C/2024/6792

13.11.2024.

Obavijest Komisije o tumačenju određenih pravnih odredaba iz Direktive 2013/34/EU (Direktiva o računovodstvu), Direktive 2006/43/EZ (Direktiva o reviziji), Uredbe (EU) br. 537/2014 (Uredba o reviziji), Direktive 2004/109/EZ (Direktiva o transparentnosti), Delegirane uredbe (EU) 2023/2772 (prvi skup europskih standarda izvještavanja o održivosti, „prvi delegirani akt o ESRS-u”) i Uredbe (EU) 2019/2088 (Uredba o objavama o održivosti u sektoru financijskih usluga, „SFDR”) koje se odnose na izvještavanje o održivosti

(C/2024/6792)

Ovim odgovorima na najčešća pitanja objašnjava se tumačenje određenih odredaba o izvještavanju o održivosti koje su Direktivom o korporativnom izvješćivanju o održivosti („CSRD”, Direktiva (EU) 2022/2464) uvrštene u Direktivu o računovodstvu (Direktiva 2013/34/EU), Direktivu o reviziji (Direktiva 2006/43/EZ), Uredbu o reviziji (Uredba (EU) br. 537/2014) i Direktivu o transparentnosti (Direktiva 2004/109/EZ), s ciljem da se poduzetnicima olakša njihova primjena. Objašnjavaju se i određene odredbe Uredbe o objavama o održivosti u sektoru financijskih usluga („SFDR”, Uredba (EU) 2019/2088).

Kad se smatralo potrebnim uvrstiti pravno tumačenje Komisije, u pitanja i odgovore uključeno je i nekoliko objašnjenja o tumačenju određenih odredaba iz prvog skupa europskih standarda izvještavanja o održivosti („ESRS”, Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2772). Poduzetnici i drugi dionici mogu pročitati i smjernice za provedbu ESRS-a koje je objavio EFRAG, višedioničko savjetodavno tijelo koje Komisiju savjetuje o ESRS-u ([1]).

Namjera je Komisije ovim odgovorima na česta pitanja dionicima olakšati usklađivanje s regulatornim zahtjevima na troškovno učinkovit način i osigurati upotrebljivost i usporedivost dostavljenih informacija o održivosti. Osim toga, ona poduzećima pružaju veću jasnoću i sigurnost, čime se doprinosi ostvarenju Komisijina cilja o smanjenju administrativnog opterećenja za poduzetnike koje proizlazi iz izvještavanja o održivosti ([2]). Komisija može prema potrebi ažurirati ta najčešća pitanja.

Ova Obavijest sadržava odgovore na česta pitanja kojima se objašnjavaju odredbe koje su već dio propisa na snazi. Njima se ni na koji način ne proširuju prava i obveze koji proizlaze iz tog zakonodavstva niti se uvode dodatni zahtjevi. Svrha je tih odgovora samo pomoći poduzetnicima u provedbi relevantnih pravnih odredbi. Za pravno obvezujuće tumačenje prava Unije nadležan je isključivo Sud Europske unije. Stajalištima iznesenima u ovoj Obavijesti ne prejudiciraju se stajališta koje bi Komisija mogla zauzeti pred sudovima Unije i nacionalnim sudovima.

Sadržaj

Stranica

Odjeljak I. – Relevantni pojmovi i popis propisa na snazi 3

Odjeljak II. – Pregled zahtjeva za izvještavanje o održivosti koji su uvedeni CSRD-om 4

ZAHTJEVI U POGLEDU ODRŽIVOSTI ZA IZVJEŠTAJNA PODUZEĆA 5

ZAHTJEVI ZA OVLAŠTENE REVIZORE I NEOVISNE PRUŽATELJE USLUGA PROVJERE 13

([1]) www.efrag.org EFRAG je objavio provedbene smjernice o procjeni značajnosti, izvještavanju o vrijednosnom lancu i popisu podataka iz ESRS-a. EFRAG trenutačno radi na smjernicama o provedbi planova za klimatsku tranziciju. EFRAG je, osim toga, osnovao internetsku platformu s pitanjima i odgovorima preko koje poduzetnici i drugi dionici mogu postaviti tehnička pitanja o ESRS-u.

([2]) U namjeri da racionalizira izvještajne obveze, Komisija je u cijelosti iskoristila svoje ovlasti iz članka 3. stavka 13. Direktive o računovodstvu i donijela je Delegiranu direktivu Komisije (EU) 2023/2775 od 17. listopada 2023. o izmjeni Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća (SL L, 2023/2775, 21.12.2023.) radi prilagodbe kriterija veličine za mikropoduzeća te mala, srednja i velika poduzeća ili grupe za učinke inflacije. Tako je smanjen broj poduzeća koja su obveznici izvještavanja o održivosti u skladu s Direktivom o računovodstvu, a time i u skladu s člankom 8. Uredbe (EU) 2020/852 (Uredba o taksonomiji).

Odjeljak III. – Najčešća pitanja o informacijama o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu (pojedinačna i konsolidirana izjava o održivosti) 15

PODRUČJE PRIMJENE I DATUMI PRIMJENE 15

PRAVILA O IZUZEĆU 19

ESRS 23

LANAC VRIJEDNOSTI 24

ČLANAK 8. OBJAVE U SKLADU S UREDBOM O TAKSONOMIJI 27

JEZIČNI ZAHTJEVI 27

DIGITALNO IZVJEŠTAVANJE (FORMAT I DIGITALNO OZNAČAVANJE) 28

OBJAVA 28

NADZOR 29

Odjeljak IV. – Najčešća pitanja o informacijama o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu 29

PODRUČJE PRIMJENE I DATUM PRIMJENE 29

ESRS 30

ČLANAK 8. OBJAVE U SKLADU S UREDBOM O TAKSONOMIJI 30

PRAVILA O IZUZEĆU 31

JEZIK I FORMAT 31

OBJAVA 31

NADZOR 32

Odjeljak V. – Najčešća pitanja o provjeri izvještavanja o održivosti 32

ODOBRAVANJE OVLAŠTENIH REVIZORA I REVIZORSKIH DRUŠTAVA 32

AKREDITACIJA I ODOBRENJE NEOVISNIH PRUŽATELJA USLUGA PROVJERE 34

AKREDITIRANA NEOVISNA TREĆA STRANA 35

NEOVISNI PRUŽATELJI USLUGA PROVJERE 35

PRUŽATELJI USLUGA PROVJERE IZ TREĆIH ZEMALJA 36

POVJERLJIVOST 36

USLUGE PROVJERE 36

PRISTOJBE 36

PROVJERA IZJAVE O ODRŽIVOSTI SASTAVLJENE U SKLADU S ČLANCIMA 19.a I 29.a DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU 37

USLUGE KOJE NISU USLUGE PROVJERE 39

IZVJEŠTAJ O PROVJERI IZVJEŠTAVANJA O ODRŽIVOSTI SASTAVLJEN U SKLADU S ČLANKOM 40.a DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU 39

Odjeljak VI. – Najčešća pitanja o ključnim nematerijalnim resursima 40

Odjeljak VII. – Dodatna pitanja o zahtjevima za poduzeća iz trećih zemalja 41

Odjeljak VIII. – Najčešća pitanja o SFDR-u 42

ODJELJAK I.

RELEVANTNI POJMOVI I POPIS PROPISA NA SNAZI

Pojam	Definicija / zakonsko upućivanje
Direktiva o računovodstvu	Direktiva 2013/34/EU ([1]).
Direktiva o reviziji	Direktiva 2006/43/EZ ([2]).
Uredba o reviziji	Uredba (EU) br. 537/2014 ([3]).
Direktiva o pravu trgovačkih društava	Direktiva (EU) 2017/1132 ([4]).
CSRD	Direktiva (EU) 2022/2464 – Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti ([5]).
Paket mjera o ESAP-u	— Uredba (EU) 2023/2859 o uspostavi jedinstvene europske pristupne točke za centralizirani pristup javno dostupnim informacijama koje su od važnosti za financijske usluge, tržišta kapitala i održivost (Uredba o ESAP-u) ([6]); — Uredba (EU) 2023/2869 o izmjeni određenih uredbi u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (Skupna uredba o ESAP-u) ([7]); — Direktiva (EU) 2023/2864 o izmjeni određenih direktiva u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (Skupna direktiva o ESAP-u) ([8]).
Delegirana uredba o ESEF-u	Delegirana uredba Komisije 2019/815 o europskom jedinstvenom elektroničkom formatu (ESEF) ([9]).
ESRS za uvrštene MSP-ove	Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) koje bi uvrštena mala i srednja poduzeća (MSP-ovi), osim mikropoduzeća, trebala primjenjivati kao alternativu ESRS-u u pripremi izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu. Te standarde treba donijeti Komisija na temelju članka 29.c Direktive o računovodstvu.
ESRS za određena poduzeća iz trećih zemalja	Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) koje bi u pripremi izvještaja o održivosti trebala primjenjivati poduzeća iz trećih zemalja na koja se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu. Te standarde treba donijeti Komisija na temelju članka 40.b Direktive o računovodstvu.
ESRS	Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) koja bi poduzeća obuhvaćena područjem primjene članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu trebala upotrebljavati u pripremi izjave o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu. Ti standardi uključuju prvi skup sektorskih ESRS-a (koji je donesen Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2023/2772 ([10])) i sektorski ESRS (koji Komisija treba donijeti do 30. lipnja 2026.).
MSP-ovi	Mala i srednja poduzeća, kako su definirana u članku 3. stavcima 1., 2. i 3. Direktive o računovodstvu.
SFDR	Uredba (EU) 2019/2088 (Uredba o objavama o održivosti u sektoru financijskih usluga) ([11]).
Izvještaj o održivosti za određena poduzeća iz trećih zemalja	Informacije o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu.
Izjava o održivosti	Informacije o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člankom 19.a (pojedinačna izjava o održivosti) i člankom 29.a (konsolidirana izjava o održivosti) Direktive o računovodstvu.
Uredba o taksonomiji	Uredba (EU) 2020/852 ([12]).
Direktiva o transparentnosti	Direktiva 2004/109/EZ ([13]).

([1]) Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ (SL L 182, 29.6.2013., str. 19.).

([2]) Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ (SL L 157, 9.6.2006., str. 87.).

([3]) Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ (SL L 158, 27.5.2014., str. 77.).

([4]) Direktiva (EU) 2017/1132 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. lipnja 2017. o određenim aspektima prava društava (SL L 169, 30.6.2017., str. 46.).

([5]) Direktiva (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti (SL L 322, 16.12.2022., str. 15.).

([6]) Uredba (EU) 2023/2859 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. prosinca 2023. o uspostavi jedinstvene europske pristupne točke za centralizirani pristup javno dostupnim informacijama koje su od važnosti za financijske usluge, tržišta kapitala i održivost (SL L, 2023/2859, 20.12.2023., ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj).

([7]) Uredba (EU) 2023/2869 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. prosinca 2023. o izmjeni određenih uredbi u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (SL L, 2023/2869, 20.12.2023., ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj).

([8]) Direktiva (EU) 2023/2864 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. prosinca 2023. o izmjeni određenih direktiva u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (SL L, 2023/2864, 20.12.2023., ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([9]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2018/815 od 17. prosinca 2018. o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje (SL L 143, 29.5.2019., str. 1.).

([10]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2772 od 31. srpnja 2023. o dopuni Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu standarda izvještavanja o održivosti (SL L, 2023/2772, 22.12.2023., ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).

([11]) Uredba (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. studenoga 2019. o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (SL L 317, 9.12.2019., str. 1.).

([12]) Uredba (EU) 2020/852 Europskog parlamenta i Vijeća od 18. lipnja 2020. o uspostavi okvira za olakšavanje održivih ulaganja i izmjeni Uredbe (EU) 2019/2088 (SL L 198, 22.6.2020., str. 13.).

([13]) Direktiva 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. prosinca 2004. o usklađivanju zahtjeva za transparentnošću u vezi s informacijama o izdavateljima čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu i o izmjeni Direktive 2001/34/EZ (SL L 390, 31.12.2004., str. 38.).

ODJELJAK II.

PREGLED ZAHTJEVA ZA IZVJEŠTAVANJE O ODRŽIVOSTI KOJI SU UVEDENI CSRD-OM

Direktivom o korporativnom izvješćivanju o održivosti (Direktiva (EU) 2022/2464) uvedeni su novi zahtjevi za izvještavanje o održivosti za određena poduzeća izmjenama Direktive o računovodstvu (Direktiva 2013/34/EU), Direktive o reviziji (Direktiva 2006/43/EZ), Uredbe o reviziji (Uredba (EU) br. 537/2014) i Direktive o transparentnosti (Direktiva 2004/109/EZ).

Općenito ([3]), tim se zahtjevima određenim poduzećima uvodi obveza objavljivanja informacija o održivosti, koje moraju biti sastavljene u skladu s posebnim standardima izvještavanja o održivosti i, ako je primjenjivo, u digitalnom formatu. Na te informacije primjenjuje se zahtjev o provjeri te se moraju objaviti zajedno s povezanim izvještajem o provjeri.

Općenito, ti zahtjevi vrijede za sljedeća poduzeća na koja se primjenjuje pravo države članice ([4]):

— velika poduzeća;

([3]) Ovo je pregled glavnih zahtjeva za izvještavanje o održivosti. Relevantni izvještajni zahtjevi za poduzeća na koja se primjenjuje pravo države članice: članci 19.a, 29.a i 40.a Direktive o računovodstvu. Za detaljniji prikaz svakog zahtjeva vidjeti točke u nastavku.

([4]) Ovo je pregled poduzeća na koje se primjenjuju ti zahtjevi. Za detaljniji prikaz poduzeća na koje se primjenjuju pojedini zahtjevi vidjeti točke u nastavku.

— MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a i

— matična poduzeća velikih grupa.

Ti zahtjevi vrijede i za poduzeća na koja se primjenjuje pravo treće zemlje čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (osim mikropoduzeća) ili čije poslovanje na području Unije prelazi određene pragove ([5]).

Pravila za određivanje veličine poduzeća i opsega konsolidacije za potrebe izvještavanja o održivosti oslanjaju se na postojeća pravila za potrebe financijskog izvještavanja, koja su utvrđena u nacionalnim mjerama za prenošenje postojeće Direktive o računovodstvu. Pragovi iz Direktive o računovodstvu za određivanje veličine svake kategorije poduzeća navedeni su u okviru „Dijagram toka za utvrđivanje primjenjivih zahtjeva za izvještavanje o održivosti i datuma primjene" u nastavku.

Datum početka primjene tih zahtjeva razlikuje se ovisno o posebnom zahtjevu za izvještavanje i kategoriji poduzeća. Konkretni datumi primjene za svaki zahtjev navedeni su u odjeljku „Zahtjevi u pogledu održivosti za poduzeća koja izvještavaju" u nastavku.

Budući da se ti zahtjevi uvode direktivom, posebna pravila koja se primjenjuju na poduzeća utvrđena su u nacionalnom zakonodavstvu kojim se prenosi Direktiva o računovodstvu kako je izmijenjena CSRD-om ([6]) te Delegiranom direktivom Komisije (EU) 2023/2775 ([7]), kojom su kriteriji veličine za definiciju mikropoduzeća, malih, srednjih i velikih poduzeća ili grupa prilagođavaju za učinke inflacije, čime se smanjuje broj poduzeća na koja se primjenjuju zahtjevi u pogledu održivosti i, u određenoj mjeri, zahtjevi za financijsko izvještavanje.

CSRD-om se ne uređuje dobrovoljno objavljivanje informacija o održivosti poduzeća koja nisu obuhvaćena područjem primjene te direktive (na primjer, MSP-ovi koji nemaju vrijednosne papire uvrštene za trgovanje na uređenom tržištu EU-a) i na koje se ne primjenjuju obvezni zahtjevi na razini Unije.

ZAHTJEVI U POGLEDU ODRŽIVOSTI ZA IZVJEŠTAJNA PODUZEĆA

1. **Priprema, provjera i objavljivanje informacija o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu (izjava o održivosti)**

1.1. *Informacije o održivosti o kojima se izvještava na pojedinačnoj razini u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu (izjava o održivosti)*

Na temelju članka 19.a Direktive o računovodstvu poduzeća na koja se primjenjuje pravo države članice i koja su:

— velika poduzeća ([8]) odnosno

([5]) Relevantni izvještajni zahtjevi za poduzeća na koja se primjenjuje pravo treće zemlje: članak 4. stavak 5. Direktive o transparentnosti (u kojem se upućuje na članke 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu) i članak 40.a Direktive o računovodstvu.

([6]) Pravila o prikazivanju i sadržaju izjave o održivosti koju izrađuju poduzeća utvrđena su u delegiranim aktima kojima se utvrđuju relevantni europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS). Ti se standardi donose uredbama, stoga ih poduzeća izravno primjenjuju bez potrebe za prenošenjem u zakonodavstvo država članica.

([7]) Delegirana direktiva Komisije (EU) 2023/2775 od 17. listopada 2023. o izmjeni Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu prilagodbi kriterija veličine za mikropoduzeća te mala, srednja i velika poduzeća ili grupe (SL L, 2023/2775, 21.12.2023., ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

([8]) Kako je definirano u članku 3. stavku 4. Direktive o računovodstvu, kako je izmijenjena Delegiranom direktivom Komisije (EU) 2023/2775.

— MSP-ovi ([9]), osim mikropoduzeća ([10]), čiji su prenosivi vrijednosni papiri ([11]) uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a;

moraju izvještavati o održivosti na pojedinačnoj razini (pojedinačna izjava o održivosti) o utjecaju poduzeća na čimbenike održivosti i o tome kako ti čimbenici utječu na razvoj, poslovne rezultate i položaj poduzeća.

Pojedinačna izjava o održivosti mora biti u skladu sa sljedećim zahtjevima:

(i) mora biti uvrštena u poseban odjeljak izvještaja poslovodstva poduzeća;

(ii) mora se sastaviti u skladu s europskim standardima izvještavanja o održivosti (ESRS) donesenima delegiranim aktima Komisije ([12]). MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a mogu alternativno sastaviti svoju pojedinačnu izjavu o održivosti u skladu s posebnim skupom razmjernih ESRS-a ([13]) donesenim delegiranim aktima Komisije (ESRS za uvrštene MSP-ove) ([14]);

(iii) mora se označiti u skladu s taksonomijom o digitalnom izvještavanju ([15]) donesenom izmjenom Delegirane uredbe Komisije o europskom jedinstvenom elektroničkom formatu (ESEF) ([16]), a izvještaj poslovodstva koji uključuje izjavu o održivosti sastavlja se u formatu XHTML ([17]);

(iv) Podliježe obveznoj provjeri ([18]) koju provode ovlašteni revizori ili neovisni pružatelji usluga provjere, ako to dopušta država članica, na temelju standarda za ograničenu provjeru ([19]);

(v) izvještaj poslovodstva koji uključuje izjavu o održivosti objavljuje se u skladu s postojećim pravilima ([20]), zajedno s mišljenjem o provjeri izjave o održivosti ([21]).

([9]) Kako je definirano u članku 3. stavcima 1., 2. i 3. Direktive o računovodstvu, kako je izmijenjena Delegiranom direktivom Komisije (EU) 2023/2775.

([10]) Kako je definirano u članku 3. stavku 1. Direktive o računovodstvu, kako je izmijenjena Delegiranom direktivom Komisije (EU) 2023/2775.

([11]) Kako je definirano u članku 4. stavku 1. točki 44. Direktive 2014/65/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 15. svibnja 2014. o tržištu financijskih instrumenata i izmjeni Direktive 2002/92/EZ i Direktive 2011/61/EU. Prenosivi vrijednosni papiri uključuju, između ostalog, dionice u trgovačkim društvima i druge oblike sekuritiziranog duga.

([12]) Članak 29.b Direktive o računovodstvu. Ti ESRS-i uključuju prvi skup sektorskih ESRS-a (koji je donesen Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2023/2772) i sektorski ESRS (koji Komisija treba donijeti do 30. lipnja 2026.).

([13]) Članak 19.a stavak 6. Direktive o računovodstvu.

([14]) Članak 29.c CSRD-a.

([15]) „Taksonomija o digitalnom izvještavanju" skup je pravila (koja će se donijeti izmjenom Delegirane uredbe Komisije 2019/815) za opisno označavanje informacija u izjavi o održivosti, koja se uključuje u izvještaj poslovodstva sastavljen u XHTML formatu, kako bi izjava o održivosti bila dostupna u strojno čitljivom formatu.

([16]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2018/815 od 17. prosinca 2018. o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje (SL L 143, 29.5.2019., str. 1.).

([17]) Članak 29.d Direktive o računovodstvu.

([18]) Članak 34. Direktive o računovodstvu.

([19]) Na temelju članka 26.a CSRD-a provjera izvještavanja o održivosti mora se provoditi u skladu sa standardima za ograničenu provjeru, koje Komisija treba donijeti do 1. listopada 2026. (trenutačno su u izradi). No države članice mogu primjenjivati nacionalne standarde, postupke ili zahtjeve za provjeru dok Komisija ne donese standard provjere kojim se uređuje isti predmet.

([20]) Zahtjevima za izvještavanje o održivosti utvrđenima u Direktivi o računovodstvu kako je izmijenjena CSRD-om o održivosti ne mijenja se postojeći rok za objavu izvještaja poslovodstva iz članka 30. Direktive o računovodstvu, tj. najkasnije 12 mjeseci nakon datuma bilance.

([21]) Članak 30. Direktive o računovodstvu.

Ti se zahtjevi moraju ispuniti sljedećim pristupom u fazama ([22]):

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2024. ili nakon tog datuma* (s prvom objavom u 2025.): velika poduzeća koja su subjekti od javnog interesa ([23]) i čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance veći od 500;

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2025. ili nakon tog datuma* (s prvom objavom u 2026.): ostala velika poduzeća (tj. velika poduzeća koja nisu „subjekti od javnog interesa čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance veći od 500”);

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2026. ili nakon tog datuma* (s prvom objavom u 2027.):

  — MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a;

  — male i jednostavne institucije ([24]) pod uvjetom da su te institucije ili velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a;

  — vlastita društva za osiguranje ([25]) i vlastita društva za reosiguranje ([26]) pod uvjetom da su to velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a.

MSP-ovi (isključujući mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a mogu se izuzeti od primjene tih zahtjeva do financijske godine koja počinje prije 1. siječnja 2028. pod uvjetom da u svojem izvještaju poslovodstva sažeto navedu razloge zašto nije dostavljen izvještaj o održivosti ([27]).

Poduzeće je izuzeto od obveze objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti ako su te informacije uključene u konsolidiranu izjavu o održivosti matičnog poduzeća, pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti u pogledu sadržaja izvještaja poslovodstva izuzetog poduzeća i objave informacija o održivosti od strane matičnog poduzeća ([28]). Velika poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, uključujući male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje te poduzeća iz trećih zemalja, ne mogu iskoristiti to izuzeće ([29]).

1.2. *Informacije o održivosti o kojima se izvještava na konsolidiranoj razini u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu (konsolidirana izjava o održivosti)*

Na temelju članka 29.a Direktive o računovodstvu poduzeće uređeno pravom države članice koje je matično poduzeće velike grupe ([30]) mora izvještavati o održivosti na konsolidiranoj razini (konsolidirana izjava o održivosti) o utjecaju poduzeća na čimbenike održivosti i o tome kako ti čimbenici utječu na razvoj, poslovne rezultate i položaj poduzeća.

Konsolidirana izjava o održivosti mora biti u skladu s istim zahtjevima propisanima za pojedinačnu izjavu o održivosti (točka 1.1. podtočke od i. do v.) ([31]).

([22]) Članak 5. stavak 2. prvi podstavak CSRD-a.
([23]) Kako je definirano u članku 2. točki 1. Direktive o računovodstvu.
([24]) Kako je definirano u članku 4. stavku 1. točki 145. Uredbe (EU) br. 575/2013.
([25]) Kako je definirano u članku 13. točki 2. Direktive 2009/138/EZ.
([26]) Kako je definirano u članku 13. točki 5. Direktive 2009/138/EZ.
([27]) Članak 19.a stavak 7. Direktive o računovodstvu.
([28]) Ti su uvjeti utvrđeni u članku 19.a stavku 9. Direktive o računovodstvu. Vidjeti i pitanje 19.
([29]) Članak 19.a stavak 10. Direktive o računovodstvu.
([30]) Kako je definirano u članku 3. stavku 7. Direktive o računovodstvu.
([31]) Međutim, konsolidirana izjava o održivosti može se sastaviti samo s pomoću ESRS-a. Matična poduzeća velikih grupa koja su MSP-ovi i čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenim tržištima EU-a ne smiju upotrebljavati ESRS za uvrštene MSP-ove.

Ti se zahtjevi moraju ispuniti sljedećim pristupom u fazama ([32]):

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2024. ili nakon tog datuma* (s prvom objavom u 2025.): subjekti od javnog interesa koji su matična poduzeća velike grupe čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance na konsolidiranoj osnovi veći od 500;

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2025. ili nakon tog datuma* (s prvom objavom u 2026.): ostala matična poduzeća velike grupe (tj. matična poduzeća velike grupe koja nisu „subjekti od javnog interesa i/ili čija grupa tijekom financijske godine na datum bilance na konsolidiranoj osnovi ne prelazi prosječan broj od 500 zaposlenika").

Matično poduzeće koje objavljuje konsolidiranu izjavu o održivosti izuzeto je od obveze objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti ([33]). Matično poduzeće koje je i poduzeće kći izuzeto je od objavljivanja konsolidirane izjave o održivosti ako su te informacije uključene u konsolidiranu izjavu o održivosti ili konsolidirani izvještaj o održivosti drugog matičnog poduzeća, pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti u pogledu sadržaja izvještaja poslovodstva izuzetog poduzeća i objave informacija o održivosti od strane matičnog poduzeća ([34]). Velika poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, uključujući male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje te poduzeća iz trećih zemalja, ne mogu iskoristiti to izuzeće ([35]).

1.3. Informacije o održivosti koje izdavatelji prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a trebaju objavljivati na pojedinačnoj razini (izjava o održivosti) ili, za matična poduzeća velikih grupa, na konsolidiranoj razini (konsolidirana izjava o održivosti) u skladu s člankom 4. stavkom 5. Direktive o transparentnosti

Na temelju članka 4. stavka 5. Direktive o transparentnosti, u kojem se upućuje na članke 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu, izdavatelji prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a ([36]) (neovisno o tome primjenjuje li se na njih pravo države članice ili pravo treće zemlje), osim mikropoduzeća, moraju u svoje godišnje financijske izvještaje uključiti izvještaj poslovodstva s informacijama o održivosti na pojedinačnoj razini (izjava o održivosti) ili, za matična poduzeća velikih grupa, na konsolidiranoj razini (konsolidirana izjava o održivosti) u skladu s istim zahtjevima iz točke 1.1. podtočaka od i. do v. Za objavljivanje se primjenjuju pravila utvrđena za godišnji financijski izvještaj u skladu s člankom 4. Direktive o transparentnosti ([37]).

Izvještaj poslovodstva u skladu sa zahtjevima iz Direktive o računovodstvu i navedenima u stavcima 1.1. i 1.2. morat će objaviti i izdavatelji prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a koji su velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) ili matična poduzeća velikih grupa kako su definirana u Direktivi o računovodstvu. Primjenjuju se i pravila o izuzeću iz članka 19.a stavka 8. i članka 19.a stavka 9. Direktive o računovodstvu.

Ti se zahtjevi moraju ispuniti sljedećim pristupom u fazama ([38]):

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2024. ili nakon tog datuma (s prvom objavom u 2025.):* izdavatelji koji su velika poduzeća čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance veći od 500 te izdavatelji koji su matična poduzeća velike grupe čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance na konsolidiranoj osnovi veći od 500;

([32]) Članak 5. stavak 2. prvi podstavak Direktive o računovodstvu.
([33]) Članak 29.a stavak 7. Direktive o računovodstvu.
([34]) Ti su uvjeti utvrđeni u članku 29.a stavku 8. Direktive o računovodstvu. Vidjeti i pitanje 19.
([35]) Članak 29.a stavak 9. Direktive o računovodstvu.
([36]) Kako je definirano u članku 2. točkama (a) i (d) Direktive o transparentnosti.
([37]) Zahtjevima za izvještavanje o održivosti utvrđenima u Direktivi o transparentnosti kako je izmijenjena CSRD-om ne mijenja se postojeći rok za objavljivanje godišnjeg financijskog izvještaja (koji uključuje izvještaj poslovodstva) iz članka 4. stavka 1. Direktive o transparentnosti, tj. najkasnije četiri mjeseca nakon datuma bilance.
([38]) Članak 5. stavak 2. treći podstavak Direktive o računovodstvu.

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2025. ili nakon tog datuma (s prvom objavom u 2026.):* drugi izdavatelji koji su velika poduzeća te drugi izdavatelji koji su matična poduzeća velike grupe;

— *za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2026. ili nakon tog datuma (s prvom objavom u 2027.):*

  — izdavatelji koji su MSP-ovi (osim mikropoduzeća);

  — izdavatelji definirani kao male i jednostavne institucije pod uvjetom da su velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a i

  — izdavatelji definirani kao vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje pod uvjetom da su ili velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a.

2. **Priprema, provjera i objavljivanje informacija o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu (izvještaj o održivosti za određena poduzeća iz trećih zemalja)**

Na temelju članka 40.a Direktive o računovodstvu, ako poduzeće iz treće zemlje koje u Uniji ostvaruje neto promet veći od 150 milijuna EUR (u svakoj od posljednje dvije uzastopne financijske godine) ima poduzeće kćer u Uniji na koje se primjenjuju članci 19.a/29.a Direktive o računovodstvu ili, ako takvo poduzeće kći ne postoji, podružnicu u Uniji koja je (u prethodnoj financijskoj godini) ostvarila neto promet veći od 40 milijuna EUR, poduzeće kći ili podružnica dužne su objaviti i učiniti dostupnima informacije o održivosti na razini grupe matičnog poduzeća iz treće zemlje.

Izvještaj o održivosti koji se dostavlja u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu sažetiji je od „izjave o održivosti" koja se dostavlja u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu. U izvještaju o održivosti nije potrebno navesti određene informacije koje su obvezne u izjavi o održivosti, posebno informacije o otpornosti, prilikama i rizicima jer bi se taj izvještaj prije svega trebao fokusirati na učinke na održivost ([39]).

Izvještaj o održivosti mora biti u skladu sa sljedećim zahtjevima:

— mora se sastaviti u skladu s europskim standardima izvještavanja o održivosti donesenima delegiranim aktima Komisije ([40]).

— podliježe obveznoj provjeri ([41]);

— moraju ga objaviti relevantna poduzeća kćeri ili podružnice koje imaju poslovni nastan ili se nalaze u Uniji, zajedno s mišljenjem o provjeri izvještavanja o održivosti ([42]).

Ako matično poduzeće iz treće zemlje sastavlja izvještaj o održivosti u skladu s ESRS-om (umjesto s ESRS-om za određena poduzeća iz trećih zemalja), poduzeće kći ili podružnica ne moraju pripremati izvještaj o održivosti u skladu s ESRS-om za određena poduzeća iz trećih zemalja. U tom bi se slučaju primjenjivala izuzeća iz članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8.

Ti su zahtjevi obvezni za svaku financijsku godinu koja počinje 1. siječnja 2028. ili nakon tog datuma ([43]).

([39]) Članak 40.a stavak 1. Direktive o računovodstvu: „[...] izvještaj o održivosti koji obuhvaća informacije navedene u članku 29.a stavku 2. točki (a) podtočkama od iii. do v., točkama od (b) do (f) i, prema potrebi, točki (h)."

([40]) Članak 40.a stavak 2. prvi podstavak i članak 40.b Direktive o računovodstvu. Rok u kojem Komisija treba donijeti ESRS za određena poduzeća iz trećih zemalja odgođen je do 30. lipnja 2026. Direktivom (EU) 2024/1306 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2024. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu rokova za donošenje standarda izvještavanja o održivosti za određene sektore i za određena poduzeća iz trećih zemalja (SL L, 2024/1306, 8.5.2024., ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj).

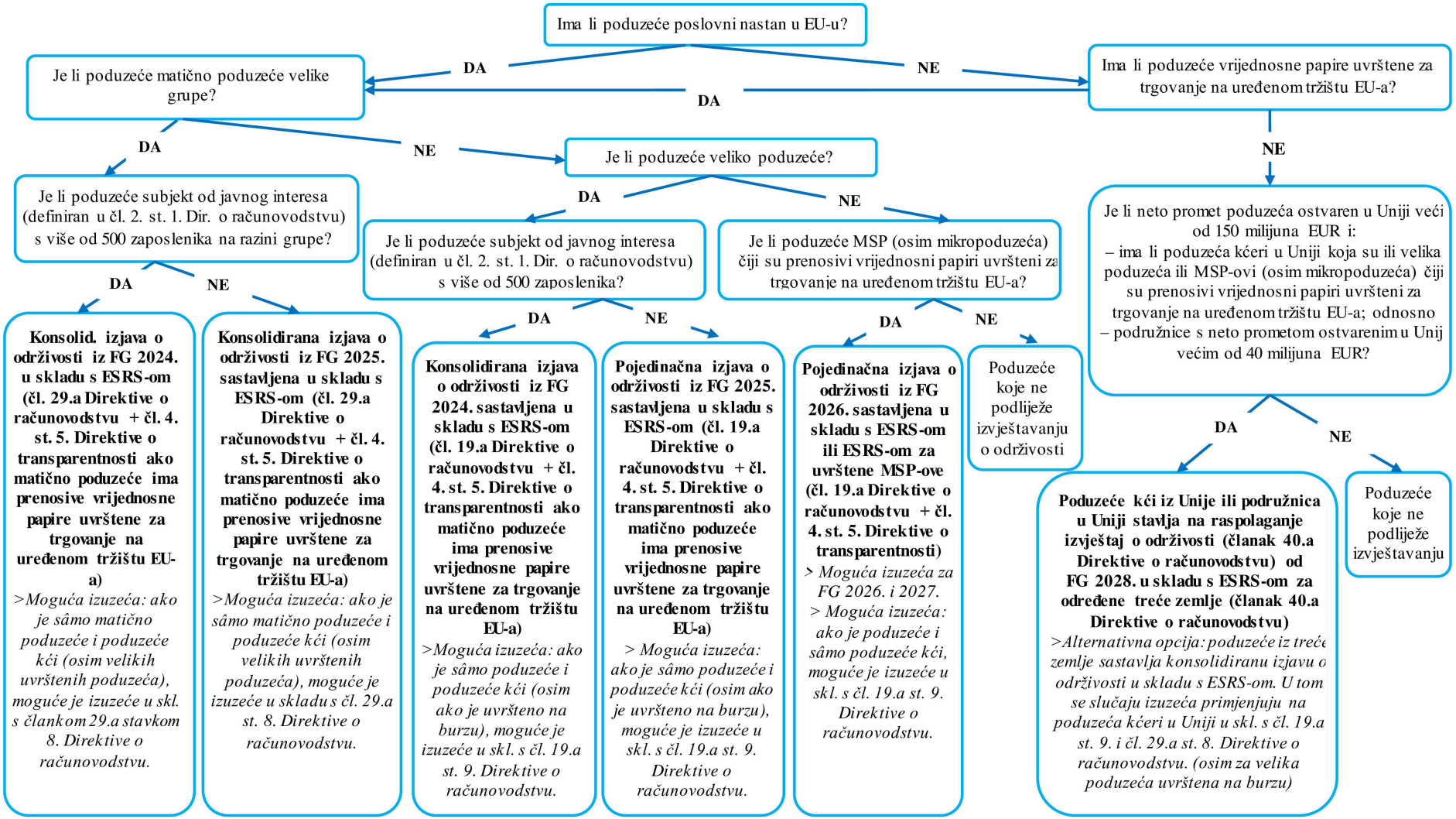
([41]) Članak 40.a stavak 3. Direktive o računovodstvu.

([42]) Članak 40.d Direktive o računovodstvu.

([43]) Članak 5. stavak 2. drugi podstavak CSRD-a: „Države članice primjenjuju mjere potrebne za usklađivanje s člankom 1. točkom 14. za financijske godine koje počinju 1. siječnja 2028. ili nakon tog datuma."

Dijagram toka za utvrđivanje primjenjivih zahtjeva za izvještavanje o održivosti za svaku vrstu poduzeća i određenog datuma primjene

U dijagramu toka u nastavku prikazan je postupak kojim se utvrđuje je li određeni subjekt obveznik izvještavanja o održivosti i od koje financijske godine.



- **Mikropoduzeća (članak 3. stavak 1. Direktive o računovodstvu)** = poduzeća koja na datum bilance ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: (a) ukupna bilanca: 450 000 EUR; (b) neto prihod: 900 000 EUR; (c) prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine: 10.
- **MSP-ovi (članak 3. stavci 1., 2. i 3. Direktive o računovodstvu)** = poduzeća koja na datum bilance ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: (a) ukupna bilanca: 25 000 000 EUR; (b) neto prihod: 50 000 000 EUR; (c) prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine: 250.
- **Velika poduzeća (članak 3. stavak 4. Direktive o računovodstvu)** = poduzeća koja na datum bilance prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: (a) ukupna bilanca: 25 000 000 EUR; (b) neto prihod: 50 000 000 EUR; (c) prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine: 250.
- **Velike grupe (članak 3. stavak 7. Direktive o računovodstvu)** = grupe koje se sastoje od matičnog poduzeća i poduzeća kćeri koja podliježu konsolidaciji i koja, na konsolidiranoj osnovi, prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija na datum bilance matičnog poduzeća: (a) ukupna bilanca: 25 000 000 EUR; (b) neto prihod: 50 000 000 EUR; (c) prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine: 250.

Vremenski okvir za primjenu zahtjeva za izvještavanje o održivosti

U tablici u nastavku prikazani su različiti datumi primjene za različite vrste poduzeća koja su obveznici izvještavanja o održivosti.

	Financijska godina 2024. (izvještavanje 2025.)	**Financijska godina 2025. (izvještavanje 2026.)**	**Financijska godina 2026. (izvještavanje 2027.)**	**Financijska godina 2027. (izvještavanje 2028.)**	**Financijska godina 2028. (izvještavanje 2029.)**
Velika poduzeća koja su subjekti od javnog interesa (uključujući izdavatelje iz trećih zemalja) s više od 500 zaposlenika u prosjeku tijekom financijske godine	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**
Subjekti od javnog interesa (uključujući izdavatelje iz trećih zemalja) koji su matična poduzeća velike grupe s više od 500 zaposlenika u prosjeku na konsolidiranoj osnovi tijekom financijske godine	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**
Velika poduzeća (uključujući izdavatelje iz trećih zemalja) koja nisu „subjekti od javnog interesa s više od 500 zaposlenika u prosjeku tijekom financijske godine”	Nije primjenjivo	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS)**
Matična poduzeća velike grupe (uključujući izdavatelje iz trećih zemalja) koja nisu „subjekti od javnog interesa s više od 500 zaposlenika u prosjeku tijekom financijske godine”	Nije primjenjivo.	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**	**Konsolidirana izjava o održivosti (ESRS)**
MSP-ovi uvršteni na burzu, SNCI, vlastita društva za (re)osiguranje (uključujući izdavatelje iz trećih zemalja)	Nije primjenjivo	Nije primjenjivo	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS ili ESRS za uvrštene MSP-ove)** (*)	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS ili ESRS za uvrštene MSP-ove)** (*)	**Pojedinačna izjava o održivosti (ESRS ili ESRS za uvrštene MSP-ove)***
Poduzeća kćeri (ili, ako ne postoje, podružnice u EU-u s neto prometom u Uniji > 40 milijuna EUR) neuvrštenih poduzeća iz trećih zemalja s neto prometom u Uniji > 150 milijuna EUR, obuhvaćena CSRD-om	Nije primjenjivo	Nije primjenjivo	Nije primjenjivo	Nije primjenjivo	**Izvještaj o održivosti (ESRS za određena poduzeća iz trećih zemalja ili ESRS)**

(*) može se odlučiti za izuzeće

ZAHTJEVI ZA OVLAŠTENE REVIZORE I NEOVISNE PRUŽATELJE USLUGA PROVJERE

1. **Provjera informacija o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu (izjava o održivosti)**

U skladu s člankom 34. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (aa) Direktive o računovodstvu svako poduzeće koje je obveznik izvještavanja o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu mora pribaviti mišljenje o provjeri izjave o održivosti uključene u izvještaj poslovodstva ([44]).

Od prve godine primjene zahtjeva za izvještavanje o održivosti to se mišljenje mora temeljiti na postupku ograničene provjere usklađenosti izjave o održivosti sa sljedećim zahtjevima ([45]):

— zahtjevima za izvještavanje o održivosti iz Direktive o računovodstvu (uključujući usklađenost izvještavanja o održivosti s ESRS-om donesenim u skladu s člancima 29.b/29.c Direktive o računovodstvu, postupak koji poduzeće provodi radi utvrđivanja informacija objavljenih u skladu s tim ESRS-om i usklađenost sa zahtjevom za opisno označavanje izvještavanja o održivosti u skladu s člankom 29.d Direktive o računovodstvu); i

— zahtjevima za izvještavanje iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

Na temelju članka 26.a Direktive o reviziji Komisija je ovlaštena donijeti standarde za provjeru održivosti za ograničenu provjeru do 1. listopada 2026 ([46]).

Komisija je ovlaštena donijeti standarde za provjeru održivosti radi osiguravanja razumne provjere do 1. listopada 2028. nakon procjene kojom se utvrđuje je li razumna provjera izvediva za revizore i poduzeća ([47]).

Dok Komisija ne donese standarde provjere o tom pitanju, države članice mogu primjenjivati nacionalne standarde, postupke ili zahtjeve za provjeru koji se odnose na taj predmet ([48]).

Na temelju članka 34. Direktive o računovodstvu mišljenje o izvještavanju o održivosti mogu dati sljedeće kategorije pružatelja usluga provjere:

— ovlašteni revizor koji obavlja reviziju financijskih izvještaja relevantnog poduzeća ([49]);

([44]) Članak 34. stavak 1. drugi podstavak točka (aa) Direktive o računovodstvu. „Ovlašteni revizori ili revizorska društva također: [...] (aa) ako je primjenjivo, na temelju postupka ograničene provjere daju mišljenje o usklađenosti izvještavanja o održivosti sa zahtjevima iz ove Direktive [...]".

([45]) Članak 34. stavak 1. drugi podstavak točka (aa) Direktive o računovodstvu. „Ovlašteni revizori ili revizorska društva također: […](aa) ako je primjenjivo, na temelju postupka ograničene provjere daju mišljenje o usklađenosti izvještavanja o održivosti sa zahtjevima iz ove Direktive, uključujući usklađenost izvještavanja o održivosti sa standardima izvještavanja o održivosti donesenima na temelju članka 29.b ili članka 29.c, postupak koji poduzeće provodi kako bi utvrdilo informacije u skladu s tim standardima izvještavanja o održivosti i usklađenost sa zahtjevom za opisno označavanje izvještavanja o održivosti u skladu s člankom 29.d, kao i o usklađenosti sa zahtjevima za izvještavanje iz članka 8. Uredbe (EU) 2020/852; […]"

([46]) Članak 26.a stavak 1. i stavak 3. prvi podstavak Direktive o reviziji: „Države članice zahtijevaju da ovlašteni revizori i revizorska društva obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti u skladu sa standardima provjere koje je donijela Komisija [...]. Komisija najkasnije do 1. listopada 2026. donosi delegirane akte […] kako bi se predvidjeli standardi ograničene provjere koji utvrđuju postupke koje revizor ili revizori i revizorsko društvo ili društva provode kako bi donijeli svoje zaključke o provjeri izvješćivanja o održivosti, uključujući planiranje angažmana, razmatranje rizika i odgovor na rizike, te vrste zaključaka koje treba uključiti u izvješće o provjeri izvješćivanja o održivosti ili, ako je relevantno, u revizorsko izvješće [...]".

([47]) Članak 26.a stavak 3. drugi podstavak Direktive o reviziji: „Komisija najkasnije do 1. listopada 2028. donosi delegirane akte [...] kako bi se predvidjeli standardi razumne provjere, nakon procjene kojom se utvrđuje je li razumna provjera izvediva za revizore i poduzeća. *Uzimajući u obzir rezultate te procjene i, ako je stoga to primjereno, u tim delegiranim aktima navodi se datum od kojeg se mišljenje iz članka 34. stavka 1. drugog podstavka točke (aa) temelji na angažmanu razumne provjere koji se temelji na tim standardima razumne provjere.*".

([48]) Članak 26.a stavak 2. prvi podstavak Direktive o reviziji. „Države članice mogu primjenjivati nacionalne standarde, postupke ili zahtjeve za provjeru dok Komisija ne donese standard provjere kojim se uređuje isti predmet.".

([49]) Članak 34. stavak 1. prvi podstavak Direktive o računovodstvu: „Države članice osiguravaju da reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, srednjih i velikih poduzeća obavlja jedan ili više ovlaštenih revizora ili revizorskih društava koje su države članice ovlastile za obavljanje zakonskih revizija na temelju Direktive 2006/43/EZ."

— ovlašteni revizor koji nije revizor financijskih izvještaja (ako to dopušta država članica) ([50]);

— neovisni pružatelj usluga provjere (ako to dopušta država članica) ([51]).

Ako država članica neovisnom pružatelju usluga provjere dopusti da dâ mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti, dužna je to dopustiti i ovlaštenom revizoru (odnosno više njih) koji ne provodi zakonsku reviziju financijskih izvještaja ([52]).

2. **Provjera informacija o održivosti o kojima se izvještava u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu (izvještaj o održivosti za određena poduzeća iz trećih zemalja)**

U skladu s člankom 40.a stavkom 3. prvim podstavkom Direktive o računovodstvu poduzeća kćeri ili podružnice koje su obveznice izvještavanja o održivosti u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu moraju pribaviti mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti ([53]). Matično poduzeće iz treće zemlje dužno je relevantnom poduzeću kćeri ili podružnici dostaviti mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti ([54]).

Mišljenje o provjeri mora se odnositi na usklađenost tog izvještaja s relevantnim zahtjevima iz Direktive o računovodstvu, uključujući usklađenost izvještavanja o održivosti s ESRS-om donesenim u skladu s člankom 40.b Direktive o računovodstvu.

To mišljenje o provjeri mora dati jedna ili više osoba ili društava ovlaštenih za davanje mišljenja o provjeri izvještavanja o održivosti u skladu s nacionalnim pravom poduzeća iz treće zemlje ili države članice ([55]).

3. **Pružatelji usluga provjere: uvjeti za pružanje usluga provjere održivosti**

Ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji imaju odobrenje za obavljanje revizije financijskih izvještaja u državi članici žele dobiti odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti, morat će poštovati nacionalne mjere kojima se prenose relevantni zahtjevi utvrđeni u Direktivi o reviziji u pogledu provjere izvještavanja o održivosti.

Ti se zahtjevi posebno odnose na obrazovne kvalifikacije, ispite o stručnoj osposobljenosti, testove teorijskog znanja, praktično osposobljavanje i trajno obrazovanje. Usklađenost s tim zahtjevima nije obvezna ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ne pružaju uslugu provjere izvještavanja o održivosti.

Ovlašteni revizori koji odobrenje dobiju prije 1. siječnja 2026. (tj. oni koji su odobrenje dobili prije 1. siječnja 2024. ili su na dan 1. siječnja 2024. prolazili postupak stjecanja odobrenja), a žele obavljati i provjeru održivosti, ne moraju ispunjavati te zahtjeve, ali i dalje moraju steći potrebno znanje putem stalnog obrazovanja ([56]).

([50]) Članak 34. stavak 3. Direktive o računovodstvu: „Države članice mogu dopustiti da ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji nisu oni koji obavljaju zakonsku reviziju financijskih izvještaja daju mišljenje iz stavka 1. drugog podstavka točke (aa).”

([51]) Članak 34. stavak 4. prvi podstavak Direktive o računovodstvu. „[...] Države članice mogu neovisnom pružatelju usluga provjere s poslovnim nastanom na njihovu državnom području dopustiti da dâ mišljenje iz stavka 1. drugog podstavka točke (aa) [...].”

([52]) Članak 34. stavak 4. šesti podstavak Direktive o računovodstvu: „Ako država članica u skladu s prvim podstavkom odluči dopustiti neovisnom pružatelju usluga provjere da dâ mišljenje iz stavka 1. drugog podstavka točke (aa), ona to dopušta i ovlaštenom revizoru koji nije revizor (odnosno više njih) koji obavlja zakonsku reviziju financijskih izvještaja, kako je predviđeno u stavku 3.”

([53]) Članak 40.a stavak 3. prvi podstavak Direktive o računovodstvu. „Države članice zahtijevaju da se izvještaj o održivosti iz stavka 1. objavi s priloženim mišljenjem o provjeri [...]”.

([54]) Članak 40.a stavak 3. drugi podstavak Direktive o računovodstvu. „U slučaju da poduzeće iz treće zemlje ne dostavi mišljenje o provjeri u skladu s prvim podstavkom, poduzeće kći ili podružnica daje izjavu u kojoj navodi da poduzeće iz treće zemlje nije stavilo na raspolaganje potrebno mišljenje o provjeri.”

([55]) Članak 40.a stavak 3. prvi podstavak Direktive o računovodstvu. „Države članice zahtijevaju da se izvješće o održivosti iz stavka 1. objavi s priloženim mišljenjem o provjeri koje je dala jedna ili više osoba ili jedno ili više društava koji su ovlašteni za davanje mišljenja o provjeri izvještavanja o održivosti na temelju nacionalnog prava poduzeća iz treće zemlje ili nacionalnog prava države članice.”.

([56]) Članak 14.a Direktive o reviziji.

Neovisni pružatelji usluga provjere mogu pružati provjeru izvještavanja o održivosti ako to dopusti država članica ([57]) pod sljedećim uvjetima:

— neovisni pružatelj usluga provjere akreditiran je za provjeru izvještavanja o održivosti u skladu s Uredbom (EZ) br. 765/2008 ([58]) ([59]) i

— neovisni pružatelj usluga provjere ispunjava zahtjeve istovjetne zahtjevima utvrđenima u Direktivi o reviziji za ovlaštene revizore u Uniji za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti ([60]). Ti se zahtjevi posebno odnose na: (a) osposobljavanje i ispit; (b) stalno obrazovanje; (c) sustave osiguranja kvalitete; (d) profesionalnu etiku, neovisnost, objektivnost, povjerljivost i službenu tajnu; (e) postavljanje i razrješavanje; (f) istražne radnje i sankcije; (g) organizaciju rada neovisnog pružatelja usluga provjere, osobito u pogledu dostatnih resursa i osoblja te održavanja evidencije klijenata i spisa i (h) izvještavanje o nepravilnostima.

Od 6. siječnja 2027. država članica koja neovisnim pružateljima usluga provjere dopušta pružanje usluga provjere izvještavanja o održivosti na svojem državnom području dužna je dopustiti i neovisnim pružateljima usluga provjere s poslovnim nastanom u drugim državama članicama da na njezinu državnom području provode provjeru izvještavanja o održivosti ([61]).

Revizori i revizorski subjekti iz trećih zemalja koji pružaju usluge provjere održivosti za poduzeća s poslovnim nastanom u trećoj zemlji čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a države članice moraju biti registrirani u toj državi članici ([62]).

ODJELJAK III.

NAJČEŠĆA PITANJA O INFORMACIJAMA O ODRŽIVOSTI O KOJIMA SE IZVJEŠTAVA U SKLADU S ČLANCIMA 19.A/29.A DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU (POJEDINAČNA I KONSOLIDIRANA IZJAVA O ODRŽIVOSTI)

PODRUČJE PRIMJENE I DATUMI PRIMJENE

1) **Koja se financijska godina uzima u obzir za razvrstavanje poduzeća u određenu kategoriju poduzeća prema kriteriju veličine: financijska godina izvještajne godine ili financijska godina prije izvještajne godine?**

([57]) Članak 34. stavak 4. prvi podstavak Direktive o računovodstvu.

([58]) Uredba (EZ) br. 765/2008 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. srpnja 2008. o utvrđivanju zahtjeva za akreditaciju i za nadzor tržišta u odnosu na stavljanje proizvoda na tržište i o stavljanju izvan snage Uredbe (EEZ) br. 339/93 (SL L 218, 13.8.2008., str. 30.).

([59]) Članak 2. točka 20. Direktive o računovodstvu: „neovisni pružatelj usluga provjere" znači tijelo za ocjenjivanje sukladnosti akreditirano u skladu s Uredbom (EZ) br. 765/2008 Europskog parlamenta i Vijeća za određenu djelatnost za ocjenjivanja sukladnosti iz članka 34. stavka 1. drugog podstavka točke (aa) ove Direktive."

([60]) Članak 34. stavak 4. prvi podstavak Direktive o računovodstvu: „Države članice mogu neovisnom pružatelju usluga provjere s poslovnim nastanom na njihovom državnom području dopustiti da dâ mišljenje iz stavka 1. drugog podstavka točke (aa), pod uvjetom da takav neovisni pružatelj usluga provjere podliježe zahtjevima koji su ekvivalentni onima utvrđenima u Direktivi 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu provjere izvještavanja o održivosti kako je definirano u članku 2. točki 22. te direktive, a posebno zahtjevima u pogledu: *(a) osposobljavanja i ispita, čime se osigurava da neovisni pružatelji usluga provjere steknu potrebno stručno znanje o izvještavanju o održivosti i provjeri izvještavanja o održivosti; (b) stalnog obrazovanja; (c) sustava osiguranja kvalitete; (d) profesionalne etike, neovisnosti, objektivnosti, povjerljivosti i službene tajne; (e) postavljanja i razrješavanja; (f) istražnih radnji i sankcija; (g) organizacije rada neovisnog pružatelja usluga provjere, osobito u pogledu dostatnih resursa i osoblja te održavanja evidencije klijenata i spisa i (h) izvještavanja o nepravilnostima.*"

([61]) Članak 34. stavak 5. prvi podstavak Direktive o računovodstvu. „Država članica koja je iskoristila mogućnost predviđenu u stavku 4. ('država članica domaćin') od 6. siječnja 2027. dopušta neovisnim pružateljima usluga provjere s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država članica domaćin ('matična država članica') da obavljaju provjere izvještavanja o održivosti."

([62]) Članak 45. Direktive o računovodstvu.

Pravila za određivanje veličine poduzeća za potrebe izvještavanja o održivosti oslanjaju se na postojeća pravila financijskog izvještavanja koja se primjenjuju na predmetno poduzeće ovisno o državi članici u kojoj ono ima registrirano sjedište ([63]). Ta su pravila utvrđena nacionalnim mjerama kojima se prenosi postojeća Direktiva o računovodstvu.

2) **Ako poduzeće tijekom određene financijske godine naraste tako da ispunjava kriterije za uvrštenje u drugu kategoriju poduzeća, treba li početi objavljivati informacije o održivosti u skladu s pravilima koja se primjenjuju na tu novu kategoriju za istu financijsku godinu ili tek nakon što su ti kriteriji ispunjeni tijekom dvije uzastopne financijske godine?**

Pravila za određivanje kategorije veličine poduzeća za potrebe izvještavanja o održivosti, ako je predmetno poduzeće naraslo tijekom određene financijske godine, oslanjaju se na postojeća pravila za potrebe financijskog izvještavanja (vidjeti i pitanje 1). Ta su pravila utvrđena nacionalnim mjerama kojima se prenosi postojeća Direktiva o računovodstvu.

3) **Kako se izračunava prosječan broj zaposlenika za potrebe kategorizacije poduzeća u skladu s Direktivom o računovodstvu?**

Zakonodavstvom Unije ne uređuje se izračun prosječnog broja zaposlenika za potrebe kategorizacije poduzeća na temelju Direktive o računovodstvu. Međutim, postoji mogućnost da su države članice donijele nacionalna pravila ili pružile smjernice o tom pitanju. Ako ne postoje nacionalna pravila ili smjernice, poduzeća mogu primijeniti članak 5. Preporuke Komisije od 6. svibnja 2003. o definiciji mikropoduzeća te malih i srednjih poduzeća ([64]) kao smjernice za utvrđivanje broja zaposlenika kao zamjensku vrijednost za prosječni broj zaposlenika: „[…]Broj osoblja odgovara broju godišnjih jedinica rada, to jest broju osoba koje su tijekom cijele razmatrane referentne godine u punom radnom vremenu radile u dotičnom poduzeću ili u njegovo ime. *Rad osoba koje nisu radile punu godinu, rad osoba koje su radile u nepunom radnom vremenu neovisno o njegovu trajanju te rad sezonskih radnika računaju se kao dijelovi godišnjih jedinica rada. Osoblje se sastoji: (a) od zaposlenika; (b) od osoba koje rade za podređeno poduzeće, a smatraju se zaposlenima prema nacionalnom pravu; (c) od vlasnika-upravitelja; (d) od partnera koji se bave redovitom djelatnošću u poduzeću i ostvaruju pogodnost od njegovih financijskih koristi. Pripravnici i studenti na strukovnom osposobljavanju na temelju ugovora o pripravništvu ili strukovnom osposobljavanju ne ubrajaju se u osoblje. Trajanje rodiljnog ili roditeljskog dopusta ne uračunava se.*"

4) **Jesu li MSP-ovi koji nemaju prenosive vrijednosne papire uvrštene za trgovanje na uređenom tržištu EU-a dužni izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu?**

Ti MSP-ovi nisu dužni izvještavati o održivosti na pojedinačnoj razini u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu (pojedinačna izjava o održivosti). Međutim, ako su matična poduzeća velike grupe, dužni su izvještavati o održivosti na konsolidiranoj razini u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu (konsolidirana izjava o održivosti) ([65]). Članak 29.a Direktive o računovodstvu primjenjuje se bez obzira na veličinu matičnog poduzeća.

5) **Jesu li kreditne institucije i društva za osiguranje dužni izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu bez obzira na njihov pravni oblik?**

([63]) Za poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje primjenjuju se pravila matične države članice kako je definirano u članku 2. stavku 1. točki (i) Direktive o transparentnosti (tj. države članice u kojoj poduzeće ima registrirano sjedište ili jedne od država članica u kojima su vrijednosni papiri poduzeća uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a).

([64]) Preporuka Komisije od 6. svibnja 2003. o definiciji mikro, malih i srednjih poduzeća (SL L 124, 20.5.2003., str. 36.).

([65]) Kako je definirano u članku 3. stavku 7. Direktive o računovodstvu.

Da. U skladu s člankom 1. stavkom 3. Direktive o računovodstvu kreditne institucije ([66]) i društva za osiguranje ([67]), uključujući zadruge i društva za uzajamno osiguranje, obuhvaćeni su područjem primjene članka 19.a Direktive o računovodstvu (pojedinačna izjava o održivosti) bez obzira na njihov pravni oblik ako su velika poduzeća ili MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a. Ako su matično poduzeće velike grupe, obuhvaćeni su i područjem primjene članka 29.a Direktive o računovodstvu (konsolidirana izjava o održivosti) bez obzira na njihov pravni oblik.

U skladu s člankom 1. stavkom 3. točkom (b) drugom rečenicom Direktive o računovodstvu države članice mogu odlučiti da na određene kreditne institucije ne primjenjuju, u cijelosti ili djelomično, zahtjeve za izvještavanje o održivosti ([68]).

6) **Jesu li financijske institucije, osim društava za osiguranje i kreditnih institucija, dužne izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu?**

Da. Financijske institucije, osim društava za osiguranje i kreditnih institucija, obuhvaćene su područjem primjene članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu ako ispunjavaju oba sljedeća zahtjeva:

— to su poduzeća osnovana kao vrsta poduzeća s popisa u Prilogu I. ili Prilogu II. Direktivi o računovodstvu ([69]);

— riječ je o velikim poduzećima ili MSP-ovima (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (članak 19.a Direktive o računovodstvu) i/ili matična poduzeća velike grupe (članak 29.a Direktive o računovodstvu).

7) **Ako je mala i jednostavna institucija trenutačno obvezna objavljivati nefinancijske informacije u skladu s Direktivom 2014/95/EU (NFRD), treba li ih i dalje objavljivati u skladu s odredbama NFRD-a sve dok se sustav iz CSRD-a ne počne primjenjivati na male i jednostavne institucije (tj. od financijske godine koja počinje 1. siječnja 2026. ili nakon tog datuma)?**

Da. Na temelju članka 5. stavka 2. CSRD-a mala i jednostavna institucija koja je veliko poduzeće ili MSP (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a morat će objavljivati informacije o održivosti u skladu s ESRS-om (ili, alternativno, s ESRS-om za uvrštene MSP-ove) počevši od financijske godine 2026. Stoga bi mala i jednostavna institucija koja je zasad obvezna objavljivati nefinancijske informacije u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu, što je uvedeno NFRD-om ([70]) (tj. zato što je i kreditna institucija i veliko poduzeće koje na datum bilance premašuje kriterij prosječnog broja od 500 zaposlenika tijekom financijske godine) trebala nastaviti izvještavati u skladu s NFRD-om dok se sustav iz CSRD-a ne počne primjenjivati na male i jednostavne institucije (tj. od financijske godine 2026.).

8) **Ako je mala i jednostavna institucija matično poduzeće velike grupe, može li ta institucija primijeniti odstupanje iz članka 19.a stavka 6. Direktive o računovodstvu i pripremiti izvještaje o održivosti u skladu s ESRS-om za MSP-ove?**

([66]) Kako je definirano u članku 4. stavku 1. točki 1. Uredbe (EU) 575/2013 Europskog parlamenta i Vijeća.

([67]) U smislu članka 2. stavka 1. Direktive Vijeća 91/674/EEZ.

([68]) Članak 1. stavak 3. točka (b) druga rečenica Direktive o računovodstvu: „Države članice mogu odlučiti ne primjenjivati mjere za usklađenje iz prvog podstavka ovog stavka na poduzeća navedena u članku 2. stavku 5. točkama od 2. do 23. Direktive 2013/36/EU Europskog parlamenta i Vijeća."

([69]) Članak 1. stavak 1. Direktive o računovodstvu: „1. *Mjere za usklađenje predviđene ovom Direktivom primjenjuju se na zakone i druge propise država članica koji se odnose na vrste poduzeća navedene: (a) u Prilogu I.; (b) u Prilogu II., u slučaju kada svi izravni ili neizravni članovi poduzeća koji inače imaju neograničenu odgovornost u biti imaju ograničenu odgovornost zbog toga što su oni poduzeća: i. koja pripadaju vrstama navedenima u Prilogu I.; ili ii. na koja se ne primjenjuje pravo države članice, ali koja imaju pravni oblik usporediv s poduzećima navedenima u Prilogu I.* […]".

([70]) Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa (SL L 330, 15.11.2014., str. 1.).

Ako je poduzeće (neovisno o veličini ili određenoj vrsti, npr. uključujući male i jednostavne institucije) matično poduzeće velike grupe, mora objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu sastavljenu u skladu s ESRS-om. Mogućnost upotrebe ESRS-a za uvrštene MSP-ove u skladu s člankom 19.a stavkom 6. Direktive o računovodstvu primjenjuje se samo na MSP-ove (osim mikropoduzeća) čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište EU-a te na male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje ili vlastita društva za reosiguranje (pod uvjetom da su te institucije ili velika poduzeća ili MSP-ovi, osim mikropoduzeća, čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište EU-a) za pripremu njihove pojedinačne izjave o održivosti. Vidjeti i pitanje 10.

9) **Ako je mala i jednostavna institucija matično poduzeće velike grupe, kada mora početi izvještavati o održivosti?**

Ako je mala i jednostavna institucija matično poduzeće velike grupe, dužna je objavljivati konsolidirani izvještaj o održivosti s pomoću ESRS-a od financijske godine 2024. (ako je ta institucija subjekt od javnog interesa čiji je prosječni broj zaposlenika tijekom financijske godine na datum bilance na konsolidiranoj osnovi veći od 500) ili od financijske godine 2025. (u svim drugim slučajevima).

10) **Ako je mala i jednostavna institucija matično poduzeće velike grupe, ali nije obvezna izdavati konsolidirane financijske izvještaje jer su sva njezina poduzeća kćeri nematerijalna, je li ta institucija i dalje obvezna sastaviti i objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti?**

Ne. Članak 29.a Direktive o računovodstvu primjenjuje se na matična poduzeća velikih grupa. Međutim, ako je matično poduzeće velike grupe izuzeto od sastavljanja i objavljivanja konsolidiranih financijskih izvještaja na temelju članka 23. stavka 10. Direktive o računovodstvu (tj. jer ima samo poduzeća kćeri koja nisu materijalna, ni pojedinačno ni skupno, ili zato što se sva njegova poduzeća kćeri mogu isključiti iz konsolidacije na temelju članka 23. stavka 9. Direktive o računovodstvu), to matično poduzeće nije dužno sastaviti i objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti. Međutim, ako je to matično poduzeće veliko poduzeće kako je definirano u članku 3. stavku 4. Direktive o računovodstvu i stoga bi bilo obuhvaćeno područjem primjene članka 19.a te direktive, mora pripremiti i objaviti pojedinačnu izjavu o održivosti u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu. U toj pojedinačnoj izjavi o održivosti pri izvještavanju o svojem lancu vrijednosti u skladu s ESRS-om mora uzeti u obzir svoja poduzeća kćeri.

11) **Jesu li subjekti za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS-i) i alternativni investicijski fondovi (AIF-i) dužni izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Ne. Na temelju članka 1. stavka 4. Direktive o računovodstvu UCITS-i i AIF-i izuzeti su od obveze izvještavanja o održivosti u skladu s Direktivom o računovodstvu čak i ako su ti financijski proizvodi obuhvaćeni područjem primjene Direktive o računovodstvu ([71]).

12) **Jesu li poduzeća koja upravljaju subjektima za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS-i) i alternativnim investicijskim fondovima (AIF-i) dužna izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Cilj je članka 1. stavka 4. Direktive o računovodstvu izuzeti UCITS-e i AIF-e iz zahtjeva za izvještavanje o održivosti iz članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu.

Međutim, poduzeća koja upravljaju UCITS-ima i AIF-ima obuhvaćena su područjem primjene obveza izvještavanja o održivosti iz članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu ako ispunjavaju uvjete pravnog oblika iz članka 1. stavka 1. Direktive o računovodstvu i ako ispunjavaju kriterije veličine poduzeća iz članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu.

([71]) Članak 1. stavak 4. Direktive o računovodstvu: „Mjere za usklađenje propisane člancima 19.a, 29.a i 29.d ne primjenjuju se na financijske proizvode navedene u članku 2. točki 12. podtočkama (b) [tj. UCITS-i] i (f) [tj. AIF-i] Uredbe (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća [SFDR].”

13) **Jesu li fondovi čijim se udjelima trguje na burzi i uzajamni fondovi za ulaganje u nekretnine (REIT) obvezni izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Kad je riječ o fondovima čijim se udjelima trguje na burzi, s obzirom na to da su ti financijski proizvodi osnovani kao zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) ili alternativni investicijski fondovi (AIF-ovi), primjenjuje se isto izuzeće koje se primjenjuje na UCITS-e i AIF-e (vidjeti pitanje 11). Za uvrštene REIT-ove, u mjeri u kojoj ispunjavaju uvjete iz članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/61/EU ([72]) da bi se mogli smatrati AIF-ima, primjenjuje se isto izuzeće koje se primjenjuje na AIF-e (vidjeti pitanje 11).

14) **Jesu li mirovinski fondovi dužni izvještavati o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Ako je mirovinski fond osnovan kao vrsta poduzeća navedena u prilozima I. ili II. Direktivi o računovodstvu ([73]) i obuhvaćen je područjem primjene članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu, dužan je u svoj izvještaj poslovodstva uključiti izjavu o održivosti. Za razliku od zajedničkih ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) ili alternativnih investicijskih fondova (AIF), mirovinski fondovi nisu obuhvaćeni izuzećem od zahtjeva za izvještavanje o održivosti iz članka 1. stavka 4. Direktive o računovodstvu.

15) **Treba li izjavu o održivosti koju u izvještaju poslovodstva objavljuje izdavatelj prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a smatrati „propisanim informacijama" u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (k) Direktive o transparentnosti?**

Da. U članku 2. stavku 1. točki (k) Direktive o transparentnosti propisane informacije definirane su, među ostalim, kao „sve informacije koje je izdavatelj ili bilo koja druga osoba koja je zatražila uvrštenje vrijednosnih papira za trgovanje na uređenom tržištu bez suglasnosti izdavatelja obvezna objavljivati u skladu s ovom Direktivom [tj. Direktivom o transparentnosti] [...]". Člankom 4. stavkom 5. Direktive o transparentnosti od izdavatelja se zahtijeva da objave izjavu o održivosti, koja se stoga treba smatrati „propisanim informacijama".

16) **Koja se poduzeća mogu izuzeti od obveze izvještavanja o održivosti za financijske godine koje počinju prije 1. siječnja 2028. u skladu s člankom 19.a stavkom 7. Direktive o računovodstvu?**

Na temelju članka 19.a stavka 7. Direktive o računovodstvu MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a mogu odlučiti da neće izvještavati o održivosti u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu za financijske godine koje počinju prije 1. siječnja 2028. (npr. za financijske godine 2026. i 2027.). U tim slučajevima MSP u svojem izvještaju poslovodstva ipak kratko navodi zašto nije pružen izvještaj o održivosti.

To izuzeće primjenjuje se i na male i jednostavne institucije te na vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje, pod uvjetom da su to MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a.

PRAVILA O IZUZEĆU

17) **Ako matično poduzeće objavljuje informacije o održivosti na konsolidiranoj razini u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu (konsolidirana izjava o održivosti), je li u svojem konsolidiranom izvještaju poslovodstva dužno navesti informacije o ključnim pokazateljima uspješnosti u skladu s člankom 19. stavkom 1. trećim podstavkom Direktive o računovodstvu?**

([72]) Direktiva 2011/61/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2011. o upraviteljima alternativnih investicijskih fondova i o izmjeni direktiva 2003/41/EZ i 2009/65/EZ te uredbi (EZ) br. 1060/2009 i (EU) br. 1095/2010 (SL L 174, 1.7.2011., str. 1.).

([73]) Članak 1. stavak 1. Direktive o računovodstvu.

Ne. Člankom 19. stavkom 1. trećim podstavkom Direktive o računovodstvu ([74]), kojim se uređuje pojedinačni izvještaj poslovodstva, utvrđuje se obveza objavljivanja informacija o ključnim pokazateljima uspješnosti u pojedinačnom izvještaju poslovodstva. Člankom 29. stavkom 1. Direktive o računovodstvu ([75]), kojim se uređuje konsolidirani izvještaj poslovodstva, utvrđuje se obveza objavljivanja u konsolidiranom izvještaju poslovodstva barem informacija propisanih člancima 19. i 20. Direktive o računovodstvu. Budući da se poduzeća na temelju članka 29.a stavka 7. Direktive o računovodstvu ([76]) izuzimaju od obveze objavljivanja informacija o ključnim pokazateljima uspješnosti u kontekstu pojedinačnog izvještaja poslovodstva (kako je propisano člankom 19. stavkom 1. trećim podstavkom Direktive o računovodstvu) ako su usklađena s člankom 29.a stavcima od 1. do 5. i s obzirom na to da sadržaj konsolidiranog izvještaja poslovodstva u skladu s člankom 29. stavkom 1. uključuje i informacije propisane člankom 19. stavkom 1., izuzeće bi se trebalo primjenjivati i na konsolidirani izvještaj poslovodstva poduzeća u skladu s člankom 29.a.

18) **Ako MSP čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a dobrovoljno sastavi i objavi konsolidiranu izjavu o održivosti u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu, je li izuzet od obveze sastavljanja i objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu?**

Da. MSP čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a koji dobrovoljno objavi konsolidiranu izjavu o održivosti iz članka 29.a Direktive o računovodstvu izuzima se od obveze sastavljanja i objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti iz članka 19.a Direktive o računovodstvu pod uvjetom da je konsolidirana izjava o održivosti sastavljena u skladu s ESRS-om.

19) **Koji su uvjeti za izuzeće poduzeća kćeri obuhvaćenog područjem primjene članaka 19.a/29.a Direktive o računovodstvu od obveze izvještavanja o održivosti u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu (izjava o održivosti)?**

U skladu s člankom 19.a stavkom 9. i člankom 29.a stavkom 8. Direktive o računovodstvu poduzeće koje je poduzeće kći izuzima se od obveza utvrđenih u članku 19.a stavcima od 1. do 4. Direktive o računovodstvu (ili članku 29.a stavcima od 1. do 5. Direktive o računovodstvu ako je poduzeće kći i sâmo posredničko matično poduzeće velike grupe) ako su to poduzeće i njegova poduzeća kćeri uključeni u konsolidirani izvještaj poslovodstva matičnog poduzeća sastavljen u skladu s člancima 29. i 29.a Direktive o računovodstvu (ili u konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog poduzeća iz treće zemlje koje se sastavlja u skladu s ESRS-om ili na način istovjetan ESRS-u).

To izuzeće podliježe svim uvjetima iz članka 19.a stavka 9. drugog podstavka Direktive o računovodstvu (ili članka 29.a stavka 8. drugog podstavka Direktive o računovodstvu ako je poduzeće kći i sâmo posredničko matično poduzeće velike grupe). Konkretno, izvještaj poslovodstva izuzetog poduzeća mora sadržavati: naziv i registrirano sjedište matičnog poduzeća koje izvještava na razini grupe; poveznice na konsolidirani izvještaj poslovodstva ili konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog poduzeća i informacije o tome da je poduzeće izuzeto od obveze objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti (ili konsolidirane izjave o održivosti ako je i sâmo poduzeće kći posredničko matično poduzeće velike grupe). Ako matično poduzeće ima poslovni nastan u trećoj zemlji, njegovo konsolidirano izvještavanje o održivosti i mišljenje o provjeri moraju se objaviti u skladu s pravom države članice koje

([74]) Članak 19. stavak 1. treći podstavak Direktive o računovodstvu. „U mjeri potrebnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata odnosno položaja poduzeća, analiza uključuje financijske i, prema potrebi, nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti koji su bitni za određenu djelatnost, uključujući informacije koje se odnose na pitanja okoliša i kadrovska pitanja. U sklopu analize, izvještaj poslovodstva uključuje, ako je to primjereno, upućivanje na iznose iskazane u godišnjem financijskom izvještaju te dodatna objašnjenja tih iznosa."

([75]) Članak 29. stavak 1. Direktive o računovodstvu: „Konsolidirani izvještaj poslovodstva, osim informacija koje se zahtijevaju prema ostalim odredbama ove Direktive, navodi najmanje informacije koje se zahtijevaju u člancima 19. i 20., uzimajući u obzir nužna usklađenja koja proizlaze iz posebnih značajki konsolidiranih izvještaja poslovodstva u usporedbi s izvješćem poslovodstva tako da se olakša ocjena financijskog stanja poduzeća koja su u konsolidaciju uključena kao cjelina."

([76]) Članak 29.a stavak 7. Direktive o računovodstvu. „Smatra se da matično poduzeće koje ispunjava zahtjeve utvrđene u stavcima od 1. do 5. ovog članka ispunjava i zahtjeve utvrđene u članku 19. stavku 1. trećem podstavku i članku 19.a."

se primjenjuje na poduzeće kćer, a objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji (koje obuhvaćaju djelatnosti koje obavlja poduzeće kći) moraju biti uključene u izvještaj poslovodstva poduzeća kćeri ili u konsolidirano izvještavanje o održivosti koje provodi matično poduzeće iz treće zemlje.

Ako država članica propiše da konsolidirani izvještaj poslovodstva ili konsolidirano izvještavanje o održivosti matičnog poduzeća treba prevesti, takav bi prijevod trebao biti ovjeren (npr. prevoditelj ili tijelo nadležno za ovjeravanje prijevoda relevantne države članice) ili bi trebao sadržavati izjavu u kojoj se navodi da nije ovjeren.

U skladu s člankom 19.a stavkom 10. i člankom 29.a stavkom 9. Direktive o računovodstvu, velika poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, među ostalim i kad su ta poduzeća male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje i ako su ta poduzeća iz trećih zemalja, ne mogu se koristiti tim izuzećem.

20) **Mora li matično poduzeće objaviti konsolidirani izvještaj poslovodstva / konsolidirani izvještaj o održivosti prije nego njegovo poduzeće kći objavi vlastiti izvještaj poslovodstva kako bi poduzeće kći bilo izuzeto od objavljivanja vlastite izjave o održivosti?**

Ne. Da bi poduzeće kći bilo izuzeto od obveze objavljivanja vlastite izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a stavkom 9. ili člankom 29.a stavkom 8. Direktive o računovodstvu, izvještaj poslovodstva koji poduzeće kći objavljuje mora sadržavati internetsku poveznicu na konsolidirani izvještaj poslovodstva ili konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog poduzeća ([77]). Ako taj konsolidirani izvještaj poslovodstva ili konsolidirani izvještaj o održivosti još nisu dostupni u trenutku objave izvještaja poslovodstva poduzeća kćeri, poduzeće kći koje traži izuzeće može u svojem izvještaju poslovodstva navesti opću internetsku poveznicu na kojoj će relevantni dokumenti biti dostupni u budućnosti. Poduzeće kći u Uniji moglo bi, na primjer, od matičnog poduzeća pribaviti izjavu da matično poduzeće jamči za obveze koje je poduzeće kći preuzelo i objaviti je zajedno s izvještajem poslovodstva u roku koji je odredila njegova država članica.

21) **Mora li konsolidirani izvještaj poslovodstva ili konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog poduzeća biti dostupan na jeziku koji prihvaća država članica čije nacionalno pravo uređuje poduzeće kćer kako bi se poduzeće kći izuzelo od objavljivanja vlastite izjave o održivosti?**

Država članica čije je nacionalno pravo primjenjivo na poduzeće kćer može zahtijevati da se konsolidirani izvještaj poslovodstva ili, ako je primjenjivo, konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog poduzeća objavi na jeziku koji ta država članica prihvaća te da se dostavi svaki potreban prijevod na taj jezik. U tom slučaju ti zahtjevi moraju biti ispunjeni da bi poduzeće kći bilo izuzeto od objavljivanja vlastite izjave o održivosti ([78]).

22) **Kako bi izuzeto poduzeće kći trebalo izvijestiti o činjenici da je izuzeto?**

([77]) Članak 19.a stavak 9. drugi podstavak točka (a), podtočka ii. i članak 29.a stavak 8. drugi podstavak točka (a) podtočka ii. Direktive o računovodstvu: „internetske poveznice na konsolidirani izvještaj poslovodstva matičnog poduzeća ili, ako je primjenjivo, na konsolidirano izvještavanje o održivosti matičnog poduzeća, kako je navedeno u prvom podstavku ovog stavka, i na mišljenje iz članka 34. stavka 1. drugog podstavka točke (aa) ove Direktive ili na mišljenje iz točke (b) ovog podstavka”.

([78]) Članak 19.a stavak 9. treći podstavak i članak 29.a stavak 8. treći podstavak Direktive o računovodstvu.

Na temelju članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8. Direktive o računovodstvu izuzeto poduzeće kći mora u svojem izvještaju poslovodstva navesti da je izuzeto od obveze objavljivanja pojedinačne izjave o održivosti (ili konsolidirane izjave o održivosti ako je i sâmo poduzeće kći posredničko matično poduzeće velike grupe) ([79]).

23) **Treba li se izvještaj poslovodstva izuzetog poduzeća kćeri objaviti u posebnom obliku?**

Ako se poduzeće kći koristi izuzećem iz članka 19.a stavka 9. ili članka 29.a stavka 8. Direktive o računovodstvu, primjenjuju se opća pravila o objavi izvještaja poslovodstva, uključujući obvezu podnošenja izvještaja poslovodstva nacionalnom poslovnom registru u skladu s člankom 30. Direktive o računovodstvu u vezi s odredbama glave I. poglavlja III. Direktive o pravu trgovačkih društava. Ne primjenjuju se digitalni zahtjevi za izvještavanje o održivosti utvrđeni u članku 29.d Direktive o računovodstvu. Ako poduzeće kći koje se koristi izuzećem iz članka 19.a stavka 9. ili članka 29.a stavka 8. Direktive o računovodstvu ima prenosive vrijednosne papire uvrštene za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, morat će ispuniti i opće zahtjeve iz članka 4. Direktive o transparentnosti za objavljivanje izvještaja poslovodstva u okviru godišnjeg financijskog izvještaja (tj. upotreba jedinstvenog europskog elektroničkog formata (ESEF) utvrđenog Delegiranom uredbom o ESEF-u i objava godišnjeg financijskog izvještaja u roku od četiri mjeseca od kraja financijske godine).

24) **Mogu li velika poduzeća uvrštena za trgovanje na uređenom tržištu EU-a iskoristiti izuzeća iz članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8. Direktive o računovodstvu?**

Ne. U skladu s člankom 19.a stavkom 10. i člankom 29.a stavkom 9. Direktive o računovodstvu, velika poduzeća čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, među ostalim i kad su ta poduzeća male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje te ako su to poduzeća iz trećih zemalja, ne mogu se izuzeti od izvještavanja o informacijama o održivosti. Stoga će morati izvještavati o održivosti u skladu s člankom 4. stavkom 5. Direktive o transparentnosti i člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu.

25) **Kako poduzeće može ispuniti obvezu sastavljanja i objavljivanja pojedinačne ili konsolidirane izjave o održivosti ako nije dužno sastaviti i objaviti pojedinačni ili konsolidirani izvještaj poslovodstva?**

Poduzeće koje je dužno izvještavati o održivosti i nije dužno sastaviti i objaviti pojedinačni ili konsolidirani izvještaj poslovodstva može objaviti pojedinačnu ili konsolidiranu izjavu o održivosti u zasebnom dokumentu. To se načelo primjenjuje i na konsolidirano izvještavanje o održivosti matičnog poduzeća iz treće zemlje kako bi se na njegova poduzeća kćeri primijenilo izuzeće u skladu s člankom 19.a stavkom 9. i člankom 29.a stavkom 8. Direktive o računovodstvu.

Međutim, taj zasebni dokument, koji uključuje pojedinačnu ili konsolidiranu izjavu o održivosti, mora biti u skladu sa zahtjevima u pogledu formata i opisnog označavanja iz članka 29.d Direktive o računovodstvu ([80]).

26) **Kako poduzeće može ispuniti obvezu sastavljanja i objavljivanja konsolidirane izjave o održivosti ako je izuzeto od obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja?**

([79]) Članak 19.a stavak 9. drugi podstavak točka (a) podtočka iii. i članak 29.a stavak 8. drugi podstavak točka (a) podtočka iii. Direktive o računovodstvu: „informaciju da je poduzeće izuzeto od obveza utvrđenih u stavcima od 1. do 4. ovog članka".

([80]) Članak 29.d Direktive o računovodstvu. „1. *Poduzeća koja podliježu zahtjevima iz članka 19.a ove Direktive izrađuju svoj izvještaj poslovodstva u elektroničkom formatu za izvještavanje utvrđenom u članku 3. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2019/815 (26) i opisno označavaju svoje izvještavanje o održivosti, što uključuje objave utvrđene u članku 8. Uredbe (EU) 2020/852, u skladu s elektroničkim formatom za izvještavanje iz te delegirane uredbe. 2.* Matična poduzeća koja podliježu zahtjevima iz članka 29.a pripremaju svoj konsolidirani izvještaj poslovodstva u elektroničkom formatu za izvještavanje utvrđenom u članku 3. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2019/815 i opisno označavaju svoje izvještavanje o održivosti, što uključuje objave utvrđene u članku 8. Uredbe (EU) 2020/852, u skladu s elektroničkim formatom za izvještavanje utvrđenim u toj delegiranoj uredbi."

Poduzeće koje je dužno sastaviti i objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti bez obveze sastavljanja i objavljivanja odgovarajućih konsolidiranih financijskih izvještaja morat će u konsolidirani izvještaj o održivosti uključiti financijske informacije potrebne za razumijevanje utjecaja poduzeća na čimbenike održivosti i razumijevanje načina na koji ti čimbenici utječu na razvoj, poslovne rezultate i položaj poduzeća ([81]).

ESRS

27) **Koji skup europskih standarda izvještavanja o održivosti (ESRS) poduzeća trebaju upotrebljavati za pripremu informacija o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Sva poduzeća obuhvaćena područjem primjene članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu automatski se koriste ESRS-om donesenim na temelju članka 29.b Direktive o računovodstvu (ESRS). Europska komisija donijela je prvi skup ESRS-a Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2023/2772 od 31. srpnja 2023.

MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a te male i jednostavne institucije, vlastita društva za osiguranje i vlastita društva za reosiguranje mogu se u pripremi pojedinačne izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a Direktive o računovodstvu koristiti i razmjernim ESRS-om koji će se donijeti u skladu s člankom 29.c Direktive o računovodstvu (ESRS za uvrštene MSP-ove). Vidjeti i pitanje 28.

28) **Koja poduzeća za pripremu svoje pojedinačne izjave o održivosti mogu upotrebljavati ESRS za uvrštene MSP-ove kao alternativu ESRS-u donesenom na temelju članka 29.b Direktive o računovodstvu?**

Poduzeća koja se mogu koristiti ESRS-om za uvrštene MSP-ove za pripremu svoje pojedinačne izjave o održivosti jesu:

— MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a;

— male i jednostavne institucije ([82]), pod uvjetom da su i. velika poduzeća; ili ii. MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a;

([81]) Ta se argumentacija temelji na članku 19.a stavku 3. trećem podstavku i članku 29.a stavku 3. trećem podstavku Direktive o računovodstvu. „Ako je primjenjivo, informacije iz stavaka 1. i 2. sadržavaju i upućivanja na druge informacije u izvještaju poslovodstva u skladu s člankom 19. i njihova dodatna objašnjenja te iznose iskazane u godišnjim financijskim izvještajima.". „Ako je primjenjivo" znači situacije u kojima poduzeće ne sastavlja i ne objavljuje financijske izvještaje.

([82]) Definirano u članku 4. stavku 1. točki 145. Uredbe (EU) br. 575/2013 kao „institucija koja ispunjava sve sljedeće uvjete: (a) nije velika institucija; (b) ukupna vrijednost njezine imovine na pojedinačnoj osnovi ili, ako je primjenjivo, na konsolidiranoj osnovi u skladu s ovom Uredbom i Direktivom 2013/36/EU u prosjeku je jednaka pragu od 5 milijardi EUR ili manja od njega tijekom četverogodišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi tekućem godišnjem izvještajnom razdoblju; Države članice mogu smanjiti taj prag; (c) ne podliježe nikakvim obvezama ili podliježe pojednostavnjenim obvezama u pogledu planiranja oporavka i sanacije u skladu s člankom 4. Direktive 2014/59/EU; (d) njezini poslovi iz knjige trgovanja klasificiraju se kao mali u skladu s člankom 94. stavkom 1.; (e) ukupna vrijednost njezinih pozicija u izvedenicama koje drži s namjerom trgovanja ne premašuje 2 % njezine ukupne bilančne i izvanbilančne imovine, a ukupna vrijednost njezinih ukupnih pozicija u izvedenicama ne prelazi 5 %, kako je u oba slučaja izračunano u skladu s člankom 273.a stavkom 3.; (f) više od 75 % konsolidirane ukupne imovine i konsolidiranih ukupnih obveza institucije, osim izloženosti unutar grupe u oba slučaja, odnosi se na poslove s drugim ugovornim stranama smještenima u Europskom gospodarskom prostoru; (g) institucija ne primjenjuje interne modele kako bi ispunila bonitetne zahtjeve u skladu s ovom Uredbom, osim za poduzeća kćeri koja primjenjuju interne modele izrađene na razini grupe, pod uvjetom da grupa podliježe zahtjevima za objavljivanje iz članka 433.a ili 433.c na konsolidiranoj osnovi; (h) institucija se nije usprotivila tomu da je nadležno tijelo klasificira kao malu i jednostavnu instituciju; (i) nadležno tijelo nije odlučilo da se institucija na temelju analize veličine, povezanosti, složenosti i profila rizičnosti ne može smatrati malom i jednostavnom institucijom." Te institucije mogu biti obuhvaćene definicijom velikog poduzeća ako dosežu pragove iz članka 3. stavka 7. Direktive o računovodstvu.

— vlastita društva za osiguranje ([83]) pod uvjetom da su to: i. velika poduzeća; ili ii. MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a i

— vlastita društva za reosiguranje ([84]) pod uvjetom da su to: i. velika poduzeća; ili ii. MSP-ovi (osim mikropoduzeća) čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a.

LANAC VRIJEDNOSTI

29) **Europskim standardima izvještavanja o održivosti propisuje se da poduzeća, ako nisu uspjela pribaviti sve potrebne informacije o lancu vrijednosti nakon što su u to uložila razumne napore, trebaju koristiti procjene (ESRS 1, Opći zahtjevi, točka 69.). Što se smatra „razumnim naporom”?**

Pojam „razumnog napora” koristi se kako bi se odredilo kada poduzeće za izvještavanje o lancu vrijednosti treba koristiti procjenu umjesto konkretnih informacija prikupljenih od sudionika u njegovu lancu vrijednosti.

U točki 65. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) utvrđuju se razlozi za uključivanje informacija o lancu vrijednosti u izjavu o održivosti. Navodi se da „poduzeće uključuje značajne informacije o lancu vrijednosti ako je to potrebno kako bi se: *(a) korisnicima izjava o održivosti omogućilo da razumiju značajne učinke, rizike i prilike poduzeća;* i/ili (b) izradio skup informacija koje odgovaraju kvalitativnim obilježjima informacija (vidjeti Dodatak B ovom standardu)”.

Stavak 68. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) glasi: „Sposobnost poduzeća da pribavi potrebne informacije o višim i nižim razinama lanca vrijednosti može ovisiti o raznim čimbenicima, kao što su ugovorni aranžmani poduzeća, razina kontrole poduzeća nad poslovanjem izvan opsega konsolidacije i njegova kupovna moć. Ako poduzeće ne može kontrolirati aktivnosti u višim i/ili nižim razinama svojeg lanca vrijednosti i svoje poslovne odnose, pribavljanje informacija o lancu vrijednosti može biti veći izazov.”

Stavak 69. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) glasi: „U nekim okolnostima poduzeće ne može prikupiti informacije o višim i nižim razinama lanca vrijednosti u skladu s točkom 63. ni nakon što se u razumnoj mjeri potrudilo da to učini. U tim okolnostima poduzeće procjenjuje informacije o višim i nižim razinama svojeg lanca vrijednosti koje treba dostaviti koristeći sve razumne i pouzdane informacije, kao što su prosječni sektorski podaci i druge zamjenske vrijednosti.”

U stavku 70. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) navodi se da pribavljanje informacija o lancu vrijednosti može predstavljati probleme ako je relevantni sudionik u lancu vrijednosti MSP ili drugo poduzeće koje samo po sebi ne podliježe zahtjevima za izvještavanje iz Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti.

U odjeljku 71. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) navedena je razlika između izvještavanja o politikama, mjerama i ciljnim vrijednostima te izvještavanja o parametrima. S obzirom na politike, mjere i ciljne vrijednosti, navodi se da poduzeća moraju uključiti informacije o lancu vrijednosti „u mjeri u kojoj te politike, mjere i ciljne vrijednosti uključuju sudionike u lancu vrijednosti.” Kad je riječ o pokazateljima, navodi se da „u mnogim slučajevima, osobito o pitanjima okoliša za koja su dostupne zamjenske vrijednosti, poduzeće može ispuniti zahtjeve za izvještavanje bez prikupljanja podataka od subjekata u višim i nižim razinama svojeg lanca vrijednosti, na primjer, pri izračunu svojih emisija stakleničkih plinova iz opsega 3.”

U točki 72. objašnjava se sljedeće: „Uključivanje procjena na temelju prosječnih sektorskih podataka ili drugih zamjenskih vrijednosti ne smije dovesti do informacija koje ne odgovaraju kvalitativnim obilježjima informacija (vidjeti poglavlje 2. i odjeljak 7.2. Izvori procjene i neizvjesnost ishoda ovog standarda).”.

([83]) Kako je definirano u članku 13. točki 2. Direktive 2009/138/EZ.
([84]) Kako je definirano u članku 13. točki 5. Direktive 2009/138/EZ.

Poduzeće bi trebalo utvrditi razuman napor kako je navedeno u stavku 69. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) uzimajući u obzir svoje konkretne okolnosti i uvjete vanjskog okruženja u kojem posluje. Stoga će se „razuman napor” vjerojatno razlikovati među poduzećima.

Očekuje se da će poduzeća češće upotrebljavati procjene u prvim godinama primjene zahtjeva za izvještavanje i da će se one sve rjeđe koristiti jer će se s vremenom poboljšati sposobnost poduzeća i sudionika u njihovim lancima vrijednosti da razmjenjuju informacije o održivosti.

U svakom slučaju poduzeće bi trebalo utvrditi može li korištenje procjena utjecati na kvalitetu dostavljenih informacija. Procjenama bi se, u nekim okolnostima, mogla poboljšati kvaliteta dostavljenih informacija, na primjer ako pridonose neutralnosti informacija o učincima, rizicima i prilikama ili ako prikupljene informacije nisu na odgovarajući način pouzdane. U tim bi okolnostima procjene pridonijele vjernijem prikazu pojava na koje se informacije odnose, pa je vrlo vjerojatno da će ih izvještajno poduzeće koristiti. U drugim bi okolnostima upotreba procjena mogla smanjiti kvalitetu dostavljenih informacija, na primjer ako rezultira informacijama koje su manje točne i/ili manje potpune te stoga manje vjerno prikazuju pojave na koje se odnose.

Kada se pri utvrđivanju „razumnog napora” razmatraju posebne činjenice i okolnosti poduzeća te vanjsko okruženje u kojem posluje, sljedeći kriteriji mogli bi poslužiti kao korisne smjernice. Svaki od tih kriterija mogao bi sam po sebi biti dovoljan da se utvrdi da je uložen razuman napor ili se ti kriteriji mogu primijeniti u kombinaciji.

— **Veličina i resursi izvještajnog poduzeća u odnosu na opseg i složenost njegova lanca vrijednosti**. Ono što je razuman napor za veće poduzeće sa znatnim resursima možda nije za manje poduzeće, koje obično raspolaže s manje resursa. Veličinu i resurse poduzeća trebalo bi razmotriti i u odnosu na opseg i složenost njegova lanca vrijednosti. Na primjer, ono što je razuman napor za veće poduzeće s velikim brojem dobavljača raznih proizvoda i/ili lancima opskrbe raznih razina moglo bi se smatrati nerazumnim za manje poduzeće s lancem vrijednosti usporedive složenosti.

— **Tehnička spremnost izvještajnog poduzeća za prikupljanje informacija o lancu vrijednosti**. Na primjer, ono što je razuman napor za vrlo veliko poduzeće iskusno u prikupljanju informacija o održivosti od sudionika u njegovu lancu vrijednosti ne mora biti i za manje poduzeće bez takvog iskustva. Očekuje se da će se tehnička spremnost poduzeća za prikupljanje informacija o lancu vrijednosti s vremenom poboljšati.

— **Dostupnost alata za pristup informacijama o lancu vrijednosti i njihovu razmjenu**. Razuman napor može ovisiti o dostupnost učinkovitih i uobičajenih alata, uključujući digitalne alate, za razmjenu informacija o lancu vrijednosti među poduzećima. Dostupnost takvih alata vjerojatno će biti ograničena u prvim godinama primjene ESRS-a, ali bi se s vremenom trebala poboljšavati, među ostalim zbog standarda za dobrovoljno izvještavanje o održivosti MSP-ova koje trenutačno razvija EFRAG (VSME). To znači da je vjerojatnije da će se poduzeća koristiti procjenama u prvim godinama primjene ESRS-a nego u kasnijim izvještajnim ciklusima.

— **Veličina i resursi sudionika u lancu vrijednosti**. Razuman napor može ovisiti o veličini i resursima subjekta u lancu vrijednosti koji dostavlja informacije. Posebno MSP-ovi možda nemaju resurse potrebne za jednostavnu i brzu dostavu informacija koje bi mogle biti važne izvještajnom poduzeću, zbog čega mu je od MSP-ova teže prikupiti potrebne informacije o lancu vrijednosti. Ako je sudionik u lancu vrijednosti MSP, vjerojatnije je da će se izvještajno poduzeće koristiti procjenama. Općenito, ako izvještajno poduzeće uloži razuman napor, to ne bi trebalo značiti da se od sudionika u lancu vrijednosti očekuje da uloži nerazuman napor.

— **Tehnička spremnost sudionika u lancu vrijednosti**. Razuman napor može ovisiti o tehničkoj spremnosti sudionika u lancu vrijednosti za dostavu informacija o održivosti. Tehnička spremnost sudionika u lancu vrijednosti trebala bi se s vremenom poboljšavati, što znači da je vjerojatnije da će se poduzeća koristiti procjenama u prvim godinama primjene ESRS-a nego u kasnijim ciklusima izvještavanja.

— **Razina utjecaja i kupovne moći**. Razuman napor može ovisiti o postojećoj razini kontrole izvještajnog poduzeća nad subjektom u lancu vrijednosti i relativne kupovne moći izvještajnog poduzeća u usporedbi s drugim poduzećima. Na primjer, s manje će se napora pribaviti informacije od sudionika u lancu vrijednosti koji je djelomično u vlasništvu izvještajnog poduzeća ili koji velik udio vlastitog prometa ostvaruje prodajom izvještajnom poduzeću. To znači da je vjerojatnije da će se poduzeća koristiti procjenama za sudionike u lancu vrijednosti koji nisu djelomično u njihovu vlasništvu ili kojima čine samo mali udio prometa.

— **„Blizina" sudionika u lancu vrijednosti (povezana s razinom utjecaja)**. „Blizina" sudionika u lancu vrijednosti u odnosu na izvještajno poduzeće može biti argument pri definiranju razumnog napora jer je obično potreban manji napor da bi se dobile informacije od dobavljača 1. razine ili izravnog kupca nego od drugih sudionika u lancu vrijednosti. To znači da je vjerojatnije da će se poduzeća koristiti procjenama u slučaju sudionika u lancu vrijednosti koji nisu dobavljači 1. razine ili izravni kupci.

30) **Što bi MSP-ovi trebali očekivati u smislu zahtjeva za informacije o održivosti zbog primjene CSRD-a i ESRS-a?**

U točkama 132. i 133. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) utvrđene su prijelazne odredbe kojima se ograničava opseg informacija o lancu vrijednosti koje poduzeća obuhvaćena područjem primjene CSRD-a moraju tijekom prve tri godine dostavljati i/ili prikupljati od sudionika u svojem lancu vrijednosti ([85]). U kojoj će mjeri poduzeća od MSP-ova zahtijevati da zbog primjene CSRD-a i ESRS-a dostavljaju informacije o održivosti tijekom prve tri godine provedbe uvelike će ovisiti o tome primjenjuju li poduzeća obuhvaćena područjem primjene CSRD-a prijelazne odredbe o izvještavanju o lancu vrijednosti.

Bez obzira na navedene prijelazne odredbe, MSP-ovi bi trebali očekivati da će poduzeća obuhvaćena područjem primjene CSRD-a od aktera u svojim lancima vrijednosti prikupljati informacije koje su im potrebne radi usklađivanja s ESRS-om. U skladu s odgovorom na prethodno pitanje, veličina i resursi, tehnička spremnost i blizina sudionika u lancu vrijednosti kriteriji su koji se mogu upotrijebiti za utvrđivanje „razumnog napora". Stoga bi, barem tijekom prvih godina primjene zahtjeva za izvještavanje, za manje MSP-ove koji nikad nisu dobrovoljno izvještavali o održivosti, nisu povezani s ozbiljnim negativnim učincima i nisu dobavljači ili kupci 1. razine poduzeća koja su obuhvaćena područjem primjene CSRD-a trebalo smanjiti očekivanja u pogledu posjedovanja i dijeljenja informacija o održivosti. Ta bi očekivanja mogla biti veća za veće MSP-ove koji su već izvještavali o održivosti (na primjer, zato što primjenjuju EMAS ili druge programe certificiranja ili izvještavanja o održivosti) i MSP-ove koji su dobavljači ili kupci 1. razine poduzeća obuhvaćenih područjem primjene CSRD-a.

([85]) Stavak 132.: „Za prve tri godine izvještavanja o održivosti poduzeća prema ESRS-u, ako nisu dostupne sve potrebne informacije o višim i nižim razinama lanca vrijednosti, poduzeće objašnjava korake koje je poduzelo kako bi se pribavile potrebne informacije o višim i nižim razinama njegova lancu vrijednosti, razloge zbog kojih se sve potrebne informacije nisu mogle pribaviti i njegove planove da u budućnosti pribavi te informacije." Stavak 133.: „Za prve tri godine izvještavanja o održivosti prema ESRS-u, kako bi se u obzir uzele teškoće na koje poduzeća mogu naići pri prikupljanju informacija od sudionika u cijelom lancu vrijednosti i kako bi se ograničilo opterećenje za MSP-ove u lancu vrijednosti: *(a) pri objavljivanju informacija o politikama, mjerama i ciljevima u skladu s ESRS-om 2 i drugim ESRS-ima, poduzeće može ograničiti informacije o višim i nižim razinama lanca vrijednosti na informacije dostupne unutar poduzeća, kao što su podaci koji su već dostupni poduzeću i javno dostupne informacije te* (b) pri objavljivanju pokazatelja, poduzeće nije dužno uključiti informacije o višim i nižim razinama lanca vrijednosti, osim podataka koji proizlaze iz drugih propisa EU-a, kako je navedeno u Dodatku B ESRS-u 2."

EFRAG trenutačno razvija dva standarda izvještavanja o održivosti za MSP-ove: jedan za obvezno izvještavanje (za MSP-ove uvrštene na burzu) i jedan za dobrovoljno izvještavanje (za MSP-ove koji nisu uvršteni na burzu). ESRS-om za MSP-ove uvrštene na burzu utvrdit će se maksimalna razina informacija o održivosti koju bi poduzeće obuhvaćeno područjem primjene CSRD-a u skladu s ESRS-om trebalo pribaviti od MSP-ova u svojem lancu vrijednosti. MSP-ovi koji nisu uvršteni na burzu postat će referentna točka za sve sudionike na tržištu kako bi se osigurala proporcionalnost izvještajnih obveza poduzeća koja su obuhvaćena CRSD-om i poduzeća koja nisu obuhvaćena tom direktivom.

31) **Do kada traje prijelazno razdoblje za objavljivanje informacija u lancu vrijednosti? Treba li se datum početka trogodišnjeg prijelaznog razdoblja razlikovati za svaku vrstu poduzeća?**

U poglavlju 10.2. ESRS-a 1 utvrđuju se prijelazne odredbe za poglavlje 5. o lancima vrijednosti. Prijelazno razdoblje za objavljivanje informacija o lancu vrijednosti obuhvaća prve tri financijske godine primjene zahtjeva za izvještavanje za svako poduzeće. Na primjer, ako se na poduzeće primjenjuje članak 19.a ili članak 29.a Direktive o računovodstvu od financijske godine 2024., ono može iskoristiti financijske godine 2024., 2025. i 2026. kao prijelazno razdoblje za izvještavanje o lancu vrijednosti.

ČLANAK 8. OBJAVE U SKLADU S UREDBOM O TAKSONOMIJI

32) **Trebaju li poduzeća u svoju izjavu o održivosti uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji?**

Da, poduzeća na koja se primjenjuje članak 19.a ili članak 29.a Direktive o računovodstvu dužna su u svoje izjave o održivosti uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

33) **Ako se MSP čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a koristi dvogodišnjim izuzećem od obveza izvještavanja o održivosti do 2028., treba li i dalje u svoj izvještaj poslovodstva uključivati informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji?**

Ne. Članak 8. Uredbe o taksonomiji primjenjuje se na sva poduzeća koja su dužna sastaviti i objaviti izjavu o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu. Međutim, ako MSP (osim mikropoduzeća) čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a odluči da u svoj izvještaj poslovodstva neće uključiti izjavu o održivosti u skladu s člankom 19.a stavkom 7. Direktive o računovodstvu, u koju bi trebalo uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji, nije dužan objaviti informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

34) **Jesu li poduzeća dužna u svoj izvještaj poslovodstva uključiti informacije koje se objavljuju u skladu s člankom 8. Uredbe o taksonomiji čak i kad su izuzeta od obveze sastavljanja i objavljivanja svoje izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a stavkom 9. i člankom 29.a stavkom 8. Direktive o računovodstvu?**

Da, ali samo ako matično poduzeće ima poslovni nastan u trećoj zemlji i objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji nisu uključene u konsolidirano izvještavanje o održivosti matičnog poduzeća. Ako poduzeće iskoristi izuzeće od obveze objavljivanja izjave o održivosti u skladu s člankom 19.a stavkom 9. ili člankom 29.a stavkom 8. Direktive o računovodstvu, a matično poduzeće ima poslovni nastan u trećoj zemlji, objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji, koje obuhvaćaju djelatnosti koje obavljaju izuzeto poduzeće kći s poslovnim nastanom u Uniji i njegova poduzeća kćeri, moraju se uključiti u izvještaj poslovodstva izuzetog poduzeća kćeri ili u konsolidirano izvještavanje o održivosti koje provodi matično poduzeće s poslovnim nastanom u trećoj zemlji ([86]).

JEZIČNI ZAHTJEVI

35) **Na kojem jeziku treba sastaviti i objaviti izjavu o održivosti?**

([86]) Članak 19.a stavak 9. drugi podstavak točka (c) Direktive o računovodstvu.

Poduzeća na koja se primjenjuju članci 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu trebaju objaviti izvještaj poslovodstva (uključujući izjavu o održivosti), zajedno s mišljenjem i izjavom ovlaštenog revizora ili revizorskog društva iz članka 34. Direktive o računovodstvu, u skladu s člankom 30. stavkom 1. Direktive o računovodstvu, u kojem se upućuje na zakone koje je donijela svaka država članica u skladu s glavom 1. poglavljem III. Direktive o pravu trgovačkih društava. Konkretno, u članku 21. Direktive o pravu trgovačkih društava objašnjeno je sljedeće: „1. Dokumenti i podaci koji se moraju objaviti na temelju članka 14. sastavljaju se i predaju na jednom od jezika koji je dopušten prema jezičnim pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj je spis iz članka 16. stavka 1. otvoren." Stoga jezik kojim se poduzeća koriste za objavljivanje izjave o održivosti uključene u izvještaj poslovodstva mora biti jezik utvrđen zakonima relevantne države članice donesenima u skladu s člankom 21. Direktive o pravu trgovačkih društava.

Ako poduzeće na koje se primjenjuju članci 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu ima vrijednosne papire uvrštene na uređeno tržište EU-a, morat će ispuniti i obveze objavljivanja informacija iz Direktive o transparentnosti koje se odnose na izvještaj poslovodstva. Jezični režim za „regulirane informacije", koji obuhvaća izvještaj poslovodstva kao dio godišnjeg financijskog izvještaja, utvrđuje svaka država članica u skladu s člankom 20. Direktive o transparentnosti.

DIGITALNO IZVJEŠTAVANJE (FORMAT I DIGITALNO OZNAČAVANJE)

36) **Koji su zahtjevi u pogledu digitalnog formata za izvještaj poslovodstva koji uključuje izjavu o održivosti?**

Člankom 29.d Direktive o računovodstvu propisuje se da poduzeća koja izvještavaju o održivosti izvještaj poslovodstva (na konsolidiranoj razini, ako je primjenjivo) sastavljaju u elektroničkom formatu za izvještavanje iz članka 3. Delegirane uredbe o ESEF-u (tj. u XHTML-u) i u tom izvještaju opisno označuju informacije u svojoj izjavi o održivosti u skladu s taksonomijom o digitalnom izvještavanju koja će se utvrditi izmjenom Delegirane uredbe o ESEF-u.

37) **Trebaju li poduzeća opisno označavati informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji?**

Da. Člankom 29.d Direktive o računovodstvu propisuje se da poduzeća koja su dužna objaviti izjavu o održivosti u izvještaju poslovodstva trebaju opisno označiti informacije u toj izjavi, uključujući objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji, u skladu s taksonomijom o digitalnom izvještavanju koja će se utvrditi izmjenom Delegirane uredbe o ESEF-u.

38) **Koje zahtjeve u pogledu formata moraju ispunjavati poduzeća dok Europska komisija ne donese taksonomiju o digitalnom izvještavanju za označavanje informacija u izjavi o održivosti?**

Člankom 29.d Direktive o računovodstvu propisuje se da poduzeća koja su dužna u izvještaju poslovodstva objaviti izjavu o održivosti taj izvještaj sastavljaju u elektroničkom formatu za izvještavanje iz članka 3. Delegirane uredbe o ESEF-u (tj. u XHTML-u) i opisno označuju informacije u toj izjavi u skladu s posebnom taksonomijom o digitalnom izvještavanju koja će se donijeti izmjenom Delegirane uredbe o ESEF-u. Do donošenja te taksonomije o digitalnom izvještavanju poduzeća nisu dužna opisno označavati informacije u svojim izjavama o održivosti. S obzirom na to da će izjava o održivosti biti strojno čitljiva tek nakon što bude uključena u dokument u formatu XHTML i označena u skladu s taksonomijom o digitalnom izvještavanju, do donošenja te taksonomije poduzeća ne moraju sastavljati izvještaj poslovodstva u formatu XHTML.

OBJAVA

39) **Koji je rok za objavu izvještaja poslovodstva koji uključuje izjavu o održivosti?**

Člankom 30. Direktive o računovodstvu utvrđuju se pravila za objavljivanje izvještaja poslovodstva (koje uključuje izjavu o održivosti sastavljenu u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu, prema potrebi), koji se mora objaviti zajedno s mišljenjem o provjeri / izvještajem o provjeri i najkasnije 12 mjeseci od datuma bilance za financijsku godinu za koju je izvještaj sastavljen, u skladu s propisima svake države članice.

Poduzeća koja su izdavatelji vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a dužna su objaviti i svoj godišnji financijski izvještaj (koji uključuje izvještaj poslovodstva, a time i izvještaj o održivosti) najkasnije četiri mjeseca nakon kraja svake financijske godine, na temelju članka 4. stavka 5. Direktive o transparentnosti, u kojem se upućuje na članke 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu.

NADZOR

40) **Koja su tijela zadužena za nadzor usklađenosti sa zahtjevima za izjavu o održivosti sastavljenu u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

CSRD ne uvodi promjene u postojeći nadzorni sustav EU-a, koji državama članicama nalaže da uspostave učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće sankcije za slučajeve neusklađenosti društava s ograničenom odgovornošću (članak 51. Direktive o računovodstvu) te da uspostave nacionalno nadzorno tijelo s ovlastima za nadzor usklađenosti izdavatelja prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (članak 28. i dalje Direktive o transparentnosti). To znači da usklađenost poduzeća sa zahtjevima za izvještavanje o održivosti podliježe nacionalnom sustavu sankcija za izvještaje poslovodstva poduzeća s ograničenom odgovornošću (u skladu s Direktivom o računovodstvu) i izdavatelja prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (u skladu s Direktivom o transparentnosti). Kad je riječ o izdavateljima prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a, ESMA treba izdati smjernice o nadzoru izvještavanja o održivosti koji provode nacionalna nadležna tijela u skladu s člankom 28.d Direktive o transparentnosti.

U svakom slučaju, izjava o održivosti koju treba uključiti u izvještaj poslovodstva uvijek podliježe obveznoj provjeri koju provode ovlašteni revizor ili neovisni pružatelj usluga provjere ako to dopušta država članica, u skladu s člankom 34. Direktive o računovodstvu.

ODJELJAK IV.

NAJČEŠĆA PITANJA O INFORMACIJAMA O ODRŽIVOSTI O KOJIMA SE IZVJEŠTAVA U SKLADU S ČLANKOM 40.A DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU

PODRUČJE PRIMJENE I DATUM PRIMJENE

41) **Treba li krajnje matično poduzeće iz treće zemlje imati određeni pravni oblik kako bi bilo obuhvaćeno područjem primjene članka 40.a Direktive o računovodstvu?**

Ne. Pravni oblik krajnjeg matičnog poduzeća iz treće zemlje nije relevantan za potrebe članka 40.a Direktive o računovodstvu.

42) **Koje su obveze poduzeća kćeri u EU-u odnosno podružnice u EU-u u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu? Je li poduzeće kći / podružnica u EU-u dužna sastaviti izvještaj o održivosti ili samo objaviti i učiniti dostupnim izvještaj o održivosti koji sastavlja njegovo matično poduzeće?**

Ako se na poduzeće iz treće zemlje primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu, tada će njegovo poduzeće kći iz EU-a ili podružnica iz EU-a trebati objaviti i učiniti dostupnim izvještaj o održivosti u ime svojeg matičnog poduzeća iz treće zemlje. Obveza sastavljanja izvještaja o održivosti ne odnosi se na konkretno poduzeće kćer ili podružnicu iz EU-a. To znači da matično poduzeće iz treće zemlje može sastaviti izvještaj, koji će zatim poduzeće kći ili podružnica iz EU-a objaviti i učiniti dostupnim slanjem u poslovni registar EU-a ili objavom na svojim internetskim stranicama. Alternativno, poduzeće kći ili podružnica iz EU-a može sastaviti, objaviti i učiniti dostupnim izvještaj u ime svojeg matičnog poduzeća iz treće zemlje.

43) **Treba li svako poduzeće kći iz EU-a ili podružnica iz EU-a objaviti izvještaj o održivosti u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu? Ili je dovoljno da samo jedno od poduzeća kćeri ili podružnica u EU-u objavi izvještaj, a ostale samo navode poveznicu na taj izvještaj o održivosti?**

Člankom 40.a Direktive o računovodstvu propisuje se da jedno poduzeće kći ili podružnica u svakoj državi članici objavi barem jedan izvještaj o održivosti („Država članica zahtijeva da poduzeće kći s poslovnim nastanom na njezinu državnom području [...]"). Kako bi se izbjeglo dvostruko izvještavanje poduzeća kćeri i podružnica istog poduzeća iz treće zemlje, države članice mogu dopustiti jednom poduzeću kćeri ili podružnici koja je osnovana ili smještena na njihovu državnom području da ispuni obvezu iz članka 40.a Direktive o računovodstvu navođenjem poveznice na izvještaj o održivosti koji je objavilo drugo poduzeće kći u Uniji ili podružnica u Uniji tog poduzeća iz treće zemlje.

ESRS

44) **Koji bi se ESRS trebao upotrebljavati za sastavljanje izvještaja o održivosti u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu?**

Izvještaj o održivosti iz članka 40.a Direktive o računovodstvu mora biti sastavljen u skladu sa standardima izvještavanja o održivosti koji će se donijeti u skladu s člankom 40.b Direktive o računovodstvu.

Odstupajući od toga, članak 40.a stavak 2. drugi podstavak Direktive o računovodstvu omogućuje da se izvještaj o održivosti sastavi u skladu sa standardima izvještavanja o održivosti donesenima na temelju članka 29.b Direktive o računovodstvu (tj. ESRS) ili na način istovjetan standardima izvještavanja o održivosti donesenima na temelju članka 29.b Direktive o računovodstvu, kako je utvrđeno odlukom Komisije o istovjetnosti. Tu bi odredbu trebalo tumačiti u smislu da matično poduzeće iz treće zemlje na koje se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu može odlučiti objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu (sastavljenu u skladu sa standardima donesenima na temelju članka 29.b), umjesto da njegovo poduzeće kći u Uniji ili podružnica u Uniji objavi izvještaj o održivosti na razini grupe u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu. U tom bi se slučaju primjenjivala izuzeća za poduzeće kćer u EU-u utvrđena u članku 19.a stavku 9. i članku 29.a stavku 8. Direktive o računovodstvu.

45) **Što se događa ako poduzeće kći / podružnica u Uniji ne uspije prikupiti sve potrebne informacije za pripremu izvještaja o održivosti?**

U slučaju da ne dobije sve tražene informacije, poduzeće kći ili podružnica sastavlja, objavljuje i stavlja na raspolaganje izvještaj o održivosti koji sadržava sve informacije koje posjeduje, koje je pribavilo ili prikupilo te daje izjavu u kojoj navodi da poduzeće iz treće zemlje nije stavilo na raspolaganje potrebne informacije (članak 40.a stavak 2. četvrti podstavak Direktive o računovodstvu).

ČLANAK 8. OBJAVE U SKLADU S UREDBOM O TAKSONOMIJI

46) **Trebaju li poduzeća uključiti informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji u izvještaj o održivosti sastavljen u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu?**

Ne. Poduzeća koja izvještavaju u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu ne moraju u izvještaj o održivosti uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

47) **Ako matično poduzeće iz treće zemlje na koje se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu umjesto izvještaja o održivosti odluči sastaviti i objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti sastavljenu u skladu s ESRS-om, je li to matično poduzeće iz treće zemlje dužno objaviti informacije u skladu s člankom 8. Uredbe o taksonomiji?**

Matično poduzeće iz treće zemlje na koje se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu i koje odluči objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti sastavljenu u skladu s ESRS-om umjesto izvještaja o održivosti nije dužno izvještavati u skladu s člankom 8. Uredbe o taksonomiji.

Međutim, kako bi poduzeća kćeri tog matičnog poduzeća iz treće zemlje u Uniji bila izuzeta od zahtjeva za izvještavanje o održivosti u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu (ako ta poduzeća kćeri u Uniji podliježu zahtjevima za izvještavanje o održivosti u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu), trebaju u vlastiti izvještaj poslovodstva ili u konsolidirano izvještavanje o održivosti koje provodi matično poduzeće iz treće zemlje uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji koje obuhvaćaju djelatnosti tih poduzeća kćeri iz Unije ([87]).

PRAVILA O IZUZEĆU

48) **Mogu li se poduzeća kćeri u Uniji na koja se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu koristiti sustavom izuzeća iz članka 19.a stavka 9. i članka 29. stavka 8. Direktive o računovodstvu?**

Izjava o održivosti sastavljena u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu i izvještaj o održivosti sastavljen u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu imaju različit sadržaj i na njih se primjenjuju zasebni sustavi.

Stoga poduzeće kći u Uniji koje objavljuje izvještaj o održivosti na razini grupe svojeg matičnog poduzeća iz treće zemlje u skladu s odredbama članka 40.a ne izuzima sâmo poduzeće kćer iz Unije ni njegova vlastita poduzeća kćeri od ispunjavanja obveza izvještavanja iz članaka 19.a i/ili 29.a.

Međutim, matično poduzeće iz treće zemlje koje je obuhvaćeno područjem primjene članka 40.a može odlučiti objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti u skladu s člankom 29.a (sastavljenu u skladu sa standardima izvještavanja o održivosti donesenima na temelju članka 29.b ili na način koji je istovjetan tim standardima izvještavanja o održivosti) umjesto da njegovo poduzeće kći u EU-u ili podružnica iz EU-a objavljuje izvještaj o održivosti na razini grupe u skladu s člankom 40.a. U tom je slučaju poduzeće kći iz EU-a izuzeto od obveze objavljivanja izvještaja o održivosti u skladu s člankom 40.a ako su ispunjeni uvjeti iz članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8.

JEZIK I FORMAT

49) **Na kojem jeziku treba sastaviti i objaviti izvještaj o održivosti?**

Jezična pravila za izvještaj o održivosti utvrđuje svaka država članica u skladu s člankom 21. Direktive o pravu trgovačkih društava.

50) **Koji su zahtjevi za format izvještaja o održivosti koji se dostavlja u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu?**

U Direktivi o računovodstvu ne propisuje se poseban format za objavljivanje izvještaja o održivosti. Međutim, člankom 33.a, koji je uveden Direktivom (EU) 2023/2864 za potrebe funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (Skupna direktiva o ESAP-u) ([88]), poduzeća kćeri i podružnice na koje se primjenjuje članak 40.a obvezne su tijelu za prikupljanje koje je imenovala država članica podnositi izvještaj o održivosti, zajedno s relevantnim popratnim metapodacima, u formatu iz kojeg se mogu izdvojiti podaci ([89]). Komisija je ovlaštena i za donošenje provedbenih mjera za utvrđivanje dodatnih metapodataka uz izvještaj o održivosti te za propisivanje strojno čitljivog formata.

OBJAVA

51) **Kada bi poduzeća/podružnice trebala objaviti izvještaj o održivosti?**

([87]) Članak 19.a stavak 9. drugi podstavak točka (c) i članak 29.a stavak 8. drugi podstavak točka (c) Direktive o računovodstvu.

([88]) Direktiva (EU) 2023/2864 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. prosinca 2023. o izmjeni određenih direktiva u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (SL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj.

([89]) Članak 33.a Direktive o računovodstvu kako je izmijenjena paketom o jedinstvenoj europskoj pristupnoj točki.

Člankom 40.d stavkom 1. Direktive o računovodstvu propisuje se da poduzeća kćeri i podružnice iz članka 40.a stavka 1. Direktive o računovodstvu izvještaj o održivosti, zajedno s mišljenjem o provjeri i, prema potrebi, izjavom iz članka 40.a stavka 2. četvrtog podstavka Direktive o računovodstvu, trebaju objaviti u roku od 12 mjeseci od datuma bilance za financijsku godinu za koju je izvještaj sastavljen.

NADZOR

52) **Koja su tijela zadužena za nadzor usklađenosti sa zahtjevima za izvještaj o održivosti?**

CSRD ne uvodi promjene u postojeći sustav sankcija u skladu s Direktivom o računovodstvu, kojim se državama članicama nalaže da uspostave učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće sankcije za slučajeve neusklađenosti poduzeća na koja se primjenjuju zahtjevi iz Direktive o računovodstvu ([90]). Stoga usklađenost poduzeća sa zahtjevima za izvještavanje o održivosti podliježe nacionalnom sustavu sankcija za izvještaje poslovodstva poduzeća na koja se primjenjuje Direktiva o računovodstvu. U svakom slučaju, izvještaj o održivosti uvijek podliježe provjeri pružatelja usluga provjere u skladu s člankom 40.a stavkom 3. Direktive o računovodstvu ([91]).

ODJELJAK V.

NAJČEŠĆA PITANJA O PROVJERI IZVJEŠTAVANJA O ODRŽIVOSTI

ODOBRAVANJE OVLAŠTENIH REVIZORA I REVIZORSKIH DRUŠTAVA

53) **Trebaju li fizičke osobe koje obavljaju zakonske revizije u ime revizorskog društva ispunjavati uvjete propisane člancima 4. i od 6. do 12. Direktive o reviziji, uključujući dodatne posebne zahtjeve iz članka 7. stavka 2., članka 8. stavka 3., članka 10. stavka 1. drugog podstavka i članka 14. stavka 2. četvrtog podstavka Direktive o reviziji? Trebaju li fizičke osobe koje imaju glasačka prava u revizorskom društvu ispunjavati i uvjete propisane člancima 4. i od 6. do 12. Direktive o reviziji, uključujući dodatne posebne zahtjeve iz članka 7. stavka 2., članka 8. stavka 3., članka 10. stavka 1. drugog podstavka i članka 14. stavka 2. četvrtog podstavka Direktive o reviziji, čak i ako revizorsko društvo ne planira pružati uslugu provjere izvještavanja o održivosti? Što je sa zahtjevima za fizičke osobe koje čine upravno ili upravljačko tijelo revizorskog društva?**

U članku 3. Direktive o reviziji, kojim se uređuje izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, propisano je da nadležna tijela mogu odobriti ovlaštene revizore i revizorska društva samo ako su ispunjeni određeni uvjeti.

Uvjeti iz članka 3. stavka 3. Direktive o reviziji za izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima upućuju na članke 4. i od 6. do 10. Direktive o reviziji, dok se u uvjetima iz članka 3. stavka 4. Direktive o reviziji za odobrenje revizorskih društava upućuje na članke 4. i od 6. do 12. Direktive o reviziji.

U članku 4. Direktive o reviziji upućivanje na dobar ugled dovoljno je široko da se može primijeniti i na provjeru izvještavanja o održivosti, a članci od 6. do 12. Direktive o reviziji izmijenjeni su kako bi se izričito primjenjivali na provjeru izvještavanja o održivosti.

([90]) Članak 51. Direktive o računovodstvu. „Države članice predviđaju sankcije koje se primjenjuju na povrede nacionalnih odredaba usvojenih u skladu s ovom Direktivom i poduzimaju potrebne mjere za osiguranje njihove primjene. Predviđene sankcije moraju biti učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće.”

([91]) Članak 40.a stavak 3. prvi podstavak: „Države članice zahtijevaju da se izvještaj o održivosti […] objavi s priloženim mišljenjem o provjeri koje je dala jedna ili više osoba ili jedno ili više društava koji su ovlašteni za davanje mišljenja o provjeri izvještavanja o održivosti na temelju nacionalnog prava poduzeća iz treće zemlje ili nacionalnog prava države članice.”

Ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo želi dobiti odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti, mora poštovati sve relevantne zahtjeve iz nacionalnog prava kojima se prenosi Direktiva o reviziji u pogledu provjere izvještavanja o održivosti, uključujući one iz članka 3. stavka 4. Direktive o reviziji. Da bi dobili odobrenje, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji ne pružaju usluge provjere izvještavanja o održivosti u skladu s člankom 3. Direktive o reviziji ne moraju biti usklađeni sa zahtjevima za provjeru izvještavanja o održivosti.

54) **Koje zahtjeve trebaju ispuniti ovlašteni revizori kojima je odobrenje izdano prije 1. siječnja 2024. ili su 1. siječnja 2024. bili u postupku odobravanja da bi dobili odobrenje za provjeru održivosti?**

Da bi mogli pružati usluge provjere izvještavanja o održivosti, ovlašteni revizori trebaju dobiti odobrenje i zatim ispuniti dodatne zahtjeve u pogledu održivosti.

Točnije, na temelju članka 14.a trećeg podstavka Direktive o reviziji ovlašteni revizori kojima je odobrenje izdano prije 1. siječnja 2026., tj. kojima je odobrenje izdano prije 1. siječnja 2024. ili su 1. siječnja 2024. bili u postupku odobravanja, a koji žele pružati i usluge provjere održivosti, ne moraju ispunjavati zahtjeve iz članka 7. stavka 2., članka 8. stavka 3., članka 10. stavka 1. drugog podstavka i članka 14. stavka 2. četvrtog podstavka Direktive o računovodstvu, ali i dalje moraju steći potrebno znanje daljnjim obrazovanjem.

55) **Mogu li ovlašteni revizori kojima je odobrenje izdano prije 1. siječnja 2026. podnijeti zahtjev za odobrenje za provjeru održivosti na neodređeno vrijeme? Koji bi se zahtjevi primjenjivali na njihov postupak odobravanja?**

U skladu s člankom 14.a trećim podstavkom Direktive o reviziji ovlašteni revizori kojima je izdano odobrenje za rad prije 1. siječnja 2026. i koji žele pružati usluge provjere održivosti moraju stalnim obrazovanjem iz članka 13. Direktive o reviziji steći potrebno znanje u području izvještavanja o održivosti i provjeri izvještavanja o održivosti, među ostalim o temama iz članka 8. stavka 3. Direktive o reviziji. U članku 14.a Direktive o reviziji nisu propisani dodatni ispiti ni stjecanje dodatnog znanja prije dobivanja odobrenja. U Direktivi o reviziji nije utvrđen rok u kojem ovlašteni revizori kojima je odobrenje za rad izdano prije 1. siječnja 2026. trebaju podnijeti zahtjev za pružanje usluga provjere održivosti u skladu s tim zahtjevima.

56) **Kako bi ovlašteni revizor ili pripravnik dobili odobrenje i za pružanje usluga provjere održivosti, treba li trogodišnje praktično osposobljavanje u skladu s člankom 10. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o reviziji uključivati osam mjeseci praktičnog osposobljavanja u području provjere održivosti ili će se morati produljiti za dodatnih osam mjeseci?**

Da bi ovlašteni revizor ili pripravnik dobio odobrenje i za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti, trogodišnje praktično osposobljavanje koje je propisano člankom 10. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o reviziji treba uključivati osam mjeseci praktičnog osposobljavanja o provjeri godišnjeg i konsolidiranog izvještavanja o održivosti ili o drugim uslugama povezanima s održivosti.

Ovlašteni revizor ili pripravnik koji je već završio trogodišnje praktično osposobljavanje u trenutku podnošenja zahtjeva za odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti morat će provesti dodatnih osam mjeseci praktičnog osposobljavanja o provjeri godišnjeg i konsolidiranog izvještavanja o održivosti ili o drugim uslugama povezanima s održivosti.

Na temelju članka 14.a prvog i drugog podstavka Direktive o reviziji od tog se zahtjeva izuzimaju sljedeće kategorije stručnjaka: ovlašteni revizori koji su dobili odobrenje ili su priznati za obavljanje zakonskih revizija prije 1. siječnja 2024. i osobe koje su 1. siječnja 2024. bile u postupku odobrenja pod uvjetom da se taj postupak dovrši do 1. siječnja 2026. U skladu s člankom 14.a trećim podstavkom Direktive o reviziji ti stručnjaci potrebno znanje trebaju steći stalnim obrazovanjem.

57) **U skladu s člankom 10. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o reviziji, kako bi ovlašteni revizor ili pripravnik dobio odobrenje i za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti, najmanje osam mjeseci praktičnog osposobljavanja iz prvog podstavka odnosi se na provjeru godišnjeg i konsolidiranog izvještavanja o održivosti ili na druge usluge povezane s održivosti. Koje je točno tumačenje „drugih usluga povezanih s održivošću”?**

„Druge usluge povezane s održivošću” treba tumačiti kao usluge povezane s izvještavanjem o održivosti, osim provjere, na primjer, usluge savjetovanja o izvještajima o održivosti i sastavljanju izvještaja o održivosti.

58) **Može li ovlašteni revizor koji je odobrenje za obavljanje zakonskih revizija dobio prije 1. siječnja 2024. u državi članici A dobiti odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti u državi članici B, iako taj ovlašteni revizor nema odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti u državi članici A? Da bi se registrirao u državi članici B, treba li taj revizor biti registriran kao ovlašteni revizor i pružatelj usluga provjere ili taj revizor može biti registriran samo kao pružatelj usluga provjere?**

Da bi se registrirao u državi članici B, ovlašteni revizor mora dobiti odobrenje kao ovlašteni revizor u toj državi članici (vidjeti članak 3. stavak 1. i članak 14. stavak 1. Direktive o reviziji). Ako je to slučaj i revizor se želi registrirati kao pružatelj usluga provjere, u državi članici B primjenjivat će se prijelazni režim iz članka 14.a Direktive o reviziji (vidjeti i pitanje 54.). Odobrenje za pružatelja usluga provjere u državi članici A nije potrebno.

59) **Ovlašteni revizor koji je odobrenje za obavljanje zakonskih revizija dobio nakon 1. siječnja 2024. u državi članici A i ima odobrenje za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti u toj državi članici, želi biti registriran u državi članici B. Treba li u tom slučaju ovlašteni revizor biti registriran u državi članici B kao revizor i kao pružatelj usluga provjere ili bi taj ovlašteni revizor mogao biti registriran samo kao pružatelj usluga provjere?**

Ovlašteni revizor trebao bi biti registriran kao ovlašteni revizor i kao pružatelj usluga provjere u državi članici B. Neovisni pružatelji usluga provjere jedini su subjekti koji se mogu registrirati kao pružatelji usluga provjere, a da nisu revizori.

AKREDITACIJA I ODOBRENJE NEOVISNIH PRUŽATELJA USLUGA PROVJERE

60) **Mogu li fizičke osobe biti akreditirane kao neovisni pružatelji usluga provjere?**

Da. U članku 2. točki 23. Direktive o reviziji i članku 2. točki 20. Direktive o računovodstvu „neovisni pružatelji usluga provjere” definiraju se kao tijelo za ocjenjivanje sukladnosti akreditirano u skladu s Uredbom (EZ) br. 765/2008 Europskog parlamenta i Vijeća za određenu djelatnost ocjene sukladnosti iz članka 34. stavka 1. drugog podstavka točke (aa) Direktive 2013/34/EU.” U Uredbi br. 765/2008 tijelo za ocjenjivanje sukladnosti definira se i kao „tijelo koje obavlja poslove ocjenjivanja sukladnosti, uključujući umjeravanje, ispitivanje, potvrđivanje i pregled”.

Iako se Uredba (EZ) br. 765/2008 odnosi samo na akreditaciju tijela, treba podsjetiti da neovisni pružatelji usluga provjere nisu obuhvaćeni predviđenim područjem primjene te uredbe. Pojam „tijelo” trebalo bi tumačiti tako da uključuje i fizičke osobe kako bi se osigurali jednaki uvjeti za neovisne pružatelje usluga provjere i ovlaštene revizore.

61) **Neovisni pružatelji usluga provjere s poslovnim nastanom u državi članici mogu obavljati provjeru izvještavanja o održivosti na njezinu državnom području, pod uvjetom da se na njih primjenjuju zahtjevi istovjetni onima utvrđenima u Direktivi o reviziji. Odnosi li se istovjetnost zahtjeva i na članak 3.a Direktive o reviziji?**

Člankom 34. stavkom 4. Direktive o računovodstvu propisano je da ti pružatelji, da bi mogli obavljati provjeru održivosti, moraju ispunjavati zahtjeve istovjetne onima iz Direktive o reviziji. Ti zahtjevi uključuju netaksativan popis iz članka 34. stavka 4. Direktive o računovodstvu i procjenu jednakovrijednosti u pogledu provjere izvještavanja o održivosti kako je definirana u članku 2. točki 22. Direktive o reviziji.

Kako bi se osigurali jednaki uvjeti za neovisne pružatelje usluga provjere i ovlaštene revizore, neovisni pružatelji trebali bi ispunjavati i zahtjeve za registraciju istovjetne onima iz članka 3.a Direktive o reviziji.

AKREDITIRANA NEOVISNA TREĆA STRANA

62) **Što znači „akreditirana neovisna treća strana” iz članka 34. stavka 6. Direktive o računovodstvu i članka 37. stavka 3. Direktive o reviziji?**

U uvodnoj izjavi 63. CSRD-a stoji „Države članice trebale bi se pobrinuti za to da se, ako se pravom Unije zahtijeva da elemente izvješćivanja o održivosti poduzeća verificira akreditirana neovisna treća strana, izvješće akreditirane neovisne treće strane stavi na raspolaganje kao prilog izvješću poslovodstva ili na drugi javno dostupan način. *Takvo stavljanje na raspolaganje ne bi trebalo prejudicirati ishod mišljenja o provjeri, u odnosu na koje bi verifikacija treće strane trebala ostati neovisna.* To ne bi smjelo podrazumijevati dupliciranje posla između revizora ili neovisnog pružatelja usluga provjere koje izražava mišljenje o provjeri i akreditirane neovisne treće strane.”

„Akreditirana neovisna treća strana” je subjekt, obično stručnjak koji nije ovlašteni revizor ili neovisni pružatelj usluga provjere, koji daje mišljenje o provjeri izjave o održivosti i može provjeriti dijelove izvještaja o održivosti, npr. emisije stakleničkih plinova. CSRD propisuje da rezultati njegova rada trebaju biti transparentni i da je potrebno izbjegavati dupliciranje posla ovlaštenih revizora / neovisnih pružatelja usluga provjere ([92]).

NEOVISNI PRUŽATELJI USLUGA PROVJERE

63) **Hoće li neovisni pružatelj usluga provjere s poslovnim nastanom na državnom području druge države članice moći obavljati zadaće u državi članici koja tim pružateljima ne dopušta da na njezinu državnom području provode provjeru izvještavanja o održivosti?**

Ne. Neovisni pružatelj usluga provjere s poslovnim nastanom na državnom području druge države članice neće moći obavljati provjeru izvještavanja o održivosti u državi članici koja tim pružateljima ne dopušta da na njezinu državnom području provode provjeru izvještavanja o održivosti.

Člankom 34. stavkom 4. prvim podstavkom Direktive o računovodstvu državama članicama daje se mogućnost da neovisnim pružateljima usluga provjere s poslovnim nastanom na njihovu državnom području dopuste davanje mišljenja o provjeri izvještavanja o održivosti, pod uvjetom da se na te pružatelje primjenjuju zahtjevi istovjetni onima utvrđenima Direktivom o reviziji za ovlaštene revizore koji provode provjeru izvještavanja o održivosti. U skladu s člankom 34. stavkom 5. prvim podstavkom Direktive o računovodstvu samo države članice koje su iskoristile tu mogućnost dužne su neovisnim pružateljima usluga provjere s poslovnim nastanom u drugoj državi članici dopustiti da obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti na njihovu državnom području.

64) **Ako neovisni pružatelj usluga provjere ima poslovni nastan u drugoj državi članici, tko ima nadzorne ovlasti nad njihovim radom?**

Ako neovisni pružatelj usluga provjere obavlja provjeru izvještavanja o održivosti na državnom području druge države članice (država članica domaćin), država članica u kojoj taj pružatelj ima poslovni nastan (matična država članica) trebala bi biti odgovorna za nadzor njegova rada, osim ako država članica domaćin odluči da će nadzirati provjeru izvještavanja o održivosti koju obavljaju neovisni pružatelji na njezinu državnom području ([93]). Ako država članica domaćin odluči nadzirati provjeru izvješćivanja o održivosti koju na njezinu državnom području obavljaju neovisni pružatelji usluga provjere registrirani u drugoj državi članici, država članica domaćin: i. ne nameće takvim neovisnim pružateljima usluga provjere strože zahtjeve ili odgovornosti od onih koji se na temelju nacionalnih zakona zahtijevaju za provjeru izvještavanja o održivosti koju provode neovisni pružatelji usluga provjere ili revizori s poslovnim nastanom u toj državi članici domaćinu; i ii. obavješćuje druge države članice o svojoj odluci da nadzire provjeru izvještavanja o održivosti koju obavljaju neovisni pružatelji usluga provjere s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

([92]) Članak 34. stavak 6. Direktive o računovodstvu i članak 37. stavak 3. drugi podstavak Direktive o reviziji.
([93]) Članak 34. stavak 5. Direktive o računovodstvu.

65) **Nakon što država članica dopusti rad neovisnih pružatelja usluga provjere na svojem državnom području, je li nacionalnim poduzećima automatski dopušteno koristiti se njihovim uslugama za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti?**

Da, poduzeća će se moći koristiti njihovim uslugama za provjeru svoje izjave o održivosti nakon što im država članica dopusti obavljanje provjere izvještavanja o održivosti.

PRUŽATELJI USLUGA PROVJERE IZ TREĆIH ZEMALJA

66) **Mogu li neovisni pružatelji usluga provjere iz trećih zemalja pružati usluge provjere održivosti u Uniji?**

Na temelju članka 34. stavka 4. Direktive o računovodstvu neovisnim pružateljima usluga provjere s poslovnim nastanom na državnom području države članice može se dopustiti obavljanje provjere izvještavanja o održivosti.

Neovisni pružatelji usluga provjere u skladu s definicijama iz članka 2. točke 23. Direktive o reviziji i članka 2. točke 20. Direktive o računovodstvu moraju biti akreditirani u skladu s Uredbom 765/2008. Iako se ta uredba odnosi samo na akreditaciju tijela s poslovnim nastanom na državnom području države članice, treba podsjetiti na to da neovisni pružatelji usluga provjere nisu obuhvaćeni predviđenim područjem primjene te uredbe. Oni pružaju usluge provjere izvještavanja o održivosti. Stoga sustav odobravanja neovisnih pružatelja usluga provjere treba tumačiti u svjetlu obveza država članica iz Općeg sporazuma o trgovini uslugama (GATS) i bilateralnih sporazuma Unije. Stoga, kad je riječ o neovisnim pružateljima usluga provjere, Uredbu 765/2008 treba tumačiti tako da je neovisnim pružateljima iz trećih zemalja dopušteno obavljati provjeru izvještavanja o održivosti u skladu s obvezama država članica.

POVJERLJIVOST

67) **Primjenjuju li se zahtjevi u pogledu povjerljivosti iz članka 23. Direktive o reviziji i na stručnjake koji obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti?**

Da. Zahtjevi u pogledu povjerljivosti iz članka 23. Direktive o reviziji primjenjuju se i na stručnjake koji obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti. Ako je država članica neovisnom pružatelju usluga provjere ili ovlaštenom revizoru koji nije revizor financijskih izvještaja dopustila da obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti, ti bi pružatelji usluga provjere trebali imati mogućnost razmjene informacija radi odgovarajuće koordinacije.

USLUGE PROVJERE

68) **Što znači pojam „analiza održivosti” iz članka 8. stavka 3. točke (b) Direktive o reviziji?**

Pojam „analiza održivosti” korišten je za ovlaštene revizore usporedno s pojmom „financijska analiza” iz Direktive o reviziji. „Financijska analiza” odnosi se na procjenu poslovne održivosti, stabilnosti i profitabilnosti poduzeća, njegova dijela ili projekta, a „analizu održivosti” trebalo bi smatrati procjenom čimbenika održivosti koji utječu na poduzeće i čimbenika održivosti na koje poduzeće može utjecati.

PRISTOJBE

69) **Smatra li se smanjenje naknade za obavljanje provjere izvještavanja o održivosti kad ovlašteni revizor obavlja i zakonsku reviziju povredom članka 25. Direktive o reviziji?**

U skladu s člankom 25. Direktive o reviziji države članice dužne su pobrinuti se da na naknade za zakonske revizije i provjeru izvještavanja o održivosti ne utječe niti ih određuje pružanje „dodatnih usluga” subjektu koji je predmet revizije, a koje bi trebale biti zamišljene kao „usluge koje nisu zakonska revizija i provjera izvještavanja o održivosti”. Tim člankom ne uređuje se odnos između naknada za zakonske revizije i provjere izvještavanja o održivosti.

PROVJERA IZJAVE O ODRŽIVOSTI SASTAVLJENE U SKLADU S ČLANCIMA 19.a I 29.a DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU

70) **U skladu s člankom 34. stavkom 1. Direktive o računovodstvu, o čemu pružatelj usluga provjere treba dati mišljenje?**

U skladu s člankom 34. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (aa) Direktive o računovodstvu svako poduzeće koje je obveznik izvještavanja o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu dužno je pribaviti mišljenje o provjeri svoje izjave o održivosti.

To se mišljenje o provjeri mora temeljiti na postupku ograničene provjere usklađenosti izjave o održivosti sa sljedećim zahtjevima:

— zahtjevima za izvještavanje o održivosti iz Direktive o računovodstvu (uključujući usklađenost izvještavanja o održivosti s ESRS-om donesenim u skladu s člancima 29.b/29.c Direktive o računovodstvu, postupak koji poduzeće provodi radi utvrđivanja informacija objavljenih u skladu s tim ESRS-om, tj. postupak procjene dvostruke značajnosti i usklađenost sa zahtjevom za opisno označavanje izvještavanja o održivosti u skladu s člankom 29.d Direktive o računovodstvu); i

— zahtjevima za izvještavanje iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

Pružatelji usluga provjere trebaju provesti postupke na temelju kojih mogu potvrditi da nemaju saznanja o tome da informacije uključene u izjavu o održivosti nisu objektivno prikazane, u svim značajnim aspektima, u skladu s ESRS-om koji je donijela Unija te da nisu u skladu s pravnim zahtjevima za opisno označavanje informacija o održivosti (tj. digitalno označavanje) ni s pravnim zahtjevima iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

U prvom dijelu zaključka, koji se odnosi na fer prezentiranje u svim značajnim aspektima, u skladu s ESRS-om navodi se mišljenje o sljedećem:

— je li izjava poduzeća o održivosti, uključujući postupak utvrđivanja objavljenih informacija (tj. postupak procjene dvostruke značajnosti), u skladu s ESRS-om i

— je li ishod tog postupka doveo do objavljivanja svih značajnih učinaka, rizika i prilika poduzeća koji se odnose na održivost u skladu s ESRS-om.

71) **U skladu s točkom 121. ESRS-a 1 (Opći zahtjevi) poduzeće u svoju izjavu o održivosti može uključiti informacije upućivanjem na svoj izvještaj sastavljen u skladu s Uredbom (EU) br. 1221/2009 o sustavu upravljanja okolišem i neovisnog ocjenjivanja EU-a (EMAS). Ta odredba podliježe uvjetima iz točke 120., uključujući uvjet da se za informacije uključene upućivanjem primjenjuje barem ista razina provjere kao i za izjavu o održivosti. Primjenjuje li se za izvještaj poduzeća u skladu s Uredbom (EU) br. 1221/2009 o sustavu upravljanja okolišem i neovisnog ocjenjivanja EU-a (EMAS) barem jednaka razina provjere kao i za izjavu o održivosti?**

U skladu s člankom 34. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (aa) Direktive o računovodstvu svako poduzeće koje je obveznik izvještavanja o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu mora pribaviti mišljenje o provjeri koje se temelji na postupku ograničene provjere. Validaciju izvještaja poduzeća sastavljenog u skladu s Uredbom (EU) br. 1221/2009 o sustavu upravljanja okolišem i neovisnog ocjenjivanja EU-a (EMAS) obavlja okolišni procjenitelj i može se smatrati da je razina provjere te validacije barem iste razine kao i za zahtjev za ograničenu provjeru u skladu sa CSRD-om.

72) **Ako reviziju financijskih izvještaja i provjeru izjave o održivosti obavljaju dva različita ovlaštena revizora, koji bi revizor trebao dati mišljenje o tome je li izvještaj poslovodstva u skladu s financijskim izvještajima?**

U skladu s člankom 34. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (a) podtočkom i. Direktive o računovodstvu ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju financijskih izvještaja dužni su dati mišljenje o tome je li izvještaj poslovodstva u skladu s financijskim izvještajima za istu financijsku godinu. Ako su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji ne provode zakonsku reviziju financijskih izvještaja zaduženi za davanje mišljenja o provjeri izvještavanja o održivosti, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo zaduženi za reviziju financijskih izvještaja i dalje su zaduženi za davanje mišljenja o usklađenosti izvještaja poslovodstva i financijskih izvještaja za istu financijsku godinu.

73) **U koji dokument treba uključiti mišljenje o provjeri?**

U izvještaj o provjeri ([94]). Države članice mogu dopustiti revizorima koji daju mišljenje o provjeri i istovremeno obavljaju reviziju financijskih izvještaja da mišljenje o provjeri uključe kao zaseban dio revizorskog izvješća.

74) **U kojem bi obliku trebalo objaviti izvještaj o provjeri? Postoje li zahtjevi u pogledu formata za izvještaj o provjeri?**

Pravom Unije trenutačno se ne propisuje poseban format za izvještaj o reviziji i/ili njegovo potpisivanje. Međutim, u skladu s člankom 33.a Direktive o računovodstvu, kako je izmijenjena paketom o jedinstvenoj europskoj pristupnoj točki, poduzeća su dužna izvještaj o jamstvu nakon objave dostaviti relevantnom tijelu za prikupljanje ESAP-a i koristiti format iz kojeg se mogu izdvojiti podaci (ili strojno čitljiv format, ako je to propisano pravom Unije ili nacionalnim pravom), zajedno s relevantnim popratnim metapodacima. Komisija je ovlaštena i za donošenje provedbenih mjera za utvrđivanje dodatnih metapodataka uz izvještaj o provjeri te za propisivanje strojno čitljivog formata.

75) **Koje bi standarde provjere trebali primjenjivati pružatelji usluga provjere izjave o održivosti dok Europska komisija ne donese standarde provjere?**

Na temelju članka 26. stavka 1. drugog podstavka Direktive o reviziji države članice mogu primjenjivati nacionalne revizijske standarde, postupke ili zahtjeve pod uvjetom da Komisija nije donijela međunarodni revizijski standard kojim se uređuje isto pitanje.

S obzirom na kvalitativna obilježja informacija koje se zahtijevaju ESRS-om 1 (poglavlje 2. i Dodatak B: relevantnost i vjeran prikaz te usporedivost, provjerljivost i razumljivost) te kako bi se izbjegla fragmentacija i osigurala što dosljednija praksa tijekom tog prijelaznog razdoblja, Komisija je do donošenja standarda Unije za provjeru od Odbora europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB) zatražila da 2024. izradi neobvezujuće smjernice za ovlaštene revizore i druge pružatelje usluga provjere.

76) **Mogu li države članice dopustiti poduzećima na koja se primjenjuju zahtjevi iz CSRD-a da na dobrovoljnoj osnovi zatraže mišljenje na temelju mješovitog oblika provjere (tj. ograničene provjere dijelova izvještaja o održivosti i razumne provjere drugih dijelova izvještaja, na primjer o određenim ključnim pokazateljima uspješnosti)?**

U skladu s člankom 34. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (aa) Direktive o računovodstvu mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti mora se temeljiti na postupku ograničene provjere ([95]). S obzirom na to da se postupkom razumne provjere pruža viša razina provjere u usporedbi s postupkom ograničene provjere, CSRD poduzećima ne priječi da dobrovoljno zatraže mišljenje na temelju razumne provjere o cijelom izvještaju o održivosti ili njegovim dijelovima. Ta bi se odluka odnosila na poduzeće, a ne na pružatelja usluga provjere.

([94]) Članak 28.a Direktive o računovodstvu.

([95]) Na temelju članka 26.a Direktive o reviziji Komisija je ovlaštena donijeti standarde za provjeru održivosti za ograničenu provjeru do 1. listopada 2026. Komisija je ovlaštena donijeti i standarde za provjeru održivosti radi osiguravanja razumne provjere do 1. listopada 2028. nakon procjene kojom se utvrđuje je li razumna provjera izvediva za revizore i poduzeća.

77) **Jesu li poduzeća koja dobrovoljno dostavljaju informacije o održivosti u skladu s ESRS-om (kao što su MSP-ovi koji nemaju vrijednosne papire uvrštene za trgovanje na uređenom tržištu EU-a) dužna te informacije podvrgnuti postupku provjere?**

CSRD-om se ne uređuje dobrovoljno izvještavanje o održivosti. Stoga poduzeće koje dobrovoljno izvještava o održivosti nije dužno svoje informacije o održivosti podvrgnuti postupku provjere.

USLUGE KOJE NISU USLUGE PROVJERE

78) **Koja su ograničenja u pogledu nerevizorskih usluga ako ovlašteni revizor subjektu ili grupi koji nisu klijent financijskog izvještaja za reviziju pruža usluge provjere u skladu s CSRD-om?**

U skladu s člankom 25.c stavkom 1. Direktive o reviziji ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju provjeru izvještavanja o održivosti subjekta od javnog interesa ili člana mreže ne smiju tom subjektu pružati zabranjene nerevizorske usluge iz članka 5. stavka 1. drugog podstavka točaka (b), (c) i od (e) do (k) Uredbe o reviziji.

U skladu s člankom 25.c stavkom 2. Direktive o reviziji ovlašteni revizor ili revizorsko društvo mogu subjektima od javnog interesa pružati nerevizorske usluge osim:

— zabranjenih nerevizorskih usluga iz stavka 1. ovog članka ili

— ako je primjenjivo (tj. ako ovlašteni revizor provodi i revizije financijskih izvještaja), zabranjenih nerevizorskih usluga iz članka 5. stavka 1. drugog podstavka Uredbe o reviziji; ili

— usluga za koje države članice smatraju da predstavljaju prijetnju neovisnosti u smislu članka 5. stavka 2. te uredbe, podložno odobrenju revizorskog odbora nakon što je propisno procijenio prijetnje neovisnosti i primjenu zaštitnih mjera u skladu s člankom 22.b Direktive o reviziji.

Stoga:

— ako revizorsko društvo obavlja samo provjeru izvještavanja o održivosti subjekta od javnog interesa, ono može pružati nerevizorske usluge osim zabranjenih usluga iz članka 5. stavka 1. drugog podstavka točaka (b), (c) i od (e) do (k) Uredbe o reviziji (jer predstavljaju rizik za neovisnost revizorskog društva u slučaju obavljanja provjere izvještavanja o održivosti);

— ako revizorsko društvo obavlja zakonsku reviziju i provjeru izvještavanja o održivosti određenog subjekta od javnog interesa, ono može pružati nerevizorske usluge osim zabranjenih usluga iz članka 5. stavka 1. drugog podstavka Uredbe o reviziji (tj. zabranjene usluge iz svih točaka od (a) do (k) jer te usluge predstavljaju rizik za neovisnost revizorskog društva u slučaju: provjere izvještavanja o održivosti – točke (b), (c) i od (e) do (k) i zakonske revizije – točke od (a) do (k)).

IZVJEŠTAJ O PROVJERI IZVJEŠTAVANJA O ODRŽIVOSTI SASTAVLJEN U SKLADU S ČLANKOM 40.a DIREKTIVE O RAČUNOVODSTVU

79) **Što će se dogoditi ako poduzeće iz treće zemlje ne dostavi mišljenje o provjeri svojem poduzeću kćeri u EU-u / podružnici iz EU-a?**

U skladu s člankom 40.a stavkom 3. Direktive o računovodstvu, ako poduzeće iz treće zemlje ne dostavi mišljenje o provjeri, njegovo poduzeće kći ili podružnica izdaje izjavu u kojoj navodi tu činjenicu.

80) **Na koji bi način trebalo objaviti mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti sastavljeno u skladu s člankom 40.a Direktive o računovodstvu? Postoje li zahtjevi u pogledu formata?**

U skladu s člankom 40.d stavkom 1. Direktive o računovodstvu mišljenje o provjeri izvještavanja o održivosti sastavljeno u skladu s člankom 40.a objavljuje se zajedno s izvještajem o provjeri i, ako je primjenjivo, izjavom iz članka 40.a stavka 2. četvrtog podstavka Direktive o računovodstvu u roku od 12 mjeseci od datuma bilance za financijsku godinu za koju se izvještaj sastavlja, kako je propisala svaka država članica, u skladu s člancima od 14. do 28. Direktive o pravu trgovačkih društava i, prema potrebi, u skladu s člankom 36. te direktive. Pravom Unije trenutačno se ne propisuju posebni zahtjevi za format mišljenja o provjeri. Međutim, u skladu s člankom 33.a Direktive o računovodstvu, koji je uveden paketom o jedinstvenoj europskoj pristupnoj točki ([96]), poduzeća kćeri i podružnice na koje se primjenjuje članak 40.a Direktive o računovodstvu dužni su izvještaj o održivosti, zajedno s relevantnim popratnim metapodacima, podnijeti tijelu za prikupljanje koje je imenovala država članica u formatu iz kojeg se mogu izdvojiti podaci. Komisija je ovlaštena i za donošenje provedbenih mjera za utvrđivanje dodatnih metapodataka uz mišljenje o provjeri te za propisivanje strojno čitljivog formata.

ODJELJAK VI.

NAJČEŠĆA PITANJA O KLJUČNIM NEMATERIJALNIM RESURSIMA

81) **U skladu s člankom 19. stavkom 1. četvrtim podstavkom Direktive o računovodstvu poduzeća objavljuju informacije o ključnim nematerijalnim resursima i objašnjavaju kako poslovni model poduzeća u osnovi ovisi o tim resursima i kako oni pridonose stvaranju vrijednosti u poduzeću. Primjenjuje li se taj zahtjev za objavljivanje na sve vrste ključnih nematerijalnih resursa, uključujući nematerijalnu imovinu priznatu u bilanci?**

Članak 19. stavak 1. četvrti podstavak Direktive o računovodstvu nije ograničen na informacije o ključnim nematerijalnim resursima koji nisu priznati kao nematerijalna imovina u bilanci. Stoga se taj zahtjev primjenjuje na sve ključne nematerijalne resurse poduzeća, uključujući nematerijalnu imovinu priznatu u bilanci.

Taj holistički pristup korisnicima omogućuje da razumiju ovisnost poslovnog modela poduzeća o ključnim nematerijalnim resursima i njihovu važnost za stvaranje vrijednosti u poduzeću, neovisno o tome ispunjavaju li kriterije za priznavanje i mjerenje primjenjivog računovodstvenog okvira, a pomoći će im i da procijene tržišnu vrijednost poduzeća.

82) **Koji su subjekti dužni u izvještaju poslovodstva navesti informacije o ključnim nematerijalnim resursima? Primjenjuje li se taj zahtjev i na kreditne institucije i društva za osiguranje, bez obzira na njihov pravni oblik?**

Velika poduzeća i MSP-ovi uvršteni na burzu (osim mikropoduzeća) objavljuju informacije o ključnim nematerijalnim resursima i objašnjavaju kako poslovni model poduzeća u osnovi ovisi o tim resursima te kako ti resursi pridonose stvaranju vrijednosti u poduzeću. Članak 19. Direktive o računovodstvu primjenjuje se samo na vrste poduzeća iz članka 1. stavka 1. Direktive o računovodstvu, uključujući kreditne institucije i društva za osiguranje koja ispunjavaju uvjete iz članka 1. stavka 1. Direktive o računovodstvu. Te informacije moraju biti uključene u izvještaj poslovodstva (ali ne nužno u izjavu o održivosti).

83) **Treba li u izjavi o održivosti navesti ključne nematerijalne resurse?**

Člankom 19. stavkom 1. Direktive o računovodstvu propisuje se koje informacije treba navesti u izvještaju poslovodstva poduzeća, a člankom 19. stavkom 1. četvrtim podstavkom Direktive o računovodstvu da se informacije o ključnim nematerijalnim resursima obvezno navode u izvještaju poslovodstva. Stoga se te informacije ne moraju nužno navesti u izjavi o održivosti i mogu se navesti u nekom drugom odjeljku izvještaja poslovodstva.

([96]) Posebno Direktiva (EU) 2023/2864 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. prosinca 2023. o izmjeni određenih direktiva u pogledu uspostave i funkcioniranja jedinstvene europske pristupne točke (SL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj; Skupna direktiva o ESAP-u).

ODJELJAK VII.

DODATNA PITANJA O ZAHTJEVIMA ZA PODUZEĆA IZ TREĆIH ZEMALJA

84) **Jesu li poduzeća iz trećih zemalja dužna izvještavati o održivosti na pojedinačnoj i/ili konsolidiranoj razini (pojedinačna/konsolidirana izjava o održivosti) u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu?**

Ne dovodeći u pitanje članak 23. Direktive o transparentnosti, poduzeća iz trećih zemalja dužna su izvještavati o održivosti na pojedinačnoj i/ili konsolidiranoj razini u skladu s člancima 19.a/29.a Direktive o računovodstvu, ali samo ako je poduzeće iz treće zemlje izdavatelj prenosivih vrijednosnih papira uvrštenih za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (ne vrijedi za mikropoduzeća).

Izdavatelji iz trećih zemalja u svoj godišnji financijski izvještaj u okviru izvještaja poslovodstva moraju uključiti informacije o održivosti, u skladu s člankom 4. stavkom 5. Direktive o transparentnosti, u kojem se upućuje na članke 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu.

85) **Mogu li MSP-ovi iz trećih zemalja čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a iskoristiti izuzeće od obveze izvještavanja o održivosti za financijske godine koje počinju prije 1. siječnja 2028. u skladu s člankom 19.a stavkom 7. Direktive o računovodstvu?**

Da, odredba o izuzeću iz članka 19.a stavka 7. Direktive o računovodstvu primjenjuje se i na MSP-ove iz trećih zemalja čiji su prenosivi vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (vidjeti pitanje 16.).

86) **Ako matično poduzeće iz treće zemlje dobrovoljno objavi konsolidiranu izjavu o održivosti kako bi svojim poduzećima kćerima omogućilo da iskoriste izuzeća iz članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8. Direktive o računovodstvu, treba li tu konsolidiranu izjavu o održivosti uključiti u konsolidirani izvještaj poslovodstva ili to može biti zaseban dokument?**

Matično poduzeće iz treće zemlje koje je dobrovoljno usklađeno s člankom 29.a Direktive o računovodstvu može konsolidiranu izjavu o održivosti uključiti u zaseban dokument.

87) **Mora li konsolidirana izjava o održivosti matičnog poduzeća iz treće zemlje sastavljena u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu uključivati sva njegova društva kćeri ili samo društva kćeri u Uniji?**

Pravila za konsolidaciju izjave o održivosti ista su kao i za konsolidaciju financijskih izvještaja. Na temelju članka 22. stavka 6. Direktive o računovodstvu ([97]) konsolidirana izjava o održivosti mora uključivati sva poduzeća kćeri, bez obzira na to gdje se nalaze sjedišta takvih poduzeća kćeri.

88) **Do donošenja odluke Komisije o jednakovrijednosti standarda održivosti iz trećih zemalja, na koji način poduzeće iz treće zemlje koje nije obvezno izvještavati o održivosti u skladu s pravom Unije može svojim poduzećima kćerima u Uniji omogućiti da budu izuzeta od izvještavanja o održivosti u skladu s člancima 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu?**

Poduzeće iz treće zemlje koje nije obvezno izvještavati o održivosti u skladu s pravom Unije i koje svojim poduzećima kćerima u Uniji želi omogućiti da budu izuzeta od izvještavanja o održivosti na temelju članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu može objaviti konsolidiranu izjavu o održivosti sastavljenu u skladu s ESRS-om.

([97]) Članak 22. stavak 6. Direktive o računovodstvu: „Ne dovodeći u pitanje članak 23. stavak 9., matično poduzeće sa svim svojim poduzećima kćerima konsolidira se bez obzira na to gdje se nalaze sjedišta tih poduzeća kćeri.”

Alternativno, na temelju članka 48.i stavka 1. Direktive o računovodstvu, do financijskih godina koje završavaju 6. siječnja 2030. države članice moraju poduzeću kćeri na koje se primjenjuje pravo države članice i članci 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu i na čije se matično poduzeće primjenjuje pravo treće zemlje dopustiti da sastavi i objavi konsolidiranu izjavu o održivosti u skladu s člankom 29.a Direktive o računovodstvu, koja uključuje sva izravna ili neizravna poduzeća kćeri u Uniji predmetnog matičnog poduzeća iz treće zemlje na koja se primjenjuju članci 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu. U članku 48.i stavku 2. Direktive o računovodstvu precizira se da konsolidirano izvještavanje o održivosti sastavlja poduzeće kći u Uniji grupe koje je ostvarilo najveći prihod u Uniji tijekom najmanje jedne od prethodnih pet financijskih godina, prema potrebi na konsolidiranoj osnovi.

Na temelju članka 48.i stavka 3. Direktive o računovodstvu, ako poduzeće kći u Uniji sastavi i objavi konsolidiranu izjavu o održivosti iz članka 48.i stavka 1. Direktive o računovodstvu izuzeće od izvještavanja o održivosti primjenjuje se na sva poduzeća uključena u konsolidaciju, pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz članka 19.a stavka 9. i članka 29.a stavka 8.

89) **Trebaju li izdavatelji iz trećih zemalja u svoju izjavu o održivosti uključiti objave iz članka 8. Uredbe o taksonomiji?**

Ne dovodeći u pitanje članak 23. Direktive o transparentnosti, izdavatelji iz trećih zemalja koji izvještavaju u skladu s člankom 19.a ili člankom 29.a Direktive o računovodstvu moraju u svoje izjave o održivosti uključiti informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

Člankom 4. stavkom 5. Direktive o transparentnosti propisuje se da su izdavatelji prenosivih vrijednosnih papira iz EU-a i trećih zemalja koji su uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu EU-a (osim mikropoduzeća) obvezni sastaviti izvještaj poslovodstva u skladu s člancima 19., 19.a i 20. te člankom 29.d stavkom 1. Direktive o računovodstvu (ili člancima 29. i 29.a te člankom 29.d stavkom 2. Direktive o računovodstvu u slučaju konsolidiranog izvještaja poslovodstva) i navesti specifikacije donesene u skladu s člankom 8. stavkom 4. Uredbe o taksonomiji „kada ga sastavljaju poduzeća navedena u tim odredbama”.

U skladu s jasnom namjerom suzakonodavaca da zahtjeve za izvještavanje o održivosti iz Direktive o računovodstvu (koja se primjenjuje samo na poduzeća iz EU-a) prošire na izdavatelje iz EU-a i trećih zemalja, rečenicu „kada ga sastavljaju poduzeća navedena u tim odredbama” treba tumačiti kao da se odnosi na kategorije poduzeća iz članaka 19.a i 29.a Direktive o računovodstvu (tj. velika poduzeća, MSP-ovi uvršteni na burzu, osim mikropoduzeća, i matična poduzeća velikih grupa). Budući da se Direktiva o transparentnosti primjenjuje na sve izdavatelje iz EU-a i trećih zemalja (uključujući mikropoduzeća), ta je rečenica potrebna kako bi se osiguralo da se na uvrštena mikropoduzeća ne primjenjuju zahtjevi za izvještavanje o održivosti.

Člankom 8. Uredbe o taksonomiji propisuje se da su poduzeća na koja se primjenjuju članci 19.a ili 29.a Direktive o računovodstvu dužna objaviti kako i u kojoj su mjeri njihove djelatnosti povezane s ekonomskim djelatnostima koje se smatraju okolišno održivima. U članku 4. stavku 5. Direktive o transparentnosti navodi se da izdavatelj iz EU-a ili iz treće zemlje koji podliježe zahtjevima za izvještavanje o održivosti u skladu s člankom 19.a ili člankom 29.a Direktive o računovodstvu u svojem izvještaju poslovodstva mora navesti informacije iz članka 8. Uredbe o taksonomiji.

ODJELJAK VIII.

NAJČEŠĆA PITANJA O SFDR-U

90) **Mogu li sudionici na financijskim tržištima smatrati da pokazatelji koje poduzeće u koje se ulaže i na koje se primjenjuje CRSD prijavi kao neznačajne ne pridonose odgovarajućem pokazatelju glavnih štetnih učinaka u kontekstu objava iz SFDR-a?**

Da. Sudionici na financijskim tržištima mogu pretpostaviti da pokazatelji koje poduzeće u koje se ulaže i koje primjenjuje ESRS prijavi kao neznačajne ne pridonose odgovarajućem pokazatelju glavnih štetnih učinaka u kontekstu objava iz SFDR-a, tj. vrijednost tog ulaganja ne mora se uključiti u brojnik određenog glavnog pokazatelja štetnog učinka iz SFDR-a.

U skladu s člankom 29.b stavkom 5. točkom (b) Direktive o računovodstvu Komisija je pri donošenju standarda izvještavanja o održivosti u najvećoj mogućoj mjeri dužna uzeti u obzir informacije koje su sudionicima na financijskim tržištima potrebne kako bi ispunili svoje obveze objavljivanja utvrđene u Uredbi (EU) 2019/2088 i delegiranim aktima donesenima na temelju te uredbe.

Zbog toga što je CSRD-om propisano da se potrebe za informacijama sudionika na financijskim tržištima moraju uzeti u obzir, svi pokazatelji koje je poduzeće u koje se ulaže i koje podliježe zahtjevima iz CSRD-a prijavilo kao neznačajne relevantne su informacije i može se smatrati da ne pridonose glavnim štetnim učincima na temelju SFDR-a.

Sudionici na financijskim tržištima te će informacije pronaći u okviru izvještavanja na temelju CSRD-a jer se u točki 35. ESRS-a 1 propisuje da poduzeće, ako smatra da određeni podaci koji proizlaze iz SFDR-a nisu značajni, treba izričito navesti da predmetne informacije „nisu značajne” ([98]).

Osim toga, u skladu s točkom 56. ESRS-a 2 poduzeća na koja se primjenjuje CSRD dužna su uključiti tablicu svih podataka koji proizlaze iz drugih propisa Unije, uključujući SFDR, i navesti gdje se mogu pronaći u izjavi o održivosti, a za podatke koje poduzeće smatra neznačajnima dodati napomenu „Nije značajno”, u skladu s točkom 35. ESRS-a 1.

([98]) Isti se pristup primjenjuje na podatke koji proizlaze iz drugih propisa Unije navedenih u Dodatku B ESRS-u 2.