης τρίτης χώρας ή κράτους μέλους ([55]).

3. **Πάροχοι διασφάλισης: προϋποθέσεις για την παροχή διασφάλισης βιωσιμότητας**

Όταν ένας νόμιμος ελεγκτής ή ένα ελεγκτικό γραφείο που έχει λάβει άδεια να διενεργεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εντός κράτους μέλους επιθυμεί να λάβει άδεια για την παροχή διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, θα πρέπει να συμμορφώνεται με τα εθνικά μέτρα για τη μεταφορά των σχετικών απαιτήσεων που ορίζονται στην οδηγία για τους ελέγχους όσον αφορά τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

Οι απαιτήσεις αυτές καλύπτουν ειδικότερα τους τίτλους σπουδών, τις εξετάσεις επαγγελματικής επάρκειας, τις εξετάσεις θεωρητικών γνώσεων, την πρακτική κατάρτιση και τη συνεχή εκπαίδευση. Η συμμόρφωση με αυτές τις απαιτήσεις δεν είναι υποχρεωτική όταν ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν παρέχει διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας.

Οι νόμιμοι ελεγκτές που θα έχουν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2026 —οι οποίοι είτε είχαν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2024 είτε βρίσκονταν σε διαδικασία λήψης άδειας την 1η Ιανουαρίου 2024— οι οποίοι επιθυμούν επίσης να διενεργούν διασφάλιση βιωσιμότητας, δεν χρειάζεται να συμμορφώνονται με τις εν λόγω απαιτήσεις, αλλά εξακολουθούν να πρέπει να αποκτήσουν τις απαραίτητες γνώσεις μέσω συνεχούς εκπαίδευσης ([56]).

([50]) Άρθρο 34 παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας: «*Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν σε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο πλην εκείνου ή εκείνων που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων να διατυπώνει τη γνώμη που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα).*»

([51]) Άρθρο 34 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «[...] *Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν σε ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης που είναι εγκατεστημένος στο έδαφός τους να διατυπώνει τη γνώμη που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα)* […].»

([52]) Άρθρο 34 παράγραφος 4 έκτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Εάν ένα κράτος μέλος αποφασίσει, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, να επιτρέψει σε ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης να διατυπώσει τη γνώμη που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα), το αυτό επιτρέπει επίσης σε νόμιμο ελεγκτή διαφορετικό από εκείνον ή εκείνους που διενεργεί/διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3*.»

([53]) Άρθρο 40α παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*τα κράτη μέλη απαιτούν η έκθεση βιωσιμότητας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 να δημοσιεύεται συνοδευόμενη από γνώμη διασφάλισης [...]*»

([54]) Άρθρο 40α παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Σε περίπτωση που η επιχείρηση της τρίτης χώρας δεν παρέχει τη γνώμη διασφάλισης σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, η θυγατρική επιχείρηση ή το υποκατάστημα εκδίδει δήλωση όπου αναφέρεται ότι η επιχείρηση της τρίτης χώρας δεν κατέστησε διαθέσιμη την αναγκαία γνώμη διασφάλισης.*»

([55]) Άρθρο 40α παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Τα κράτη μέλη απαιτούν η έκθεση βιωσιμότητας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 να δημοσιεύεται συνοδευόμενη από γνώμη διασφάλισης, η οποία διατυπώνεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή επιχειρήσεις που έχουν εξουσιοδοτηθεί να γνωμοδοτούν επί της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο της επιχείρησης τρίτης χώρας ή κράτους μέλους.*».

([56]) Άρθρο 14α της οδηγίας για τους ελέγχους.

Οι ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης (IASP) μπορούν να παρέχουν διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, εφόσον επιτρέπεται από κράτος μέλος ([57]) και υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

— οι IASP είναι διαπιστευμένοι για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 765/2008 ([58]) ([59]), και

— οι IASP πληρούν απαιτήσεις ισοδύναμες με εκείνες που ορίζονται στην οδηγία για τους ελέγχους όσον αφορά τη διενέργεια της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας από νόμιμους ελεγκτές στην Ένωση ([60]). Οι απαιτήσεις αυτές αφορούν ειδικότερα τα εξής: α) κατάρτιση και εξετάσεις· β) συνεχή εκπαίδευση· γ) συστήματα διασφάλισης ποιότητας· δ) επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο· ε) διορισμό και παύση· στ) έρευνες και κυρώσεις· ζ) οργάνωση της εργασίας του ανεξάρτητου παρόχου υπηρεσιών διασφάλισης, ιδίως όσον αφορά τους επαρκείς πόρους και το προσωπικό καθώς και την τήρηση του μητρώου με τους λογαριασμούς των πελατών και των φακέλων· και η) αναφορά παρατυπιών.

Από τις 6 Ιανουαρίου 2027 ένα κράτος μέλος που επιτρέπει σε IASP να παρέχουν υπηρεσίες διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός του, επιτρέπει σε IASP που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός του ([61]).

Οι ελεγκτές και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών που παρέχουν διασφάλιση βιωσιμότητας για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε τρίτη χώρα με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ ενός κράτους μέλους πρέπει να είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο του εν λόγω κράτους μέλους ([62]).

ΤΜΗΜΑ III

ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 19Α ΚΑΙ 29Α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ)

ΠΕΔΙΟ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1) **Ποιο οικονομικό έτος καθορίζει πότε μια επιχείρηση εμπίπτει σε συγκεκριμένη κατηγορία μεγέθους επιχειρήσεων: το οικονομικό έτος του έτους αναφοράς ή το οικονομικό έτος που προηγείται του έτους αναφοράς;**

([57]) Άρθρο 34 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας.

([58]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 765/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Ιουλίου 2008, για τον καθορισμό των απαιτήσεων διαπίστευσης και εποπτείας της αγοράς όσον αφορά την εμπορία των προϊόντων και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 339/93 (ΕΕ L 218 της 13.8.2008, σ. 30).

([59]) Άρθρο 2 σημείο 20) της λογιστικής οδηγίας: «*“ανεξάρτητος πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης”: οργανισμός αξιολόγησης της συμμόρφωσης που είναι διαπιστευμένος, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 765/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα αξιολόγησης της συμμόρφωσης που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της παρούσας οδηγίας.*»

([60]) Άρθρο 34 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν σε ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης που είναι εγκατεστημένος στο έδαφός τους να διατυπώνει τη γνώμη που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα), υπό τον όρο ότι ο εν λόγω ανεξάρτητος πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης υπόκειται σε απαιτήσεις που είναι ισοδύναμες με τις απαιτήσεις που ορίζονται στην οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 σημείο 22 της εν λόγω οδηγίας, ιδίως δε με τις απαιτήσεις όσον αφορά τα κάτωθι: α) κατάρτιση και εξετάσεις, με τις οποίες διασφαλίζεται ότι οι ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης αποκτούν την αναγκαία εμπειρογνωσία όσον αφορά την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας και τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας· β) συνεχή εκπαίδευση· γ) συστήματα διασφάλισης ποιότητας· δ) επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο· ε) διορισμό και παύση· στ) έρευνες και κυρώσεις· ζ) οργάνωση της εργασίας του ανεξάρτητου παρόχου υπηρεσιών διασφάλισης, ιδίως όσον αφορά τους επαρκείς πόρους και το προσωπικό καθώς και την τήρηση του μητρώου με τους λογαριασμούς των πελατών και των φακέλων· και η) αναφορά παρατυπιών.*

([61]) Άρθρο 34 παράγραφος 5 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Από τις 6 Ιανουαρίου 2027, ένα κράτος μέλος που έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 (το “κράτος μέλος υποδοχής”) επιτρέπει σε ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος υποδοχής (το “κράτος μέλος καταγωγής”) να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.*»

([62]) Άρθρο 45 της οδηγίας για τους ελέγχους.

Οι κανόνες για τον προσδιορισμό του μεγέθους μιας επιχείρησης για τους σκοπούς της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βασίζονται στους υφιστάμενους κανόνες για τους σκοπούς της δημοσιοποίησης χρηματοοικονομικών πληροφοριών που ισχύουν για την επιχείρηση με βάση το κράτος μέλος στο οποίο έχει την έδρα της ([63]). Οι κανόνες αυτοί καθορίζονται στα εθνικά μέτρα για τη μεταφορά της προϋπάρχουσας λογιστικής οδηγίας.

2) **Αν μια επιχείρηση εξελιχθεί κατά τη διάρκεια ενός δεδομένου οικονομικού έτους κατά τρόπον ώστε να πληροί τα κριτήρια υπαγωγής σε διαφορετική κατηγορία επιχειρήσεων, υποχρεούται να αρχίσει να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για την εν λόγω νέα κατηγορία για το ίδιο οικονομικό έτος ή μόνο μετά την εκπλήρωση των κριτηρίων επί δύο διαδοχικά οικονομικά έτη;**

Οι κανόνες για τον προσδιορισμό της κατηγορίας μεγέθους μιας επιχείρησης για τους σκοπούς της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, όταν η εν λόγω επιχείρηση εξελίσσεται κατά τη διάρκεια ενός δεδομένου οικονομικού έτους, βασίζονται στους υφιστάμενους κανόνες για τους σκοπούς της δημοσιοποίησης χρηματοοικονομικών πληροφοριών (βλ. επίσης συχνή ερώτηση 1). Οι κανόνες αυτοί καθορίζονται στα εθνικά μέτρα για τη μεταφορά της προϋπάρχουσας λογιστικής οδηγίας.

3) **Πώς υπολογίζεται ο μέσος αριθμός εργαζομένων για την κατηγοριοποίηση της επιχείρησης σύμφωνα με τη λογιστική οδηγία;**

Η νομοθεσία της Ένωσης δεν ρυθμίζει τον υπολογισμό του μέσου αριθμού εργαζομένων για την κατηγοριοποίηση της επιχείρησης σύμφωνα με τη λογιστική οδηγία. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορεί να έχουν θεσπίσει εθνικούς κανόνες ή να έχουν παράσχει καθοδήγηση σχετικά με το ζήτημα αυτό. Ελλείψει εθνικών κανόνων ή εγγράφων καθοδήγησης, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν το άρθρο 5 της σύστασης της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων ([64]) ως καθοδήγηση όσον αφορά τη μέτρηση του αριθμού απασχολούμενων, ως αντιπροσωπευτική τιμή του μέσου αριθμού εργαζομένων: «[...]*Ο αριθμός απασχολούμενων ατόμων αντιστοιχεί στον αριθμό ετήσιων μονάδων εργασίας (στο εξής: ΕΜΕ), δηλαδή στον αριθμό εργαζομένων πλήρους απασχόλησης που εργάστηκαν στην εξεταζόμενη επιχείρηση ή για λογαριασμό αυτής καθ' όλη τη διάρκεια του σχετικού έτους αναφοράς. Τα άτομα που δεν εργάστηκαν ολόκληρο το έτος, οι εργαζόμενοι μερικής απασχόλησης, ανεξάρτητα από τη διάρκεια, και οι εργαζόμενοι σε εποχική βάση αντιστοιχούν σε κλάσματα των ΕΜΕ. Στον αριθμό απασχολούμενων περιλαμβάνονται: α) οι μισθωτοί· β) τα άτομα που εργάζονται για την επιχείρηση, έχουν σχέση εξάρτησης προς αυτήν και εξομοιούνται με μισθωτούς με βάση το εθνικό δίκαιο· γ) οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες· δ) οι εταίροι που ασκούν τακτική δραστηριότητα εντός της επιχείρησης και προσποριζονται οικονομικά πλεονεκτήματα από την επιχείρηση. Οι μαθητευόμενοι ή οι σπουδαστές που βρίσκονται σε επαγγελματική εκπαίδευση στο πλαίσιο σύμβασης μαθητείας ή επαγγελματικής κατάρτισης δεν συνυπολογίζονται στον αριθμό απασχολούμενων. Η διάρκεια των αδειών μητρότητας ή των γονικών αδειών δεν συνυπολογίζεται.*

4) **Απαιτείται από ΜΜΕ χωρίς κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Οι ΜΜΕ χωρίς κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σε ατομικό επίπεδο σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας (ατομική δήλωση βιωσιμότητας). Ωστόσο, υποχρεούνται να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σε ενοποιημένο επίπεδο σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας), εάν είναι μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου ([65]). Το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το μέγεθος της μητρικής επιχείρησης.

5) **Απαιτείται από πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους;**

([63]) Στην περίπτωση επιχειρήσεων με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση, οι εφαρμοστέοι κανόνες δημοσιοποίησης χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι εκείνοι του κράτους μέλους προέλευσης, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 σημείο θ) της οδηγίας για τη διαφάνεια (δηλαδή το κράτος μέλος στο οποίο η επιχείρηση έχει την καταστατική της έδρα ή ένα από τα κράτη μέλη στο οποίο οι κινητές αξίες της επιχείρησης έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ).

([64]) Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων (ΕΕ L 124 της 20.5.2003, σ. 36).

([65]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας:

Ναι. Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας, τα πιστωτικά ιδρύματα ([66]) και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις ([67]), συμπεριλαμβανομένων των συνεταιριστικών και των αλληλασφαλιστικών επιχειρήσεων, περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19α της λογιστικής οδηγίας (ατομική δήλωση βιωσιμότητας), ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, εάν είναι μεγάλες επιχειρήσεις ή ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ. Περιλαμβάνονται επίσης στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 29α της λογιστικής οδηγίας (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους όταν είναι η μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 3 στοιχείο β) δεύτερη περίοδος της λογιστικής οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν να μην εφαρμόζουν, εν όλω ή εν μέρει, τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σε συγκεκριμένα πιστωτικά ιδρύματα ([68]).

6) **Απαιτείται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα —πλην των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των πιστωτικών ιδρυμάτων — να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Ναι. Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα —πλην των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των πιστωτικών ιδρυμάτων— περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, εφόσον πληρούν αμφότερες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

— είναι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν συσταθεί με τη μορφή επιχείρησης που απαριθμείται στο παράρτημα I ή II της λογιστικής οδηγίας ([69])·

— είναι είτε μεγάλες επιχειρήσεις είτε ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας) και/ή μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου (άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας).

7) **Εάν ένα μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα (SNCI) υποχρεούται επί του παρόντος να υποβάλλει μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με την οδηγία 2014/95/ΕΕ (οδηγία για τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών), πρέπει να συνεχίσει να υποβάλλει μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας για τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών έως ότου αρχίσει να εφαρμόζεται το καθεστώς της οδηγίας CSRD σε μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα (δηλαδή από τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2026 ή μεταγενέστερα);**

Ναι. Βάσει του άρθρου 5 παράγραφος 2 της οδηγίας CSRD, ένα μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα που είναι μεγάλη επιχείρηση ή ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ θα υποχρεούται να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS (ή, εναλλακτικά, με τα ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ) αρχίζοντας από το οικονομικό έτος 2026. Ως εκ τούτου, ένα μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα που επί του παρόντος υποχρεούται να υποβάλλει μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας, όπως θεσπίστηκε με την οδηγία 2014/95/ΕΕ (οδηγία για τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών) ([70]) (δηλαδή επειδή, εκτός του ότι είναι πιστωτικό ίδρυμα, είναι επίσης μεγάλη επιχείρηση που υπερβαίνει κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της το κριτήριο του μέσου αριθμού των 500 εργαζομένων στη διάρκεια του οικονομικού έτους) θα πρέπει να συνεχίσει να υποβάλλει πληροφορίες στο πλαίσιο του καθεστώτος της οδηγίας για τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών έως ότου αρχίσει να εφαρμόζεται το καθεστώς της οδηγίας CSRD σε μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα (δηλαδή από το οικονομικό έτος 2026).

8) **Εάν ένα μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα (SNCI) είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου, μπορεί να επωφεληθεί από την παρέκκλιση του άρθρου 19α παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας και να καταρτίσει εκθέσεις βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ;**

([66]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 1) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

([67]) Κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 της οδηγίας 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου.

([68]) Άρθρο 1 παράγραφος 3 στοιχείο β) δεύτερη περίοδος της λογιστικής οδηγίας: «*Τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν να μην εφαρμόζουν τα μέτρα συντονισμού που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου στις επιχειρήσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 2 παράγραφος 5 σημεία (2) έως (23) της οδηγίας 2013/36/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.*»

([69]) Άρθρο 1 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας: «1. *Τα μέτρα συντονισμού που προβλέπει η παρούσα οδηγία αφορούν τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές επιχειρήσεων οι οποίες απαριθμούνται: α) στο παράρτημα I, β) στο παράρτημα II, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της επιχείρησης οι οποίοι σε άλλες περιπτώσεις έχουν απεριόριστη ευθύνη, στην πραγματικότητα έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή οι εν λόγω εταίροι είναι επιχειρήσεις:i) των μορφών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα I· ή ii) που δεν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους, αλλά έχουν νομική μορφή συγκρίσιμη με εκείνες που απαριθμούνται στο παράρτημα I.* […]».

([70]) Οδηγία 2014/95/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 22ας Οκτωβρίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών και πληροφοριών για την πολυμορφία από ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις και ομίλους (ΕΕ L 330 της 15.11.2014, σ. 1).

Εάν μια επιχείρηση (ανεξάρτητα από το μέγεθος ή το συγκεκριμένο είδος, π.χ. συμπεριλαμβανομένων των SNCI) είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου, πρέπει να δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας, η οποία καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS. Η δυνατότητα χρήσης των ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας εφαρμόζεται μόνο σε ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ και σε μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα, εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις ή εξαρτημένες αντασφαλιστικές επιχειρήσεις (υπό την προϋπόθεση ότι είναι μεγάλες επιχειρήσεις ή ΜΜΕ —εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων— με κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ) για την κατάρτιση της οικείας ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας. Βλέπε επίσης την ερώτηση 10.

9) **Εάν ένα μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα (SNCI) είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου, πότε πρέπει να αρχίσει να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας;**

Εάν ένα SNCI είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου, πρέπει να δημοσιεύσει ενοποιημένη έκθεση βιωσιμότητας χρησιμοποιώντας τα ESRS είτε από το οικονομικό έτος 2024 (αν το SNCI είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος που υπερβαίνει κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της, σε ενοποιημένη βάση, τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους) είτε από το οικονομικό έτος 2025 (σε όλες τις άλλες περιπτώσεις).

10) **Εάν ένα SNCI είναι μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου, αλλά δεν υποχρεούται να εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επειδή όλες οι θυγατρικές του θεωρούνται μη σημαντικές, εξακολουθεί να υποχρεούται να καταρτίζει και να δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας;**

Όχι. Το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας εφαρμόζεται σε μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων. Ωστόσο, αν μια μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου εξαιρείται από την κατάρτιση και τη δημοσίευση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων βάσει του άρθρου 23 παράγραφος 10 της λογιστικής οδηγίας (δηλαδή επειδή έχει μόνο θυγατρικές επιχειρήσεις, οι οποίες θεωρούνται μη σημαντικές, τόσο εξατομικευμένα όσο και σε συλλογικό επίπεδο, ή επειδή όλες οι θυγατρικές της μπορούν να αποκλειστούν από την ενοποίηση κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 παράγραφος 9 της λογιστικής οδηγίας), η εν λόγω μητρική επιχείρηση δεν υποχρεούται να καταρτίζει και να δημοσιεύσει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας. Ωστόσο, στον βαθμό που η εν λόγω μητρική επιχείρηση είναι η ίδια μεγάλη επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19α της λογιστικής οδηγίας, πρέπει να καταρτίζει και να δημοσιεύει ατομική δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας. Η εν λόγω ατομική δήλωση βιωσιμότητας πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις θυγατρικές της κατά την υποβολή πληροφοριών σχετικά με την αξιακή αλυσίδα της σύμφωνα με τα ESRS.

11) **Απαιτείται από οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Όχι. Βάσει του άρθρου 1 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας, οι ΟΣΕΚΑ και οι ΟΕΕ εξαιρούνται από την υποβολή πληροφοριών βιωσιμότητας βάσει της λογιστικής οδηγίας, ακόμα και αν τα εν λόγω χρηματοπιστωτικά προϊόντα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της λογιστικής οδηγίας ([71]).

12) **Απαιτείται από επιχειρήσεις που διαχειρίζονται οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Το άρθρο 1 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας αποσκοπεί στην εξαίρεση των ΟΣΕΚΑ και των ΟΕΕ από τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βάσει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας.

Ωστόσο, οι επιχειρήσεις που διαχειρίζονται ΟΣΕΚΑ και ΟΕΕ θα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των υποχρεώσεων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βάσει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις ως προς τη νομική μορφή βάσει του άρθρου 1 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, καθώς και τα κριτήρια μεγέθους της εταιρείας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας.

([71]) Άρθρο 1 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας: «*Τα μέτρα συντονισμού που προβλέπονται στα άρθρα 19α, 29α και 29δ δεν εφαρμόζονται στα χρηματοπιστωτικά προϊόντα που απαριθμούνται στο άρθρο 2 σημείο (12) στοιχεία β)* [ΟΣΕΚΑ] *και στ)* [ΟΕΕ] *του κανονισμού (ΕΕ) 2019/2088 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου* [SFDR]».

13) **Απαιτείται από διαπραγματεύσιμα αμοιβαία κεφάλαια (ΔΑΚ) και εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα (REIT) να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Όσον αφορά τα ΔΑΚ, δεδομένου ότι τα εν λόγω χρηματοπιστωτικά προϊόντα έχουν συσταθεί ως συλλογικές επενδύσεις σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) ή ως οργανισμοί εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ), εφαρμόζεται η ίδια εξαίρεση που ισχύει για τους ΟΣΕΚΑ και τους ΟΕΕ (βλ. συχνή ερώτηση 11). Όσον αφορά τις εισηγμένες REIT, στον βαθμό που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 4 παράγραφος 1 στοιχείο α) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ ([72]) για να χαρακτηριστούν ΟΕΕ, εφαρμόζεται η ίδια εξαίρεση που ισχύει για τους ΟΕΕ (βλ. συχνή ερώτηση 11).

14) **Απαιτείται από τα συνταξιοδοτικά ταμεία να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Εάν ένα συνταξιοδοτικό ταμείο έχει συσταθεί με τη μορφή επιχείρησης που απαριθμείται στο παράρτημα I ή II της λογιστικής οδηγίας ([73]) και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, θα πρέπει να περιλαμβάνει δήλωση βιωσιμότητας στην οικεία έκθεση διαχείρισης. Σε αντίθεση με τις συλλογικές επενδύσεις σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) ή τους οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ), τα συνταξιοδοτικά ταμεία δεν καλύπτονται από την εξαίρεση από τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που ορίζεται στο άρθρο 1 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας.

15) **Πρέπει η δήλωση βιωσιμότητας που δημοσιεύεται στην έκθεση διαχείρισης από εκδότη κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ να θεωρείται «ρυθμιζόμενη πληροφορία» όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο ια) της οδηγίας για τη διαφάνεια;**

Ναι. Το άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο ια) της οδηγίας για τη διαφάνεια ορίζει ότι ως ρυθμιζόμενες πληροφορίες νοούνται, μεταξύ άλλων, «όλες οι πληροφορίες τις οποίες ο εκδότης, ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που έχει ζητήσει την εισαγωγή κινητών αξιών προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά χωρίς τη συναίνεση του εκδότη, υποχρεούται να αποκαλύπτει δυνάμει της παρούσας οδηγίας [δηλαδή της οδηγίας για τη διαφάνεια] [...]». Το άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια απαιτεί από τους εκδότες να δημοσιοποιούν δήλωση βιωσιμότητας, η οποία ως εκ τούτου πρέπει να θεωρείται «ρυθμιζόμενη πληροφορία».

16) **Ποιες εταιρείες μπορούν να απαλλαγούν από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών βιωσιμότητας για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2028 σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας;**

Βάσει του άρθρου 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας, οι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ μπορούν να αποφασίσουν να μην υποβάλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2028 (π.χ. για τα οικονομικά έτη 2026 και 2027). Ωστόσο, στις περιπτώσεις αυτές, η ΜΜΕ αναφέρει εν συντομία στην έκθεση διαχείρισής της τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας.

Αυτή η δυνατότητα απαλλαγής ισχύει επίσης για μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα, καθώς και για εξαρτημένες ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι είναι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ

17) **Εάν μια μητρική επιχείρηση υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας σε ενοποιημένο επίπεδο σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας (ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας), πρέπει να αναφέρει στην οικία ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς δείκτες επιδόσεων σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας;**

([72]) Οδηγία 2011/61/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2011 σχετικά με τους διαχειριστές οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων και για την τροποποίηση των οδηγιών 2003/41/ΕΚ και 2009/65/ΕΚ και των κανονισμών (ΕΚ) αριθ. 1060/2009 και (ΕΕ) αριθ. 1095/2010 (ΕΕ L 174 της 1.7.2011, σ. 1).

([73]) Άρθρο 1 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας:

Όχι. Το άρθρο 19 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας ([74]), το οποίο ρυθμίζει την ατομική έκθεση διαχείρισης, απαιτεί τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικά με βασικούς δείκτες επιδόσεων στο πλαίσιο της ατομικής έκθεσης διαχείρισης. Το άρθρο 29 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας ([75]), το οποίο ρυθμίζει την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης, απαιτεί στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης να αναφέρονται, τουλάχιστον, οι πληροφορίες που απαιτούν τα άρθρα 19 και 20 της λογιστικής οδηγίας. Δεδομένου ότι το άρθρο 29α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας ([76]) απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικά με βασικούς δείκτες επιδόσεων στο πλαίσιο της οικείας ατομικής έκθεσης διαχείρισης (όπως απαιτείται από το άρθρο 19 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας) όταν έχουν συμμορφωθεί με το άρθρο 29α παράγραφοι 1 έως 5, και δεδομένου ότι το περιεχόμενο της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης σύμφωνα με το άρθρο 29 παράγραφος 1 περιλαμβάνει επίσης τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει του άρθρου 19 παράγραφος 1, η εξαίρεση θα ισχύει και για την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης της επιχείρησης δυνάμει του άρθρου 29α.

18) **Αν μια ΜΜΕ με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ επιλέξει να καταρτίσει και να δημοσιεύει οικειοθελώς ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας, εξαιρείται από την κατάρτιση και δημοσίευση της ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας;**

Ναι. Μια ΜΜΕ με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ η οποία δημοσιεύει οικειοθελώς την ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας που αναφέρεται στο άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας εξαιρείται από την κατάρτιση και τη δημοσίευση της ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας που αναφέρεται στο άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι η ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS.

19) **Ποιες είναι οι προϋποθέσεις για την εξαίρεση μιας θυγατρικής επιχείρησης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας από την υποβολή πληροφοριών βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (δήλωση βιωσιμότητας);**

Σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 9 και το άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, μια επιχείρηση, η οποία είναι θυγατρική επιχείρηση, απαλλάσσεται από τις υποχρεώσεις που ορίζονται στο άρθρο 19α παράγραφοι 1 έως 4 της λογιστικής οδηγίας (ή στο άρθρο 29α παράγραφοι 1 έως 5 της λογιστικής οδηγίας, εάν η θυγατρική είναι η ίδια ενδιάμεση μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου), εφόσον μια τέτοια επιχείρηση και οι θυγατρικές της επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνονται στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης μητρικής επιχείρησης, η οποία συντάσσεται σύμφωνα με τα άρθρα 29 και 29α της λογιστικής οδηγίας (ή στην υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας η οποία πραγματοποιείται σύμφωνα με τα ESRS ή κατά τρόπο ισοδύναμο με τα εν λόγω ESRS).

Η απαλλαγή αυτή υπόκειται σε όλες τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 19α παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας (ή στο άρθρο 29α παράγραφος 8 δεύτερο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας, εάν η θυγατρική είναι η ίδια ενδιάμεση μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου). Ειδικότερα, η έκθεση διαχείρισης της απαλλασσόμενης επιχείρησης πρέπει να περιέχει: την επωνυμία και την καταστατική έδρα της μητρικής επιχείρησης που υποβάλλει τις πληροφορίες σε επίπεδο ομίλου· τους διαδικτυακούς συνδέσμους προς την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης ή την ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης· και την πληροφορία ότι η επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση δημοσίευσης της ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας (ή της ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας, εάν η θυγατρική είναι η ίδια ενδιάμεση μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου). Εάν η μητρική επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, η οικεία ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας και η γνώμη διασφάλισης πρέπει να δημοσιεύονται σύμφωνα με το δίκαιο του

([74]) Άρθρο 19 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Στο βαθμό που απαιτείται για την κατανόηση της εξέλιξης της επιχείρησης, των επιδόσεων ή της θέσης της, η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τόσο χρηματοοικονομικούς όσο και, όπου ενδείκνυται, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επιδόσεων που έχουν σχέση με το συγκεκριμένο τομέα δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με περιβαλλοντικά και εργασιακά θέματα. Στο πλαίσιο της ανάλυσης αυτής, η έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει, όπου ενδείκνυται, αναφορές και πρόσθετες εξηγήσεις για τα ποσά που αναγράφονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.*»

([75]) Άρθρο 29 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας: «*Εκτός από τις τυχόν άλλες πληροφορίες που απαιτούνται βάσει άλλων διατάξεων της παρούσας οδηγίας, στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης αναφέρονται, τουλάχιστον, οι πληροφορίες που απαιτούν τα άρθρα 19 και 20, λαμβανομένων υπόψη των αναγκαίων προσαρμογών που υπαγορεύονται από τις ιδιομορφίες της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης σε σχέση με την έκθεση διαχείρισης, κατά τρόπο που να διευκολύνει την εκτίμηση της θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση.*»

([76]) Άρθρο 29α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας: «*Μια μητρική επιχείρηση που συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των παραγράφων 1 έως 5 του παρόντος άρθρου θεωρείται ότι έχει τηρήσει τις απαιτήσεις του άρθρου 19 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο και του άρθρου 19α.*»

κράτους μέλους στο οποίο υπάγεται η θυγατρική επιχείρηση, και οι δημοσιοποιήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων (οι οποίες καλύπτουν τις δραστηριότητες που ασκούνται από τη θυγατρική επιχείρηση) πρέπει να περιλαμβάνονται είτε στην έκθεση διαχείρισης της θυγατρικής επιχείρησης είτε στην ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας που πραγματοποιείται από τη μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας.

Εάν ένα κράτος μέλος απαιτεί την παροχή μετάφρασης της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης ή της ενοποιημένης υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης, η μετάφραση αυτή θα πρέπει είτε να επικυρώνεται (π.χ. από τον μεταφραστή ή από την αρχή που είναι αρμόδια για την πιστοποίηση των μεταφράσεων του οικείου κράτους μέλους) είτε να περιλαμβάνει δήλωση στην οποία να διευκρινίζεται ότι δεν έχει επικυρωθεί.

Σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 10 και το άρθρο 29α παράγραφος 9 της λογιστικής οδηγίας, οι μεγάλες επιχειρήσεις με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ —συμπεριλαμβανομένων των μικρών και μη πολύπλοκων ιδρυμάτων, των εξαρτημένων ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των εξαρτημένων αντασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων τρίτων χωρών— δεν μπορούν να επωφεληθούν από την εξαίρεση αυτή.

20) **Πρέπει να έχει δημοσιευθεί ήδη η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης / η ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης όταν η θυγατρική της δημοσιεύει τη δική της έκθεση διαχείρισης, προκειμένου η θυγατρική να εξαιρεθεί από τη δημοσίευση της δικής της δήλωσης βιωσιμότητας;**

Όχι. Για να εξαιρεθεί η θυγατρική επιχείρηση από τη δημοσίευση της δικής της δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 9 ή το άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, η έκθεση διαχείρισης που δημοσιεύει η θυγατρική επιχείρηση πρέπει να περιέχει διαδικτυακό σύνδεσμο προς την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης ή την ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης ([77]). Όταν η εν λόγω ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης ή η ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας δεν είναι ακόμη διαθέσιμη κατά τον χρόνο δημοσίευσης της έκθεσης διαχείρισης της θυγατρικής επιχείρησης, η θυγατρική επιχείρηση που ζητεί την απαλλαγή μπορεί να παραπέμπει στην οικεία έκθεση διαχείρισης σε γενικό διαδικτυακό σύνδεσμο στον οποίο θα είναι διαθέσιμα τα σχετικά έγγραφα στο μέλλον. Η ενωσιακή θυγατρική θα μπορούσε να εξετάσει, για παράδειγμα, το ενδεχόμενο να λάβει από τη μητρική επιχείρηση δήλωση ότι εγγυάται για τις υποχρεώσεις της θυγατρικής επιχείρησης και να δημοσιεύσει τη δήλωση αυτή μαζί με την οικεία έκθεση διαχείρισης εντός της προθεσμίας που ορίζεται από το κράτος μέλος της.

21) **Πρέπει η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης ή η ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης να διατίθεται σε γλώσσα αποδεκτή από το κράτος μέλος στο εθνικό δίκαιο του οποίου υπάγεται η θυγατρική επιχείρηση, προκειμένου να εξαιρεθεί η θυγατρική από τη δημοσίευση της δικής της δήλωσης βιωσιμότητας;**

Το κράτος μέλος στο εθνικό δίκαιο του οποίου υπάγεται η θυγατρική επιχείρηση μπορεί να απαιτεί τη δημοσίευση της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης ή, κατά περίπτωση, της ενοποιημένης έκθεσης βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης σε γλώσσα την οποία δέχεται το εν λόγω κράτος μέλος και την παροχή κάθε αναγκαίας μετάφρασης στη γλώσσα αυτή. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να πληρούνται οι εν λόγω απαιτήσεις προκειμένου η θυγατρική επιχείρηση να εξαιρεθεί από τη δημοσίευση της δικής της δήλωσης βιωσιμότητας ([78]).

22) **Πώς θα πρέπει να αναφέρει η απαλλασσόμενη θυγατρική το γεγονός ότι απαλλάσσεται;**

([77]) Άρθρο 19α παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α) σημείο ii) και άρθρο 29α παράγραφος 8 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α) σημείο ii) της λογιστικής οδηγίας: «*τους διαδικτυακούς συνδέσμους προς την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης της μητρικής επιχείρησης ή, κατά περίπτωση, προς την ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης, που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, και προς τη γνώμη διασφάλισης που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 στοιχείο αα) δεύτερο εδάφιο της παρούσας οδηγίας ή τη γνώμη διασφάλισης που αναφέρεται στο στοιχείο β) του παρόντος εδαφίου*».

([78]) Άρθρο 19α παράγραφος 9 τρίτο εδάφιο και άρθρο 29α παράγραφος 8 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας.

Βάσει του άρθρου 19α παράγραφος 9 και του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, η απαλλασσόμενη θυγατρική πρέπει να περιλαμβάνει στην οικεία έκθεση διαχείρισης την πληροφορία ότι απαλλάσσεται από την υποχρέωση δημοσίευσης ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας (ή ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας, εφόσον η θυγατρική είναι η ίδια ενδιάμεση μητρική επιχείρηση μεγάλου ομίλου) ([79]).

23) **Η έκθεση διαχείρισης της απαλλασσόμενης θυγατρικής θα πρέπει να έχει συγκεκριμένη μορφή δημοσίευσης;**

Όταν μια θυγατρική κάνει χρήση της εξαίρεσης του άρθρου 19α παράγραφος 9 ή του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, ισχύουν οι γενικοί κανόνες για τη δημοσίευση της έκθεσης διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένης της υποχρέωσης υποβολής της έκθεσης διαχείρισης στο εθνικό μητρώο επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 30 της λογιστικής οδηγίας σε συνδυασμό με τις διατάξεις του τίτλου I κεφάλαιο III της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο. Οι ψηφιακές απαιτήσεις για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας που ορίζονται στο άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας δεν εφαρμόζονται. Όταν η θυγατρική που κάνει χρήση της εξαίρεσης του άρθρου 19α παράγραφος 9 ή του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας διαθέτει κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ, θα πρέπει επίσης να συμμορφώνεται με τις γενικές απαιτήσεις που ορίζονται στο άρθρο 4 της οδηγίας για τη διαφάνεια όσον αφορά τη δημοσίευση της έκθεσης διαχείρισης στο πλαίσιο της ετήσιας οικονομικής έκθεσης [δηλαδή τη χρήση του ευρωπαϊκού ενιαίου ηλεκτρονικού μορφότυπου αναφοράς (ESEF) που θεσπίστηκε με τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό ESEF και τη δημοσίευση της ετήσιας οικονομικής έκθεσης εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος του οικονομικού έτους].

24) **Μπορούν οι μεγάλες επιχειρήσεις που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ να επωφεληθούν από τις εξαιρέσεις του άρθρου 19α παράγραφος 9 ή του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας;**

Όχι. Σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 10 και το άρθρο 29α παράγραφος 9 της λογιστικής οδηγίας, οι μεγάλες επιχειρήσεις με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ —συμπεριλαμβανομένων των μικρών και μη πολύπλοκων ιδρυμάτων, των εξαρτημένων ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των εξαρτημένων αντασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων τρίτων χωρών— δεν μπορούν να εξαιρεθούν από την υποβολή πληροφοριών βιωσιμότητας. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια και τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας.

25) **Πώς μπορεί μια επιχείρηση να συμμορφωθεί με την υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης ατομικής ή ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας όταν δεν υποχρεούται να καταρτίζει και να δημοσιεύει ατομική ή ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης;**

Επιχείρηση η οποία πρέπει να υποβάλει πληροφορίες βιωσιμότητας και δεν υποχρεούται να καταρτίζει και να δημοσιεύει ατομική ή ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης μπορεί να δημοσιεύει την ατομική ή ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σε χωριστό έγγραφο. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται επίσης στην ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας για τις θυγατρικές της που εξαιρούνται δυνάμει του άρθρου 19α παράγραφος 9 και του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας.

Ωστόσο, το εν λόγω χωριστό έγγραφο —το οποίο περιλαμβάνει την ατομική ή την ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας— πρέπει να συμμορφώνεται με τον μορφότυπο και τις απαιτήσεις επισήμανσης που ορίζονται στο άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας ([80]).

26) **Πώς μπορεί μια επιχείρηση να συμμορφωθεί με την υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας όταν απαλλάσσεται από την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων;**

([79]) Άρθρο 19α παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α) σημείο iii) και άρθρο 29α παράγραφος 8 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α) σημείο iii) της λογιστικής οδηγίας: «*την πληροφορία ότι η επιχείρηση απαλλάσσεται από τις υποχρεώσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 4 του παρόντος άρθρου*».

([80]) Άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας: «*1. Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στις απαιτήσεις του άρθρου 19α της παρούσας οδηγίας καταρτίζουν την έκθεση διαχείρισής τους στον ηλεκτρονικό μορφότυπο υποβολής εκθέσεων που προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2019/815 της Επιτροπής και επισημαίνουν την οικεία έκθεση βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2020/852, σύμφωνα με τον ηλεκτρονικό μορφότυπο αναφοράς που προσδιορίζεται στον εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό. 2. Οι μητρικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στις απαιτήσεις του άρθρου 29α καταρτίζουν την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισής τους στον ηλεκτρονικό μορφότυπο αναφοράς που προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2019/815 και επισημαίνουν την οικεία έκθεση βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2020/852, σύμφωνα με τον ηλεκτρονικό μορφότυπο που προσδιορίζεται στον εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό.*»

Επιχείρηση η οποία πρέπει να καταρτίζει και να δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας χωρίς να χρειάζεται να καταρτίζει και να δημοσιεύει τις αντίστοιχες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνει στην ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των επιπτώσεων της επιχείρησης σε θέματα βιωσιμότητας, καθώς και για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της επιχείρησης ([81]).

ESRS

27) **Ποια δέσμη ευρωπαϊκών προτύπων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (ESRS) χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για την κατάρτιση των πληροφοριών βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Όλες οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας χρησιμοποιούν, εξ ορισμού, τα ESRS που εγκρίνονται σύμφωνα με το άρθρο 29β της λογιστικής οδηγίας (ESRS). Η πρώτη δέσμη ESRS εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό (ΕΕ) 2023/2772 της Επιτροπής της 31ης Ιουλίου 2023.

Για την κατάρτιση της ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α της λογιστικής οδηγίας, οι ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ, καθώς και τα μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα, οι εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις και οι εξαρτημένες αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν εναλλακτικά τα αναλογικά ESRS που θα εκδοθούν σύμφωνα με το άρθρο 29γ της λογιστικής οδηγίας (ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ). Βλέπε επίσης την ερώτηση 28.

28) **Ποιες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν τα ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ για την κατάρτιση της οικείας ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας ως εναλλακτικής των ESRS που εγκρίνονται σύμφωνα με το άρθρο 29β της λογιστικής οδηγίας;**

Οι επιχειρήσεις που μπορούν να χρησιμοποιούν τα ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ για την κατάρτιση της οικείας ατομικής δήλωσης βιωσιμότητας είναι οι εξής:

— ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ·

— τα μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα ([82]), υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε i) μεγάλες επιχειρήσεις ή ii) ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ·

([81]) Το σκεπτικό αυτό βασίζεται στο άρθρο 19α παράγραφος 3 τρίτο εδάφιο και στο άρθρο 29α παράγραφος 3 τρίτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας: «*Κατά περίπτωση, οι πληροφορίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 περιέχουν επίσης αναφορές και πρόσθετες επεξηγήσεις των άλλων πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης, σύμφωνα με το άρθρο 19, καθώς και των ποσών που αναγράφονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.*». Ο όρος «*κατά περίπτωση*» αναφέρεται σε καταστάσεις στις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται και δεν δημοσιεύονται από την επιχείρηση.

([82]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 145) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013: «ίδρυμα το οποίο πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) δεν πρόκειται για μεγάλο ίδρυμα, β) η συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού του σε ατομική βάση ή, κατά περίπτωση, σε ενοποιημένη βάση, σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό και την οδηγία 2013/36/ΕΕ είναι κατά μέσο όρο ίση ή μικρότερη από το όριο των 5 δισεκατομμυρίων EUR στη διάρκεια της τετραετούς περιόδου αμέσως πριν από την τρέχουσα ετήσια περίοδο αναφοράς. Τα κράτη μέλη μπορούν να μειώσουν αυτό το όριο, γ) δεν υπόκειται σε οποιεσδήποτε υποχρεώσεις ούτε υπόκειται σε απλουστευμένες υποχρεώσεις, όσον αφορά τον σχεδιασμό της ανάκαμψης και της εξυγίανσης σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας 2014/59/ΕΕ, δ) οι δραστηριότητες του χαρτοφυλακίου συναλλαγών του χαρακτηρίζονται ως μικρής κλίμακας σύμφωνα με το άρθρο 94 παράγραφος 1, ε) η συνολική αξία των θέσεων παραγώγων τις οποίες κατέχει με σκοπό τη διαπραγμάτευση δεν υπερβαίνει το 2 % του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού του εντός και εκτός ισολογισμού, και η συνολική αξία του συνόλου των θέσεων παραγώγων του δεν υπερβαίνει το 5 %, ο δε υπολογισμός αμφότερων των τιμών πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 273α παράγραφος 3, στ) πάνω από το 75 % των ενοποιημένων συνολικών στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεών τους, εξαιρουμένων, και στις δύο περιπτώσεις, των εντός ομίλου ανοιγμάτων, αφορούν δραστηριότητες με αντισυμβαλλομένους που βρίσκονται στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, ζ) δεν χρησιμοποιεί εσωτερικά μοντέλα για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό, εξαιρουμένων των θυγατρικών που χρησιμοποιούν εσωτερικά μοντέλα τα οποία έχουν αναπτυχθεί στο επίπεδο του ομίλου, με την προϋπόθεση ότι ο όμιλος υπόκειται στις απαιτήσεις δημοσιοποίησης που ορίζονται στο άρθρο 433α ή 433γ σε ενοποιημένη βάση, η) δεν έχει κοινοποιήσει στην αρμόδια αρχή ένσταση για τον χαρακτηρισμό του ως μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα, θ) η αρμόδια αρχή δεν έχει αποφασίσει ότι το ίδρυμα δεν πρέπει να θεωρείται μικρό και μη πολύπλοκο ίδρυμα με βάση ανάλυση του μεγέθους, της διασυνδεσιμότητας, της πολυπλοκότητας ή των χαρακτηριστικών του κινδύνου του». Τα ιδρύματα αυτά μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό των μεγάλων επιχειρήσεων εφόσον πληρούν τα κατώτατα όρια του άρθρου 3 παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας.

— εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις ([83]) υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε: i) μεγάλες επιχειρήσεις ή ii) ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ· και

— εξαρτημένες αντασφαλιστικές επιχειρήσεις ([84]) υπό την προϋπόθεση ότι είναι είτε: i) μεγάλες επιχειρήσεις ή ii) ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ.

ΑΞΙΑΚΗ ΑΛΥΣΙΔΑ

29) **Τα ESRS απαιτούν από τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν εκτιμήσεις εάν δεν μπορούν να συλλέξουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την αξιακή αλυσίδα, αφού καταβάλουν εύλογες προσπάθειες προς τούτο (ESRS 1 Γενικές απαιτήσεις σημείο 69). Τι συνιστά «εύλογη προσπάθεια»;**

Η έννοια της «εύλογης προσπάθειας» χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί πότε μια επιχείρηση υποβάλλει εκτίμηση των πληροφοριών σχετικά με την αξιακή αλυσίδα αντί να υποβάλλει πληροφορίες που συλλέγονται από παράγοντες της αξιακής αλυσίδας της.

Στο σημείο 65 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) ορίζεται ο σκοπός της συμπερίληψης πληροφοριών για την αξιακή αλυσίδα στη δήλωση βιωσιμότητας. Αναφέρεται ότι «*η επιχείρηση περιλαμβάνει σημαντικές πληροφορίες για την αξιακή αλυσίδα όταν αυτό είναι απαραίτητο για: α) να βοηθά τους χρήστες των δηλώσεων βιωσιμότητας να κατανοούν τις σημαντικές επιπτώσεις, τους κινδύνους και τις ευκαιρίες της επιχείρησης· και/ή β) να διαμορφωθεί ένα σύνολο πληροφοριών που πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών (βλ. προσάρτημα Β του παρόντος προτύπου)*».

Το σημείο 68 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) ορίζει ότι: «*Η ικανότητα της επιχείρησης να αποκτά τις απαραίτητες πληροφορίες για την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα ενδέχεται να ποικίλλει ανάλογα με διάφορους παράγοντες, όπως οι συμβατικές ρυθμίσεις της επιχείρησης, το επίπεδο ελέγχου που ασκεί στις πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ενοποίησης και η αγοραστική της ισχύς. Όταν η επιχείρηση δεν έχει την ικανότητα να ελέγχει τις δραστηριότητες της οικείας ανάντη και/ή κατάντη αξιακής αλυσίδας και τις επιχειρηματικές της σχέσεις, η απόκτηση πληροφοριών για την αξιακή αλυσίδα ενδέχεται να είναι πιο δύσκολη.*»

Το σημείο 69 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) ορίζει ότι: «*Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η επιχείρηση δεν μπορεί να συλλέξει τις πληροφορίες σχετικά με την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα, όπως απαιτείται από την παράγραφο 63, αφού καταβάλει εύλογες προσπάθειες προς τούτο. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση εκτιμά τις πληροφορίες που πρέπει να υποβάλλονται σχετικά με την ανάντη και κατάντη οικεία αξιακή αλυσίδα, χρησιμοποιώντας όλες τις εύλογες και τεκμηριωμένες πληροφορίες, όπως στοιχεία μέσου όρου του τομέα και άλλες προσεγγιστικές τιμές.*»

Στο σημείο 70 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) αναγνωρίζεται ότι η απόκτηση πληροφοριών για την αξιακή αλυσίδα θα μπορούσε επίσης να είναι δυσχερής όταν ο σχετικός παράγοντας στην αξιακή αλυσίδα είναι ΜΜΕ ή άλλη επιχείρηση που δεν υπόκειται η ίδια στις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων της οδηγίας για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες.

Στο σημείο 71 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) γίνεται διάκριση μεταξύ της υποβολής πληροφοριών σχετικά με τις πολιτικές, τις δράσεις και τους στόχους, και της υποβολής πληροφοριών σχετικά με τους δείκτες μέτρησης. Όσον αφορά τις πολιτικές, τις δράσεις και τους στόχους, αναφέρεται ότι η επιχείρηση υποβάλλει πληροφορίες για την αξιακή αλυσίδα «*στον βαθμό που οι εν λόγω πολιτικές, δράσεις και στόχοι εμπλέκουν παράγοντες στην αξιακή αλυσίδα*». Όσον αφορά τους δείκτες μέτρησης, αναφέρει ότι «*σε πολλές περιπτώσεις, ιδίως για περιβαλλοντικά θέματα για τα οποία υπάρχουν προσεγγιστικές τιμές, η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων χωρίς να συλλέξει δεδομένα από τους παράγοντες της οικείας ανάντη και κατάντη αξιακής αλυσίδας, ιδίως από ΜΜΕ, για παράδειγμα, κατά τον υπολογισμό των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου πεδίου εφαρμογής 3 της επιχείρησης*».

Στο σημείο 72 διευκρινίζεται ότι: «*Η ενσωμάτωση εκτιμήσεων που πραγματοποιούνται με τη χρήση δεδομένων μέσου όρου τομέα ή άλλων προσεγγιστικών τιμών δεν οδηγεί σε πληροφορίες που δεν πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών (βλ. κεφάλαιο 2 και τμήμα 7.2 Πηγές εκτίμησης και αβεβαιότητα αποτελέσματος του παρόντος προτύπου).*»

([83]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 2 σημείο 13) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ.
([84]) Όπως ορίζονται στο άρθρο 5 σημείο 13) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ.

Η επιχείρηση θα πρέπει να επιδεικνύει εύλογη προσπάθεια, όπως αναφέρεται στο σημείο 69 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις), εξετάζοντας τα συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις, καθώς και τις συνθήκες του εξωτερικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται. Επομένως, το τι συνιστά εύλογη προσπάθεια μπορεί να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Αναμένεται ότι οι επιχειρήσεις θα προσφεύγουν συχνότερα στη χρήση εκτιμήσεων κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής των απαιτήσεων υποβολής πληροφοριών και ότι η χρήση εκτιμήσεων θα καταστεί σπανιότερη, καθώς η ικανότητα των επιχειρήσεων και των παραγόντων στις οικείες αξιακές αλυσίδες να ανταλλάσσουν πληροφορίες βιωσιμότητας θα βελτιώνεται με την πάροδο του χρόνου.

Σε κάθε περίπτωση, η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάζει αν η χρήση εκτιμήσεων είναι πιθανό να επηρεάσει την ποιότητα των υποβαλλόμενων πληροφοριών. Η χρήση εκτιμήσεων θα μπορούσε, σε ορισμένες περιπτώσεις, να βελτιώσει την ποιότητα των υποβαλλόμενων πληροφοριών, για παράδειγμα αν συμβάλλει στο να διασφαλιστεί ότι οι πληροφορίες σχετικά με τις επιπτώσεις, τους κινδύνους και τις ευκαιρίες είναι ουδέτερες ή αν οι πληροφορίες που συλλέγονται δεν είναι επαρκώς αξιόπιστες. Υπό αυτές τις συνθήκες, η χρήση εκτιμήσεων θα συνέβαλλε σε μια πιο πιστή απεικόνιση των φαινομένων που υποδηλώνουν οι πληροφορίες και, ως εκ τούτου, η αναφέρουσα επιχείρηση είναι πιθανότερο να χρησιμοποιήσει εκτιμήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η χρήση εκτιμήσεων θα μπορούσε να μειώσει την ποιότητα των υποβαλλόμενων πληροφοριών, για παράδειγμα αν οδηγεί σε λιγότερο ακριβείς και/ή λιγότερο πλήρεις πληροφορίες και, ως εκ τούτου, σε λιγότερο πιστή αναπαράσταση των φαινομένων που υποδηλώνουν.

Όταν εξετάζονται τα συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις της επιχείρησης και οι συνθήκες του εξωτερικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται, προκειμένου να προσδιοριστεί η εύλογη προσπάθεια, τα ακόλουθα κριτήρια θα μπορούσαν να παρέχουν χρήσιμες κατευθυντήριες γραμμές. Οποιοδήποτε από τα κριτήρια αυτά θα μπορούσε να επαρκεί από μόνο του ώστε να διαπιστωθεί αν έχει καταβληθεί εύλογη προσπάθεια ή τα κριτήρια μπορούν να εφαρμοστούν συνδυαστικά.

— **Το μέγεθος και οι πόροι της αναφέρουσας επιχείρησης σε σχέση με την κλίμακα και την πολυπλοκότητα της αξιακής αλυσίδας της**. Αυτό που συνιστά εύλογη προσπάθεια για μια μεγαλύτερη επιχείρηση με επαρκείς πόρους ενδέχεται να μη θεωρείται εύλογο για μια μικρότερη επιχείρηση η οποία διαθέτει, κατά κανόνα, λιγότερους πόρους. Το μέγεθος και οι πόροι της επιχείρησης θα πρέπει να εξετάζονται επίσης σε σχέση με την κλίμακα και την πολυπλοκότητα της αξιακής αλυσίδας της. Για παράδειγμα, αυτό που συνιστά εύλογη προσπάθεια για μια μεγαλύτερη επιχείρηση με μεγάλο αριθμό προμηθευτών για πολλά διαφορετικά προϊόντα και/ή με αλυσίδες εφοδιασμού που περιλαμβάνουν πολλές βαθμίδες, θα μπορούσε να θεωρείται μη εύλογο για μια μικρότερη επιχείρηση με παρόμοια πολύπλοκη αξιακή αλυσίδα.

— **Η τεχνική ετοιμότητα της αναφέρουσας επιχείρησης να συλλέγει πληροφορίες για την αξιακή αλυσίδα**. Για παράδειγμα, αυτό που συνιστά εύλογη προσπάθεια για μια πολύ μεγάλη επιχείρηση με σημαντική αποκτηθείσα πείρα στη συλλογή πληροφοριών βιωσιμότητας από παράγοντες της αξιακής αλυσίδας της δεν μπορεί να θεωρείται εύλογο στην περίπτωση μικρότερης επιχείρησης χωρίς αποκτηθείσα πείρα. Η τεχνική ετοιμότητα των επιχειρήσεων να συλλέγουν πληροφορίες για την αξιακή αλυσίδα αναμένεται να βελτιωθεί με την πάροδο του χρόνου.

— **Η διαθεσιμότητα εργαλείων για την πρόσβαση και την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με την αξιακή αλυσίδα**. Το τι συνιστά εύλογη προσπάθεια μπορεί να επηρεάζεται από τη διαθεσιμότητα αποτελεσματικών και ευρέως χρησιμοποιούμενων εργαλείων, συμπεριλαμβανομένων των ψηφιακών εργαλείων, για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με την αξιακή αλυσίδα μεταξύ επιχειρήσεων. Η διαθεσιμότητα των εν λόγω εργαλείων ενδέχεται να είναι περιορισμένη κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής των ESRS, αλλά αναμένεται να βελτιωθεί με την πάροδο του χρόνου, μεταξύ άλλων ως αποτέλεσμα των προτύπων εθελοντικής υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για τις ΜΜΕ που αναπτύσσει επί του παρόντος η EFRAG (VSME). Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να προσφύγουν στη χρήση εκτιμήσεων κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής των ESRS απ' ό,τι σε μεταγενέστερους κύκλους υποβολής εκθέσεων.

— **Το μέγεθος και οι πόροι του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα**. Το τι συνιστά εύλογη προσπάθεια μπορεί να επηρεάζεται από το μέγεθος και τους πόρους του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα από τον οποίο αναμένονται πληροφορίες. Ειδικότερα, οι ΜΜΕ ενδέχεται να μη διαθέτουν τους αναγκαίους πόρους ώστε να παρέχουν εύκολα και γρήγορα τις πληροφορίες που μπορεί να ενδιαφέρουν την αναφέρουσα επιχείρηση, κάτι που με τη σειρά του δυσχεραίνει για την αναφέρουσα επιχείρηση τη συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών για την αξιακή αλυσίδα από τις ΜΜΕ. Όταν ο παράγοντας στην αξιακή αλυσίδα είναι ΜΜΕ, η αναφέρουσα επιχείρηση είναι πιθανότερο να προσφύγει στη χρήση εκτιμήσεων. Γενικά, η υλοποίηση εύλογων προσπαθειών από την αναφέρουσα επιχείρηση δεν θα πρέπει να οδηγεί στην προσδοκία ότι ο παράγοντας στην αξιακή αλυσίδα θα καταβάλει μη εύλογες προσπάθειες.

— **Η τεχνική ετοιμότητα του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα**. Το τι συνιστά εύλογη προσπάθεια μπορεί να επηρεάζεται από την τεχνική ετοιμότητα του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα να παράσχει πληροφορίες βιωσιμότητας. Η τεχνική ετοιμότητα των παραγόντων στην αξιακή αλυσίδα αναμένεται να βελτιωθεί με την πάροδο του χρόνου, κάτι που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να προσφύγουν στη χρήση εκτιμήσεων κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής των ESRS απ' ό,τι θα κάνουν σε μεταγενέστερους κύκλους υποβολής εκθέσεων.

— **Επίπεδο επιρροής και αγοραστική ισχύς**. Το τι συνιστά εύλογη προσπάθεια μπορεί να επηρεάζεται από το υφιστάμενο επίπεδο ελέγχου της αναφέρουσας επιχείρησης επί του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα και από τη σχετική αγοραστική ισχύ της αναφέρουσας επιχείρησης σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να απαιτείται μικρότερη προσπάθεια για τη συλλογή πληροφοριών από έναν παράγοντα της αξιακής αλυσίδας ο οποίος ανήκει εν μέρει στην αναφέρουσα επιχείρηση ή παράγει υψηλό ποσοστό του δικού του κύκλου εργασιών μέσω πωλήσεων στην αναφέρουσα επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να προσφύγουν στη χρήση εκτιμήσεων στην περίπτωση παραγόντων στην αξιακή αλυσίδα οι οποίοι δεν ανήκουν εν μέρει σε αυτές ή για τους οποίους οι επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν μόνο ένα μικρό ποσοστό του κύκλου εργασιών.

— **Σε σχέση με το επίπεδο επιρροής, η «εγγύτητα» του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα**. Η «εγγύτητα» του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα με την αναφέρουσα επιχείρηση μπορεί να αποτελεί στοιχείο για τον προσδιορισμό του τι συνιστά εύλογη προσπάθεια, δεδομένου ότι συνήθως απαιτείται μικρότερη προσπάθεια για τη συλλογή πληροφοριών από προμηθευτή βαθμίδας 1 ή από άμεσο πελάτη απ' ό,τι από άλλους παράγοντες στην αξιακή αλυσίδα. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να προσφύγουν στη χρήση εκτιμήσεων στην περίπτωση παραγόντων στην αξιακή αλυσίδα που δεν είναι προμηθευτές βαθμίδας 1 ή άμεσοι πελάτες.

30) **Τι θα πρέπει να αναμένει μια ΜΜΕ ότι θα λάβει όσον αφορά τα αιτήματα για πληροφορίες βιωσιμότητας ως συνέπεια της οδηγίας CSRD και των ESRS;**

Τα σημεία 132 και 133 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) θεσπίζουν μεταβατικές διατάξεις οι οποίες περιορίζουν τις πληροφορίες για την αξιακή αλυσίδα τις οποίες πρέπει να υποβάλλουν και/ή να συλλέγουν από παράγοντες στην αξιακή αλυσίδα τους οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD κατά τα πρώτα 3 έτη ([85]). Ο βαθμός στον οποίο ζητείται από τις ΜΜΕ να παρέχουν πληροφορίες βιωσιμότητας από τις επιχειρήσεις ως συνέπεια της οδηγίας CSRD και των ESRS θα επηρεαστεί, κατά τα πρώτα 3 έτη εφαρμογής, σε μεγάλο βαθμό από το αν οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD χρησιμοποιούν τις εν λόγω μεταβατικές διατάξεις όσον αφορά την υποβολή πληροφοριών για την αξιακή αλυσίδα.

Παρά τις μεταβατικές διατάξεις που αναφέρονται ανωτέρω, οι ΜΜΕ θα πρέπει να αναμένουν από τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD να καταβάλλουν «εύλογη προσπάθεια» ώστε να συλλέγουν από τους παράγοντες στις αξιακές αλυσίδες τους τις πληροφορίες που χρειάζονται προκειμένου να συμμορφωθούν με τα ESRS. Σύμφωνα με την απάντηση στην προηγούμενη ερώτηση, το μέγεθος και οι πόροι, η τεχνική ετοιμότητα και η εγγύτητα του παράγοντα στην αξιακή αλυσίδα συγκαταλέγονται μεταξύ των κριτηρίων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να καθοριστεί τι συνιστά «εύλογη προσπάθεια». Ως εκ τούτου, οι μικρότερες ΜΜΕ οι οποίες δεν έχουν υποβάλει ποτέ οικειοθελώς πληροφορίες βιωσιμότητας και οι οποίες δεν συνδέονται με σοβαρές αρνητικές επιπτώσεις και δεν είναι προμηθευτές 1ης βαθμίδας ή πελάτες επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD θα πρέπει, τουλάχιστον κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής των απαιτήσεων υποβολής πληροφοριών, να είναι λιγότερο εκτεθειμένες στις προσδοκίες να διαθέτουν και να ανταλλάσσουν πληροφορίες βιωσιμότητας. Οι μεγαλύτερες ΜΜΕ οι οποίες έχουν υποβάλει στο παρελθόν πληροφορίες βιωσιμότητας [για παράδειγμα επειδή εφαρμόζουν το σύστημα οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου (EMAS) ή άλλα συστήματα περιβαλλοντικής πιστοποίησης ή πιστοποίησης βιωσιμότητας ή υποβολής εκθέσεων] και οι ΜΜΕ που είναι προμηθευτές 1ης βαθμίδας ή πελάτες επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD ενδέχεται να είναι εκτεθειμένες σε υψηλότερες προσδοκίες όσον αφορά την κατοχή και την ανταλλαγή πληροφοριών βιωσιμότητας.

([85]) Σημείο 132: «*Κατά τα 3 πρώτα έτη της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας της επιχείρησης σύμφωνα με τα ESRS, σε περίπτωση που δεν είναι διαθέσιμες όλες οι απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα της, η επιχείρηση εξηγεί τις προσπάθειες που κατέβαλε για να αποκτήσει τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα της, τους λόγους για τους οποίους δεν κατέστη δυνατή η απόκτηση όλων των απαραίτητων πληροφοριών, καθώς και τα σχέδιά της προκειμένου να αποκτά τις απαραίτητες πληροφορίες στο μέλλον.*» Σημείο 133: «*Κατά τα 3 πρώτα έτη της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας της επιχείρησης σύμφωνα με τα ESRS, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι δυσκολίες που ενδέχεται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις κατά τη συλλογή πληροφοριών από παράγοντες σε ολόκληρη την αξιακή αλυσίδα τους και προκειμένου να περιοριστεί η επιβάρυνση για τις ΜΜΕ που αποτελούν μέρος της αξιακής αλυσίδας: α) κατά τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με πολιτικές, δράσεις και στόχους σύμφωνα με το ESRS 2 και άλλα ESRS, η επιχείρηση μπορεί να περιορίζει τις πληροφορίες για την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες εσωτερικά, όπως δεδομένα που είναι ήδη διαθέσιμα στην επιχείρηση και δημοσιοποιημένες πληροφορίες· και β) κατά τη γνωστοποίηση των δεικτών μέτρησης, η επιχείρηση δεν υποχρεούται να περιλαμβάνει πληροφορίες για την ανάντη και κατάντη αξιακή αλυσίδα, με εξαίρεση τα σημεία δεδομένων που απορρέουν από άλλη νομοθεσία της ΕΕ, όπως παρατίθενται στο προσάρτημα Β του ESRS 2.*»

Η EFRAG αναπτύσσει επί του παρόντος δύο πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για τις ΜΜΕ: ένα υποχρεωτικό για τις εισηγμένες ΜΜΕ (ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ) και ένα εθελοντικό για τις μη εισηγμένες ΜΜΕ (VSME). Το ESRS για εισηγμένες ΜΜΕ θα καθορίζει το μέγιστο επίπεδο πληροφοριών βιωσιμότητας που, σύμφωνα με τα ESRS, μπορεί να ζητεί μια επιχείρηση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας CSRD να λαμβάνει από ΜΜΕ στην αξιακή αλυσίδα της. Το VSME θα σχεδιαστεί έτσι ώστε να καταστεί σημείο αναφοράς για όλους τους παράγοντες της αγοράς, ώστε να διασφαλιστεί ότι η προσπάθεια υποβολής εκθέσεων των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στην οδηγία CSRD και των επιχειρήσεων που δεν εμπίπτουν στην οδηγία CSRD είναι αναλογική.

31) **Μέχρι πότε ισχύει η μεταβατική περίοδος για τη δημοσιοποίηση πληροφοριών στην αξιακή αλυσίδα; Πρέπει η ημερομηνία έναρξης της τριετούς μεταβατικής περιόδου να είναι διαφορετική για κάθε είδος επιχείρησης;**

Το κεφάλαιο 10.2 του ESRS 1 καθορίζει μεταβατικές διατάξεις σχετικά με το κεφάλαιο 5 για τις αξιακές αλυσίδες. Η μεταβατική περίοδος για τη δημοσιοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από την αξιακή αλυσίδα ισχύει για τα πρώτα 3 οικονομικά έτη εφαρμογής των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων, για κάθε επιχείρηση. Για παράδειγμα, αν μια επιχείρηση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α ή 29α της λογιστικής οδηγίας από το οικονομικό έτος 2024, τότε μπορεί να κάνει χρήση της μεταβατικής περιόδου για την υποβολή πληροφοριών σχετικά με την αξιακή αλυσίδα για τα οικονομικά έτη 2024, 2025 και 2026.

ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

32) **Πρέπει οι επιχειρήσεις να περιλαμβάνουν στην οικεία δήλωση βιωσιμότητας τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων;**

Ναι, οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 19α ή 29α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να περιλαμβάνουν στις οικείες δηλώσεις βιωσιμότητας δημοσιοποιήσεις σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

33) **Εάν μια ΜΜΕ με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ κάνει χρήση της διετούς απαλλαγής από την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας έως το 2028, εξακολουθεί να πρέπει να συμπεριλάβει στην οικεία έκθεση διαχείρισης τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων;**

Όχι. Το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας. Ωστόσο, εάν μια ΜΜΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ αποφασίσει να μη συμπεριλάβει στην οικεία έκθεση διαχείρισης τη δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας —στην οποία θα πρέπει να περιλαμβάνονται δημοσιοποιήσεις σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων— δεν υποχρεούται να δημοσιεύσει δημοσιοποιήσεις σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

34) **Απαιτείται από τις επιχειρήσεις να περιλαμβάνουν στην οικεία έκθεση διαχείρισης τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων, ακόμα και όταν εξαιρούνται από την κατάρτιση και τη δημοσίευση της οικείας δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 9 και το άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας;**

Ναι, αλλά μόνο εάν η μητρική επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα και οι δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων δεν περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας της μητρικής εταιρείας. Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της εξαίρεσης από την υποχρέωση δημοσιοποίησης δήλωσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 9 ή το άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, εάν η μητρική επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, οι δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων, οι οποίες καλύπτουν τις δραστηριότητες που ασκούνται από την απαλλασσόμενη θυγατρική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Ένωση και τις θυγατρικές της επιχειρήσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης της απαλλασσόμενης θυγατρικής επιχείρησης ή στην ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας που πραγματοποιείται από τη μητρική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα ([86]).

ΓΛΩΣΣΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

35) **Σε ποια γλώσσα θα πρέπει να συντάσσεται και να δημοσιεύεται η δήλωση βιωσιμότητας;**

([86]) Άρθρο 19α παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο στοιχείο γ) της λογιστικής οδηγίας:

Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας θα πρέπει να δημοσιεύουν την έκθεση διαχείρισης (συμπεριλαμβανομένης της δήλωσης βιωσιμότητας), μαζί με τη γνώμη και τη δήλωση που υποβάλλονται από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο όπως αναφέρεται στο άρθρο 34 της λογιστικής οδηγίας, σύμφωνα με το άρθρο 30 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, το οποίο παραπέμπει στη νομοθεσία που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τον τίτλο 1 κεφάλαιο III της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο. Ειδικότερα, το άρθρο 21 της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο διευκρινίζει ότι «*1. Οι πράξεις και τα στοιχεία που πρέπει να δίδονται στη δημοσιότητα δυνάμει του άρθρου 14 καταρτίζονται και κατατίθενται σε μία από τις γλώσσες που είναι εγκεκριμένες σύμφωνα με τους οικείους κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος όπου ανοίγεται ο αναφερόμενος στο άρθρο 16 παράγραφος 1 φάκελος.*» Ως εκ τούτου, η γλώσσα που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τη δημοσίευση της δήλωσης βιωσιμότητας που περιλαμβάνεται στην έκθεση διαχείρισης πρέπει να είναι γλώσσα που καθορίζεται από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους η οποία θεσπίζεται σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο.

Εάν μια επιχείρηση που υπόκειται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας διαθέτει κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ, θα πρέπει επίσης να συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στην οδηγία για τη διαφάνεια όσον αφορά την έκθεση διαχείρισης. Το γλωσσικό καθεστώς για τις «ρυθμιζόμενες πληροφορίες», το οποίο περιλαμβάνει την έκθεση διαχείρισης ως μέρος της ετήσιας οικονομικής έκθεσης, καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με το άρθρο 20 της οδηγίας για τη διαφάνεια.

ΨΗΦΙΟΠΟΙΗΣΗ (ΜΟΡΦΟΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΗΜΑΝΣΗ)

36) **Ποιες είναι οι απαιτήσεις ψηφιακού μορφότυπου για την έκθεση διαχείρισης που περιλαμβάνει δήλωση βιωσιμότητας;**

Το άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από τις επιχειρήσεις που πρέπει να πραγματοποιούν υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας να καταρτίζουν την έκθεση διαχείρισής τους (σε ενοποιημένο επίπεδο, κατά περίπτωση) στον ηλεκτρονικό μορφότυπο υποβολής εκθέσεων που προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού ESEF (δηλαδή XHTML) και να επισημαίνουν την οικεία δήλωση βιωσιμότητας που περιλαμβάνεται στην έκθεση διαχείρισης σύμφωνα με την ψηφιακή ταξινόμηση που θα προσδιοριστεί με τροποποίηση του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού ESEF.

37) **Πρέπει οι επιχειρήσεις να επισημαίνουν επίσης τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων;**

Ναι. Το άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από τις επιχειρήσεις που πρέπει να δημοσιεύουν δήλωση βιωσιμότητας στην έκθεση διαχείρισής τους να επισημαίνουν την οικεία δήλωση βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων των δημοσιοποιήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων, σύμφωνα με την ψηφιακή ταξινόμηση που θα προσδιοριστεί με τροποποίηση του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού ESEF.

38) **Ποιες είναι οι απαιτήσεις μορφότυπου με τις οποίες πρέπει να συμμορφώνονται οι επιχειρήσεις εν αναμονή της έκδοσης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ψηφιακής ταξινόμησης για την επισήμανση της δήλωσης βιωσιμότητας;**

Το άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από τις επιχειρήσεις που πρέπει να δημοσιεύουν δήλωση βιωσιμότητας στην έκθεση διαχείρισής τους να καταρτίζουν την έκθεση διαχείρισής τους στον ηλεκτρονικό μορφότυπο υποβολής εκθέσεων που προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού ESEF (δηλαδή XHTML) και να επισημαίνουν τη δήλωση βιωσιμότητας που περιλαμβάνεται στην έκθεση διαχείρισης σύμφωνα με την ειδική ψηφιακή ταξινόμηση που θα εκδοθεί με τροποποίηση του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού ESEF. Έως την έκδοση της εν λόγω ψηφιακής ταξινόμησης, οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να επισημαίνουν τις δηλώσεις βιωσιμότητάς τους. Δεδομένου ότι η δήλωση βιωσιμότητας θα καταστεί μηχαναγνώσιμη μόνο αφού συμπεριληφθεί σε έγγραφο XHTML και επισημανθεί με ψηφιακή ταξινόμηση, εν αναμονή της έκδοσης της ψηφιακής ταξινόμησης, οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται επίσης να συντάσσουν την έκθεση διαχείρισης σε μορφή XHTML.

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ

39) **Ποια είναι η προθεσμία για τη δημοσίευση της έκθεσης διαχείρισης στην οποία περιλαμβάνεται η δήλωση βιωσιμότητας;**

Το άρθρο 30 της λογιστικής οδηγίας ορίζει τους κανόνες για τη δημοσίευση της έκθεσης διαχείρισης (η οποία περιλαμβάνει τη δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, κατά περίπτωση), η οποία πρέπει να δημοσιεύεται μαζί με τη γνώμη/έκθεση διασφάλισης και το αργότερο εντός 12 μηνών από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του οικονομικού έτους για το οποίο συντάσσεται η έκθεση, όπως προβλέπεται από κάθε κράτος μέλος.

Οι επιχειρήσεις που είναι εκδότες κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ υποχρεούνται επίσης να δημοσιεύουν την ετήσια οικονομική τους έκθεση (η οποία περιλαμβάνει την έκθεση διαχείρισης και, ως εκ τούτου, τη δήλωση βιωσιμότητας) το αργότερο τέσσερις μήνες μετά το τέλος κάθε οικονομικού έτους, με βάση το άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια, το οποίο παραπέμπει στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας.

ΕΠΟΠΤΕΙΑ

40) **Ποιες αρχές είναι αρμόδιες για την εποπτεία της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις για τη δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Η οδηγία CSRD δεν εισαγάγει αλλαγές στο υφιστάμενο εποπτικό καθεστώς της ΕΕ, το οποίο απαιτεί από τα κράτη μέλη να προβλέπουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις για τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 51 της λογιστικής οδηγίας), και να συστήσουν εθνική εποπτική αρχή με εξουσίες εποπτείας της συμμόρφωσης των εκδοτών κινητών αξιών που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (άρθρα 28 και επόμενα της οδηγίας για τη διαφάνεια). Αυτό σημαίνει ότι η συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας θα υπόκειται στο εθνικό καθεστώς κυρώσεων που εφαρμόζεται για την έκθεση διαχείρισης των επιχειρήσεων περιορισμένης ευθύνης (που υπόκεινται στη λογιστική οδηγία) και των εκδοτών κινητών αξιών που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (που υπόκεινται στην οδηγία για τη διαφάνεια). Όσον αφορά τους εκδότες κινητών αξιών που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ, η ESMA καλείται επίσης να εκδίδει κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την εποπτεία της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εθνικές αρμόδιες αρχές σύμφωνα με το άρθρο 28δ της οδηγίας για τη διαφάνεια.

Σε κάθε περίπτωση, η δήλωση βιωσιμότητας που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση διαχείρισης πρέπει να υπόκειται πάντα σε διασφάλιση από νόμιμο ελεγκτή ή από ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης (IASP), εφόσον επιτρέπεται από κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 34 της λογιστικής οδηγίας.

ΤΜΗΜΑ IV

ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 40Α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ

ΠΕΔΙΟ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

41) **Η τελική μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας πρέπει να έχει συγκεκριμένη νομική μορφή για να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας;**

Όχι. Η νομική μορφή της τελικής μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας είναι άνευ σημασίας για τους σκοπούς του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας.

42) **Ποιες είναι οι υποχρεώσεις της θυγατρικής στην ΕΕ ή του υποκαταστήματος στην ΕΕ βάσει του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας; Απαιτείται από τη θυγατρική / το υποκατάστημα στην ΕΕ να καταρτίζει την έκθεση βιωσιμότητας ή πρέπει απλώς να δημοσιεύει και να καθιστά προσβάσιμη την έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζεται από τη μητρική της επιχείρηση;**

Εάν μια επιχείρηση τρίτης χώρας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας, τότε είτε η θυγατρική της στην ΕΕ είτε το υποκατάστημά της στην ΕΕ θα πρέπει να δημοσιεύει και να καθιστά προσβάσιμη έκθεση βιωσιμότητας εξ ονόματος της μητρικής της επιχείρησης τρίτης χώρας. Η υποχρέωση κατάρτισης της έκθεσης βιωσιμότητας δεν βαρύνει ρητά τη θυγατρική ή το υποκατάστημα στην ΕΕ. Αυτό σημαίνει ότι η μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας μπορεί να καταρτίζει την έκθεση, η οποία στη συνέχεια θα δημοσιεύεται και θα καθίσταται προσβάσιμη από τη θυγατρική ή το υποκατάστημα στην ΕΕ, είτε με την υποβολή της σε μητρώο επιχειρήσεων της ΕΕ είτε με τη δημοσίευσή της στον οικείο ιστότοπο. Εναλλακτικά, η θυγατρική ή το υποκατάστημα στην ΕΕ μπορεί να καταρτίζει, να δημοσιεύει και να καθιστά προσβάσιμη την έκθεση εξ ονόματος της μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας.

43) **Πρέπει κάθε θυγατρική στην ΕΕ ή υποκατάστημα στην ΕΕ να δημοσιεύει έκθεση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας; Ή αρκεί μόνο μία από τις θυγατρικές ή τα υποκαταστήματα στην ΕΕ να δημοσιεύει την έκθεση και οι άλλες να παρέχουν απλώς έναν σύνδεσμο προς την εν λόγω έκθεση βιωσιμότητας;**

Το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας απαιτεί να δημοσιοποιείται τουλάχιστον μία έκθεση βιωσιμότητας από μία θυγατρική ή ένα υποκατάστημα σε κάθε κράτος μέλος («*Ένα κράτος μέλος απαιτεί από θυγατρική επιχείρηση εγκατεστημένη στο έδαφός του* [...]). Για την αποφυγή της διπλής υποβολής εκθέσεων από τις θυγατρικές και τα υποκαταστήματα της ίδιας επιχείρησης τρίτης χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε μία θυγατρική ή σε ένα υποκατάστημα που είναι εγκατεστημένη/-ο ή βρίσκεται στο έδαφός τους να συμμορφώνεται με την υποχρέωση του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας, παρέχοντας σύνδεσμο προς την έκθεση βιωσιμότητας που δημοσιεύεται από άλλη ενωσιακή θυγατρική ή υποκατάστημα της επιχείρησης τρίτης χώρας.

ESRS

44) **Ποια ESRS θα πρέπει να χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση της έκθεσης βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας;**

Η έκθεση βιωσιμότητας που αναφέρεται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που θα εκδοθούν σύμφωνα με το άρθρο 40β της λογιστικής οδηγίας.

Κατά παρέκκλιση, το άρθρο 40α παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας επιτρέπει την κατάρτιση της έκθεσης βιωσιμότητας σύμφωνα με τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που θεσπίζονται δυνάμει του άρθρου 29β της λογιστικής οδηγίας (δηλαδή τα ESRS) ή με τρόπο ισοδύναμο με τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που θεσπίζονται δυνάμει του άρθρου 29β της λογιστικής οδηγίας, όπως καθορίζεται με απόφαση της Επιτροπής για την ισοδυναμία. Η διάταξη αυτή θα πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι μια μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας μπορεί να επιλέξει να δημοσιεύσει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας (η οποία καταρτίζεται σύμφωνα με τα πρότυπα που θεσπίζονται δυνάμει του άρθρου 29β), αντί να δημοσιεύσει η θυγατρική της στην ΕΕ ή το υποκατάστημά της στην ΕΕ έκθεση βιωσιμότητας σε επίπεδο ομίλου σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, θα ισχύουν οι εξαιρέσεις για τη θυγατρική στην ΕΕ που προβλέπονται στο άρθρο 19α παράγραφος 9 και στο άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας.

45) **Τι συμβαίνει αν η θυγατρική / το υποκατάστημα στην ΕΕ δεν κατορθώσει να συλλέξει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση της έκθεσης βιωσιμότητας;**

Σε περίπτωση που δεν παρέχονται όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες, η θυγατρική επιχείρηση ή το υποκατάστημα καταρτίζει, δημοσιεύει και καθιστά προσβάσιμη την έκθεση βιωσιμότητας, η οποία περιέχει όλες τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της/του, τις οποίες έλαβε ή απέκτησε, και εκδίδει δήλωση στην οποία αναφέρεται ότι η επιχείρηση της τρίτης χώρας δεν κατέστησε διαθέσιμες τις απαραίτητες πληροφορίες (άρθρο 40α παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας).

ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

46) **Πρέπει οι επιχειρήσεις να περιλαμβάνουν τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων στην έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας;**

Όχι. Οι επιχειρήσεις που υποβάλλουν εκθέσεις σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας δεν πρέπει να περιλαμβάνουν στην έκθεση βιωσιμότητας δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

47) **Εάν μια μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας που υπόκειται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας επιλέξει να καταρτίσει και να δημοσιεύσει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS αντί της έκθεσης βιωσιμότητας, υποχρεούται η εν λόγω μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας να υποβάλει τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων;**

Μια μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας η οποία υπόκειται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας και επιλέγει να δημοσιεύσει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS αντί έκθεσης βιωσιμότητας, δεν υποχρεούται να υποβάλει πληροφορίες σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

Ωστόσο, προκειμένου να εξαιρεθούν οι ενωσιακές θυγατρικές της εν λόγω μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας από τις οικείες απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας δυνάμει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (όταν οι εν λόγω ενωσιακές θυγατρικές υπόκεινται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας βάσει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας), οι δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων, οι οποίες καλύπτουν τις δραστηριότητες που ασκούνται από τις εν λόγω θυγατρικές στην Ένωση, πρέπει να περιλαμβάνονται στη δική τους έκθεση διαχείρισης ή στην ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας που πραγματοποιείται από τη μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας ([87]).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ

48) **Μπορούν οι ενωσιακές θυγατρικές που υπόκεινται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας να επωφεληθούν από το καθεστώς απαλλαγής βάσει του άρθρου 19α παράγραφος 9 και του άρθρου 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας;**

Η δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας και η έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας έχουν διαφορετικό περιεχόμενο και λειτουργούν στο πλαίσιο χωριστών καθεστώτων.

Ως εκ τούτου, η δημοσίευση της έκθεσης βιωσιμότητας σε επίπεδο ομίλου της οικείας μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας από ενωσιακή θυγατρική σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40α δεν απαλλάσσει την ίδια την ενωσιακή θυγατρική ούτε τις θυγατρικές της από την υποχρέωση συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων των άρθρων 19α και/ή 29α.

Ωστόσο, μια μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 40α μπορεί να επιλέξει να δημοσιεύσει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας δυνάμει του άρθρου 29α (η οποία καταρτίζεται σύμφωνα με τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που θεσπίζονται δυνάμει του άρθρου 29β ή με τρόπο ισοδύναμο με τα εν λόγω πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας), αντί να δημοσιεύσει η θυγατρική της στην ΕΕ ή το υποκατάστημά της στην ΕΕ έκθεση βιωσιμότητας σε επίπεδο ομίλου σύμφωνα με το άρθρο 40α. Στην περίπτωση αυτή, η θυγατρική στην ΕΕ απαλλάσσεται από τη δημοσίευση της έκθεσης βιωσιμότητας δυνάμει του άρθρου 40α, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 19α παράγραφος 9 και στο άρθρο 29α παράγραφος 8.

ΓΛΩΣΣΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΟΤΥΠΟΣ

49) **Σε ποια γλώσσα θα πρέπει να δημοσιεύεται η έκθεση βιωσιμότητας;**

Το γλωσσικό καθεστώς για την έκθεση βιωσιμότητας καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο.

50) **Ποιες είναι οι απαιτήσεις μορφότυπου για την έκθεση βιωσιμότητας που πρέπει να παρέχεται βάσει του άρθρου 40α της λογιστικής οδηγίας;**

Η λογιστική οδηγία δεν απαιτεί συγκεκριμένο μορφότυπο για τη δημοσίευση της έκθεσης βιωσιμότητας. Ωστόσο, το άρθρο 33α —το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2023/2864 για τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (οδηγία Omnibus ESAP) ([88])— απαιτεί από τις θυγατρικές και τα υποκαταστήματα που υπόκεινται στο άρθρο 40α να υποβάλλουν στον φορέα συλλογής που ορίζεται από το κράτος μέλος την έκθεση βιωσιμότητας σε μορφότυπο με δυνατότητα εξαγωγής δεδομένων, μαζί με τα σχετικά συνοδευτικά μεταδεδομένα ([89]). Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται επίσης να εγκρίνει εκτελεστικά μέτρα για τον προσδιορισμό περαιτέρω μεταδεδομένων τα οποία θα συνοδεύουν την έκθεση βιωσιμότητας και για την απαίτηση μηχαναγνώσιμου μορφότυπου.

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ

51) **Πότε θα πρέπει να δημοσιεύουν την έκθεση βιωσιμότητας οι επιχειρήσεις / τα υποκαταστήματα;**

([87]) Άρθρο 19α παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο στοιχείο γ) και άρθρο 29α παράγραφος 8 δεύτερο εδάφιο στοιχείο γ) της λογιστικής οδηγίας.

([88]) Οδηγία (ΕΕ) 2023/2864 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ής Δεκεμβρίου 2023, για την τροποποίηση ορισμένων οδηγιών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (ΕΕ L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([89]) Άρθρο 33α της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με τη δέσμη ESAP.

Το άρθρο 40δ παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από τις θυγατρικές επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα που αναφέρονται στο άρθρο 40α παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας να δημοσιεύουν την έκθεση βιωσιμότητας —μαζί με τη γνώμη διασφάλισης και, κατά περίπτωση, τη δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 40α παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας— εντός 12 μηνών από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του οικονομικού έτους για το οποίο καταρτίζεται η έκθεση.

ΕΠΟΠΤΕΙΑ

52) **Ποιες αρχές είναι αρμόδιες για την εποπτεία της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις που ισχύουν για την έκθεση βιωσιμότητας;**

Η οδηγία CSRD δεν εισαγάγει αλλαγές στο υφιστάμενο καθεστώς κυρώσεων βάσει της λογιστικής οδηγίας, το οποίο απαιτεί από τα κράτη μέλη να προβλέπουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις για τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που υπόκεινται στις απαιτήσεις της λογιστικής οδηγίας ([90]). Ως εκ τούτου, η συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας υπόκειται στο εθνικό καθεστώς κυρώσεων που εφαρμόζεται για την έκθεση διαχείρισης των επιχειρήσεων που υπόκεινται στη λογιστική οδηγία. Σε κάθε περίπτωση, η έκθεση βιωσιμότητας πρέπει να υπόκειται πάντα σε διασφάλιση από πάροχο διασφάλισης σύμφωνα με το άρθρο 40α παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας ([91]).

ΤΜΗΜΑ V

ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΔΕΙΑΣ ΣΤΟΥΣ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΟΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ

53) **Πρέπει τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν τους υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου να πληρούν τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν τα άρθρα 4 και 6 έως 12 της οδηγίας για τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ειδικών απαιτήσεων του άρθρου 7 παράγραφος 2, του άρθρου 8 παράγραφος 3, του άρθρου 10 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο και του άρθρου 14 παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους; Πρέπει τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν δικαιώματα ψήφου σε ελεγκτικό γραφείο να πληρούν επίσης τις προϋποθέσεις των άρθρων 4 και 6 έως 12 της οδηγίας για τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ειδικών απαιτήσεων του άρθρου 7 παράγραφος 2, του άρθρου 8 παράγραφος 3, του άρθρου 10 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο και του άρθρου 14 παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, ακόμα και αν το ελεγκτικό γραφείο δεν σχεδιάζει να παρέχει διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας; Τι ισχύει σχετικά με τις απαιτήσεις για τα φυσικά πρόσωπα που συγκροτούν το διοικητικό ή διαχειριστικό όργανο του ελεγκτικού γραφείου;**

Το άρθρο 3 της οδηγίας για τους ελέγχους —το οποίο ρυθμίζει τη χορήγηση άδειας στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία— προβλέπει ότι οι αρμόδιες αρχές μπορούν να χορηγούν άδεια σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία μόνο εφόσον πληρούνται ορισμένοι όροι.

Οι όροι που αναφέρονται στο άρθρο 3 παράγραφος 3 της οδηγίας για τους ελέγχους όσον αφορά τη χορήγηση άδειας στους νόμιμους ελεγκτές παραπέμπουν στα άρθρα 4 και 6 έως 10 της οδηγίας για τους ελέγχους, ενώ οι όροι που αναφέρονται στο άρθρο 3 παράγραφος 4 της οδηγίας για τους ελέγχους όσον αφορά τη χορήγηση άδειας στα ελεγκτικά γραφεία παραπέμπουν στα άρθρα 4 και 6 έως 12 της οδηγίας για τους ελέγχους.

Η διατύπωση του άρθρου 4 της οδηγίας για τους ελέγχους που καλύπτει την εντιμότητα είναι αρκετά ευρεία ώστε να ισχύει και για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, ενώ τα άρθρα 6 έως 12 της οδηγίας για τους ελέγχους τροποποιήθηκαν ώστε να εφαρμόζονται ρητά στη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

([90]) Άρθρο 51 της λογιστικής οδηγίας. «*Τα κράτη μέλη προβλέπουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται στις παραβάσεις των εθνικών διατάξεων που θεσπίζονται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία και λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της εφαρμογής τους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές*».

([91]) Άρθρο 40α παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο: «*Τα κράτη μέλη απαιτούν η έκθεση βιωσιμότητας [...] να δημοσιεύεται συνοδευόμενη από γνώμη διασφάλισης, η οποία διατυπώνεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή επιχειρήσεις που έχουν εξουσιοδοτηθεί να γνωμοδοτούν επί της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο της επιχείρησης τρίτης χώρας ή κράτους μέλους.*»

Όταν ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο επιθυμεί να λάβει άδεια για την παροχή διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, θα πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις σχετικές απαιτήσεις του εθνικού νόμου για τη μεταφορά της οδηγίας για τους ελέγχους όσον αφορά τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 3 παράγραφος 4 της οδηγίας για τους ελέγχους. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας δεν είναι υποχρεωτική για τη χορήγηση άδειας, σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας για τους ελέγχους, νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου που δεν παρέχει διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας.

54) **Ποιες είναι οι απαιτήσεις χορήγησης άδειας όσον αφορά τη διασφάλιση της βιωσιμότητας σε νόμιμους ελεγκτές που έχουν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2024 ή υποβάλλονταν σε διαδικασία αδειοδότησης η οποία βρισκόταν σε εξέλιξη την 1η Ιανουαρίου 2024;**

Για να μπορούν οι νόμιμοι ελεγκτές να παρέχουν διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, πρέπει να έχουν λάβει άδεια και, στη συνέχεια, να συμμορφώνονται με τις πρόσθετες απαιτήσεις βιωσιμότητας.

Πιο συγκεκριμένα, με βάση το άρθρο 14α τρίτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, οι νόμιμοι ελεγκτές που είχαν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2026 —οι οποίοι είτε είχαν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2024 είτε βρίσκονταν σε διαδικασία αδειοδότησης την1η Ιανουαρίου 2024— και επιθυμούν να διενεργούν επίσης τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με το άρθρο 7 παράγραφος 2, το άρθρο 8 παράγραφος 3, το άρθρο 10 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο και το άρθρο 14 παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας, αλλά εξακολουθούν να πρέπει να αποκτήσουν τις αναγκαίες γνώσεις μέσω συνεχούς εκπαίδευσης.

55) **Μπορούν οι νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2026 να υποβάλουν επ' αόριστον αίτηση για τη χορήγηση άδειας για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας; Ποιες απαιτήσεις θα ισχύουν για την αδειοδότησή τους;**

Σύμφωνα με το άρθρο 14α τρίτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, οι νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2026 και επιθυμούν να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας πρέπει να αποκτούν τις αναγκαίες γνώσεις σε θέματα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων των θεμάτων που απαριθμούνται στο άρθρο 8 παράγραφος 3 της οδηγίας για τους ελέγχους, μέσω της συνεχούς εκπαίδευσης που αναφέρεται στο άρθρο 13 της οδηγίας για τους ελέγχους. Το άρθρο 14α της οδηγίας για τους ελέγχους δεν απαιτεί τη διενέργεια πρόσθετων εξετάσεων ούτε την απόκτηση των γνώσεων αυτών πριν από τη λήψη της άδειας. Η οδηγία για τους ελέγχους δεν ορίζει προθεσμίες για τους νόμιμους ελεγκτές που έχουν λάβει άδεια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2026 με σκοπό να υποβάλουν αίτηση για τη διενέργεια διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τις εν λόγω απαιτήσεις.

56) **Προκειμένου ο νόμιμος ελεγκτής ή ο ασκούμενος να λάβει άδεια να διενεργεί επίσης τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, θα πρέπει η τριετής πρακτική άσκηση που απαιτείται βάσει του άρθρου 10 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους να περιλαμβάνει οκτώ μήνες πρακτικής άσκησης στον τομέα της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας ή θα πρέπει να παραταθεί κατά άλλους οκτώ μήνες;**

Προκειμένου ο νόμιμος ελεγκτής ή ο ασκούμενος να λάβει άδεια να διενεργεί επίσης τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, η τριετής πρακτική άσκηση που απαιτείται βάσει του άρθρου 10 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους θα πρέπει να περιλαμβάνει οκτώ μήνες πρακτικής άσκησης σχετικά με τη διασφάλιση της ετήσιας και της ενοποιημένης υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας ή άλλες υπηρεσίες που αφορούν τη βιωσιμότητα.

Ο νόμιμος ελεγκτής ή ο ασκούμενος που έχει ήδη ολοκληρώσει την τριετή πρακτική άσκηση κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης για τη χορήγηση άδειας για τη διενέργεια διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας θα πρέπει να πραγματοποιήσει πρόσθετη περίοδο οκτάμηνης πρακτικής άσκησης σχετικά με τη διασφάλιση της ετήσιας και ενοποιημένης υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας ή άλλες υπηρεσίες που αφορούν τη βιωσιμότητα.

Το άρθρο 14α πρώτο και δεύτερο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους εξαιρεί από την απαίτηση αυτή τις ακόλουθες κατηγορίες επαγγελματιών: νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει άδεια ή έχουν αναγνωριστεί για να διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους πριν από την 1η Ιανουαρίου 2024 και πρόσωπα τα οποία την 1η Ιανουαρίου 2024 βρίσκονται στη διαδικασία αδειοδότησης, υπό την προϋπόθεση ότι θα ολοκληρώσουν τη διαδικασία έως την 1η Ιανουαρίου 2026. Σύμφωνα με το άρθρο 14α τρίτο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, οι εν λόγω επαγγελματίες θα πρέπει ακόμη να αποκτήσουν τις αναγκαίες γνώσεις μέσω συνεχούς εκπαίδευσης.

57) **Σύμφωνα με το άρθρο 10 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, προκειμένου ο νόμιμος ελεγκτής ή ο ασκούμενος να λάβει άδεια να διενεργεί επίσης τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, τουλάχιστον οκτώ μήνες της πρακτικής άσκησης που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο αφορούν τη διασφάλιση της ετήσιας και της ενοποιημένης υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας ή άλλες υπηρεσίες που αφορούν τη βιωσιμότητα. Ποια είναι η ορθή ερμηνεία της φράσης «άλλες υπηρεσίες που αφορούν τη βιωσιμότητα»;**

Ως «*άλλες υπηρεσίες που αφορούν τη βιωσιμότητα*» θα πρέπει να νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, εκτός της διασφάλισης. Θα μπορούσαν να αφορούν, για παράδειγμα, συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με τις εκθέσεις βιωσιμότητας και την κατάρτιση εκθέσεων βιωσιμότητας.

58) **Μπορεί νόμιμος ελεγκτής που έχει λάβει άδεια να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους πριν από την 1η Ιανουαρίου 2024 στο κράτος μέλος Α να λάβει άδεια να διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο κράτος μέλος Β, παρότι ο εν λόγω νόμιμος ελεγκτής δεν έχει λάβει άδεια να διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο κράτος μέλος Α; Όσον αφορά την εγγραφή στο μητρώο του κράτους μέλους Β, πρέπει ο εν λόγω ελεγκτής να είναι εγγεγραμμένος ως νόμιμος ελεγκτής και ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης ή μπορεί να εγγραφεί στο μητρώο μόνο ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης;**

Όσον αφορά την εγγραφή στο μητρώο του κράτους μέλους Β, ο νόμιμος ελεγκτής πρέπει να έχει λάβει άδεια ως νόμιμος ελεγκτής στο εν λόγω κράτος μέλος (βλ. άρθρο 3 παράγραφος 1 και άρθρο 14 παράγραφος 1 της οδηγίας για τους ελέγχους). Εφόσον ισχύει αυτό και ο ελεγκτής επιθυμεί να εγγραφεί στο μητρώο ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης, θα εφαρμόζεται το μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 14α της οδηγίας για τους ελέγχους στο κράτος μέλος Β (βλ. επίσης συχνή ερώτηση 54). Δεν απαιτείται άδεια παρόχου υπηρεσιών διασφάλισης στο κράτος μέλος Α.

59) **Νόμιμος ελεγκτής που έχει λάβει άδεια να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους μετά την 1η Ιανουαρίου 2024 στο κράτος μέλος Α και ο οποίος έχει επίσης λάβει άδεια να διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο εν λόγω κράτος μέλος, επιθυμεί να εγγραφεί στο μητρώο του κράτους μέλους Β. Στην περίπτωση αυτή, ο νόμιμος ελεγκτής πρέπει να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο του κράτους μέλους Β ως ελεγκτής και ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης ή θα μπορούσε να εγγραφεί στο μητρώο μόνο ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης;**

Ο νόμιμος ελεγκτής θα πρέπει να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ως νόμιμος ελεγκτής και ως πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης στο κράτος μέλος Β. Οι μόνες οντότητες που μπορούν να είναι εγγεγραμμένες στο μητρώο ως πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης χωρίς να είναι ελεγκτές είναι οι ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης (IASP).

ΔΙΑΠΙΣΤΕΥΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASPS)

60) **Μπορούν φυσικά πρόσωπα να διαπιστεύονται ως ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης (IASP);**

Ναι. Το άρθρο 2 σημείο 23) της οδηγίας για τους ελέγχους και το άρθρο 2 σημείο 20) της λογιστικής οδηγίας ορίζουν ότι ως ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης νοείται «*οργανισμός αξιολόγησης της συμμόρφωσης που είναι διαπιστευμένος, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 765/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα αξιολόγησης της συμμόρφωσης που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της οδηγίας 2013/34/ΕΕ*». Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 765/2008 ορίζει επίσης ότι ως οργανισμός αξιολόγησης της συμμόρφωσης νοείται «*οργανισμός ο οποίος πραγματοποιεί δραστηριότητες αξιολόγησης της συμμόρφωσης, συμπεριλαμβανομένων βαθμονομήσεων, δοκιμών, πιστοποίησης και επιθεώρησης*».

Παρότι ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 765/2008 αναφέρεται μόνο στη διαπίστευση οργανισμών, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι οι IASP δεν εμπίπτουν στο επιδιωκόμενο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κανονισμού. Ο όρος «*οργανισμός*» θα πρέπει να θεωρείται ότι περιλαμβάνει την περίπτωση φυσικών προσώπων, ώστε να διασφαλίζονται ισότιμοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ των IASP και των νόμιμων ελεγκτών.

61) **Οι IASP που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος μπορούν να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός του, υπό την προϋπόθεση ότι υπόκεινται σε απαιτήσεις ισοδύναμες με εκείνες που ορίζονται στην οδηγία για τους ελέγχους. Πρέπει η ισοδυναμία των απαιτήσεων να καλύπτει και το άρθρο 3α της οδηγίας για τους ελέγχους;**

Το άρθρο 34 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από τους IASP να συμμορφώνονται με απαιτήσεις ισοδύναμες με εκείνες που ορίζονται στη οδηγία για τους ελέγχους, ώστε να μπορούν να διενεργούν τη διασφάλιση της βιωσιμότητας. Οι απαιτήσεις αυτές περιλαμβάνουν τον μη εξαντλητικό κατάλογο που ορίζεται στο άρθρο 34 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας και αξιολόγηση ισοδυναμίας με τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 σημείο 22) της οδηγίας για τους ελέγχους.

Για να διασφαλιστούν ισότιμοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ των IASP και των νόμιμων ελεγκτών, οι IASP θα πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με απαιτήσεις εγγραφής σε μητρώο, που είναι ισοδύναμες με εκείνες που ορίζονται στο άρθρο 3α της οδηγίας για τους ελέγχους.

ΔΙΑΠΙΣΤΕΥΜΕΝΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟ ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

62) **Τι είναι το «διαπιστευμένο ανεξάρτητο τρίτο μέρος» που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας και στο άρθρο 37 παράγραφος 3 της οδηγίας για τους ελέγχους;**

Η αιτιολογική σκέψη 63 της CSRD έχει ως εξής: «*Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι, όταν μια επιχείρηση υποχρεούται από το δίκαιο της Ένωσης να μεριμνά για την επαλήθευση στοιχείων της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας από διαπιστευμένο ανεξάρτητο τρίτο μέρος, η έκθεση του διαπιστευμένου ανεξάρτητου τρίτου μέρους θα πρέπει να διατίθεται είτε ως παράρτημα της έκθεσης διαχείρισης είτε με οποιοδήποτε άλλο δημόσια προσβάσιμο μέσο. Η διάθεση της εν λόγω έκθεσης δεν θα πρέπει να προδικάζει το αποτέλεσμα της γνώμης διασφάλισης της οποίας η επαλήθευση από τρίτους θα πρέπει να παραμείνει ανεξάρτητη. Δεν θα πρέπει να συνεπάγεται αλληλεπικάλυψη εργασιών μεταξύ του ελεγκτή ή του ανεξάρτητου παρόχου υπηρεσιών διασφάλισης που διατυπώνει τη γνώμη διασφάλισης και του διαπιστευμένου ανεξάρτητου τρίτου μέρους.*»

Ως «διαπιστευμένο ανεξάρτητο τρίτο μέρος» νοείται μια οντότητα, συνήθως ένας εμπειρογνώμονας άλλος από τον νόμιμο ελεγκτή ή τον ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης (IASP), ο οποίος παρέχει τη γνώμη διασφάλισης σχετικά με τη δήλωση βιωσιμότητας, με την οποία μπορούν να επαληθευτούν μέρη της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, όπως οι εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου. Η οδηγία CSRD απαιτεί διαφάνεια όσον αφορά τα αποτελέσματα των εργασιών του και αποφυγή της αλληλεπικάλυψης με τις εργασίες των νόμιμων ελεγκτών/IASP ([92]).

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΙ ΠΑΡΟΧΟΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IASP)

63) **Ένας ανεξάρτητος πάροχος υπηρεσιών διασφάλισης (IASP) που είναι εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους θα μπορεί να ασκεί καθήκοντα σε κράτος μέλος που δεν επιτρέπει στους IASP να διενεργούν διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός του;**

Όχι. Ένας IASP που είναι εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους δεν θα μπορεί να παρέχει διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σε κράτος μέλος το οποίο δεν επιτρέπει στους IASP να διενεργούν διασφάλιση σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός του.

Το άρθρο 34 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν στους IASP που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους να διατυπώνουν τη γνώμη διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω IASP υπόκεινται σε απαιτήσεις ισοδύναμες με εκείνες που ορίζονται στην οδηγία για τους ελέγχους για τους νόμιμους ελεγκτές που διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας. Το άρθρο 34 παράγραφος 5 πρώτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας απαιτεί μόνο από τα κράτη μέλη που έχουν κάνει χρήση αυτής της δυνατότητας να επιτρέπουν σε IASP που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφός τους.

64) **Εάν ο IASP είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ποιος θα έχει εποπτικές εξουσίες για τις εργασίες που εκτελεί ο IASP;**

Όταν ο IASP διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (κράτος μέλος υποδοχής), το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο IASP (κράτος μέλος καταγωγής) θα πρέπει να είναι υπεύθυνο για την εποπτεία των εργασιών του IASP, εκτός εάν το κράτος μέλος υποδοχής αποφασίσει να εποπτεύσει τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που διενεργείται από IASP στο έδαφός του ([93]). Εάν το κράτος μέλος υποδοχής αποφασίσει να εποπτεύει τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που διενεργείται στο έδαφός του από IASP εγγεγραμμένους σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος μέλος υποδοχής: i) δεν επιβάλλει αυστηρότερες απαιτήσεις ή ευθύνη στους εν λόγω IASP από εκείνες που απαιτεί η εθνική νομοθεσία για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας για τους IASP ή τους ελεγκτές που είναι εγκατεστημένοι στο εν λόγω κράτος μέλος υποδοχής· και ii) ενημερώνει τα άλλα κράτη μέλη για την απόφασή του να εποπτεύει τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που διενεργούν IASP εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη.

([92]) Άρθρο 34 παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας και άρθρο 37 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους.
([93]) Άρθρο 34 παράγραφος 5 της λογιστικής οδηγίας:

65) **Μόλις ένα κράτος μέλος επιτρέψει την εγκατάσταση IASP στο έδαφός του, επιτρέπεται αυτομάτως στις εθνικές επιχειρήσεις να προσφεύγουν σε IASP για τη διενέργεια της διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας;**

Ναι, οι επιχειρήσεις θα έχουν τη δυνατότητα να προσφεύγουν σε IASP για τη διασφάλιση της οικείας δήλωσης βιωσιμότητας μόλις ένα κράτος μέλος επιτρέψει στους IASP να διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

ΠΑΡΟΧΟΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ

66) **Μπορούν οι ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης τρίτων χωρών (IASP) να παρέχουν διασφάλιση της βιωσιμότητας στην Ένωση;**

Βάσει του άρθρου 34 παράγραφος 4 της λογιστικής οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί σε IASP που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος κράτους μέλους να παρέχουν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

Ο ορισμός του IASP σύμφωνα με το άρθρο 2 σημείο 23) της οδηγίας για τους ελέγχους και το άρθρο 2 σημείο 20) της λογιστικής οδηγίας απαιτεί τη διαπίστευσή του σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 765/2008. Παρότι ο εν λόγω κανονισμός αναφέρεται μόνο στη διαπίστευση οργανισμών που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος κράτους μέλους, υπενθυμίζεται ότι οι IASP δεν εμπίπτουν στο επιδιωκόμενο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κανονισμού. Οι IASP παρέχουν υπηρεσίες διασφάλισης για την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας. Ως εκ τούτου, το σύστημα αδειοδότησης των IASP πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα των δεσμεύσεων GATS (Γενική Συμφωνία για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου) των κρατών μελών και των διμερών συμφωνιών της Ένωσης. Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο των IASP, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 765/2008 πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπον ώστε οι IASP τρίτων χωρών να μπορούν να παρέχουν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τις δεσμεύσεις των κρατών μελών.

ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ

67) **Ισχύουν οι απαιτήσεις για την εμπιστευτικότητα που ορίζονται στο άρθρο 23 της οδηγίας για τους ελέγχους, επίσης για τους επαγγελματίες που διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας;**

Ναι. Οι απαιτήσεις για την εμπιστευτικότητα που ορίζονται στο άρθρο 23 της οδηγίας για τους ελέγχους ισχύουν επίσης για τους επαγγελματίες που διενεργούν τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας. Όταν το κράτος μέλος έχει επιτρέψει σε IASP ή σε νόμιμο ελεγκτή διαφορετικό από εκείνον που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις να διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, οι εν λόγω πάροχοι διασφάλισης θα πρέπει να είναι σε θέση να ανταλλάσσουν πληροφορίες με στόχο τον κατάλληλο συντονισμό.

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

68) **Ποια είναι η έννοια του όρου «ανάλυση βιωσιμότητας» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 8 παράγραφος 3 στοιχείο β) της οδηγίας για τους ελέγχους;**

Ο όρος «*ανάλυση βιωσιμότητας*» χρησιμοποιήθηκε ως παράλληλος όρος της «*χρηματοοικονομικής ανάλυσης*» που αναφέρεται στην οδηγία για τους ελέγχους όσον αφορά τους νόμιμους ελεγκτές. Παρότι η «χρηματοοικονομική ανάλυση» αναφέρεται σε αξιολόγηση της βιωσιμότητας, της σταθερότητας και της κερδοφορίας μιας επιχείρησης, επιμέρους επιχείρησης ή έργου, η «ανάλυση βιωσιμότητας» θα πρέπει να θεωρείται ως αξιολόγηση των θεμάτων βιωσιμότητας που επηρεάζουν μια επιχείρηση και των θεμάτων βιωσιμότητας στα οποία η επιχείρηση μπορεί να έχει επιπτώσεις.

ΤΕΛΗ

69) **Θα μπορούσε να θεωρηθεί παράβαση του άρθρου 25 της οδηγίας για τους ελέγχους αν μειωθούν οι αμοιβές για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σε περίπτωση που ο ίδιος νόμιμος ελεγκτής διενεργεί επίσης τον υποχρεωτικό έλεγχο;**

Το άρθρο 25 της οδηγίας για τους ελέγχους απαιτεί από τα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν ότι οι αμοιβές για τους υποχρεωτικούς ελέγχους και για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας δεν επηρεάζονται ούτε προσδιορίζονται από την παροχή «συμπληρωματικών υπηρεσιών» που παρέχονται στην ελεγχόμενη οντότητα, οι οποίες θα πρέπει να θεωρούνται ως «υπηρεσίες πλην του υποχρεωτικού ελέγχου και της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας». Δεν ρυθμίζει τη σχέση μεταξύ των αμοιβών για τους υποχρεωτικούς ελέγχους και για τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ Η ΟΠΟΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 19α ΚΑΙ 29α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ

70) **Σχετικά με τι θα πρέπει να διατυπώνει γνώμη ο πάροχος διασφάλισης, σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας;**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας, κάθε επιχείρηση που υπόκειται σε υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να λαμβάνει γνώμη διασφάλισης σχετικά με την οικεία δήλωση βιωσιμότητας.

Η εν λόγω γνώμη διασφάλισης βασίζεται σε δέσμευση παροχής περιορισμένης διασφάλισης όσον αφορά τη συμμόρφωση της δήλωσης βιωσιμότητας με τις ακόλουθες απαιτήσεις:

— τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που προβλέπονται στη λογιστική οδηγία (συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας με τα ESRS που εκδίδονται σύμφωνα με τα άρθρα 29β και 29γ της λογιστικής οδηγίας, της διαδικασίας που διενεργεί η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των πληροφοριών που υποβάλλονται σύμφωνα με τα εν λόγω ESRS, δηλαδή της διαδικασίας αξιολόγησης της διπλής σημαντικότητας, και της συμμόρφωσης με την απαίτηση επισήμανσης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29δ της λογιστικής οδηγίας), και

— τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

Οι πάροχοι διασφάλισης αναμένεται να εκτελούν διαδικασίες που τους επιτρέπουν να συμπεράνουν ότι δεν έχει περιέλθει σε γνώση τους κάποιο θέμα ώστε να πιστεύουν ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στη δήλωση βιωσιμότητας δεν παρουσιάζονται πιστά, από κάθε σημαντική άποψη, σύμφωνα με τα ESRS, όπως εγκρίθηκαν από την Ένωση, και ότι δεν συμμορφώνονται με τις νομικές απαιτήσεις για την επισήμανση των πληροφοριών βιωσιμότητας (δηλαδή την ψηφιακή σήμανση) και με τις νομικές απαιτήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

Το πρώτο μέρος του συμπεράσματος που αναφέρεται στην πιστή παρουσίαση, από κάθε σημαντική άποψη, σύμφωνα με τα ESRS περιλαμβάνει γνώμη σχετικά με το:

— αν η δήλωση βιωσιμότητας της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας προσδιορισμού των πληροφοριών που υποβάλλονται (δηλαδή η διαδικασία αξιολόγησης της διπλής σημαντικότητας), συμμορφώνεται με τα ESRS· και

— αν το αποτέλεσμα της εν λόγω διαδικασίας οδήγησε στη γνωστοποίηση όλων των σημαντικών επιπτώσεων, κινδύνων και ευκαιριών που σχετίζονται με τη βιωσιμότητα της επιχείρησης σύμφωνα με τα ESRS.

71) **Το σημείο 121 του ESRS 1 (Γενικές απαιτήσεις) επιτρέπει στην επιχείρηση να ενσωματώνει πληροφορίες στη δήλωση βιωσιμότητάς της μέσω παραπομπής στην έκθεσή της που καταρτίζεται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1221/2009 για το σύστημα οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου της ΕΕ (EMAS). Η διάταξη αυτή υπόκειται στις προϋποθέσεις που ορίζονται στο σημείο 120, συμπεριλαμβανομένου του ότι οι πληροφορίες που ενσωματώνονται μέσω παραπομπής υπόκεινται τουλάχιστον στο ίδιο επίπεδο διασφάλισης με τη δήλωση βιωσιμότητας. Η έκθεση της επιχείρησης που καταρτίζεται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1221/2009 για το σύστημα οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου της ΕΕ (EMAS) υπόκειται τουλάχιστον στο ίδιο επίπεδο διασφάλισης με τη δήλωση βιωσιμότητας;**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας, κάθε επιχείρηση που υπόκειται σε υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να λαμβάνει γνώμη διασφάλισης βάσει δέσμευσης παροχής περιορισμένης διασφάλισης. Η έκθεση της επιχείρησης που καταρτίζεται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1221/2009 για το σύστημα οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου της ΕΕ (EMAS) υπόκειται σε επικύρωση από επαληθευτή περιβάλλοντος και η επικύρωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι τουλάχιστον ιδίου επιπέδου διασφάλισης με την απαίτηση περιορισμένης διασφάλισης της οδηγίας CSRD.

72) **Στην περίπτωση δύο διαφορετικών νόμιμων ελεγκτών που διενεργούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και τη διασφάλιση της δήλωσης βιωσιμότητας, ποιος από τους δύο θα πρέπει να διατυπώνει τη γνώμη σχετικά με το αν η έκθεση διαχείρισης αντιστοιχεί στις οικονομικές καταστάσεις;**

Βάσει του άρθρου 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο α) σημείο i) της λογιστικής οδηγίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διατυπώνει γνώμη σχετικά με το αν η έκθεση διαχείρισης αντιστοιχεί στις οικονομικές καταστάσεις του ίδιου οικονομικού έτους. Όταν ένας νόμιμος ελεγκτής ή ένα ελεγκτικό γραφείο διαφορετικό από εκείνο που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων είναι επιφορτισμένο με τη διατύπωση της γνώμης διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που είναι επιφορτισμένο με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων είναι υπεύθυνο για τη διατύπωση γνώμης σχετικά με τη συνέπεια μεταξύ της έκθεσης διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων του ίδιου οικονομικού έτους.

73) **Σε ποιο έγγραφο πρέπει να περιλαμβάνεται η γνώμη διασφάλισης;**

Στην έκθεση διασφάλισης ([94]). Αν η γνώμη διασφάλισης παρέχεται από τον ίδιο ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στους ελεγκτές να περιλαμβάνουν τη γνώμη διασφάλισης ως χωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου.

74) **Πώς θα πρέπει να δημοσιεύεται η έκθεση διασφάλισης; Υπάρχουν απαιτήσεις μορφότυπου για την έκθεση διασφάλισης;**

Το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί επί του παρόντος συγκεκριμένο μορφότυπο για την έκθεση ελέγχου και/ή την υπογραφή της. Ωστόσο, το άρθρο 33α της λογιστικής οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με τη δέσμη ESAP, απαιτεί από τις επιχειρήσεις να υποβάλλουν την έκθεση διασφάλισης στον σχετικό φορέα συλλογής ESAP όταν τη δημοσιοποιούν και να χρησιμοποιούν μορφότυπο με δυνατότητα εξαγωγής δεδομένων (ή μηχαναγνώσιμο μορφότυπο, όπου απαιτείται από το ενωσιακό ή το εθνικό δίκαιο), μαζί με τα σχετικά συνοδευτικά μεταδεδομένα. Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται επίσης να εγκρίνει εκτελεστικά μέτρα για τον προσδιορισμό περαιτέρω μεταδεδομένων τα οποία θα συνοδεύουν την έκθεση διασφάλισης και για την απαίτηση μηχαναγνώσιμου μορφότυπου.

75) **Ποια πρότυπα διασφάλισης θα πρέπει να χρησιμοποιούν οι πάροχοι διασφάλισης της δήλωσης βιωσιμότητας εν αναμονή της έκδοσης προτύπων διασφάλισης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή;**

Βάσει του άρθρου 26 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας για τους ελέγχους, τα κράτη μέλη δύνανται να εφαρμόζουν εθνικά ελεγκτικά πρότυπα, διαδικασίες ή απαιτήσεις, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει υιοθετήσει διεθνές ελεγκτικό πρότυπο που να καλύπτει το ίδιο αντικείμενο.

Δεδομένων των ποιοτικών χαρακτηριστικών των πληροφοριών που απαιτούνται βάσει του ESRS 1 (κεφάλαιο 2 και προσάρτημα Β: συνάφεια και πιστή απεικόνιση, καθώς και συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα και κατανοητότητα) και προκειμένου να αποφευχθεί ο κατακερματισμός και να διασφαλιστεί ότι οι πρακτικές είναι όσο το δυνατόν πιο συνεκτικές κατά τη διάρκεια αυτής της μεταβατικής περιόδου, εν αναμονή της έκδοσης ενωσιακών προτύπων διασφάλισης, η Επιτροπή ζήτησε από την Επιτροπή Ευρωπαϊκών Φορέων Εποπτείας των Ελεγκτών (ΕΕΦΕΕ) να καταρτίσει το 2024 μη δεσμευτικές κατευθυντήριες γραμμές για τους νόμιμους ελεγκτές και άλλους παρόχους υπηρεσιών διασφάλισης.

76) **Θα ήταν δυνατόν τα κράτη μέλη να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις που υπόκεινται σε απαιτήσεις της οδηγίας CSRD να αναθέτουν, σε εθελοντική βάση, δέσμευση για τη διατύπωση γνώμης βάσει μικτής μορφής διασφάλισης (δηλαδή περιορισμένη διασφάλιση για τμήματα της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας και εύλογη διασφάλιση για άλλα τμήματα της υποβολής εκθέσεων —για παράδειγμα σχετικά με συγκεκριμένους βασικούς δείκτες επιδόσεων);**

Βάσει του άρθρου 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχείο αα) της λογιστικής οδηγίας, η γνώμη διασφάλισης σχετικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας πρέπει να βασίζεται σε δέσμευση παροχής περιορισμένης διασφάλισης ([95]). Δεδομένου ότι η δέσμευση παροχής εύλογης διασφάλισης προβλέπει υψηλότερο επίπεδο διασφάλισης σε σύγκριση με τη δέσμευση παροχής περιορισμένης διασφάλισης, η οδηγία CSRD δεν εμποδίζει μια επιχείρηση να αποφασίσει οικειοθελώς να ζητήσει γνώμη με βάση την εύλογη διασφάλιση επί του συνόλου ή μέρους της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας. Η απόφαση αυτή εναπόκειται στην επιχείρηση και όχι στον πάροχο της διασφάλισης.

([94]) Άρθρο 28α της οδηγίας για τους ελέγχους.

([95]) Βάσει του άρθρου 26α της οδηγίας για τους ελέγχους, η Επιτροπή εξουσιοδοτείται να θεσπίζει πρότυπα διασφάλισης βιωσιμότητας για περιορισμένη διασφάλιση έως την 1η Οκτωβρίου 2026. Επίσης, ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να θεσπίζει πρότυπα διασφάλισης βιωσιμότητας για την εύλογη διασφάλιση έως την 1η Οκτωβρίου 2028, κατόπιν αξιολόγησης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι εφικτή η εύλογη διασφάλιση για τους ελεγκτές και για τις επιχειρήσεις.

77) **Οι επιχειρήσεις που υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS σε εθελοντική βάση (όπως ΜΜΕ χωρίς κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ) υποχρεούνται να υποβάλλουν τις πληροφορίες αυτές σε διασφάλιση;**

Η οδηγία CSRD δεν ρυθμίζει την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας που διενεργείται σε εθελοντική βάση. Ως εκ τούτου, μια επιχείρηση που διενεργεί την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σε εθελοντική βάση δεν υποχρεούται να υποβάλλει τις οικείες πληροφορίες βιωσιμότητας σε δέσμευση διασφάλισης.

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

78) **Ποιοι είναι οι περιορισμοί για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες όταν ο νόμιμος ελεγκτής παρέχει υπηρεσίες διασφάλισης της οδηγίας CSRD σε οντότητα ή όμιλο που δεν είναι ελεγχόμενος πελάτης οικονομικών καταστάσεων;**

Σύμφωνα με το άρθρο 25γ παράγραφος 1 της οδηγίας για τους ελέγχους, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που διενεργεί τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος —ή μέλους του δικτύου— δεν παρέχει στην οντότητα δημοσίου συμφέροντος τις απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχεία β), γ) και ε) έως ια) του κανονισμού για τους ελέγχους.

Σύμφωνα με το άρθρο 25γ παράγραφος 2 της οδηγίας για τους ελέγχους, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορεί να παρέχει στις οντότητες δημοσίου συμφέροντος μη ελεγκτικές υπηρεσίες πλην:

— των απαγορευμένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου· ή

— κατά περίπτωση (δηλαδή όταν ο νόμιμος ελεγκτής διενεργεί επίσης ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων), τις απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο του κανονισμού για τους ελέγχους· ή

— υπηρεσίες που θεωρούνται από τα κράτη μέλη ότι συνιστούν απειλή για την ανεξαρτησία, όπως αναφέρεται στο άρθρο 5 παράγραφος 2 του εν λόγω κανονισμού, με την επιφύλαξη της έγκρισης της επιτροπής ελέγχου, αφού αυτή αξιολογήσει δεόντως τις απειλές για την ανεξαρτησία και τις διασφαλίσεις που εφαρμόζονται σύμφωνα με το άρθρο 22β της οδηγίας για τους ελέγχους.

Επομένως:

— όταν το ελεγκτικό γραφείο διενεργεί μόνο τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας από οντότητα δημοσίου συμφέροντος, μπορεί να παρέχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες πλην των απαγορευμένων υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο στοιχεία β), γ) και ε) έως ια) του κανονισμού για τους ελέγχους (δεδομένου ότι οι τελευταίες ενέχουν κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ελεγκτικού γραφείου σε περίπτωση διενέργειας της διασφάλισης της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας)·

— όταν το ελεγκτικό γραφείο διενεργεί τόσο τον υποχρεωτικό έλεγχο όσο και τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας μιας συγκεκριμένης οντότητας δημοσίου συμφέροντος, μπορεί να παρέχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες πλην των απαγορευμένων που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο του κανονισμού για τους ελέγχους, δηλαδή τις απαγορευμένες υπηρεσίες που αναφέρονται στα στοιχεία α) έως ια), διότι οι εν λόγω υπηρεσίες ενέχουν κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ελεγκτικού γραφείου στην περίπτωση και των δύο: τη διασφάλιση της υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας —στοιχεία β), γ) και ε) έως ια), και τον υποχρεωτικό έλεγχο —στοιχεία α) έως ια).

ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ Η ΟΠΟΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 40α ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ

79) **Τι συμβαίνει εάν η επιχείρηση τρίτης χώρας δεν παράσχει τη γνώμη διασφάλισης στη θυγατρική στην ΕΕ / στο υποκατάστημα στην ΕΕ;**

Σύμφωνα με το άρθρο 40α παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας, εάν η επιχείρηση τρίτης χώρας δεν παράσχει τη γνώμη διασφάλισης, η θυγατρική επιχείρηση ή το υποκατάστημα εκδίδει δήλωση που αναφέρει το γεγονός αυτό.

80) **Πώς θα πρέπει να δημοσιεύεται η γνώμη διασφάλισης για την έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας; Προβλέπονται τυχόν απαιτήσεις μορφότυπου;**

Με βάση το άρθρο 40δ παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, η γνώμη διασφάλισης για την έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40α δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση βιωσιμότητας και, κατά περίπτωση, τη δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 40α παράγραφος 2 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας, εντός 12 μηνών από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του οικονομικού έτους για το οποίο καταρτίζεται η έκθεση, όπως προβλέπεται από κάθε κράτος μέλος, σύμφωνα με τα άρθρα 14 έως 28 της οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο και, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 36 της εν λόγω οδηγίας. Το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί επί του παρόντος ειδικές απαιτήσεις για τον μορφότυπο της γνώμης διασφάλισης. Ωστόσο, το άρθρο 33α της λογιστικής οδηγίας —το οποίο θεσπίστηκε με τη δέσμη ESAP ([96])— απαιτεί από τις θυγατρικές και τα υποκαταστήματα που υπόκεινται στο άρθρο 40α της λογιστικής οδηγίας να υποβάλλουν την έκθεση βιωσιμότητας στον φορέα συλλογής που ορίζεται από το κράτος μέλος σε μορφότυπο με δυνατότητα εξαγωγής δεδομένων, μαζί με τα σχετικά συνοδευτικά μεταδεδομένα. Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται επίσης να εγκρίνει εκτελεστικά μέτρα για τον προσδιορισμό περαιτέρω μεταδεδομένων τα οποία θα συνοδεύουν τη γνώμη διασφάλισης και για την απαίτηση μηχαναγνώσιμου μορφότυπου.

ΤΜΗΜΑ VI

ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΒΑΣΙΚΟΥΣ ΑΥΛΟΥΣ ΠΟΡΟΥΣ

81) **Σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 1 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας, οι επιχειρήσεις υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους και εξηγούν τον τρόπο με τον οποίο το επιχειρηματικό μοντέλο της επιχείρησης εξαρτάται θεμελιωδώς από τους εν λόγω πόρους και τον τρόπο με τον οποίο οι πόροι αυτοί αποτελούν πηγή δημιουργίας αξίας για την επιχείρηση. Ισχύει η απαίτηση γνωστοποίησης για όλα τα είδη βασικών άυλων πόρων, συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό;**

Το άρθρο 19 παράγραφος 1 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας δεν περιορίζεται στις πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους που δεν αναγνωρίζονται ως άυλα στοιχεία ενεργητικού στον ισολογισμό. Κατά συνέπεια, η απαίτηση ισχύει για όλους τους βασικούς άυλους πόρους της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των άυλων στοιχείων ενεργητικού που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό.

Αυτή η ολιστική προσέγγιση επιτρέπει στους χρήστες να κατανοήσουν τις εξαρτήσεις του επιχειρηματικού μοντέλου της επιχείρησης από βασικούς άυλους πόρους και τη συνάφειά τους για τη δημιουργία αξίας της εταιρείας, ανεξάρτητα από το αν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης και μέτρησης του εφαρμοστέου λογιστικού πλαισίου. Θα βοηθήσει τους χρήστες να εκτιμήσουν την αγοραία αξία της επιχείρησης.

82) **Ποιες οντότητες υποχρεούνται να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους στην έκθεση διαχείρισης; Ισχύει η απαίτηση αυτή και για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους;**

Οι μεγάλες επιχειρήσεις και οι εισηγμένες ΜΜΕ (εκτός από τις πολύ μικρές επιχειρήσεις) υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους και εξηγούν τον τρόπο με τον οποίο το επιχειρηματικό μοντέλο της επιχείρησης εξαρτάται θεμελιωδώς από τους εν λόγω πόρους και τον τρόπο με τον οποίο οι πόροι αυτοί αποτελούν πηγή δημιουργίας αξίας για την επιχείρηση. Το άρθρο 19 της λογιστικής οδηγίας ισχύει μόνο για τα είδη επιχειρήσεων που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, συμπεριλαμβανομένων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 1 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης (αλλά όχι απαραίτητα στη δήλωση βιωσιμότητας).

83) **Πρέπει να περιλαμβάνονται οι βασικοί άυλοι πόροι στη δήλωση βιωσιμότητας;**

Το άρθρο 19 παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας ορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης της επιχείρησης. Το άρθρο 19 παράγραφος 1 τέταρτο εδάφιο της λογιστικής οδηγίας απαιτεί να περιλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης πληροφορίες σχετικά με τους βασικούς άυλους πόρους. Ως εκ τούτου, οι πληροφορίες αυτές δεν χρειάζεται να περιλαμβάνονται απαραιτήτως στη δήλωση βιωσιμότητας και μπορούν να παρέχονται σε διαφορετικό τμήμα της έκθεσης διαχείρισης.

([96]) Οδηγία (ΕΕ) 2023/2864 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ής Δεκεμβρίου 2023, για την τροποποίηση ορισμένων οδηγιών όσον αφορά τη θέσπιση και τη λειτουργία του ευρωπαϊκού ενιαίου σημείου πρόσβασης (ΕΕ L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj) «οδηγία Omnibus για το ευρωπαϊκό ενιαίο σημείο πρόσβασης».

ΤΜΗΜΑ VII

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ

84) **Απαιτείται από επιχειρήσεις τρίτων χωρών να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σε ατομικό και/ή ενοποιημένο επίπεδο (ατομική/ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας) σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Με την επιφύλαξη του άρθρου 23 της οδηγίας για τη διαφάνεια, οι επιχειρήσεις τρίτων χωρών υποχρεούνται να υποβάλλουν πληροφορίες βιωσιμότητας σε ατομικό και/ή ενοποιημένο επίπεδο σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας, αλλά μόνο εάν η επιχείρηση τρίτης χώρας είναι εκδότης κινητών αξιών εισηγμένων προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ, εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων.

Οι εκδότες τρίτων χωρών πρέπει να περιλαμβάνουν στην έκθεση διαχείρισής τους πληροφορίες βιωσιμότητας ως μέρος της ετήσιας οικονομικής τους έκθεσης, βάσει του άρθρου 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια, το οποίο παραπέμπει στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας.

85) **Μπορούν οι ΜΜΕ τρίτων χωρών με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ να εξαιρεθούν από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών βιωσιμότητας για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2028 σύμφωνα με το άρθρο 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας;**

Ναι, η διάταξη για την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 19α παράγραφος 7 της λογιστικής οδηγίας εφαρμόζεται επίσης σε ΜΜΕ τρίτων χωρών με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (βλ. συχνή ερώτηση 16).

86) **Εάν μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας δημοσιεύει σε εθελοντική βάση ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας που επιτρέπει στις θυγατρικές της να κάνουν χρήση των εξαιρέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 19α παράγραφος 9 και στο άρθρο 29α παράγραφος 8 της λογιστικής οδηγίας, πρέπει η εν λόγω ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας να περιλαμβάνεται σε ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης ή μπορεί να είναι αυτοτελές έγγραφο;**

Η μητρική επιχείρηση τρίτης χώρας που συμμορφώνεται με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας σε εθελοντική βάση μπορεί να περιλαμβάνει την ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σε χωριστό έγγραφο.

87) **Πρέπει η ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας της μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας που καταρτίζεται σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας να περιλαμβάνει όλες τις θυγατρικές της ή μόνο τις θυγατρικές της στην ΕΕ;**

Οι κανόνες για την ενοποίηση της δήλωσης βιωσιμότητας είναι οι ίδιοι με εκείνους που ισχύουν για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Βάσει του άρθρου 22 παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας ([97]), η ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις θυγατρικές της επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων.

88) **Εν αναμονή απόφασης της Επιτροπής σχετικά με την ισοδυναμία των προτύπων βιωσιμότητας τρίτων χωρών, πώς μπορεί μια επιχείρηση τρίτης χώρας που δεν υποχρεούται να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας βάσει του δικαίου της Ένωσης να επιτρέπει στις ενωσιακές θυγατρικές της να εξαιρούνται από την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας;**

Μια επιχείρηση τρίτης χώρας που δεν υποχρεούται να υποβάλλει πληροφορίες βιωσιμότητας βάσει του δικαίου της Ένωσης και η οποία επιθυμεί να επιτρέψει στις ενωσιακές θυγατρικές της να εξαιρεθούν από την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας δυνάμει των άρθρων 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας μπορεί να δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας που καταρτίζεται σύμφωνα με τα ESRS.

([97]) Άρθρο 22 παράγραφος 6 της λογιστικής οδηγίας: «*Με την επιφύλαξη του άρθρου 23 παράγραφος 9, η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις υπόκεινται σε ενοποίηση ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων.*»

Εναλλακτικά, βάσει του άρθρου 48θ παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας, έως τα οικονομικά έτη που λήγουν στις 6 Ιανουαρίου 2030, τα κράτη μέλη πρέπει να επιτρέπουν σε θυγατρική που διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους, η οποία υπόκειται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας και της οποίας η μητρική επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο τρίτης χώρας, να καταρτίζει και να δημοσιεύει ενοποιημένη δήλωση βιωσιμότητας σύμφωνα με το άρθρο 29α της λογιστικής οδηγίας, η οποία περιλαμβάνει όλες τις άμεσες ή έμμεσες θυγατρικές επιχειρήσεις της εν λόγω μητρικής επιχείρησης τρίτης χώρας που υπόκεινται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας. Το άρθρο 48θ παράγραφος 2 της λογιστικής οδηγίας ορίζει ότι η ενωσιακή θυγατρική επιχείρηση που καταρτίζει την ενοποιημένη υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας είναι μία από τις ενωσιακές θυγατρικές επιχειρήσεις του ομίλου που πραγματοποίησε τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών στην Ένωση σε τουλάχιστον ένα από τα προηγούμενα πέντε οικονομικά έτη, σε ενοποιημένη βάση, κατά περίπτωση.

Βάσει του άρθρου 48θ παράγραφος 3 της λογιστικής οδηγίας, η κατάρτιση και η δημοσίευση της ενοποιημένης δήλωσης βιωσιμότητας που καταρτίζεται και δημοσιεύεται από την ενωσιακή θυγατρική που αναφέρεται στο άρθρο 48θ παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας οδηγεί στην απαλλαγή από την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας όλων των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 19α παράγραφος 9 και του άρθρου 29α παράγραφος 8.

89) **Πρέπει οι εκδότες τρίτων χωρών να περιλαμβάνουν στην οικεία δήλωση βιωσιμότητας τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων;**

Με την επιφύλαξη του άρθρου 23 της οδηγίας για τη διαφάνεια, οι εκδότες τρίτων χωρών που υποβάλλουν εκθέσεις σύμφωνα με το άρθρο 19α ή 29α της λογιστικής οδηγίας πρέπει να περιλαμβάνουν στις οικείες δηλώσεις βιωσιμότητας τις δημοσιοποιήσεις του άρθρου 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

Το άρθρο 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια απαιτεί από τους εκδότες κινητών αξιών της ΕΕ και τρίτων χωρών που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά της ΕΕ (εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων) να καταρτίζουν την έκθεση διαχείρισής τους σύμφωνα με τα άρθρα 19, 19α και 20 και το άρθρο 29δ παράγραφος 1 της λογιστικής οδηγίας (ή τα άρθρα 29, 29α και το άρθρο 29δ παράγραφος 2 της λογιστικής οδηγίας στην περίπτωση ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης) και να περιλαμβάνουν τις προδιαγραφές που εγκρίνονται δυνάμει του άρθρου 8 παράγραφος 4 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων, «*όταν καταρτίζεται από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στις εν λόγω διατάξεις*».

Σύμφωνα με τη σαφή πρόθεση των συννομοθετών να επεκτείνουν τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας που ορίζονται στη λογιστική οδηγία (η οποία ισχύει μόνο για τις επιχειρήσεις της ΕΕ) σε εκδότες της ΕΕ και τρίτων χωρών, η φράση «*όταν καταρτίζεται από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στις εν λόγω διατάξεις*» πρέπει να ερμηνεύεται ως αναφερόμενη στις κατηγορίες επιχειρήσεων που αναφέρονται στα άρθρα 19α και 29α της λογιστικής οδηγίας (δηλαδή μεγάλες επιχειρήσεις, εισηγμένες ΜΜΕ, εξαιρουμένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων, και μητρικές επιχειρήσεις μεγάλων ομίλων). Δεδομένου ότι η οδηγία για τη διαφάνεια εφαρμόζεται σε όλους τους εκδότες της ΕΕ και τρίτων χωρών (συμπεριλαμβανομένων των πολύ μικρών επιχειρήσεων), η φράση αυτή είναι αναγκαία για να διασφαλιστεί ότι οι εισηγμένες πολύ μικρές επιχειρήσεις δεν υπόκεινται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

Το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων απαιτεί από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στα άρθρα 19α ή 29α της λογιστικής οδηγίας να δημοσιεύουν τον τρόπο και τον βαθμό στον οποίο οι δραστηριότητες της επιχείρησης συνδέονται με οικονομικές δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως περιβαλλοντικά βιώσιμες. Η διατύπωση του άρθρου 4 παράγραφος 5 της οδηγίας για τη διαφάνεια αναφέρει ότι, όταν ένας εκδότης της ΕΕ ή τρίτης χώρας υπόκειται σε απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα άρθρα 19α ή 29α της λογιστικής οδηγίας, πρέπει να περιλαμβάνει στην έκθεση διαχείρισής του δημοσιοποιήσεις σύμφωνα με το άρθρο 8 του κανονισμού για την ταξινόμηση των επενδύσεων.

ΤΜΗΜΑ VIII

ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ SFDR

90) **Μπορούν οι συμμετέχοντες στις χρηματοπιστωτικές αγορές να υποθέσουν ότι κάθε δείκτης που αναφέρεται ως μη σημαντικός από επιχείρηση στην οποία γίνονται επενδύσεις και η οποία υπόκειται στην οδηγία CSRD δεν συμβάλλει στον αντίστοιχο δείκτη των κύριων δυσμενών επιπτώσεων στο πλαίσιο των γνωστοποιήσεων του κανονισμού SFDR;**

Ναι. Οι συμμετέχοντες στις χρηματοπιστωτικές αγορές μπορούν να υποθέσουν ότι κάθε δείκτης που αναφέρεται ως μη σημαντικός από εταιρεία στην οποία γίνονται επενδύσεις και η οποία εφαρμόζει τα ESRS δεν συμβάλλει στον αντίστοιχο δείκτη των κύριων δυσμενών επιπτώσεων στο πλαίσιο των γνωστοποιήσεων του κανονισμού SFDR, δηλαδή η αξία της εν λόγω επένδυσης δεν χρειάζεται να περιλαμβάνεται στον αριθμητή του δεδομένου δείκτη δυσμενών επιπτώσεων του κανονισμού SFDR.

Το άρθρο 29β παράγραφος 5 στοιχείο β) της λογιστικής οδηγίας απαιτεί από την Επιτροπή, κατά την έκδοση προτύπων υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας, να λαμβάνει υπόψη κατά το μέγιστο δυνατό τις πληροφορίες που χρειάζονται οι συμμετέχοντες στις χρηματοπιστωτικές αγορές προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις δημοσιοποίησης που υπέχουν βάσει του κανονισμού (ΕΕ) 2019/2088 και των κατ' εξουσιοδότηση πράξεων που εκδίδονται σύμφωνα με τον εν λόγω κανονισμό.

Ως συνέπεια της υποχρέωσης που ορίζεται στην οδηγία CSRD να λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες πληροφόρησης των συμμετεχόντων στις χρηματοπιστωτικές αγορές, κάθε δείκτης που αναφέρεται ως μη σημαντικός από επιχείρηση στην οποία γίνονται επενδύσεις και η οποία υπόκειται στις απαιτήσεις της οδηγίας CSRD είναι σχετική πληροφορία και μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν συμβάλλει στις κύριες δυσμενείς επιπτώσεις βάσει του κανονισμού SFDR.

Οι συμμετέχοντες στις χρηματοπιστωτικές αγορές θα βρίσκουν τις πληροφορίες αυτές στην υποβολή εκθέσεων της οδηγίας CSRD, καθώς το σημείο 35 του ESRS 1 απαιτεί, όταν μια επιχείρηση θεωρεί ότι ένα συγκεκριμένο σημείο δεδομένων που προκύπτει από τον κανονισμό SFDR δεν είναι σημαντικό, η επιχείρηση να δηλώνει ρητά ότι οι εν λόγω πληροφορίες είναι «μη σημαντικές» ([98]).

Επιπλέον, το ESRS 2 σημείο 56 απαιτεί από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στην οδηγία CSRD να περιλαμβάνουν πίνακα με όλα τα σημεία δεδομένων που απορρέουν από άλλη νομοθεσία της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένου του κανονισμού SFDR, και να αναφέρουν σε αυτόν το σημείο όπου βρίσκονται στη δήλωση βιωσιμότητας, αναφέροντας ως «μη σημαντικά» στον πίνακα εκείνα που η επιχείρηση έχει αξιολογήσει ως μη σημαντικά, σύμφωνα με το ESRS 1 σημείο 35.

([98]) Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται και για τα σημεία δεδομένων που απορρέουν από άλλες νομοθετικές πράξεις της ΕΕ και παρατίθενται στο προσάρτημα Β του ESRS 2.