Publicatieblad
van de Europese Unie

NL
C-serie

C/2024/6792

13.11.2024

Mededeling van de Commissie over de uitlegging van een aantal wettelijke bepalingen in Richtlijn 2013/34/EU ("jaarrekeningrichtlijn"), Richtlijn 2006/43/EG ("controlerichtlijn"), Verordening (EU) nr. 537/2014 ("controleverordening"), Richtlijn 2004/109/EG ("transparantierichtlijn"), Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 (eerste reeks Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering, "eerste gedelegeerde handeling van de ESRS") en Verordening (EU) 2019/2088 (verordening betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiëledienstensector, "SFDR") met betrekking tot duurzaamheidsrapportering

(C/2024/6792)

Met behulp van deze reeks veelgestelde vragen (FAQ's) wordt de uitlegging verduidelijkt van een aantal bepalingen over duurzaamheidsrapportering die zijn ingevoerd bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven (Richtlijn (EU) 2022/2464)) in de jaarrekeningrichtlijn (Richtlijn 2013/34/EU), de controlerichtlijn (Richtlijn 2006/43/EG), de controleverordening (Verordening (EU) nr. 537/2014) en de transparantierichtlijn (Richtlijn 2004/109/EG) met als doel de uitvoering ervan door ondernemingen te vergemakkelijken. Daarnaast wordt een aantal bepalingen van de verordening betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiëledienstensector ("SFDR") (Verordening (EU) 2019/2088) verduidelijkt.

Deze reeks veelgestelde vragen bevat ook een beperkt aantal verduidelijkingen met betrekking tot de uitlegging van een aantal bepalingen van de eerste reeks Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering, "ESRS" (Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie), waarvoor een juridische uitlegging van de Commissie noodzakelijk werd geacht. Ondernemingen en andere belanghebbenden kunnen ook de uitvoeringsrichtsnoeren voor de ESRS raadplegen die zijn gepubliceerd door EFRAG, het adviesorgaan met meerdere belanghebbenden dat tot taak heeft de Commissie over de ESRS te adviseren ([1]).

Met deze reeks veelgestelde vragen wil de Commissie belanghebbenden helpen om de voorschriften uit de regelgeving op een kostenefficiënte wijze na te leven en wil zij zorgen voor de bruikbaarheid en vergelijkbaarheid van de gerapporteerde informatie over duurzaamheid. Door ondernemingen meer duidelijkheid en zekerheid te bieden, zal deze reeks veelgestelde vragen bijdragen tot de doelstelling van de Commissie om de administratieve lasten voor ondernemingen in verband met duurzaamheidsrapportering te verminderen ([2]). De Commissie kan deze veelgestelde vragen waar nodig bijwerken.

De antwoorden op de veelgestelde vragen in deze mededeling verduidelijken de bepalingen die reeds in de toepasselijke wetgeving zijn opgenomen. De rechten en verplichtingen uit die wetgeving worden daarmee geenszins uitgebreid, noch krijgen de betrokken exploitanten en bevoegde autoriteiten extra eisen opgelegd. Deze veelgestelde vragen zijn enkel bedoeld om ondernemingen te helpen bij de uitvoering van de relevante wettelijke bepalingen. Alleen het Hof van Justitie van de Europese Unie is bevoegd om het Unierecht bindend uit te leggen. De zienswijzen in deze mededeling lopen niet vooruit op het standpunt dat de Commissie voor de Unierechter en de nationale rechter kan innemen.

Inhoudsopgave

Bladzijde

Afdeling I — Begrippenlijst en toepasselijke wetgeving 3

Afdeling II — Overzicht van de door de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven ingevoerde duurzaamheidsrapporteringsvereisten 4

DUURZAAMHEIDSVEREISTEN VOOR RAPPORTERENDE ONDERNEMINGEN 5

VEREISTEN VOOR WETTELIJKE AUDITORS EN ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP's) 13

([1]) EFRAG heeft uitvoeringsrichtsnoeren gepubliceerd voor materialiteitsbeoordeling, rapportage over de waardeketen en de lijst van datapunten in de ESRS (www.efrag.org). EFRAG werkt momenteel aan richtsnoeren voor de uitvoering van klimaattransitieplannen. Daarnaast heeft EFRAG een online platform voor vragen en antwoorden opgezet waar ondernemingen en andere belanghebbenden technische vragen over de ESRS kunnen stellen.

([2]) Om de rapporteringsverplichtingen te rationaliseren, heeft de Commissie ten volle gebruikgemaakt van haar bevoegdheid in artikel 3, lid 13, van de jaarrekeningrichtlijn om Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad (PB L, 2023/2775, 21.12.2023) vast te stellen om de groottecriteria die van toepassing zijn op de definitie van micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen aan te passen aan de gevolgen van inflatie. Dit heeft geleid tot een vermindering van het aantal ondernemingen dat onderworpen is aan duurzaamheidsrapporteringsvereisten uit hoofde van de jaarrekeningrichtlijn, en bijgevolg ook uit hoofde van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (taxonomieverordening).

Afdeling III — Veelgestelde vragen over de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (individuele en geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) 15

TOEPASSINGSGEBIED EN TOEPASSINGSDATA 15

VRIJSTELLINGSREGELS 19

ESRS 23

WAARDEKETEN 24

INFORMATIEVERSCHAFFING OP GROND VAN ARTIKEL 8 VAN DE TAXONOMIEVERORDENING 27

TAALVEREISTEN 27

DIGITALISERING (FORMAAT EN DIGITALE TAGGING) 28

PUBLICATIE 28

TOEZICHT 29

Afdeling IV — Veelgestelde vragen over duurzaamheidsinformatie gerapporteerd op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn 29

TOEPASSINGSGEBIED EN TOEPASSINGSDATUM 29

ESRS 30

INFORMATIEVERSCHAFFING OP GROND VAN ARTIKEL 8 VAN DE TAXONOMIEVERORDENING 30

VRIJSTELLINGSREGELS 31

TAAL EN FORMAAT 31

PUBLICATIE 31

TOEZICHT 32

Afdeling V — Veelgestelde vragen over de assurance van duurzaamheidsrapportering 32

TOELATING VAN WETTELIJKE AUDITORS EN AUDITKANTOREN 32

ACCREDITATIE EN TOELATING VAN ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP's) 34

GEACCREDITEERDE ONAFHANKELIJKE DERDE 35

ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP's) 35

ASSURANCEVERLENERS UIT DERDE LANDEN 36

VERTROUWELIJKHEID 36

ASSURANCEDIENSTEN 36

HONORARIA 36

ASSURANCE VAN DE DUURZAAMHEIDSVERKLARING OPGESTELD OVEREENKOMSTIG DE ARTIKELEN 19 bis EN 29 bis VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN 37

NIET-ASSURANCEDIENSTEN 39

ASSURANCE VAN HET DUURZAAMHEIDSVERSLAG OPGESTELD OVEREENKOMSTIG ARTIKEL 40 bis VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN 39

Afdeling VI — Veelgestelde vragen over essentiële immateriële middelen 40

Afdeling VII — Veelgestelde vragen over vereisten voor ondernemingen uit derde landen 41

Afdeling VIII — Veelgestelde vragen over de SFDR 42

AFDELING I

BEGRIPPENLIJST EN TOEPASSELIJKE WETGEVING

Begrip	Definitie/betrokken wetgeving
Jaarrekeningrichtlijn	Richtlijn 2013/34/EU ([1]).
Controlerichtlijn	Richtlijn 2006/43/EG ([2]).
Controleverordening	Verordening (EU) nr. 537/2014 ([3]).
Richtlijn vennootschapsrecht	Richtlijn (EU) 2017/1132 ([4]).
CSRD	Richtlijn (EU) 2022/2464 (richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven) ([5]).
ESAP-pakket	— Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot oprichting van een Europees centraal toegangspunt (ESAP) dat gecentraliseerde toegang biedt tot voor financiële diensten, kapitaalmarkten en duurzaamheid relevante publiek beschikbare informatie (ESAP-verordening) ([6]); — Verordening (EU) 2023/2869 tot wijziging van bepaalde verordeningen wat betreft de oprichting en het functioneren van het Europees centraal toegangspunt (omnibusverordening van het ESAP) ([7]); — Richtlijn (EU) 2023/2864 tot wijziging van bepaalde richtlijnen wat betreft de oprichting en het functioneren van het Europees centraal toegangspunt (omnibusrichtlijn van het ESAP) ([8]).
Gedelegeerde ESEF-verordening	Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 van de Commissie betreffende het uniform Europees elektronisch verslagleggingsformaat (ESEF) ([9]).
ESRS voor beursgenoteerde kmo's	Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) die moeten worden gebruikt door beursgenoteerde kleine en middelgrote ondernemingen (kmo's), met uitzondering van micro-ondernemingen, als alternatief voor de ESRS voor het opstellen van hun duurzaamheidsverklaring overeenkomstig artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn. Deze ESRS moeten door de Commissie worden vastgesteld op grond van artikel 29 quater van de jaarrekeningrichtlijn.
ESRS voor bepaalde ondernemingen uit derde landen	Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) die door onder artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallende ondernemingen uit derde landen moeten worden gebruikt bij het opstellen van hun duurzaamheidsverslag. Deze ESRS moeten door de Commissie worden vastgesteld op grond van artikel 40 ter van de jaarrekeningrichtlijn.
ESRS	Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) die door ondernemingen binnen het toepassingsgebied van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn moeten worden gebruikt voor het opstellen van hun duurzaamheidsverklaring overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn. Deze ESRS omvatten zowel de eerste reeks sector-agnostische ESRS (die zijn vastgesteld bij Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie ([10])) als de sectorspecifieke ESRS (die uiterlijk op 30 juni 2026 door de Commissie moeten worden vastgesteld).
Kmo's	Kleine en middelgrote ondernemingen, zoals gedefinieerd in artikel 3, leden 1, 2 en 3, van de jaarrekeningrichtlijn.
SFDR	Verordening (EU) 2019/2088 (verordening betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiëledienstensector) ([11]).
Duurzaamheidsverslag over bepaalde ondernemingen uit derde landen	Duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd uit hoofde van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn.
Duurzaamheidsverklaring	Duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd op grond van artikel 19 bis (individuele duurzaamheidsverklaring) en artikel 29 bis (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) van de jaarrekeningrichtlijn.
Taxonomieverordening	Verordening (EU) 2020/852 ([12]).
Transparantierichtlijn	Richtlijn 2004/109/EG ([13]).

([1]) Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PB L 182 van 29.6.2013, blz. 19).

([2]) Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PB L 157 van 9.6.2006, blz. 87).

([3]) Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PB L 158 van 27.5.2014, blz. 77).

([4]) Richtlijn (EU) 2017/1132 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017 aangaande bepaalde aspecten van het vennootschapsrecht (PB L 169 van 30.6.2017, blz. 46).

([5]) Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (PB L 322 van 16.12.2022, blz. 15).

([6]) Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot oprichting van een Europees centraal toegangspunt dat gecentraliseerde toegang biedt tot voor financiële diensten, kapitaalmarkten en duurzaamheid relevante publiek beschikbare informatie (PB L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj).

([7]) Verordening (EU) 2023/2869 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot wijziging van bepaalde verordeningen wat betreft de oprichting en het functioneren van het Europees centraal toegangspunt (PB L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj).

([8]) Richtlijn (EU) 2023/2864 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot wijziging van bepaalde richtlijnen wat betreft de oprichting en het functioneren van het European Single Access Point (PB L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([9]) Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 van de Commissie van 17 december 2018 tot aanvulling van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad met technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (PB L 143 van 29.5.2019, blz. 1).

([10]) Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023 tot aanvulling van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft standaarden voor duurzaamheidsrapportage (PB L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).

([11]) Verordening (EU) 2019/2088 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiëledienstensector (PB L 317 van 9.12.2019, blz. 1).

([12]) Verordening (EU) 2020/852 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2020 betreffende de totstandbrenging van een kader ter bevordering van duurzame beleggingen en tot wijziging van Verordening (EU) 2019/2088 (PB L 198 van 22.6.2020, blz. 13).

([13]) Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 2004 betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (PB L 390 van 31.12.2004, blz. 38).

AFDELING II

OVERZICHT VAN DE DOOR DE RICHTLIJN DUURZAAMHEIDSRAPPORTERING DOOR BEDRIJVEN INGEVOERDE DUURZAAMHEIDSRAPPORTERINGSVEREISTEN

Bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven (Richtlijn (EU) 2022/2464) zijn nieuwe duurzaamheidsrapporteringsvereisten voor bepaalde ondernemingen ingevoerd door middel van wijzigingen in de jaarrekeningrichtlijn (Richtlijn 2013/34/EU), de controlerichtlijn (Richtlijn 2006/43/EG), de controleverordening (Verordening (EU) nr. 537/2014) en de transparantierichtlijn (Richtlijn 2004/109/EG).

In het algemeen ([3]) verplichten deze duurzaamheidsrapporteringsvereisten bepaalde ondernemingen om duurzaamheidsinformatie te publiceren, die moet worden opgesteld in overeenstemming met specifieke standaarden voor duurzaamheidsrapportering en, in voorkomend geval, in overeenstemming moet zijn met een digitaal formaat. Deze duurzaamheidsinformatie is onderworpen aan een assurancevereiste en moet samen met de desbetreffende assuranceverklaring worden gepubliceerd.

In het algemeen zijn deze duurzaamheidsrapporteringsvereisten van toepassing op ondernemingen die onder het recht van een lidstaat vallen ([4]) en die tot een van de volgende categorieën ondernemingen behoren:

— grote ondernemingen;

([3]) Dit is een overzicht van de belangrijkste duurzaamheidsrapporteringsvereisten. Relevante rapporteringsvereisten voor ondernemingen die onder het recht van een lidstaat vallen: artikelen 19 bis, 29 bis en 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn. Voor een meer gedetailleerde illustratie van elk vereiste, zie de punten hieronder.

([4]) Dit is een overzicht van de ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van deze duurzaamheidsrapporteringsvereisten vallen. Zie de punten hieronder voor een meer gedetailleerde illustratie van de ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van elk vereiste vallen.

— kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU; en

— moederondernemingen van grote groepen.

Zij zijn ook van toepassing op ondernemingen die onder het recht van een derde land vallen en die verhandelbare effecten hebben die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (met uitzondering van micro-ondernemingen) of die op het grondgebied van de Unie activiteiten uitoefenen boven bepaalde drempels ([5]).

De regels voor het bepalen van de grootte van een onderneming en het consolidatiebereik voor duurzaamheidsrapporteringsdoeleinden zijn gebaseerd op de bestaande regels voor financiële rapportagedoeleinden, die zijn vastgelegd in de nationale maatregelen tot omzetting van de reeds bestaande jaarrekeningrichtlijn. De drempels van de jaarrekeningrichtlijn voor het bepalen van de omvang van elke categorie ondernemingen worden hieronder aangegeven in het vak "*Stroomschema voor het identificeren van de toepasselijke duurzaamheidsrapporteringsvereisten en de toepassingsdatum*".

De toepassingsdatum van deze duurzaamheidsrapporteringsvereisten varieert naargelang van het specifieke rapporteringsvereiste en de categorie van de onderneming. De specifieke toepassingsdatum voor elk vereiste wordt hieronder aangegeven in het punt "*Duurzaamheidsvereisten voor rapporterende ondernemingen*".

Aangezien deze vereisten door middel van een richtlijn worden ingevoerd, zijn de specifieke regels die van toepassing zijn op ondernemingen de regels die zijn vastgesteld in de nationale wetgeving tot omzetting van de jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven ([6]), alsook bij Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie ([7]) waarmee de groottecriteria die van toepassing zijn op de definitie van micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen zijn aangepast aan de effecten van inflatie, waardoor het aantal ondernemingen dat onderworpen is aan duurzaamheidsvereisten en, tot op zekere hoogte, de vereisten inzake financiële rapportage is verminderd.

In de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven is geen regeling opgenomen voor de vrijwillige verschaffing van duurzaamheidsinformatie door ondernemingen die niet onder het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen (bijvoorbeeld kmo's zonder effecten die zijn toegelaten voor de handel op een gereglementeerde markt in de EU), waarvoor geen verplichte vereisten op Unieniveau gelden.

DUURZAAMHEIDSVEREISTEN VOOR RAPPORTERENDE ONDERNEMINGEN

1. **Opstelling, assurance en publicatie van de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverklaring)**

1.1. *Duurzaamheidsinformatie die op individueel niveau moet worden gerapporteerd op grond van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverklaring)*

Op grond van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn moeten ondernemingen die onder het recht van een lidstaat vallen en die tot een van de volgende categorieën ondernemingen behoren:

— grote ondernemingen ([8]); of

([5]) Relevante rapporteringsvereisten voor ondernemingen die onder het recht van een derde land vallen: artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn (waarin wordt verwezen naar de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn) en artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

([6]) De regels voor de presentatie en de inhoud van de door ondernemingen opgestelde duurzaamheidsverklaring zijn vastgelegd in de gedelegeerde handelingen waarin de relevante Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) worden bepaald. Deze standaarden worden vastgesteld in de vorm van verordeningen en zijn daarom direct toepasbaar door ondernemingen zonder dat ze hoeven te worden omgezet door de lidstaten.

([7]) Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen (PB L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

([8]) Zoals gedefinieerd in artikel 3, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn, als gewijzigd bij Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie.

— kmo's ([9]), met uitzondering van micro-ondernemingen ([10]), met verhandelbare effecten ([11]) die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU,

duurzaamheidsinformatie op individueel niveau (individuele duurzaamheidsverklaring) rapporteren over de effecten van de onderneming op duurzaamheidskwesties en over de wijze waarop duurzaamheidskwesties van invloed zijn op de ontwikkeling, prestaties en positie van de onderneming.

De individuele duurzaamheidsverklaring moet voldoen aan de volgende vereisten:

(i) zij moet worden opgenomen in een specifiek onderdeel van het bestuursverslag van de onderneming;

(ii) zij moet worden opgesteld in overeenstemming met de Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) die door middel van gedelegeerde handelingen van de Commissie zijn vastgesteld ([12]). Kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, mogen bij wijze van alternatief hun individuele duurzaamheidsverklaring opstellen overeenkomstig een specifieke reeks evenredige ESRS ([13]) die is vastgesteld door middel van gedelegeerde handelingen van de Commissie (ESRS voor beursgenoteerde kmo's) ([14]);

(iii) zij moet worden opgesteld overeenkomstig een digitale taxonomie ([15]) die is vastgesteld door middel van een wijziging van de gedelegeerde verordening van de Commissie betreffende het uniform Europees elektronisch verslagleggingsformaat (ESEF) ([16]), en het bestuursverslag waarin de duurzaamheidsverklaring is opgenomen moet worden opgesteld in XHTML-formaat ([17]);

(iv) zij moet onderworpen zijn aan assurance ([18]), die moet worden uitgevoerd door wettelijke auditors of onafhankelijke verleners van assurancediensten (IASP's), indien toegestaan door een lidstaat, op grond van beperkte assurancestandaarden ([19]);

(v) het bestuursverslag dat de duurzaamheidsverklaring bevat, wordt gepubliceerd overeenkomstig de bestaande publicatieregels voor het bestuursverslag ([20]), samen met het assuranceoordeel over de duurzaamheidsverklaring ([21]).

([9]) Zoals gedefinieerd in artikel 3, leden 1, 2 en 3, van de jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd bij Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie.

([10]) Zoals gedefinieerd in artikel 3, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd bij Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie.

([11]) Zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 44, van Richtlijn 2014/65/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 betreffende markten voor financiële instrumenten en tot wijziging van Richtlijn 2002/92/EG en Richtlijn 2011/61/EU. Verhandelbare effecten omvatten onder meer aandelen in ondernemingen en andere vormen van gesecuritiseerde schuld.

([12]) Artikel 29 ter van de jaarrekeningrichtlijn. Deze ESRS omvatten zowel de eerste reeks sector-agnostische ESRS (die zijn vastgesteld bij Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie), als de sectorspecifieke ESRS (die uiterlijk op 30 juni 2026 door de Commissie moeten worden vastgesteld).

([13]) Artikel 19 bis, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn.

([14]) Artikel 29 quater van de jaarrekeningrichtlijn.

([15]) Een "digitale taxonomie" is een reeks regels (die worden vastgesteld door middel van een wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 van de Commissie) waarin wordt uiteengezet hoe de informatie in de duurzaamheidsverklaring — die moet worden opgenomen in een bestuursverslag dat is opgesteld in XHTML-formaat — moet worden gemarkeerd, zodat de duurzaamheidsverklaring machineleesbaar wordt.

([16]) Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 van de Commissie van 17 december 2018 tot aanvulling van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad met technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (PB L 143 van 29.5.2019, blz. 1).

([17]) Artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn.

([18]) Artikel 34 van de jaarrekeningrichtlijn.

([19]) Op grond van artikel 26 bis van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven moet de assurance van duurzaamheidsrapportering worden uitgevoerd in overeenstemming met de beperkte assurancestandaarden die uiterlijk op 1 oktober 2026 door de Commissie moeten worden vastgesteld (en momenteel worden ontwikkeld). De lidstaten kunnen echter nationale assurancestandaarden, -procedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen assurancestandaard betreffende hetzelfde onderwerp heeft vastgesteld.

([20]) De duurzaamheidsrapporteringsvereisten die zijn vastgelegd in de jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven, zorgen niet voor een wijziging van de reeds bestaande publicatietermijn voor het bestuursverslag als bedoeld in artikel 30 van de jaarrekeningrichtlijn, d.w.z. uiterlijk twaalf maanden na de balansdatum.

([21]) Artikel 30 van de jaarrekeningrichtlijn.

Aan deze eisen moet worden voldaan op grond van de volgende gefaseerde aanpak ([22]):

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024* (d.w.z. met eerste publicatie in 2025): grote ondernemingen die organisaties van openbaar belang zijn ([23]) en op hun balansdatum de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijden;

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025* (d.w.z. met eerste publicatie in 2026): de andere grote ondernemingen (d.w.z. grote ondernemingen die geen "organisaties van openbaar belang zijn en op hun balansdatum de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijden");

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2026* (d.w.z. met eerste publicatie in 2027):

  — kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU;

  — kleine en niet-complexe instellingen ([24]), mits zij grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU;

  — verzekeringscaptives ([25]) en herverzekeringscaptives ([26]), mits zij grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU.

Kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, kunnen van deze vereisten afzien tot boekjaren die vóór 1 januari 2028 aanvangen, mits zij in hun bestuursverslag kort aangeven waarom de duurzaamheidsrapportering niet is verstrekt ([27]).

De onderneming is vrijgesteld van de verplichting om een individuele duurzaamheidsverklaring te publiceren indien de informatie is opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring van een moederonderneming, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan wat betreft de inhoud van het bestuursverslag van de vrijgestelde onderneming en de publicatie van de duurzaamheidsinformatie door de moederonderneming ([28]). Grote ondernemingen met effecten die zijn toegelaten voor de handel op een gereglementeerde markt in de EU — met inbegrip van kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives, en met inbegrip van ondernemingen uit derde landen — kunnen geen gebruik maken van deze vrijstelling ([29]).

1.2. *Duurzaamheidsinformatie die op geconsolideerd niveau moet worden gerapporteerd overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring)*

Op grond van artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn moet een onder het recht van een lidstaat vallende onderneming die een moederonderneming is van een grote groep ([30]) duurzaamheidsinformatie op geconsolideerd niveau (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) rapporteren over de effecten van de onderneming op duurzaamheidskwesties en over de wijze waarop duurzaamheidskwesties van invloed zijn op de ontwikkeling, prestaties en positie van de onderneming.

De geconsolideerde duurzaamheidsverklaring moet voldoen aan dezelfde vereisten als die welke zijn vastgesteld voor de individuele duurzaamheidsverklaring (zie punt 1.1, i)-v)) ([31]).

([22]) Artikel 5, lid 2, eerste alinea, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven.
([23]) Zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 1, van de jaarrekeningrichtlijn.
([24]) Gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 145, van Verordening (EU) nr. 575/2013.
([25]) Gedefinieerd in artikel 13, punt 2, van Richtlijn 2009/138/EG.
([26]) Gedefinieerd in artikel 13, punt 5, van Richtlijn 2009/138/EG.
([27]) Artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn.
([28]) Deze voorwaarden zijn vastgelegd in artikel 19 bis, lid 9, van de jaarrekeningrichtlijn. Zie ook vraag 19.
([29]) Artikel 19 bis, lid 10, van de jaarrekeningrichtlijn.
([30]) Zoals gedefinieerd in artikel 3, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn.
([31]) De geconsolideerde duurzaamheidsverklaring kan echter alleen aan de hand van de ESRS worden opgesteld. Moederondernemingen van grote groepen die kmo's zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op gereglementeerde markten in de EU mogen geen gebruik maken van ESRS voor beursgenoteerde kmo's.

Aan deze eisen moet worden voldaan op grond van de volgende gefaseerde aanpak ([32]):

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024* (d.w.z. met eerste publicatie in 2025): organisaties van openbaar belang die moederondernemingen zijn van een grote groep en op hun balansdatum de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijden;

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025* (d.w.z. met eerste publicatie in 2026): de andere moederondernemingen van een grote groep (d.w.z. moederondernemingen van een grote groep die geen "organisaties van openbaar belang zijn en/of waarvan de groep op de balansdata, op een geconsolideerde basis, gedurende het boekjaar niet meer dan gemiddeld 500 werknemers telt").

Een moederonderneming die een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring publiceert, is vrijgesteld van de verplichting om haar individuele duurzaamheidsverklaring te publiceren ([33]). Een moederonderneming die ook een dochteronderneming is, is vrijgesteld van het publiceren van een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring indien de informatie is opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring of de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een andere moederonderneming, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan wat betreft de inhoud van het bestuursverslag van de vrijgestelde onderneming en de publicatie van de duurzaamheidsinformatie door de moederonderneming ([34]). Grote ondernemingen met effecten die zijn toegelaten voor de handel op een gereglementeerde markt in de EU — met inbegrip van kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives, en met inbegrip van ondernemingen uit derde landen — kunnen geen gebruik maken van deze vrijstelling ([35]).

1.3. Duurzaamheidsinformatie die op individueel niveau (duurzaamheidsverklaring) of — voor moederondernemingen van grote groepen — op geconsolideerd niveau (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) overeenkomstig artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn moet worden gerapporteerd door uitgevende instellingen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU

Op grond van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn, waarin wordt verwezen naar de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, moeten uitgevende instellingen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU ([36]) (ongeacht of zij onder het recht van een lidstaat of onder het recht van een derde land vallen), met uitzondering van micro-ondernemingen, in hun jaarlijkse financiële verslagen een bestuursverslag opnemen dat duurzaamheidsinformatie op individueel niveau (duurzaamheidsverklaring) of — voor moederondernemingen van grote groepen — op geconsolideerd niveau (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) bevat in overeenstemming met dezelfde vereisten van punt 1.1, i) tot en met v). De publicatieregels zijn die welke zijn vastgesteld voor het jaarlijks financieel verslag uit hoofde van artikel 4 van de transparantierichtlijn ([37]).

Uitgevende instellingen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU die grote ondernemingen of kmo's zijn (met uitzondering van micro-ondernemingen) of moederondernemingen van grote groepen zoals gedefinieerd in de jaarrekeningrichtlijn, moeten het bestuursverslag ook publiceren overeenkomstig de vereisten van de jaarrekeningrichtlijn en zoals bepaald in de punten 1.1 en 1.2. De vrijstellingsregels van artikel 19 bis, leden 8 en 9, van de jaarrekeningrichtlijn zijn eveneens van toepassing.

Aan deze eisen moet worden voldaan op grond van de volgende gefaseerde aanpak ([38]):

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024* (d.w.z. met eerste publicatie in 2025): uitgevende instellingen die grote ondernemingen zijn met op hun balansdatum een gemiddeld personeelsbestand van meer 500 werknemers gedurende het boekjaar, alsmede uitgevende instellingen die moederonderneming zijn van een grote groep, die op hun balansdata, op geconsolideerde basis, de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijden;

([32]) Artikel 5, lid 2, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn.
([33]) Artikel 29 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn.
([34]) Deze voorwaarden zijn vastgelegd in artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn. Zie ook vraag 19.
([35]) Artikel 29 bis, lid 9, van de jaarrekeningrichtlijn.
([36]) Zoals gedefinieerd in artikel 2, punten a) en d), van de transparantierichtlijn.
([37]) De duurzaamheidsrapporteringsvereisten die zijn vastgesteld in de transparantierichtlijn, zoals gewijzigd bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven, zorgen niet voor een wijziging van de reeds bestaande publicatietermijn voor het jaarlijks financieel verslag (dat het bestuursverslag bevat) zoals gespecificeerd in artikel 4, lid 1, van de transparantierichtlijn, d.w.z. uiterlijk vier maanden na de balansdatum.
([38]) Artikel 5, lid 2, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn.

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025* (d.w.z. met eerste publicatie in 2026): andere uitgevende instellingen die grote ondernemingen zijn, alsook andere uitgevende instellingen die moederondernemingen van een grote groep zijn;

— *voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2026* (d.w.z. met eerste publicatie in 2027):

  — uitgevende instellingen die kmo's zijn (met uitzondering van micro-ondernemingen);

  — uitgevende instellingen gedefinieerd als kleine en niet-complexe instellingen, mits zij grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU; en

  — uitgevende instellingen gedefinieerd als verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives, mits zij grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU.

2. **Opstelling, assurance en publicatie van de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd uit hoofde van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverslag voor bepaalde ondernemingen uit derde landen)**

Wanneer een onderneming uit een derde land die in de Unie (voor elk van de laatste twee opeenvolgende boekjaren) een netto-omzet van meer dan 150 miljoen EUR behaalt, een dochteronderneming in de Unie heeft die onderworpen is aan de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, of, indien er geen dochteronderneming is, een bijkantoor in de Unie heeft dat (in het voorgaande boekjaar) een netto-omzet van meer dan 40 miljoen EUR heeft behaald, moet de dochteronderneming of het bijkantoor op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn duurzaamheidsinformatie op groepsniveau van de moederonderneming van het derde land publiceren en toegankelijk maken.

Dit duurzaamheidsverslag dat op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn moet worden verstrekt, heeft een beperkte inhoud in vergelijking met de "duurzaamheidsverklaring" die krachtens de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn moet worden verstrekt. Bepaalde in de duurzaamheidsverklaring vereiste informatie is niet vereist in het duurzaamheidsverslag, met name informatie over veerkracht, kansen en risico's, aangezien het vooral de bedoeling is om het duurzaamheidsverslag toe te spitsen op de effecten op de duurzaamheid ([39]).

Het duurzaamheidsverslag moet voldoen aan de volgende vereisten:

— het moet worden opgesteld overeenkomstig de ESRS voor bepaalde ondernemingen uit derde landen die door middel van gedelegeerde handelingen van de Commissie zijn vastgesteld ([40]);

— het moet aan assurance zijn onderworpen ([41]);

— het moet worden gepubliceerd door de relevante dochterondernemingen of bijkantoren die in de Unie gevestigd zijn of zich aldaar bevinden, samen met het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering ([42]).

Indien de moederonderneming uit een derde land het duurzaamheidsverslag opstelt in overeenstemming met de ESRS (in plaats van de ESRS voor bepaalde ondernemingen uit derde landen), hoeft de dochteronderneming of het bijkantoor voor bepaalde ondernemingen uit derde landen het duurzaamheidsverslag niet overeenkomstig de ESRS op te stellen. In dat geval zijn de vrijstellingen van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van toepassing.

Aan deze vereisten moet worden voldaan voor elk boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2028 ([43]).

([39]) Artikel 40 bis, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn: "[…] duurzaamheidsverslag met de in artikel 29 bis, lid 2, punt a), iii), iv) en v), punten b) tot en met f), en, in voorkomend geval, punt h), gespecifieerde informatie".

([40]) Artikel 40 bis, lid 2, eerste alinea, en artikel 40 ter van de jaarrekeningrichtlijn. De termijn waarbinnen de Commissie de ESRS voor bepaalde ondernemingen uit derde landen moet vaststellen, is uitgesteld tot 30 juni 2026 bij Richtlijn (EU) 2024/1306 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2024 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de termijnen voor de vaststelling van duurzaamheidsrapporteringsstandaarden voor bepaalde sectoren en voor bepaalde ondernemingen uit derde landen (PB L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj)).

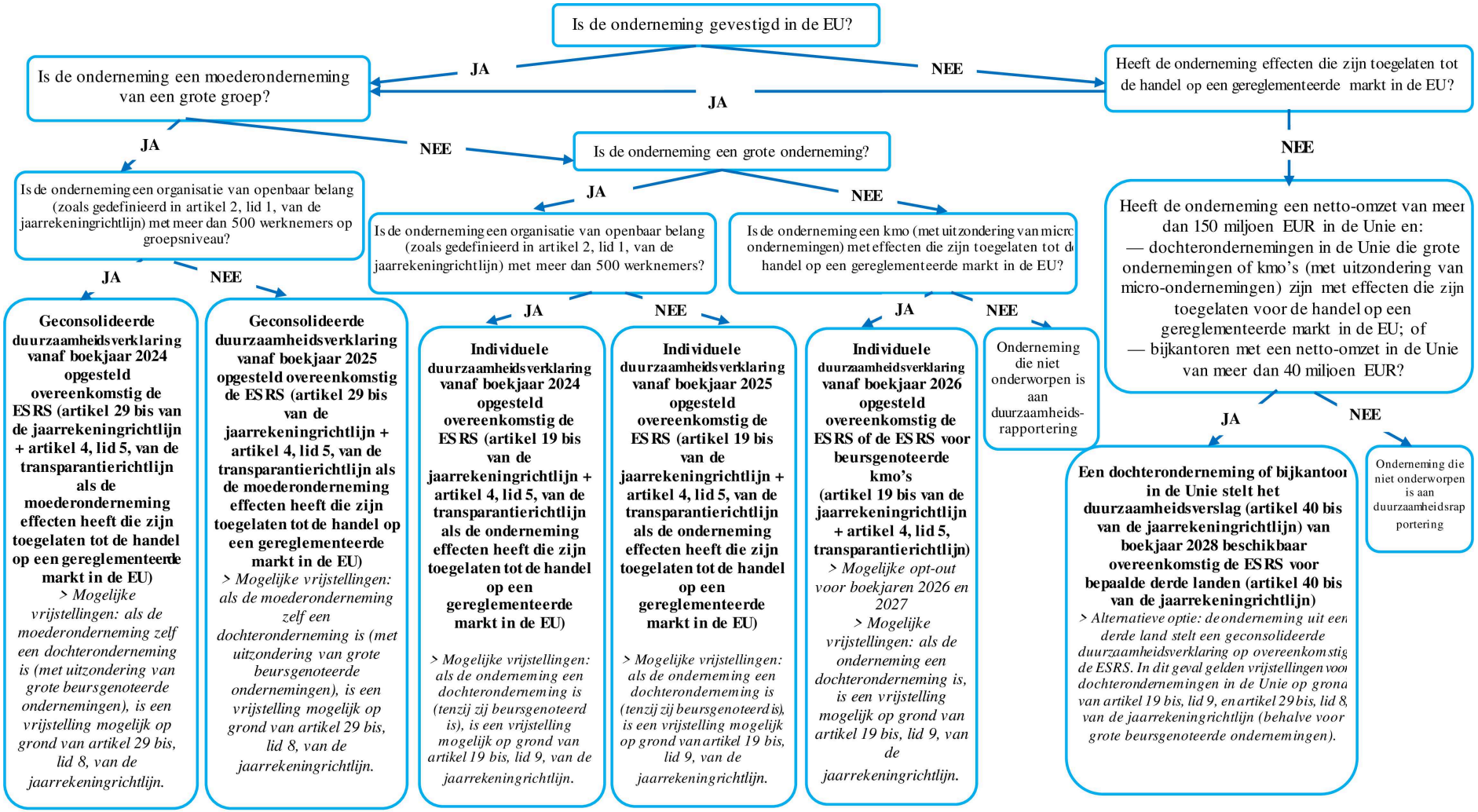
([41]) Artikel 40 bis, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn.

([42]) Artikel 40 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn.

([43]) Artikel 5, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven: "De lidstaten passen de nodige maatregelen om te voldoen aan artikel 1, punt 14), toe voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028."

Stroomschema voor het identificeren van de toepasselijke duurzaamheidsrapporteringsvereisten voor elk type onderneming en de specifieke toepassingsdatum

Het stroomschema hieronder illustreert het proces om te bepalen of een entiteit onderworpen is aan duurzaamheidsrapporteringsvereisten en vanaf welk boekjaar.



- **Micro-ondernemingen (artikel 3, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn)** zijn ondernemingen die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden: a) balanstotaal: 450 000 EUR; b) netto-omzet: 900 000 EUR; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 10.
- **Kmo's (artikel 3, leden 1, 2 en 3, van de jaarrekeningrichtlijn)** zijn ondernemingen die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden: a) balanstotaal: 25 000 000 EUR; b) netto-omzet: 50 000 000 EUR; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.
- **Grote ondernemingen (artikel 3, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn)** zijn ondernemingen die op de balansdatum ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden: a) balanstotaal: 25 000 000 EUR; b) netto-omzet: 50 000 000 EUR; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.
- **Grote groepen (artikel 3, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn)** zijn groepen bestaande uit in een consolidatie op te nemen moeder- en dochterondernemingen die, op geconsolideerde basis, op de balansdatum van de moederonderneming de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden: a) balanstotaal: 25 000 000 EUR; b) netto-omzet: 50 000 000 EUR; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.

Tijdschema voor de toepassing van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten

In de onderstaande tabel worden de verschillende toepassingsdata geïllustreerd voor de verschillende soorten ondernemingen die onderworpen zijn aan duurzaamheidsrapportering.

	Boekjaar 2024 (rapportage in 2025)	**Boekjaar 2025 (rapportage in 2026)**	**Boekjaar 2026 (rapportage in 2027)**	**Boekjaar 2027 (rapportage in 2028)**	**Boekjaar 2028 (rapportage in 2029)**
Grote ondernemingen die organisaties van openbaar belang zijn (met inbegrip van uitgevende instellingen van derde landen) met gemiddeld > 500 werknemers in het boekjaar	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**
Organisaties van openbaar belang (met inbegrip van uitgevende instellingen van derde landen) die moederondernemingen zijn van een grote groep met op geconsolideerde basis gemiddeld > 500 werknemers in het boekjaar	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**
Grote ondernemingen (met inbegrip van uitgevende instellingen van derde landen) die geen "organisaties van openbaar belang met gemiddeld > 500 werknemers in het boekjaar" zijn	N.v.t.	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Individuele duurzaamheids-verklaring (ESRS)**
Moederondernemingen van een grote groep (met inbegrip van uitgevende instellingen van derde landen) die geen "organisaties van openbaar belang met gemiddeld > 500 werknemers in het boekjaar" zijn	N.v.t.	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**	**Geconsolideerde duurzaamheids-verklaring (ESRS)**
Beursgenoteerde kmo's, kleine en niet-complexe instellingen, (her) verzekeringscaptives (met inbegrip van uitgevende instellingen van derde landen)	N.v.t.	N.v.t.	**Individuele duurzaamheidsverklaring (ESRS of ESRS voor beursgenoteerde kmo's)** (*)	**Individuele duurzaamheidsverklaring (ESRS of ESRS voor beursgenoteerde kmo's)** (*)	**Individuele duurzaamheidsverklaring (ESRS of ESRS voor beursgenoteerde kmo's)**
Richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven voor dochterondernemingen (of, als die er niet zijn, EU-bijkantoren met een netto-omzet in de Unie > 40 miljoen EUR) van niet-beursgenoteerde ondernemingen uit derde landen met een netto-omzet in de Unie > 150 miljoen EUR	N.v.t.	N.v.t.	N.v.t.	N.v.t.	**Duurzaamheidsverslag (ESRS voor bepaalde ondernemingen uit derde landen of de ESRS)**

(*) mogelijkheid tot opt-out.

VEREISTEN VOOR WETTELIJKE AUDITORS EN ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP'S)

1. **Assurance van de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverklaring)**

Op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van de jaarrekeningrichtlijn moet elke onderneming die onderworpen is aan duurzaamheidsrapportering uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, een assuranceoordeel verkrijgen over de in haar bestuursverslag opgenomen duurzaamheidsverklaring ([44]).

Vanaf het eerste jaar van toepassing van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten moet dit assuranceoordeel gebaseerd zijn op een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot de overeenstemming van de duurzaamheidsverklaring met de volgende vereisten ([45]):

— de in de jaarrekeningrichtlijn vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsvereisten (met inbegrip van de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de overeenkomstig de artikelen 29 ter en 29 quater van de jaarrekeningrichtlijn vastgestelde ESRS, het door de onderneming uitgevoerde proces om de op grond van die ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen, en de naleving van het vereiste om duurzaamheidsrapportering te markeren overeenkomstig artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn); en

— de rapporteringsvereisten van artikel 8 van de taxonomieverordening.

Op grond van artikel 26 bis van de controlerichtlijn is de Commissie bevoegd om uiterlijk op 1 oktober 2026 duurzaamheidsassurancestandaarden voor een beperkte mate van zekerheid vast te stellen ([46]).

De Commissie is bevoegd om uiterlijk op 1 oktober 2028 duurzaamheidsassurancestandaarden voor een redelijke mate van zekerheid vast te stellen, na een beoordeling om te bepalen of een redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen ([47]).

In afwachting van de goedkeuring door de Commissie van assurancestandaarden ter zake, kunnen de lidstaten voor dat onderwerp nationale assurancestandaarden, -procedures of -vereisten toepassen ([48]).

Op grond van artikel 34 van de jaarrekeningrichtlijn kan het oordeel over duurzaamheidsrapportering worden uitgebracht door de volgende categorieën verleners van assurancediensten:

— de wettelijke auditor die de financiële overzichten van de betrokken onderneming controleert ([49]);

([44]) Artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis) van de jaarrekeningrichtlijn: "De wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) zal, respectievelijk zullen: […] a bis) indien van toepassing, op basis van een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid een oordeel geven over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de vereisten van deze richtlijn […]".

([45]) Artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis) van de jaarrekeningrichtlijn: "De wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) zal, respectievelijk zullen: […] a bis) indien van toepassing, op basis van een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid een oordeel geven over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de vereisten van deze richtlijn, waaronder de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de op grond van artikel 29 ter of artikel 29 quater vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden, het door de onderneming uitgevoerde proces om de op grond van die duurzaamheidsrapporteringsstandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, en de naleving van het vereiste om de duurzaamheidsrapportering te markeren overeenkomstig artikel 29 quinquies, en over de naleving van de in artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 bepaalde rapporteringsvereisten; […]"

([46]) Artikel 26 bis, lid 1 en lid 3, eerste alinea, van de controlerichtlijn: "De lidstaten eisen dat wettelijke auditors en auditkantoren de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren met inachtneming van de assurancestandaarden die door de Commissie zijn vastgesteld […]. De Commissie stelt […] uiterlijk op 1 oktober 2026 […] gedelegeerde handelingen vast teneinde te voorzien in beperkte assurancestandaarden die de procedures bepalen die de auditor of auditors en het auditkantoor of de auditkantoren moeten uitvoeren om zijn of haar of hun conclusies te trekken over de assurance van duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van opdrachtplanning, risicobeoordeling en respons op risico's, en van het soort conclusies die in de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering of, waar van toepassing, in de controleverklaring moeten worden opgenomen […]".

([47]) Artikel 26 bis, lid 3, tweede alinea, van de controlerichtlijn: "De Commissie stelt […] uiterlijk op 1 oktober 2028 […] gedelegeerde handelingen vast teneinde te voorzien in standaarden voor een redelijke mate van zekerheid, na een beoordeling om te bepalen of een redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen. Rekening houdend met de resultaten van die beoordeling en als het dientengevolge passend is, wordt in die gedelegeerde handelingen bepaald vanaf welke datum het in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel moet worden gebaseerd op een op die assurancestandaarden gebaseerde assuranceopdracht met een redelijke mate van zekerheid.".

([48]) Artikel 26 bis, lid 2, eerste alinea, van de controlerichtlijn: "De lidstaten kunnen nationale assurancestandaarden, -procedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen assurancestandaard betreffende hetzelfde onderwerp heeft vastgesteld.".

([49]) Artikel 34, lid 1, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten zorgen ervoor dat de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en van middelgrote en grote ondernemingen worden gecontroleerd door een of meer wettelijke auditors of auditkantoren die door de lidstaten zijn toegelaten tot het uitvoeren van wettelijk controles op grond van Richtlijn 2006/43/EG."

— een andere wettelijke auditor dan die welke de financiële overzichten controleert (indien toegestaan door een lidstaat) ([50]);

— een onafhankelijke verlener van assurancediensten "IASP" (indien toegestaan door een lidstaat) ([51]).

Indien een lidstaat besluit een IASP toe te staan het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering uit te brengen, zal hij tevens toestaan dat een andere wettelijke auditor dan de auditor die de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert dat doet ([52]).

2. **Assurance van de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverslag voor bepaalde ondernemingen uit derde landen)**

Overeenkomstig artikel 40 bis, lid 3, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn moeten dochterondernemingen of bijkantoren die onderworpen zijn aan duurzaamheidsrapportering uit hoofde van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn, een assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering verkrijgen ([53]). De moederonderneming uit een derde land is verantwoordelijk voor het verstrekken van het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering aan de betrokken dochteronderneming of het betrokken bijkantoor ([54]).

Dit assuranceoordeel moet betrekking hebben op de overeenstemming van dit duurzaamheidsverslag met de relevante vereisten van de jaarrekeningrichtlijn, met inbegrip van de overeenstemming van het duurzaamheidsverslag met de ESRS die overeenkomstig artikel 40 ter van de jaarrekeningrichtlijn zijn vastgesteld.

Dit assuranceoordeel moet worden uitgebracht door een of meer personen of ondernemingen die uit hoofde van het nationale recht van de onderneming uit het derde land of van een lidstaat gerechtigd zijn een oordeel over de assurance van duurzaamheidsrapportering af te geven ([55]).

3. **Assuranceverleners: voorwaarden voor het verstrekken van duurzaamheidsassurance**

Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat binnen een lidstaat is toegelaten voor het uitvoeren van de controle van financiële overzichten en die of dat wil worden toegelaten voor het verlenen van assurance van duurzaamheidsrapportering, moet voldoen aan de nationale maatregelen tot omzetting van de relevante eisen van de controlerichtlijn met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering.

Deze vereisten hebben met name betrekking op onderwijskwalificaties, vakbekwaamheidsexamens, theorie-examens, praktijkopleiding en permanente scholing. Naleving van deze vereisten is niet verplicht wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor geen assurance van duurzaamheidsrapportering verstrekt.

Wettelijke auditors die vóór 1 januari 2026 zijn toegelaten — die ofwel vóór 1 januari 2024 waren toegelaten ofwel op 1 januari 2024 de toelatingsprocedure ondergingen — en die ook duurzaamheidsassurance willen uitvoeren, hoeven niet aan deze vereisten te voldoen, maar moeten nog steeds de nodige kennis verwerven door middel van permanente scholing ([56]).

([50]) Artikel 34, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten kunnen toestaan dat een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor dan de auditor die of het kantoor dat de wettelijke controle van de jaarlijkse financiële overzichten verricht, het in lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel uitbrengt."

([51]) Artikel 34, lid 4, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "[…] De lidstaten kunnen toestaan dat een onafhankelijke op hun grondgebied gevestigde verlener van assurancediensten het in lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel uitbrengt […]."

([52]) Artikel 34, lid 4, zesde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "Indien een lidstaat op grond van de eerste alinea besluit een onafhankelijke verlener van assurancediensten toe te staan het in lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel uit te brengen, zal de lidstaat tevens toestaan dat een andere wettelijke auditor dan de auditor die de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert dat doet, zoals bepaald in lid 3."

([53]) Artikel 40 bis, lid 3, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten eisen dat het in lid 1 bedoelde duurzaamheidsverslag vergezeld moet gaan van een assuranceoordeel […]".

([54]) Artikel 40 bis, lid 3, tweede alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "Indien de onderneming uit het derde land het assuranceoordeel niet overeenkomstig de eerste alinea verstrekt, geeft de dochteronderneming of het bijkantoor een verklaring af waaruit blijkt dat de onderneming uit het derde land het benodigde assuranceoordeel niet ter beschikking heeft gesteld."

([55]) Artikel 40 bis, lid 3, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten eisen dat het in lid 1 bedoelde duurzaamheidsverslag vergezeld moet gaan van een assuranceoordeel, uitgebracht door een of meer personen of ondernemingen die uit hoofde van het nationale recht van de onderneming uit het derde land of van een lidstaat gerechtigd zijn een oordeel over de assurance van duurzaamheidsrapportering af te geven.".

([56]) Artikel 14 bis van de controlerichtlijn.

Onafhankelijke verleners van assurancediensten (IASP's) kunnen een assurance van duurzaamheidsrapportering verstrekken indien een lidstaat dit toestaat ([57]) en onder de volgende voorwaarden:

— de IASP is geaccrediteerd voor het verstrekken van een assurance van duurzaamheidsrapportering overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 ([58]), ([59]); en

— de IASP voldoet aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan die van de controlerichtlijn voor wettelijke auditors in de Unie om een assurance van duurzaamheidsrapportering te verstrekken ([60]). Deze vereisten hebben met name betrekking op: a) opleiding en examens; b) permanente scholing; c) kwaliteitsborgingsstelsels; d) beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim; e) benoeming en ontslag; f) onderzoeken en sancties; g) de organisatie van de werkzaamheden van de onafhankelijke verlener van assurancediensten, met name wat betreft voldoende middelen en personeel en het bijhouden van cliëntdossiers en -bestanden; en h) het melden van onregelmatigheden.

Met ingang van 6 januari 2027 moet een lidstaat die IASP's toestaat diensten op het gebied van assurance van duurzaamheidsrapportering op zijn grondgebied te verlenen, toestaan dat in andere lidstaten gevestigde IASP's de assurance van duurzaamheidsrapportering op zijn grondgebied uitvoeren ([61]).

Auditors en auditorganisaties van derde landen die duurzaamheidsassurance verstrekken aan in een derde land gevestigde ondernemingen met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat, moeten in die lidstaat geregistreerd zijn ([62]).

AFDELING III

VEELGESTELDE VRAGEN OVER DE DUURZAAMHEIDSINFORMATIE DIE MOET WORDEN GERAPPORTEERD OP GROND VAN DE ARTIKELEN 19 BIS EN 29 BIS VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN (INDIVIDUELE EN GECONSOLIDEERDE DUURZAAMHEIDSVERKLARING)

TOEPASSINGSGEBIED EN TOEPASSINGSDATA

1) **Aan de hand van welk boekjaar wordt bepaald of een onderneming in een bepaalde grootteklasse valt: het boekjaar van het verslagjaar of het boekjaar voorafgaand aan het verslagjaar?**

([57]) Artikel 34, lid 4, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn.

([58]) Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 9 juli 2008 tot vaststelling van de eisen inzake accreditatie en markttoezicht betreffende het verhandelen van producten en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 339/93 (PB L 218 van 13.8.2008, blz. 30).

([59]) Artikel 2, punt 20, van de jaarrekeningrichtlijn: ""onafhankelijke verlener van assurancediensten": een conformiteitsbeoordelingsinstantie die overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad geaccrediteerd is voor de in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van deze richtlijn bedoelde specifieke conformiteitsbeoordelingsactiviteit."

([60]) Artikel 34, lid 4, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten kunnen toestaan dat een onafhankelijke op hun grondgebied gevestigde verlener van assurancediensten het in lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel uitbrengt mits een dergelijke onafhankelijke verlener van assurancediensten wat betreft de assurance van duurzaamheidsrapportering zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 22, van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad voldoet aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan de vereisten van die richtlijn, met name de vereisten inzake: a) opleidingen en examens die waarborgen dat onafhankelijke verleners van assurancediensten de nodige deskundigheid verwerven op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering; b) permanente scholing; c) kwaliteitsborgingsstelsels; d) beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim; e) benoeming en ontslag; f) onderzoeken en sancties; g) de organisatie van de werkzaamheden van de onafhankelijke verlener van assurancediensten, met name wat betreft voldoende middelen en personeel en het bijhouden van cliëntdossiers en -bestanden; en h) het melden van onregelmatigheden."

([61]) Artikel 34, lid 5, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "Met ingang van 6 januari 2027 staat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de in lid 4 bepaalde keuzemogelijkheid (de "lidstaat van ontvangst") toe dat in een andere lidstaat (de "lidstaat van herkomst") gevestigde onafhankelijke verleners van assurancediensten de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren."

([62]) Artikel 45 van de controlerichtlijn.

De regels die worden gebruikt om de grootte van een onderneming te bepalen voor duurzaamheidsrapporteringsdoeleinden, zijn gebaseerd op de bestaande regels voor financiële rapportagedoeleinden die van toepassing zijn op de onderneming op basis van de lidstaat waar de onderneming haar statutaire zetel heeft ([63]). Deze regels zijn opgenomen in de nationale maatregelen tot omzetting van de bestaande jaarrekeningrichtlijn.

2) **Indien een onderneming in de loop van een bepaald boekjaar zodanig evolueert dat zij voldoet aan de criteria om in een andere categorie ondernemingen te worden opgenomen, moet zij dan beginnen met de rapportering van duurzaamheidsinformatie volgens de regels die van toepassing zijn op die nieuwe categorie voor datzelfde boekjaar of pas nadat gedurende twee opeenvolgende boekjaren aan de criteria is voldaan?**

De regels voor het bepalen van de grootteklasse van een onderneming voor duurzaamheidsrapporteringsdoeleinden, wanneer die onderneming zich in de loop van een bepaald boekjaar ontwikkelt, berusten op de bestaande regels voor financiële verslaglegging (zie ook vraag 1). Deze regels zijn opgenomen in de nationale maatregelen tot omzetting van de bestaande jaarrekeningrichtlijn.

3) **Hoe wordt het gemiddelde aantal werknemers berekend met het oog op de indeling van de onderneming in de zin van de jaarrekeningrichtlijn?**

De Uniewetgeving voorziet niet in regels voor de berekening van het gemiddelde aantal werknemers met het oog op de indeling van de onderneming in het kader van de jaarrekeningrichtlijn. De lidstaten kunnen echter nationale regels hebben vastgesteld of richtsnoeren ter zake hebben verstrekt. Bij gebrek aan nationale regels of richtsnoeren kunnen ondernemingen artikel 5 van de Aanbeveling van de Commissie van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen ([64]) gebruiken als richtsnoer voor het berekenen van het aantal werkzame personen, als maatstaf voor een gemiddeld aantal werknemers: "[…] Het aantal werkzame personen komt overeen met het aantal arbeidsjaareenheden (AJE), dat wil zeggen het aantal personen dat het gehele desbetreffende jaar voltijds in de betrokken onderneming of voor rekening van deze onderneming heeft gewerkt. Het werk van personen die niet het gehele jaar hebben gewerkt, deeltijdwerk ongeacht de duur ervan en seizoenarbeid worden in breuken van AJE uitgedrukt. Het aantal werkzame personen bestaat uit: a) de loontrekkenden; b) de personen die voor deze onderneming werken, er een ondergeschikte verhouding mee hebben en voor het nationale recht met loontrekkenden gelijkgesteld zijn; c) de eigenaren-bedrijfsleiders; d) de vennoten die geregeld een activiteit in de onderneming uitoefenen en financiële voordelen van de onderneming genieten. Leerlingen en studenten die een beroepsopleiding volgen en een leer- of beroepsopleidingsovereenkomst hebben, worden niet meegeteld in het aantal werkzame personen. De duur van zwangerschaps- en ouderschapsverlof wordt niet meegerekend."

4) **Zijn kmo's zonder verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Kmo's zonder verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, zijn niet verplicht duurzaamheidsinformatie op individueel niveau te rapporteren op grond van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn (individuele duurzaamheidsverklaring). Zij zijn echter verplicht duurzaamheidsinformatie op geconsolideerd niveau te rapporteren overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) indien zij moederondernemingen van een grote groep zijn ([65]). Artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn is van toepassing ongeacht de grootte van de moederonderneming.

5) **Zijn kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, ongeacht hun rechtsvorm?**

([63]) In het geval van ondernemingen met effecten die zijn toegelaten tot de handel, zijn de toepasselijke regels inzake financiële verslaglegging die van de lidstaat van herkomst in de zin van artikel 2, lid 1, punt i), van de transparantierichtlijn (d.w.z. de lidstaat waar de onderneming haar statutaire zetel heeft of een van de lidstaten waar de effecten van de onderneming zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU).

([64]) Aanbeveling van de Commissie van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen (PB L 124 van 20.5.2003, blz. 36).

([65]) Zoals gedefinieerd in artikel 3, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn.

Ja. Overeenkomstig artikel 1, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn vallen kredietinstellingen ([66]) en verzekeringsondernemingen ([67]), met inbegrip van coöperaties en onderlinge maatschappijen, onder het toepassingsgebied van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn (individuele duurzaamheidsverklaring), ongeacht hun rechtsvorm, indien zij grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU. Zij vallen ook onder het toepassingsgebied van artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring), ongeacht hun rechtsvorm, wanneer zij de moederonderneming van een grote groep zijn.

Overeenkomstig artikel 1, lid 3, punt b), tweede zin, van de jaarrekeningrichtlijn kunnen de lidstaten ervoor kiezen de duurzaamheidsrapporteringsvereisten geheel of gedeeltelijk niet toe te passen op specifieke kredietinstellingen ([68]).

6) **Zijn financiële instellingen — niet zijnde verzekeringsondernemingen en kredietinstellingen — verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Ja. Financiële instellingen — niet zijnde verzekeringsondernemingen en kredietinstellingen — vallen onder het toepassingsgebied van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn indien zij aan beide volgende vereisten voldoen:

— zij zijn ondernemingen die zijn opgericht als een van de in bijlage I of II van de jaarrekeningrichtlijn genoemde soorten ondernemingen ([69]);

— zij zijn grote ondernemingen of kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn) en/of moederondernemingen van een grote groep (artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn).

7) **Indien een kleine en niet-complexe instelling (SNCI) momenteel uit hoofde van Richtlijn 2014/95/EU (NFI-richtlijn) niet-financiële informatie moet rapporteren, moet zij dan niet-financiële informatie blijven rapporteren overeenkomstig de bepalingen van de NFI-richtlijn totdat de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven van toepassing wordt op kleine en niet-complexe instellingen (d.w.z. vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2026)?**

Ja. Op grond van artikel 5, lid 2, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven moet een kleine en niet-complexe instelling die een grote onderneming of een kmo (met uitzondering van micro-ondernemingen) is met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, vanaf het boekjaar 2026 duurzaamheidsinformatie rapporteren overeenkomstig de ESRS (of, als alternatief, overeenkomstig de ESRS voor beursgenoteerde kmo's). Daarom zou een kleine en niet-complexe instelling die op grond van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn, zoals ingevoerd bij Richtlijn 2014/95/EU ([70]) (NFI-richtlijn), niet-financiële informatie moet rapporteren (d.w.z. omdat zij niet alleen een kredietinstelling is, maar ook een grote onderneming die op haar balansdatums het criterium van een gemiddeld aantal van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijdt), de rapportage in het kader van de NFI-regeling moeten voortzetten totdat de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven van toepassing wordt op kleine en niet-complexe instellingen (d.w.z. vanaf het boekjaar 2026).

8) **Indien een kleine en niet-complexe instelling (SNCI) een moederonderneming van een grote groep is, kan die SNCI dan in aanmerking komen voor de afwijking op grond van artikel 19 bis, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn en duurzaamheidsrapportering opstellen overeenkomstig de ESRS voor beursgenoteerde kmo's?**

([66]) Zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 1, van Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad.

([67]) In de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG van de Raad.

([68]) Artikel 1, lid 3, punt b), tweede zin, van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten kunnen ervoor kiezen de in de eerste alinea van dit lid bedoelde coördinatiemaatregelen niet toe te passen op de in artikel 2, lid 5, punten 2) tot en met 23), van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad genoemde ondernemingen."

([69]) Artikel 1, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn: "1. De bij deze richtlijn voorgeschreven coördinatiemaatregelen zijn van toepassing op de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die betrekking hebben op ondernemingen met de rechtsvormen genoemd in: a) bijlage I; b) bijlage II, waarbij alle directe of indirecte vennoten van de onderneming die anders onbeperkt aansprakelijk zouden zijn, de facto beperkt aansprakelijk zijn omdat die vennoten ondernemingen zijn: i) van de in bijlage I opgesomde types; of ii) die niet onder het recht van een lidstaat vallen maar een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met de in bijlage I genoemde rechtsvormen. […]".

([70]) Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PB L 330 van 15.11.2014, blz. 1).

Indien een onderneming (ongeacht de grootte of het specifieke type, bv. met inbegrip van kleine en niet-complexe instellingen) een moederonderneming van een grote groep is, moet zij overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring publiceren die is opgesteld overeenkomstig de ESRS. De mogelijkheid om de ESRS voor beursgenoteerde kmo's te gebruiken overeenkomstig artikel 19 bis, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn, is alleen van toepassing op kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met effecten die genoteerd zijn op een gereglementeerde markt in de EU en op kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives of herverzekeringscaptives (mits het gaat om grote ondernemingen of kmo's — met uitzondering van micro-ondernemingen — met effecten die genoteerd zijn op een gereglementeerde markt in de EU voor de opstelling van hun individuele duurzaamheidsverklaring. Zie ook vraag 10).

9) **Als een kleine en niet-complexe instelling (SNCI) een moederonderneming van een grote groep is, wanneer moet zij dan beginnen met het rapporteren van duurzaamheidsinformatie?**

Indien een kleine en niet-complexe instelling een moederonderneming van een grote groep is, moet zij vanaf boekjaar 2024 een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering publiceren met gebruikmaking van de ESRS (indien de kleine en niet-complexe instelling een organisatie van openbaar belang is die op haar balansdatum op geconsolideerde basis een gemiddeld aantal van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijdt), of vanaf boekjaar 2025 (in alle andere gevallen).

10) **Indien een SNCI een moederonderneming van een grote groep is, maar niet verplicht is geconsolideerde financiële overzichten op te stellen omdat al haar dochterondernemingen niet van materieel belang zijn, is deze SNCI dan nog steeds verplicht een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren?**

Nee. Artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn is van toepassing op moederondernemingen van grote groepen. Als een moederonderneming van een grote groep echter is vrijgesteld van het opstellen en publiceren van geconsolideerde financiële overzichten op grond van artikel 23, lid 10, van de jaarrekeningrichtlijn (d.w.z. omdat zij alleen dochterondernemingen heeft die noch afzonderlijk noch collectief van materieel belang zijn, of omdat al haar dochterondernemingen van de consolidatie kunnen worden uitgesloten op grond van artikel 23, lid 9, van de jaarrekeningrichtlijn), is die moederonderneming niet verplicht een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren. Voor zover een dergelijke moederonderneming zelf een grote onderneming is in de zin van artikel 3, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn en derhalve binnen het toepassingsgebied van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn zou vallen, moet die onderneming echter een individuele duurzaamheidsverklaring opstellen en publiceren overeenkomstig artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn. In deze individuele duurzaamheidsverklaring moeten haar dochterondernemingen in aanmerking worden genomen bij de rapportering over haar waardeketen overeenkomstig de ESRS.

11) **Zijn instellingen voor collectieve belegging in verhandelbare effecten (icbe's) en alternatieve beleggingsinstellingen (abi's) verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Nee. Op grond van artikel 1, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn zijn icbe's en abi's vrijgesteld van de rapportering van duurzaamheidsinformatie uit hoofde van de jaarrekeningrichtlijn, ook al vallen deze financiële producten binnen het toepassingsgebied van de jaarrekeningrichtlijn ([71]).

12) **Zijn ondernemingen die instellingen voor collectieve beleggingen in verhandelbare effecten (icbe's) en alternatieve beleggingsinstellingen (abi's) beheren, verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Artikel 1, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn heeft tot doel icbe's en abi's uit te sluiten van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

Ondernemingen die icbe's en abi's beheren, zouden echter onder het toepassingsgebied van de verplichtingen inzake duurzaamheidsrapportering uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallen indien zij voldoen aan de voorwaarden voor de rechtsvorm van artikel 1, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn en indien zij voldoen aan de groottecriteria voor de onderneming uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

([71]) Artikel 1, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn: "De in de artikelen 19 bis, 29 bis en 29 quinquies voorgeschreven coördinatiemaatregelen zijn niet van toepassing op de in artikel 2, punt 12), b) [d.w.z. icbe's] en f) [d.w.z. abi's], van Verordening (EU) 2019/2088 van het Europees Parlement en de Raad [d.w.z. SFDR] genoemde financiële producten".

13) **Zijn beursverhandelde fondsen (ETF's) en vastgoedbeleggingstrusts (Real Estate Investment Trusts — REIT's) verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Aangezien ETF's zijn opgericht als collectieve belegging in verhandelbare effecten (icbe's) of alternatieve beleggingsinstellingen (abi's), geldt dezelfde vrijstelling die van toepassing is op icbe's en abi's (zie vraag 11). Wat betreft beursgenoteerde REIT's geldt, voor zover deze voldoen aan de voorwaarden van artikel 4, lid 1, punt a), van Richtlijn 2011/61/EU ([72]) om als abi te worden aangemerkt, dezelfde vrijstelling die van toepassing is op abi's (zie vraag 11).

14) **Zijn pensioenfondsen verplicht duurzaamheidsinformatie te rapporteren op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Als een pensioenfonds is opgericht als een soort onderneming als vermeld in bijlage I of II van de jaarrekeningrichtlijn ([73]) en onder het toepassingsgebied valt van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, moet het in zijn bestuursverslag een duurzaamheidsverklaring opnemen. In tegenstelling tot instellingen voor collectieve beleggingen in verhandelbare effecten (icbe's) of alternatieve beleggingsinstellingen (abi's) vallen pensioenfondsen niet onder de uitsluiting van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten van artikel 1, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn.

15) **Moet de duurzaamheidsverklaring die in het bestuursverslag wordt gepubliceerd door een uitgevende instelling van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, worden beschouwd als "gereglementeerde informatie" in de zin van artikel 2, lid 1, punt k), van de transparantierichtlijn?**

Ja. In artikel 2, lid 1, punt k), van de transparantierichtlijn wordt gereglementeerde informatie onder meer gedefinieerd als "alle informatie die de uitgevende instelling of enigerlei andere persoon die zonder toestemming van de uitgevende instelling de toelating van haar effecten tot de handel op een gereglementeerde markt heeft aangevraagd, gehouden is te verstrekken op grond van deze richtlijn [d.w.z. de transparantierichtlijn] […]". Op grond van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn moeten uitgevende instellingen een duurzaamheidsverklaring openbaar maken, die daarom als "gereglementeerde informatie" moet worden beschouwd.

16) **Welke ondernemingen kunnen afzien van de verplichting om duurzaamheidsinformatie te rapporteren voor boekjaren die vóór 1 januari 2028 beginnen, overeenkomstig artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn?**

Op grond van artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn kunnen kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, besluiten geen duurzaamheidsinformatie te rapporteren overeenkomstig artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn voor boekjaren die vóór 1 januari 2028 beginnen (bv. voor de boekjaren 2026 en 2027). In dergelijke gevallen geeft de kmo in haar bestuursverslag niettemin kort aan waarom de duurzaamheidsrapportering niet is verstrekt.

Deze opt-out is ook van toepassing op kleine en niet-complexe instellingen, alsook op verzekeringscaptives en herverzekeringsondernemingen, mits zij kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU.

VRIJSTELLINGSREGELS

17) **Indien een moederonderneming duurzaamheidsinformatie op geconsolideerd niveau rapporteert overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (geconsolideerde duurzaamheidsverklaring), moet zij dan in haar geconsolideerde bestuursverslag informatie over kernprestatie-indicatoren rapporteren overeenkomstig artikel 19, lid 1, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn?**

([72]) Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) nr. 1060/2009 en (EU) nr. 1095/2010 (PB L 174 van 1.7.2011, blz. 1).

([73]) Artikel 1, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn.

Nee. In artikel 19, lid 1, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn ([74]), waarin het individuele bestuursverslag wordt geregeld, is bepaald dat informatie over kernprestatie-indicatoren moet worden verstrekt in het individuele bestuursverslag. In artikel 29, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn ([75]), waarin het geconsolideerde bestuursverslag is geregeld, is bepaald dat het geconsolideerde bestuursverslag ten minste de in de artikelen 19 en 20 van de jaarrekeningrichtlijn vereiste informatie moet bevatten. Aangezien artikel 29 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn ([76]) ondernemingen vrijstelt van het rapporteren van informatie over kernprestatie-indicatoren in het kader van hun individuele bestuursverslag (zoals vereist in artikel 19, lid 1, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn) wanneer zij hebben voldaan aan artikel 29 bis, leden 1 tot en met 5, en aangezien de inhoud van het geconsolideerde bestuursverslag overeenkomstig artikel 29, lid 1, ook de krachtens artikel 19, lid 1, vereiste informatie moet bevatten, zou de vrijstelling ook van toepassing zijn op het geconsolideerde bestuursverslag van de onderneming uit hoofde van artikel 29 bis.

18) **Indien een kmo met effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, ervoor kiest vrijwillig een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, is zij dan vrijgesteld van het opstellen en publiceren van haar individuele duurzaamheidsverklaring op grond van artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Ja. Een kmo met effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU en die vrijwillig de in artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn bedoelde geconsolideerde duurzaamheidsverklaring publiceert, is vrijgesteld van het opstellen en publiceren van de individuele duurzaamheidsverklaring als bedoeld in artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn, mits de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring in overeenstemming met de ESRS wordt opgesteld.

19) **Onder welke voorwaarden moet een dochteronderneming die valt binnen het toepassingsgebied van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn worden vrijgesteld van het rapporteren van duurzaamheidsinformatie op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (duurzaamheidsverklaring)?**

Overeenkomstig artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn wordt een onderneming die een dochteronderneming is, vrijgesteld van de verplichtingen van artikel 19 bis, leden 1 tot en met 4, van de jaarrekeningrichtlijn (of artikel 29 bis, leden 1 tot en met 5, van de jaarrekeningrichtlijn indien de dochteronderneming zelf een intermediaire moederonderneming van een grote groep is), indien deze onderneming en haar dochterondernemingen zijn opgenomen in het geconsolideerde bestuursverslag van een moederonderneming, dat is opgesteld overeenkomstig de artikelen 29 en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (of in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een moederonderneming uit een derde land die wordt opgesteld overeenkomstig de ESRS of op een wijze die gelijkwaardig is aan die ESRS).

Deze vrijstelling is onderworpen aan alle voorwaarden van artikel 19 bis, lid 9, tweede alinea, van de jaarrekeningrichtlijn (of artikel 29 bis, lid 8, tweede alinea, van de jaarrekeningrichtlijn indien de dochteronderneming zelf een intermediaire moederonderneming van een grote groep is). In het bestuursverslag van de vrijgestelde onderneming moet met name de volgende informatie worden opgenomen: de naam en de statutaire zetel van de moederonderneming die op groepsniveau rapporteert; weblink(s) naar het geconsolideerde bestuursverslag of de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming; en de mededeling dat de onderneming is vrijgesteld van de verplichting om de individuele duurzaamheidsverklaring (of de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring indien de dochteronderneming zelf een intermediaire moederonderneming van een grote groep is) te publiceren. Indien de moederonderneming in een derde land is gevestigd, moeten haar geconsolideerde duurzaamheidsrapportering en het assuranceoordeel worden gepubliceerd overeenkomstig het recht van de lidstaat

([74]) Artikel 19, lid 1, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "In de mate waarin zulks noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, resultaten of positie van de onderneming omvat de analyse zowel financiële als, waar zulks passend wordt geacht, niet-financiële essentiële prestatie-indicatoren die betrekking hebben op de specifieke bedrijfsactiviteit, met inbegrip van informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden. In de analyse omvat het bestuursverslag, in voorkomend geval, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de jaarlijkse financiële overzichten."

([75]) Artikel 29, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn: "Naast de informatie die op grond van andere bepalingen van deze richtlijn wordt verlangd, wordt in het geconsolideerde bestuursverslag, op een wijze die de beoordeling van de positie van het geheel van de in de consolidatie opgenomen ondernemingen vergemakkelijkt, ten minste de informatie vermeld die bij de artikelen 19 en 20 wordt verlangd, met inachtneming van de aanpassingen die noodzakelijk zijn wegens de eigen kenmerken van een geconsolideerd bestuursverslag in vergelijking met een bestuursverslag."

([76]) Artikel 29 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn: "Een moederonderneming die aan de in de leden 1 tot en met 5 van dit artikel bepaalde vereisten voldoet, wordt geacht aan de vereisten van artikel 19, lid 1, derde alinea, en artikel 19 bis te hebben voldaan".

waaronder de dochteronderneming valt, en moet de op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening (met betrekking tot de door de dochteronderneming uitgevoerde activiteiten) vereiste informatie worden opgenomen in het bestuursverslag van de dochteronderneming of in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering die door de moederonderneming uit een derde land wordt uitgevoerd.

Indien een lidstaat vereist dat een vertaling van het geconsolideerde bestuursverslag of de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming wordt verstrekt, moet die vertaling ofwel gewaarmerkt zijn (bv. door de vertaler of door de autoriteit die verantwoordelijk is voor het waarmerken van vertalingen van de betrokken lidstaat), ofwel een verklaring bevatten waarin wordt vermeld dat de vertaling niet is gewaarmerkt.

Op grond van de artikelen 19 bis, lid 10, en 29 bis, lid 9, van de jaarrekeningrichtlijn kunnen grote ondernemingen met effecten die zijn toegelaten voor de handel op een gereglementeerde markt in de EU — ook wanneer zij kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives zijn en ook wanneer zij ondernemingen uit derde landen zijn — geen gebruik maken van deze vrijstelling.

20) **Moet het geconsolideerde bestuursverslag/de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming reeds gepubliceerd zijn wanneer haar dochteronderneming haar eigen bestuursverslag publiceert, wil de dochteronderneming worden vrijgesteld van de publicatie van haar eigen duurzaamheidsverklaring?**

Nee. Om de dochteronderneming vrij te stellen van de publicatie van haar eigen duurzaamheidsverklaring overeenkomstig artikel 19 bis, lid 9, of artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn, moet het bestuursverslag dat de dochteronderneming publiceert een weblink bevatten naar het geconsolideerde bestuursverslag of de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming ([77]). Indien dat geconsolideerde bestuursverslag of die geconsolideerde duurzaamheidsrapportering nog niet beschikbaar is op het moment van publicatie van het bestuursverslag van de dochteronderneming, kan de dochteronderneming die aanspraak maakt op de vrijstelling in haar bestuursverslag verwijzen naar een algemene weblink waarop de desbetreffende documenten in de toekomst beschikbaar zullen zijn. De dochteronderneming in de Unie kan bijvoorbeeld overwegen om van de moederonderneming een verklaring te verkrijgen dat zij zich garant heeft verklaard voor de door de dochteronderneming aangegane verbintenissen, en om deze verklaring samen met haar bestuursverslag binnen de door haar eigen lidstaat vastgestelde termijn te publiceren.

21) **Moet het geconsolideerde bestuursverslag of de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming beschikbaar zijn in een taal die wordt aanvaard door de lidstaat waarvan het nationale recht op de dochteronderneming van toepassing is, wil de dochteronderneming worden vrijgesteld van het publiceren van haar eigen duurzaamheidsverklaring?**

De lidstaat onder wiens nationaal recht de dochteronderneming valt, kan eisen dat het geconsolideerde bestuursverslag of, in voorkomend geval, de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming wordt gepubliceerd in een taal die door die lidstaat aanvaard wordt, en dat wordt voorzien in eventueel benodigde vertalingen naar die taal. In dat geval moet aan deze vereisten worden voldaan opdat de dochteronderneming wordt vrijgesteld van de verplichting om haar eigen duurzaamheidsverklaring te publiceren ([78]).

22) **Hoe moet de vrijgestelde dochteronderneming melden dat zij is vrijgesteld?**

([77]) Artikel 19 bis, lid 9, tweede alinea, punt a), ii), en artikel 29 bis, lid 8, tweede alinea, punt a), ii), van de jaarrekeningrichtlijn: "de weblinks naar het geconsolideerde bestuursverslag van de moederonderneming, of, indien van toepassing, naar de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming, zoals bedoeld in de eerste alinea van dit lid, en naar het in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van deze richtlijn bedoelde assuranceoordeel of het in punt b) van deze alinea bedoelde assuranceoordeel".

([78]) Artikel 19 bis, lid 9, derde alinea, en artikel 29 bis, lid 8, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn.

Op grond van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn moet de vrijgestelde dochteronderneming in haar bestuursverslag de mededeling opnemen dat zij is vrijgesteld van de verplichting om een individuele duurzaamheidsverklaring (of een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring indien de dochteronderneming zelf een intermediaire moederonderneming van een grote groep is) te publiceren ([79]).

23) **Moet het bestuursverslag van de vrijgestelde dochteronderneming in een specifiek publicatieformaat worden opgesteld?**

Wanneer een dochteronderneming gebruikmaakt van de vrijstelling van artikel 19 bis, lid 9, of artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn, zijn de algemene regels voor de publicatie van het bestuursverslag van toepassing, met inbegrip van de verplichting om het bestuursverslag in te dienen bij het nationale ondernemingsregister overeenkomstig artikel 30 van de jaarrekeningrichtlijn, in samenhang met de bepalingen van titel I, hoofdstuk III, van de richtlijn vennootschapsrecht. De digitale vereisten voor duurzaamheidsrapportering van artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn zijn niet van toepassing. Wanneer de dochteronderneming die gebruikmaakt van de vrijstelling van artikel 19 bis, lid 9, of artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn, verhandelbare effecten heeft die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, moet zij ook voldoen aan de algemene vereisten van artikel 4 van de transparantierichtlijn voor de publicatie van het bestuursverslag in het kader van het jaarlijks financieel verslag (d.w.z. gebruik van het bij de gedelegeerde ESEF-verordening ingestelde uniform Europees elektronisch verslagleggingsformaat (ESEF) en publicatie van het financieel jaarverslag binnen vier maanden na het einde van het boekjaar).

24) **Kunnen grote ondernemingen die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, gebruikmaken van de vrijstellingen van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn?**

Nee. Op grond van artikel 19 bis, lid 10, en artikel 29 bis, lid 9, van de jaarrekeningrichtlijn kunnen grote ondernemingen met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU — met inbegrip van kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives en ook wanneer zij ondernemingen uit derde landen zijn — niet worden vrijgesteld van de rapportering van duurzaamheidsinformatie. Daarom moeten zij duurzaamheidsinformatie rapporteren overeenkomstig artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn en de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

25) **Hoe kan een onderneming voldoen aan de verplichting om een individuele of geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren wanneer zij niet verplicht is een individueel of geconsolideerd bestuursverslag op te stellen en te publiceren?**

Een onderneming die duurzaamheidsinformatie moet rapporteren en die niet verplicht is een individueel of geconsolideerd bestuursverslag op te stellen en te publiceren, mag de individuele of geconsolideerde duurzaamheidsverklaring in een afzonderlijk document publiceren. Dit beginsel is ook van toepassing op de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een moederonderneming uit een derde land, zodat haar dochterondernemingen worden vrijgesteld op grond van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn.

Dat afzonderlijke document — waarin de individuele of geconsolideerde duurzaamheidsverklaring is opgenomen — moet echter voldoen aan de voorschriften inzake formaat en markering van artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn ([80]).

26) **Hoe kan een onderneming voldoen aan de verplichting om een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren wanneer zij is vrijgesteld van het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten?**

([79]) Artikel 19 bis, lid 9, tweede alinea, punt a), iii), en artikel 29 bis, lid 8, tweede alinea, punt a), iii), van de jaarrekeningrichtlijn: "de mededeling dat de onderneming is vrijgesteld van de in de leden 1 tot en met 4 van dit artikel bepaalde verplichtingen".

([80]) Artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn: "1. Ondernemingen die moeten voldoen aan de vereisten van artikel 19 bis van deze richtlijn stellen hun bestuursverslag op in het in artikel 3 van Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 van de Commissie[26] gespecificeerde elektronisch verslagleggingsformaat en markeren hun duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van de in artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 bedoelde openbaarmakingen, overeenkomstig het in die gedelegeerde verordening gespecificeerde elektronische verslagleggingsformaat. 2. Moederondernemingen die moeten voldoen aan de vereisten van artikel 29 bis stellen hun geconsolideerde bestuursverslag op in het in artikel 3 van Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 gespecificeerde elektronisch verslagleggingsformaat en markeren hun duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van de in artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 bedoelde openbaarmakingen, overeenkomstig het in die gedelegeerde verordening gespecificeerde elektronische verslagleggingsformaat."

Een onderneming die een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring moet opstellen en publiceren zonder de overeenkomstige geconsolideerde financiële overzichten te hoeven opstellen en publiceren, moet in de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring de financiële informatie opnemen die nodig is om inzicht te krijgen in de effecten van de onderneming op duurzaamheidskwesties en om te begrijpen hoe duurzaamheidskwesties van invloed zijn op de ontwikkeling, prestaties en positie van de onderneming ([81]).

ESRS

27) **Welke reeks Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) gebruiken ondernemingen voor het opstellen van de duurzaamheidsinformatie overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Alle ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallen, maken standaard gebruik van de ESRS die zijn vastgesteld op grond van artikel 29 ter van de jaarrekeningrichtlijn (ESRS). De eerste reeks ESRS werd door de Europese Commissie vastgesteld bij Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023.

Voor de opstelling van de individuele duurzaamheidsverklaring overeenkomstig artikel 19 bis van de jaarrekeningrichtlijn kunnen kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, alsook kleine en niet-complexe instellingen, verzekeringscaptives en herverzekeringscaptives, als alternatief gebruikmaken van de evenredige ESRS die overeenkomstig artikel 29 quater van de jaarrekeningrichtlijn (ESRS voor beursgenoteerde kmo's) worden vastgesteld. Zie ook vraag 28.

28) **Welke ondernemingen mogen ESRS voor beursgenoteerde kmo's gebruiken om hun individuele duurzaamheidsverklaring op te stellen als alternatief voor de ESRS die zijn vastgesteld op grond van artikel 29 ter van de jaarrekeningrichtlijn?**

De ondernemingen die ESRS voor beursgenoteerde kmo's mogen gebruiken om hun individuele duurzaamheidsverklaring op te stellen, zijn:

— kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU;

— kleine en niet-complexe instellingen ([82]), mits zij i) grote ondernemingen; of ii) kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU;

([81]) Deze redenering is gebaseerd op artikel 19 bis, lid 3, derde alinea, en artikel 29 bis, lid 3, derde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn: "De in de leden 1 en 2 bedoelde informatie bevat, in voorkomend geval, tevens verwijzingen naar en aanvullende uitleg over de andere informatie die overeenkomstig artikel 19 in het bestuursverslag is opgenomen en de bedragen die in de jaarlijkse financiële overzichten zijn vermeld.". "In voorkomend geval" verwijst naar situaties waarin de onderneming geen financiële overzichten opstelt en publiceert.

([82]) Gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 145, van Verordening (EU) nr. 575/2013 als "een instelling die aan alle volgende voorwaarden voldoet: a) zij is geen grote instelling; b) de totale waarde van haar activa op individuele basis of, waar toepasselijk, op geconsolideerde basis overeenkomstig deze verordening en Richtlijn 2013/36/EU, is gemiddeld gelijk aan of lager dan de drempel van 5 miljard EUR over de periode van vier jaar die onmiddellijk voorafgaat aan de lopende periode voor de jaarlijkse rapportage; De lidstaten kunnen die drempel verlagen; c) voor haar gelden geen, dan wel vereenvoudigde verplichtingen met betrekking tot de herstel- en afwikkelingsplanning overeenkomstig artikel 4 van Richtlijn 2014/59/EU; d) haar handelsportefeuilleactiviteiten worden overeenkomstig artikel 94, lid 1, ingedeeld als gering; e) de totale waarde van de door haar met de intentie om te handelen aangehouden derivatenposities bedraagt maximaal 2 % van de totale activa binnen en buiten de balanstelling en de totale waarde van al haar derivatenposities bedraagt maximaal 5 %, beide berekend overeenkomstig artikel 273 bis, lid 3; f) meer dan 75 % van de geconsolideerde totale activa en passiva van de instelling, in beide gevallen met uitsluiting van de intragroepblootstellingen, houdt verband met activiteiten met tegenpartijen die in de Europese Economische Ruimte gevestigd zijn; g) de instelling maakt geen gebruik van interne modellen om te voldoen aan de prudentiële vereisten krachtens deze verordening, behalve in het geval van dochterondernemingen die op groepsniveau goedgekeurde interne modellen gebruiken, mits de groep onderworpen is aan de openbaarmakingsvereisten van artikel 433 bis of artikel 433 quater op geconsolideerde basis; h) de instelling heeft bij de bevoegde autoriteit geen bezwaar gemaakt tegen de indeling als kleine en niet-complexe instelling; i) de bevoegde autoriteit heeft niet besloten dat de instelling op grond van een analyse van de omvang, de verwevenheid, de complexiteit of het risicoprofiel ervan niet moet worden aangemerkt als kleine en niet-complexe instelling". Deze instellingen kunnen onder de definitie van grote ondernemingen vallen indien zij voldoen aan de drempels van artikel 3, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn.

— verzekeringscaptives ([83]) mits zij: i) grote ondernemingen; of ii) kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU; en

— herverzekeringscaptives ([84]), mits zij: i) grote ondernemingen; of ii) kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) zijn met effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU.

WAARDEKETEN

29) **Op grond van de ESRS zijn ondernemingen verplicht om schattingen te maken als zij niet alle benodigde informatie over de waardeketen kunnen verkrijgen na redelijke inspanningen daartoe te hebben geleverd (ESRS 1, algemene vereisten, alinea 69). Wat behelst "redelijke inspanning"?**

Het begrip "redelijke inspanning" wordt gebruikt om te bepalen wanneer een onderneming een schatting van de informatie over de waardeketen moet rapporteren in plaats van de informatie die is verzameld bij de spelers in haar waardeketen.

In alinea 65 van ESRS 1 (algemene vereisten) wordt het doel uiteengezet om informatie over de waardeketen in de duurzaamheidsverklaring op te nemen. Hierin is het volgende bepaald: "De onderneming neemt materiële informatie over de waardeketen op wanneer dit noodzakelijk is om: a) gebruikers van duurzaamheidsverklaringen in staat te stellen inzicht te krijgen in de materiële impacts, risico's en kansen van de onderneming; en/of b) een reeks informatie-elementen te verschaffen die voldoet aan de kwalitatieve kenmerken van informatie (zie bijlage B bij deze standaard)".

Alinea 68 van ESRS 1 (algemene vereisten) luidt als volgt: "De mogelijkheden van de onderneming om de nodige informatie over de upstream- en downstreamwaardeketen te verzamelen, kan verschillen afhankelijk van diverse factoren, zoals de contractuele regelingen van de onderneming, de mate van zeggenschap die zij uitoefent over de activiteiten buiten de consolidatiekring, en haar kopersmacht. Wanneer de onderneming niet in staat is controle uit te oefenen over de activiteiten van haar upstream- en/of downstreamwaardeketen en haar zakelijke relaties, kan het verzamelen van informatie over de waardeketen een grotere uitdaging zijn."

Alinea 69 van ESRS 1 (algemene vereisten) luidt als volgt: "In sommige omstandigheden kan het zijn dat de onderneming na alle redelijkerwijs te verwachten inspanningen niet de informatie kan verzamelen over haar upstream- en downstreamwaardeketen zoals voorgeschreven door alinea 63. In die omstandigheden schat de onderneming de informatie die over haar upstream- en downstreamwaardeketen moet worden gerapporteerd, daarbij gebruikmakend van alle redelijke en gefundeerde informatie, zoals data over sectorgemiddelden en indirecte maatstaven ("proxies")."

In alinea 70 van ESRS 1 (algemene vereisten) wordt erkend dat het moeilijk kan zijn om informatie vanuit de waardeketen te verkrijgen wanneer de relevante speler in de waardeketen een kmo of een andere onderneming is die zelf niet onderworpen is aan de rapporteringsvereisten van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven.

In alinea 71 van ESRS 1 (algemene vereisten) wordt een onderscheid gemaakt tussen rapportering over beleid, maatregelen en doelen en rapportering over maatstaven. Wat beleid, maatregelen en doelen betreft, wordt gesteld dat de onderneming informatie over de waardeketen moet rapporteren "voor zover bij die beleidslijnen, maatregelen en doelen spelers binnen de waardeketen betrokken zijn". Wat maatstaven betreft, wordt gesteld dat "het voor de onderneming in vele gevallen, en met name voor milieuthema's waarvoor er indirecte maatstaven beschikbaar zijn, mogelijk is de rapportage-eisen na te komen zonder dat data hoeven te worden verzameld bij de spelers binnen haar upstream- en downstreamwaardeketen, en met name het mkb, bijvoorbeeld bij het berekenen van de scope 3-emissies van de onderneming".

In alinea 72 wordt het volgende verduidelijkt: "Het integreren van schattingen die gemaakt zijn aan de hand van data over sectorgemiddelden of andere indirecte maatstaven, mag geen informatie opleveren die niet aan de kwalitatieve kenmerken van informatie voldoet (zie hoofdstuk 2 en afdeling 7.2 Bronnen van schattingsonzekerheden en onzekere uitkomsten van deze standaard)."

([83]) Gedefinieerd in artikel 13, punt 2, van Richtlijn 2009/138/EG.
([84]) Gedefinieerd in artikel 13, punt 5, van Richtlijn 2009/138/EG.

De onderneming moet bij het bepalen van wat een redelijke inspanning is, zoals bedoeld in alinea 69 van ESRS 1 (algemene vereisten), rekening houdend met haar specifieke feiten en omstandigheden en de omstandigheden van de externe omgeving waarin zij actief is. Wat een redelijke inspanning is, kan dus per onderneming verschillen.

Verwacht wordt dat ondernemingen in de eerste jaren van de toepassing van de rapporteringsvereisten vaker gebruik zullen maken van schattingen en dat ze minder vaak gebruik zullen maken van schattingen naarmate ondernemingen en de spelers in hun waardeketens beter in staat zijn om duurzaamheidsinformatie te delen.

In alle gevallen dient de onderneming na te gaan of het gebruik van schattingen waarschijnlijk van invloed zal zijn op de kwaliteit van de gerapporteerde informatie. Het gebruik van schattingen zou in sommige omstandigheden de kwaliteit van de gerapporteerde informatie kunnen verbeteren, bijvoorbeeld als het helpt ervoor te zorgen dat de informatie over de effecten, risico's en kansen neutraal is, of als de verzamelde informatie niet voldoende betrouwbaar zou zijn. In deze omstandigheden zou het gebruik van schattingen bijdragen tot een meer getrouwe weergave van de verschijnselen die de informatie beoogt weer te geven, zodat de rapporterende onderneming vaker gebruik zal maken van schattingen. In andere omstandigheden zou het gebruik van schattingen de kwaliteit van de gerapporteerde informatie kunnen verminderen, bijvoorbeeld als dit leidt tot informatie die minder nauwkeurig en/of minder volledig is en dus leidt tot een minder getrouwe weergave van de verschijnselen die zij beoogt weer te geven.

Bij het onderzoek van de specifieke feiten en omstandigheden van de onderneming en de omstandigheden van de externe omgeving waarin zij actief is om een redelijke inspanning te bepalen, kunnen de volgende criteria nuttige richtsnoeren bieden. Elk van deze criteria kan op zich voldoende zijn om te bepalen of een redelijke inspanning is geleverd, of de criteria kunnen gecombineerd worden toegepast.

— **De grootte en middelen van de rapporterende onderneming in verhouding tot de schaal en complexiteit van haar waardeketen**. Wat voor een grotere onderneming die over voldoende middelen beschikt een redelijke inspanning is, wordt mogelijk niet als redelijk beschouwd voor een kleinere onderneming die doorgaans over minder middelen beschikt. De grootte en de middelen van de onderneming moeten ook in aanmerking worden genomen in het licht van de schaal en complexiteit van haar waardeketen. Wat bijvoorbeeld een redelijke inspanning is voor een grotere onderneming met een groot aantal leveranciers voor meerdere verschillende producten en/of met toeleveringsketens die uit veel niveaus bestaan, kan voor een kleinere onderneming met een even complexe waardeketen als onredelijk worden beschouwd.

— **De technische paraatheid van de rapporterende onderneming om informatie over de waardeketen te verzamelen**. Wat een redelijke inspanning is voor een zeer grote onderneming met aanzienlijke ervaring in het verzamelen van duurzaamheidsinformatie bij spelers in haar waardeketen, wordt bijvoorbeeld wellicht niet als redelijk beschouwd in het geval van een kleinere onderneming zonder dergelijke ervaring. Verwacht wordt dat de technische paraatheid van ondernemingen om informatie over de waardeketen te verzamelen in de loop van de tijd zal verbeteren.

— **De beschikbaarheid van instrumenten voor toegang tot en het delen van informatie over de waardeketen**. Wat een redelijke inspanning is, kan worden beïnvloed door de beschikbaarheid van efficiënte en frequent gebruikte instrumenten, waaronder digitale hulpmiddelen, om informatie over de waardeketen tussen ondernemingen te delen. De beschikbaarheid van dergelijke instrumenten zal in de eerste jaren van de toepassing van de ESRS waarschijnlijk beperkt zijn, maar zou in de loop van de tijd moeten verbeteren, onder andere als gevolg van de vrijwillige standaarden voor duurzaamheidsrapportering voor kmo's die momenteel worden ontwikkeld door EFRAG (vrijwillige kmo-standaarden). Dit betekent dat het waarschijnlijker is dat ondernemingen in de eerste jaren van de toepassing van de ESRS gebruik zullen maken van schattingen dan dat zij dat in latere rapporteringscycli zullen doen.

— **De omvang en de middelen van de speler in de waardeketen**. Wat onder een redelijke inspanning wordt verstaan, kan worden beïnvloed door de grootte en de middelen van de speler in de waardeketen waarvan informatie wordt verwacht. Met name kmo's beschikken mogelijk niet over de nodige middelen om gemakkelijk en snel de informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor de rapporterende onderneming, wat het voor de rapporterende onderneming moeilijker maakt om bij kmo's de nodige informatie over de waardeketen te verzamelen. Wanneer de speler in de waardeketen een kmo is, is de kans groter dat de rapporterende onderneming gebruikmaakt van schattingen. In het algemeen mag de toepassing van een redelijke inspanning door de rapporterende onderneming niet leiden tot verwachtingen ten aanzien van de speler in de waardeketen om onredelijke inspanningen te leveren.

— **De technische paraatheid van de speler in de waardeketen**. Wat een redelijke inspanning is, kan worden beïnvloed door de technische paraatheid van de speler in de waardeketen om duurzaamheidsinformatie te verstrekken. De technische paraatheid van de spelers in de waardeketen moet in de loop van de tijd verbeteren, wat betekent dat ondernemingen in de eerste jaren van de toepassing van de ESRS vaker gebruik zullen maken van schattingen dan in latere rapporteringscycli.

— **Mate van invloed en koopkracht**. Wat een redelijke inspanning is, kan worden beïnvloed door het bestaande niveau van zeggenschap van de rapporterende onderneming over de speler in de waardeketen en door de relatieve koopkracht van de rapporterende onderneming in vergelijking met andere ondernemingen. Er kunnen bijvoorbeeld minder inspanningen nodig zijn om informatie te verkrijgen van een speler in de waardeketen die gedeeltelijk eigendom is van de rapporterende onderneming of die een groot deel van zijn eigen omzet genereert door verkoop aan de rapporterende onderneming. Dit betekent dat ondernemingen eerder geneigd zijn om gebruik te maken van schattingen in het geval van spelers in de waardeketen waarvan zij niet gedeeltelijk eigenaar zijn of waarvoor zij slechts een klein deel van de omzet vertegenwoordigen.

— **Gekoppeld aan de mate van invloed, de "nabijheid" van de speler in de waardeketen**. De "nabijheid" van de speler in de waardeketen tot de rapporterende onderneming kan een overweging zijn om te bepalen wat een redelijke inspanning behelst, aangezien doorgaans minder inspanningen nodig zijn om informatie te verkrijgen van een hoofdleverancier of een directe afnemer dan van andere spelers in de waardeketen. Dit betekent dat ondernemingen vaker gebruikmaken van schattingen in het geval van spelers in de waardeketen die geen hoofdleveranciers of directe afnemers zijn.

30) **Wat kan een kmo verwachten op het gebied van verzoeken om duurzaamheidsinformatie als gevolg van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven en de ESRS?**

In de alinea's 132 en 133 van ESRS 1 (algemene vereisten) worden overgangsbepalingen uiteengezet die de informatie over de waardeketen beperken die ondernemingen binnen het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven gedurende de eerste drie jaar moeten rapporteren en/of verzamelen van spelers in hun waardeketen ([85]). De mate waarin kmo's als gevolg van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven en de ESRS duurzaamheidsinformatie moeten verstrekken, zal gedurende de eerste drie jaar van uitvoering sterk worden beïnvloed door de vraag of ondernemingen die onder het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen, gebruikmaken van deze overgangsbepalingen met betrekking tot de rapportage over de waardeketen.

Niettegenstaande de bovengenoemde overgangsbepalingen moeten kmo's verwachten dat ondernemingen die onder het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen, "redelijke inspanningen" leveren om van spelers in hun waardeketen de informatie te verzamelen die zij nodig hebben om aan de ESRS te voldoen. Overeenkomstig het antwoord op de vorige vraag behoren de grootte en de middelen, de technische paraatheid en de nabijheid van de speler in de waardeketen tot de criteria die kunnen worden gebruikt om vast te stellen wat "redelijke inspanning" behelst. Daarom moeten kleinere kmo's die nooit vrijwillig duurzaamheidsinformatie hebben gerapporteerd, die geen verband houden met ernstige negatieve effecten en geen hoofdleveranciers of klanten zijn van ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen, ten minste tijdens de eerste jaren van toepassing van de rapporteringsvereisten minder blootgesteld worden aan verwachtingen om duurzaamheidsinformatie te hebben en te delen. Grotere kmo's die eerder duurzaamheidsinformatie hebben gerapporteerd (bijvoorbeeld omdat zij het EMAS of andere regelingen voor milieu- of duurzaamheidscertificering of -rapportage toepassen) en kmo's die hoofdleverancier of klant zijn van ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen, kunnen worden blootgesteld aan hogere verwachtingen ten aanzien van het beschikken over en delen van duurzaamheidsinformatie.

([85]) Alinea 132: "Gedurende de eerste drie jaar van haar duurzaamheidsrapportage volgens de ESRS legt de onderneming, indien niet alle vereiste informatie over haar upstream- en downstreamwaardeketen beschikbaar is, uit welke inspanningen zijn geleverd om de nodige informatie over haar upstream- en downstreamwaardeketen te verzamelen, waarom niet alle nodige informatie kon worden verzameld en welke plannen zij heeft om in de toekomst de nodige informatie te verzamelen." Alinea 133: "Gedurende de eerste drie jaar van haar duurzaamheidsrapportage volgens de ESRS, doet de onderneming, om rekening te houden met de moeilijkheden die ondernemingen kunnen ondervinden bij het verzamelen van informatie bij spelers binnen hun waardeketen en om de lasten voor mkb-bedrijven die onderdeel zijn van de waardeketen, te beperken, het volgende: a) zij kan, wanneer zij overeenkomstig ESRS 2 en andere ESRS informatie rapporteert over beleid, maatregelen en doelen, de informatie over de upstream- en downstreamwaardeketen beperken tot intern beschikbare informatie, zoals data die al voor de onderneming beschikbaar zijn en publiek beschikbare informatie; en b) zij hoeft bij het rapporteren van maatstaven geen andere informatie over de upstream- en downstreamwaardeketen op te nemen dan de datapunten die voortkomen uit andere EU-wetgeving, opgenomen in bijlage B bij ESRS 2."

EFRAG ontwikkelt momenteel twee standaarden voor duurzaamheidsrapportering voor kmo's: een verplichte standaard voor beursgenoteerde kmo's (ESRS voor beursgenoteerde kmo's) en een vrijwillige standaard voor niet-beursgenoteerde kmo's (zkmo's). In de ESRS voor beursgenoteerde kmo's wordt het maximumniveau aan duurzaamheidsinformatie vastgesteld dat een onderneming die onder het toepassingsgebied van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven valt, van de kmo's in haar waardeketen kan verlangen. Zkmo's worden ontworpen om een referentiepunt te vormen voor alle spelers op de markt, om ervoor te zorgen dat de rapporteringsinspanningen van ondernemingen die al dan niet onder de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vallen, evenredig is.

31) **Tot wanneer geldt de overgangsperiode voor de openbaarmaking van informatie in de waardeketen? Moet de aanvangsdatum van de overgangsperiode van drie jaar per soort onderneming verschillend zijn?**

Hoofdstuk 10.2 van ESRS 1 bevat overgangsbepalingen met betrekking tot hoofdstuk 5 over waardeketens. De overgangsperiode voor de openbaarmaking van de informatie die uit de waardeketen moet komen, geldt voor de eerste drie boekjaren waarin de rapporteringsvereisten voor elke onderneming van toepassing zijn. Indien een onderneming bijvoorbeeld vanaf boekjaar 2024 valt onder het toepassingsgebied van artikel 19 bis of artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, dan kan zij gebruikmaken van de overgangsperiode voor verslaglegging betreffende de waardeketen voor de boekjaren 2024, 2025 en 2026.

INFORMATIEVERSCHAFFING OP GROND VAN ARTIKEL 8 VAN DE TAXONOMIEVERORDENING

32) **Moeten ondernemingen de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening opnemen in hun duurzaamheidsverklaring?**

Ja, ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de artikelen 19 bis of 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallen, moeten de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening opnemen in hun duurzaamheidsverklaring.

33) **Indien een kmo met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU gebruikmaakt van de twee jaar durende opt-out voor duurzaamheidsrapportering tot 2028, moet zij dan nog steeds de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening opnemen in haar bestuursverslag?**

Nee. Artikel 8 van de taxonomieverordening is van toepassing op alle ondernemingen die uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn een duurzaamheidsverklaring moeten opstellen en publiceren. Indien een kmo (met uitzondering van micro-ondernemingen) met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU besluit de duurzaamheidsverklaring uit hoofde van artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn niet in haar bestuursverslag op te nemen — waarbij de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening moet worden verschaft — is zij niet verplicht om de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening te verschaffen.

34) **Zijn ondernemingen verplicht om in hun bestuursverslag de op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening openbaar te maken informatie op te nemen, ook al zijn zij vrijgesteld van het opstellen en publiceren van hun duurzaamheidsverklaring op grond van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn?**

Ja, maar alleen als de moederonderneming in een derde land is gevestigd en de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening niet is opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de moederonderneming. Indien de onderneming gebruikmaakt van de vrijstelling van de verplichting om een duurzaamheidsverklaring te rapporteren op grond van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn, moet, indien de moederonderneming in een derde land is gevestigd, op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening informatie over de activiteiten van de vrijgestelde dochteronderneming die in de Unie is gevestigd en haar dochterondernemingen, worden opgenomen in het bestuursverslag van de vrijgestelde dochteronderneming of in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering die door de in een derde land gevestigde moederonderneming wordt uitgevoerd ([86]).

TAALVEREISTEN

35) **In welke taal moet de duurzaamheidsverklaring worden opgesteld en gepubliceerd?**

([86]) Artikel 19 bis, lid 9, tweede alinea, punt c), van de jaarrekeningrichtlijn.

Ondernemingen die onderworpen zijn aan de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, moeten het bestuursverslag (met inbegrip van de duurzaamheidsverklaring) publiceren, samen met het oordeel en de verklaring van de wettelijke auditor of het auditkantoor als bedoeld in artikel 34 van de jaarrekeningrichtlijn, overeenkomstig artikel 30, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn, waarin wordt verwezen naar de wetten die door elke lidstaat zijn vastgesteld overeenkomstig titel 1, hoofdstuk III, van de richtlijn vennootschapsrecht. In artikel 21 van de richtlijn vennootschapsrecht wordt met name het volgende verduidelijkt: "1. De akten en gegevens die overeenkomstig artikel 14 moeten worden openbaargemaakt, dienen te zijn gesteld en te worden ingediend in een van de talen die overeenkomstig de taalvoorschriften die van toepassing zijn in de lidstaat waar het in artikel 16, lid 1, bedoelde dossier is aangelegd, zijn toegestaan". Daarom moet de taal die ondernemingen gebruiken om de in het bestuursverslag opgenomen duurzaamheidsverklaring te publiceren, een taal zijn die is gespecificeerd in de wetgeving van de betrokken lidstaat, vastgesteld overeenkomstig artikel 21 van de richtlijn vennootschapsrecht.

Indien een onderneming die onderworpen is aan de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn effecten heeft die zijn genoteerd op een gereglementeerde markt in de EU, moet zij ook voldoen aan de informatieverplichtingen van de transparantierichtlijn met betrekking tot het bestuursverslag. De taalregeling voor "gereglementeerde informatie", die het bestuursverslag als onderdeel van het jaarlijks financieel verslag omvat, wordt door elke lidstaat vastgesteld overeenkomstig artikel 20 van de transparantierichtlijn.

DIGITALISERING (FORMAAT EN DIGITALE TAGGING)

36) **Wat zijn de vereisten inzake het digitale formaat voor het bestuursverslag waarin een duurzaamheidsverklaring is opgenomen?**

Op grond van artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn moeten ondernemingen die duurzaamheidsrapportering moeten uitvoeren, hun bestuursverslag (in voorkomend geval op geconsolideerd niveau) opstellen in het in artikel 3 van de gedelegeerde ESEF-verordening gespecificeerde elektronische rapportageformaat (d.w.z. XHTML) en hun duurzaamheidsverklaring in het bestuursverslag markeren overeenkomstig de digitale taxonomie die moet worden gespecificeerd door middel van een wijziging van de gedelegeerde ESEF-verordening.

37) **Moeten ondernemingen ook de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening markeren?**

Ja. In artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn is bepaald dat ondernemingen die in hun bestuursverslag een duurzaamheidsverklaring moeten opnemen, hun duurzaamheidsverklaring moeten markeren, met inbegrip van de op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening bedoelde informatie, in overeenstemming met de digitale taxonomie die moet worden gespecificeerd door middel van een wijziging van de gedelegeerde ESEF-verordening.

38) **Aan welke voorschriften inzake formaat moeten ondernemingen voldoen in afwachting van de goedkeuring door de Europese Commissie van een digitale taxonomie voor de markering van de duurzaamheidsverklaring?**

In artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn is bepaald dat ondernemingen die in hun bestuursverslag een duurzaamheidsverklaring moeten publiceren, hun bestuursverslag moeten opstellen in het in artikel 3 van de gedelegeerde ESEF-verordening gespecificeerde elektronische verslagleggingsformaat (d.w.z. in XHTML) en de duurzaamheidsverklaring in het bestuursverslag moeten markeren overeenkomstig de specifieke digitale taxonomie die zal worden vastgesteld door middel van een wijziging van de gedelegeerde ESEF-verordening. Zolang deze digitale taxonomie nog niet is vastgesteld, hoeven ondernemingen hun duurzaamheidsverklaringen niet te markeren. Aangezien de duurzaamheidsverklaring pas machineleesbaar wordt als deze is opgenomen in een XHTML-document en is gemarkeerd met een digitale taxonomie, hoeven ondernemingen, in afwachting van de vaststelling van de digitale taxonomie, het bestuursverslag ook niet in XHTML op te stellen.

PUBLICATIE

39) **Wat is de termijn voor de publicatie van het bestuursverslag waarin de duurzaamheidsverklaring is opgenomen?**

Artikel 30 van de jaarrekeningrichtlijn bevat de regels voor het publiceren van het bestuursverslag (in voorkomend geval, met inbegrip van de duurzaamheidsverklaring die is opgesteld overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn), dat samen met het assuranceoordeel/de assuranceverklaring en uiterlijk twaalf maanden na de balansdatum van het boekjaar waarvoor het verslag wordt opgesteld, moet worden gepubliceerd, zoals bepaald door elke lidstaat.

Ondernemingen die uitgevende instellingen zijn van effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, moeten ook uiterlijk vier maanden na het einde van elk boekjaar hun jaarlijks financieel verslag (dat het bestuursverslag en dus de duurzaamheidsverklaring bevat) publiceren, op grond van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn, waarin wordt verwezen naar de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

TOEZICHT

40) **Welke autoriteiten zijn belast met het toezicht op de naleving van de vereisten voor de duurzaamheidsverklaring die is opgesteld overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

De richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven brengt geen wijzigingen aan in de reeds bestaande toezichtregeling van de EU, die de lidstaten verplicht sancties op te leggen die doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn voor gevallen van niet-naleving door ondernemingen met beperkte aansprakelijkheid (artikel 51 van de jaarrekeningrichtlijn), en een nationale toezichthoudende autoriteit in te stellen met bevoegdheden om toezicht te houden op de naleving door uitgevende instellingen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (artikelen 28 en volgende van de transparantierichtlijn). Dit betekent dat de naleving door ondernemingen van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten onderworpen is aan de nationale sanctieregeling voor het bestuursverslag van ondernemingen met beperkte aansprakelijkheid (onderworpen aan de jaarrekeningrichtlijn) en van uitgevende instellingen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (onderworpen aan de transparantierichtlijn). Wat uitgevende instellingen van verhandelbare effecten betreft die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, moet de ESMA ook richtsnoeren uitvaardigen over het toezicht op duurzaamheidsrapportering door de nationale bevoegde autoriteiten overeenkomstig artikel 28 quinquies van de transparantierichtlijn.

In elk geval moet de duurzaamheidsverklaring die in het bestuursverslag moet worden opgenomen, altijd onderworpen zijn aan assurance door een wettelijke auditor of door een onafhankelijke verlener van assurancediensten (IASP), indien toegestaan door een lidstaat, op grond van artikel 34 van de jaarrekeningrichtlijn.

AFDELING IV

VEELGESTELDE VRAGEN OVER DUURZAAMHEIDSINFORMATIE GERAPPORTEERD OP GROND VAN ARTIKEL 40 BIS VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN

TOEPASSINGSGEBIED EN TOEPASSINGSDATUM

41) **Moet de uiteindelijke moederonderneming uit een derde land een bepaalde rechtsvorm hebben om te vallen onder het toepassingsgebied van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Nee. De rechtsvorm van de uiteindelijke moederonderneming uit een derde land is irrelevant voor de toepassing van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

42) **Wat zijn de verplichtingen voor de EU-dochteronderneming of het EU-bijkantoor uit hoofde van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn? Is de EU-dochteronderneming of het EU-bijkantoor verplicht het duurzaamheidsverslag op te stellen of het door haar moederonderneming opgestelde duurzaamheidsverslag te publiceren en toegankelijk te maken?**

Indien een onderneming uit een derde land onder het toepassingsgebied van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn valt, moet ofwel haar EU-dochteronderneming ofwel haar EU-bijkantoor namens haar moederonderneming uit een derde land een duurzaamheidsverslag publiceren en toegankelijk maken. De verplichting om het duurzaamheidsverslag op te stellen, berust niet uitdrukkelijk bij de dochteronderneming of het bijkantoor in de EU. Dit betekent dat de moederonderneming uit een derde land het verslag kan opstellen, dat vervolgens door de dochteronderneming of het bijkantoor in de EU wordt gepubliceerd en toegankelijk wordt gemaakt, hetzij door het in te dienen in een EU-ondernemingsregister, hetzij door het op haar website te publiceren. Als alternatief kan de EU-dochteronderneming of het EU-bijkantoor het verslag namens de moederonderneming uit een derde land opstellen, publiceren en toegankelijk maken.

43) **Moet elke EU-dochteronderneming of elk EU-bijkantoor een duurzaamheidsverslag publiceren op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn? Of volstaat het dat slechts één van de dochterondernemingen of bijkantoren in de EU het verslag publiceert en de andere dochterondernemingen of bijkantoren eenvoudigweg een link naar dat duurzaamheidsverslag verstrekken?**

In artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn is bepaald dat ten minste één duurzaamheidsverslag door één dochteronderneming of bijkantoor in elke lidstaat openbaar moet worden gemaakt ("De lidstaten eisen dat een op hun grondgebied gevestigde dochteronderneming […]"). Om dubbele rapportage door de dochterondernemingen en bijkantoren van dezelfde onderneming uit een derde land te voorkomen, kunnen de lidstaten toestaan dat één dochteronderneming die of bijkantoor dat op hun grondgebied is gevestigd of zich aldaar bevindt, voldoet aan de verplichting van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn door een link te verschaffen naar het duurzaamheidsverslag dat door een andere dochteronderneming of ander bijkantoor in de Unie van de onderneming uit een derde land wordt gepubliceerd.

ESRS

44) **Welke ESRS moeten worden gebruikt voor het opstellen van het duurzaamheidsverslag uit hoofde van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Het in artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn bedoelde duurzaamheidsverslag moet worden opgesteld overeenkomstig de standaarden voor duurzaamheidsrapportering die krachtens artikel 40 ter van de jaarrekeningrichtlijn moeten worden vastgesteld.

Bij wijze van afwijking staat artikel 40 bis, lid 2, tweede alinea, van de jaarrekeningrichtlijn toe dat het duurzaamheidsverslag wordt opgesteld overeenkomstig de standaarden voor duurzaamheidsrapportering die zijn vastgesteld op grond van artikel 29 ter van de jaarrekeningrichtlijn (d.w.z. ESRS) of op een wijze die gelijkwaardig is aan de standaarden voor duurzaamheidsrapportering die zijn vastgesteld op grond van artikel 29 ter van de jaarrekeningrichtlijn, zoals bepaald bij een besluit van de Commissie inzake gelijkwaardigheid. Deze bepaling moet worden gelezen in de zin dat een moederonderneming uit een derde land die onder het toepassingsgebied van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn valt, ervoor kan kiezen een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring te publiceren op grond van artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (opgesteld overeenkomstig de krachtens artikel 29 ter vastgestelde standaarden), in plaats van haar EU-dochteronderneming of EU-bijkantoor een duurzaamheidsverslag op groepsniveau te laten publiceren overeenkomstig artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn. In dat geval zouden de vrijstellingen voor de EU-dochteronderneming als bedoeld in artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn van toepassing zijn.

45) **Wat gebeurt er als de dochteronderneming of het bijkantoor in de EU er niet in slaagt alle nodige informatie te verzamelen voor het opstellen van het duurzaamheidsverslag?**

Indien niet alle vereiste informatie wordt verstrekt, stelt de dochteronderneming of het bijkantoor het duurzaamheidsverslag op, publiceert het en maakt het toegankelijk met alle beschikbare, verworven of verkregen informatie, en geeft het een verklaring af waaruit blijkt dat de onderneming uit een derde land de nodige informatie niet ter beschikking heeft gesteld (artikel 40 bis, lid 2, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn).

INFORMATIEVERSCHAFFING OP GROND VAN ARTIKEL 8 VAN DE TAXONOMIEVERORDENING

46) **Moeten ondernemingen de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening verschaffen in het duurzaamheidsverslag dat wordt opgesteld op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Nee. Ondernemingen die overeenkomstig artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn rapporteren, hoeven geen informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening te verschaffen in het duurzaamheidsverslag.

47) **Indien een moederonderneming uit een derde land die onderworpen is aan artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn ervoor kiest een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren die overeenkomstig de ESRS is opgesteld in plaats van een duurzaamheidsverslag, is die moederonderneming uit een derde land dan verplicht om de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening te verschaffen?**

Een onder artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallende moederonderneming uit een derde land die ervoor kiest in plaats van een duurzaamheidsverslag een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring te publiceren die overeenkomstig de ESRS is opgesteld, is niet verplicht te rapporteren op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening.

Om de dochterondernemingen in de Unie van die moederonderneming uit een derde land te kunnen vrijstellen van hun duurzaamheidsrapporteringsvereisten uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (indien deze dochterondernemingen in de Unie onderworpen zijn aan duurzaamheidsrapporteringsvereisten uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn), moet de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening met betrekking tot de activiteiten die door die dochterondernemingen in de Unie worden uitgevoerd, worden verschaft in hun eigen bestuursverslag of in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering die wordt uitgevoerd door de moederonderneming uit een derde land ([87]).

VRIJSTELLINGSREGELS

48) **Kunnen de dochterondernemingen in de Unie die onderworpen zijn aan artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn in aanmerking komen voor de vrijstellingsregeling van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn?**

De overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn opgestelde duurzaamheidsverklaring en het overeenkomstig artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn opgestelde duurzaamheidsverslag hebben een andere inhoud en werken onder afzonderlijke regelingen.

Als een dochteronderneming in de Unie een duurzaamheidsverslag publiceert op groepsniveau van haar moederonderneming uit een derde land overeenkomstig de bepalingen van artikel 40 bis, betekent dit derhalve niet dat de dochteronderneming in de Unie of haar eigen dochterondernemingen niet hoeven te voldoen aan de rapporteringsverplichtingen van artikel 19 bis en/of artikel 29 bis.

Een moederonderneming uit een derde land die onder het toepassingsgebied van artikel 40 bis valt, kan er echter voor kiezen een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring uit hoofde van artikel 29 bis te publiceren (opgesteld overeenkomstig de uit hoofde van artikel 29 ter vastgestelde standaarden voor duurzaamheidsrapportering of op een wijze die gelijkwaardig is aan die standaarden voor duurzaamheidsrapportering), in plaats van haar EU-dochteronderneming of EU-bijkantoor een duurzaamheidsverslag op groepsniveau te laten publiceren overeenkomstig artikel 40 bis. In dit geval is de EU-dochteronderneming vrijgesteld van de publicatie van het duurzaamheidsverslag op grond van artikel 40 bis, mits aan de voorwaarden van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8 is voldaan.

TAAL EN FORMAAT

49) **In welke taal moet het duurzaamheidsverslag worden gepubliceerd?**

De taalregeling voor het duurzaamheidsverslag wordt door elke lidstaat vastgesteld overeenkomstig artikel 21 van de richtlijn vennootschapsrecht.

50) **Wat zijn de voorschriften inzake formaat voor het duurzaamheidsverslag dat op grond van artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn moet worden verstrekt?**

De jaarrekeningrichtlijn bevat geen voorschriften inzake een specifiek formaat voor de publicatie van het duurzaamheidsverslag. In artikel 33 bis — ingevoerd bij Richtlijn (EU) 2023/2864 voor de werking van het Europees centraal toegangspunt (omnibusrichtlijn van het ESAP) ([88]) — is echter bepaald dat dochterondernemingen en bijkantoren die onder artikel 40 bis vallen, het duurzaamheidsverslag in een voor data-extractie geschikt formaat bij de door de lidstaat aangewezen verzamelende instantie moeten indienen, samen met de relevante begeleidende metagegevens ([89]). De Commissie heeft ook de bevoegdheid om uitvoeringsmaatregelen vast te stellen om te bepalen welke metagegevens bij het duurzaamheidsverslag moeten worden gevoegd en om te bepalen dat het verslag in een machineleesbaar formaat moet worden opgesteld.

PUBLICATIE

51) **Wanneer moeten de ondernemingen/bijkantoren het duurzaamheidsverslag publiceren?**

([87]) Artikel 19 bis, lid 9, tweede alinea, punt c), en artikel 29 bis, lid 8, tweede alinea, punt c), van de jaarrekeningrichtlijn.

([88]) Richtlijn (EU) 2023/2864 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot wijziging van bepaalde richtlijnen wat betreft de oprichting en het functioneren van het European Single Access Point (PB L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([89]) Artikel 33 bis van de jaarrekeningrichtlijn zoals gewijzigd bij het ESAP-pakket.

Op grond van artikel 40 quinquies, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn moeten dochterondernemingen en bijkantoren als bedoeld in artikel 40 bis, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn het duurzaamheidsverslag samen met het assuranceoordeel en, in voorkomend geval, de in artikel 40 bis, lid 2, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn bedoelde verklaring binnen twaalf maanden na de balansdatum van het boekjaar waarvoor het verslag is opgesteld, publiceren.

TOEZICHT

52) **Welke autoriteiten zijn belast met het toezicht op de naleving van de vereisten voor het duurzaamheidsverslag?**

De richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven brengt geen wijzigingen aan in de reeds bestaande sanctieregeling in het kader van de jaarrekeningrichtlijn, die de lidstaten verplicht sancties op te leggen die doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn voor gevallen van niet-naleving door ondernemingen die onderworpen zijn aan de vereisten van de jaarrekeningrichtlijn ([90]). De naleving door ondernemingen van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten is derhalve onderworpen aan de nationale sanctieregeling voor het bestuursverslag van de ondernemingen die onder de jaarrekeningrichtlijn vallen. In elk geval moet de het duurzaamheidsverslag altijd onderworpen zijn aan assurance door een assuranceverlener uit hoofde van artikel 40 bis, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn ([91]).

AFDELING V

VEELGESTELDE VRAGEN OVER DE ASSURANCE VAN DUURZAAMHEIDSRAPPORTERING

TOELATING VAN WETTELIJKE AUDITORS EN AUDITKANTOREN

53) **Voldoen de natuurlijke personen die namens het auditkantoor de wettelijke controles uitvoeren aan de voorwaarden van artikel 4 en de artikelen 6 tot en met 12 van de controlerichtlijn, met inbegrip van de aanvullende specifieke vereisten van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van de controlerichtlijn? Voldoen de natuurlijke personen met stemrechten in een auditkantoor ook aan de voorwaarden van artikel 4 en de artikelen 6 tot en met 12 van de controlerichtlijn, met inbegrip van de aanvullende specifieke vereisten van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van de controlerichtlijn, zelfs indien het auditkantoor niet van plan is assurance van duurzaamheidsrapportering te verlenen? Hoe zit het met de vereisten voor de natuurlijke personen die het bestuurs- of leidinggevend orgaan van het auditkantoor vormen?**

In artikel 3 van de controlerichtlijn — waarin de toelating van wettelijke auditors en auditkantoren is geregeld — is bepaald dat de bevoegde autoriteiten wettelijke auditors en auditkantoren alleen mogen toelaten als aan bepaalde voorwaarden is voldaan.

De in artikel 3, lid 3, van de controlerichtlijn bedoelde voorwaarden voor de toelating van wettelijke auditors verwijzen naar artikel 4 en de artikelen 6 tot en met 10 van de controlerichtlijn, en de in artikel 3, lid 4, van de controlerichtlijn bedoelde voorwaarden voor de toelating van auditkantoren verwijzen naar artikel 4 en de artikelen 6 tot en met 12 van de controlerichtlijn.

De formulering van artikel 4 van de controlerichtlijn over betrouwbaarheid is ruim genoeg om ook van toepassing te zijn op de assurance van duurzaamheidsrapportering, en de artikelen 6 tot en met 12 van de controlerichtlijn zijn gewijzigd om uitdrukkelijk van toepassing te zijn op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

([90]) Artikel 51 van de jaarrekeningrichtlijn: "De lidstaten voorzien in sancties die van toepassing zijn op inbreuken op de overeenkomstig deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen en nemen de nodige maatregelen om ervoor te zorgen dat die sancties worden gehandhaafd. De sancties waarin wordt voorzien, zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend".

([91]) Artikel 40 bis, lid 3, eerste alinea: "De lidstaten eisen dat het […] duurzaamheidsverslag vergezeld moet gaan van een assuranceoordeel, uitgebracht door een of meer personen of ondernemingen die uit hoofde van het nationale recht van de onderneming uit het derde land of van een lidstaat gerechtigd zijn een oordeel over de assurance van duurzaamheidsrapportering af te geven."

Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat wil worden toegelaten om assurance van duurzaamheidsrapportering te verlenen, moet voldoen aan alle relevante vereisten van de nationale wetgeving tot omzetting van de controlerichtlijn met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van de in artikel 3, lid 4, van de controlerichtlijn bedoelde vereisten. Naleving van de vereisten voor de assurance van duurzaamheidsrapportering is niet verplicht voor de toelating uit hoofde van artikel 3 van de controlerichtlijn van een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat geen assurance van duurzaamheidsrapportering verleent.

54) **Wat zijn de toelatingsvoorwaarden voor duurzaamheidsassurance voor wettelijke auditors die vóór 1 januari 2024 zijn toegelaten of die op 1 januari 2024 aan het toelatingsproces waren onderworpen?**

Om assurance van duurzaamheidsrapportering te kunnen verlenen, moeten wettelijke auditors worden toegelaten en vervolgens voldoen aan de aanvullende duurzaamheidsvereisten.

Op grond van artikel 14 bis, derde alinea, van de controlerichtlijn, hoeven de wettelijke auditors die vóór 1 januari 2026 zijn toegelaten — en die ofwel vóór 1 januari 2024 zijn toegelaten ofwel op 1 januari 2024 het toelatingsproces ondergingen — en die ook duurzaamheidsassurance willen verlenen, niet te voldoen aan artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn, maar moeten zij wel de nodige kennis verwerven door middel van permanente scholing.

55) **Kunnen vóór 1 januari 2026 toegelaten wettelijke auditors voor onbepaalde tijd een aanvraag indienen om te worden toegelaten voor duurzaamheidsassurance? Welke eisen gelden voor hun toelating?**

Op grond van artikel 14 bis, derde alinea, van de controlerichtlijn moeten wettelijke auditors die vóór 1 januari 2026 zijn toegelaten en die de assurance van duurzaamheidsrapportering willen uitvoeren, de nodige kennis inzake duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering verkrijgen, met inbegrip van de in artikel 8, lid 3, van de controlerichtlijn genoemde vakgebieden, via de in artikel 13 van de controlerichtlijn bedoelde permanente scholing. In artikel 14 bis van de controlerichtlijn is niet bepaald dat vóór het verkrijgen van de toelating aanvullende examens moeten worden afgelegd of deze kennis moet worden verworven. De controlerichtlijn voorziet niet in termijnen voor wettelijke auditors die vóór 1 januari 2026 zijn toegelaten om een aanvraag in te dienen voor het uitvoeren van duurzaamheidsassurance in overeenstemming met deze vereisten.

56) **Moet de krachtens artikel 10, lid 1, eerste alinea, van de controlerichtlijn vereiste praktijkopleiding van drie jaar tevens acht maanden praktijkopleiding op het gebied van duurzaamheidsassurance omvatten of moet deze met nog eens acht maanden worden verlengd opdat de wettelijke auditor of de stagiair ook kan worden toegelaten tot het uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering?**

Om de wettelijke auditor of de stagiair ook te kunnen toelaten tot het uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering, dient de driejarige praktijkopleiding die vereist is krachtens artikel 10, lid 1, eerste alinea, van de controlerichtlijn, acht maanden praktijkopleiding te omvatten inzake de assurance van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten.

Een wettelijke auditor of stagiair die de driejarige praktijkopleiding reeds heeft voltooid op het moment dat hij/zij een aanvraag indient voor toelating om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren, moet een extra periode van acht maanden praktijkopleiding volgen over de assurance van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten.

In artikel 14 bis, eerste en tweede alinea, van de controlerichtlijn worden de volgende categorieën beroepsbeoefenaren vrijgesteld van dit vereiste: wettelijke auditors die vóór 1 januari 2024 zijn toegelaten of erkend voor het uitvoeren van wettelijke controles en personen die op 1 januari 2024 het toelatingsproces doorlopen, mits zij dat proces vóór 1 januari 2026 afronden. Overeenkomstig artikel 14 bis, derde alinea, van de controlerichtlijn moeten deze beroepsbeoefenaren nog steeds de nodige kennis verwerven door middel van permanente scholing.

57) **Op grond van artikel 10, lid 1, tweede alinea, van de controlerichtlijn geldt: "Teneinde voor de wettelijke auditor of de stagiair ook te worden toegelaten tot het uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering, betreft ten minste acht maanden van de in de eerste alinea bedoelde praktijkopleiding de assurance van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten". Wat is de juiste uitlegging van "andere duurzaamheidsgerelateerde diensten"?**

Onder "andere duurzaamheidsgerelateerde diensten" moet worden verstaan andere diensten in verband met duurzaamheidsrapportering dan assurance. Zij kunnen bijvoorbeeld adviesdiensten over duurzaamheidsverslagen en de opstelling van duurzaamheidsverslagen omvatten.

58) **Kan een wettelijke auditor die vóór 1 januari 2024 in lidstaat A is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles, worden toegelaten tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering in lidstaat B, ook al is die wettelijke auditor niet toegelaten om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren in lidstaat A? Moet deze auditor voor registratie in lidstaat B geregistreerd zijn als wettelijke auditor en als verlener van assurancediensten, of kan deze auditor alleen als verlener van assurancediensten worden geregistreerd?**

Voor registratie in lidstaat B moet de wettelijke auditor in die lidstaat als wettelijke auditor zijn toegelaten (zie artikel 3, lid 1, en artikel 14, lid 1, van de controlerichtlijn). Als dat het geval is en de auditor wenst te worden geregistreerd als verlener van assurancediensten, is de overgangsregeling van artikel 14 bis van de controlerichtlijn van toepassing in lidstaat B (zie ook vraag 54). Toelating als verlener van assurancediensten in lidstaat A is niet vereist.

59) **Een wettelijke auditor die is toegelaten om na 1 januari 2024 wettelijke controles uit te voeren in lidstaat A, en die ook is toegelaten om de assurance van duurzaamheidsrapportering in die lidstaat uit te voeren, wil in lidstaat B worden geregistreerd. Moet de wettelijke auditor in dit geval in lidstaat B worden ingeschreven als auditor en als verlener van assurancediensten of kan deze wettelijke auditor alleen als verlener van assurancediensten worden ingeschreven?**

De wettelijke auditor moet geregistreerd zijn als wettelijke auditor en als verlener van assurancediensten in lidstaat B. De enige entiteiten die als verlener van assurancediensten kunnen worden geregistreerd zonder auditor te zijn, zijn de onafhankelijke verleners van assurancediensten (IASP's).

ACCREDITATIE EN TOELATING VAN ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP's)

60) **Kunnen natuurlijke personen worden geaccrediteerd als onafhankelijke verleners van assurancediensten (IASP's)?**

Ja. In artikel 2, punt 23, van de controlerichtlijn en artikel 2, punt 20, van de jaarrekeningrichtlijn worden IASP's als volgt gedefinieerd: "onafhankelijke verlener van assurancediensten": een conformiteitsbeoordelingsinstantie die overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad geaccrediteerd is voor de in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van Richtlijn 2013/34/EU bedoelde specifieke conformiteitsbeoordelingsactiviteit". In Verordening (EG) nr. 765/2008 wordt de conformiteitsbeoordelingsinstantie ook gedefinieerd als "een instantie die conformiteitsbeoordelingsactiviteiten uitvoert, waaronder ijken, testen, certificeren en inspecteren".

Hoewel in Verordening (EG) nr. 765/2008 alleen wordt verwezen naar de accreditatie van instanties, moet eraan worden herinnerd dat IASP's niet binnen het beoogde toepassingsgebied van die verordening vallen. De term "instantie" moet zodanig worden geïnterpreteerd dat ook natuurlijke personen hieronder vallen, om te zorgen voor een gelijk speelveld tussen IASP's en wettelijke auditors.

61) **In een lidstaat gevestigde IASP's kunnen de assurance van duurzaamheidsrapportering op dat grondgebied uitvoeren, mits zij onderworpen zijn aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan die van de controlerichtlijn. Moet de gelijkwaardigheid van de vereisten ook betrekking hebben op artikel 3 bis van de controlerichtlijn?**

Krachtens artikel 34, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn moeten IASP's voldoen aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan die van de controlerichtlijn om duurzaamheidsassurance te kunnen uitvoeren. Deze vereisten omvatten de niet-uitputtende lijst van artikel 34, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn en een gelijkwaardigheidsbeoordeling met de assurance van duurzaamheidsrapportering zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 22, van de controlerichtlijn.

Om een gelijk speelveld tussen IASP's en wettelijke auditors te waarborgen, moeten IASP's ook voldoen aan registratievereisten die gelijkwaardig zijn aan die van artikel 3 bis van de controlerichtlijn.

GEACCREDITEERDE ONAFHANKELIJKE DERDE

62) **Wie is de "geaccrediteerde onafhankelijke derde" als bedoeld in artikel 34, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn en artikel 37, lid 3, van de controlerichtlijn?**

Overweging 63 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven luidt als volgt: "De lidstaten moeten ervoor zorgen dat wanneer een onderneming op grond van het Unierecht verplicht is elementen van haar duurzaamheidsrapportering te laten verifiëren door een geaccrediteerde onafhankelijke derde, het verslag van de geaccrediteerde onafhankelijke derde beschikbaar moet worden gesteld, hetzij als bijlage bij het bestuursverslag, hetzij via andere voor het publiek toegankelijke middelen. Deze toegankelijkheid mag niet vooruitlopen op de uitkomst van het assuranceoordeel dat op onafhankelijke wijze door een derde partij moet worden gecontroleerd. Het mag er niet toe leiden dat de wettelijke auditor of de onafhankelijke verlener van assurancediensten die het assuranceoordeel uitbrengt en de geaccrediteerde onafhankelijke derde dubbel werk verrichten."

Een "geaccrediteerde onafhankelijke derde" is een entiteit, gewoonlijk een andere deskundige dan de wettelijke auditor of de onafhankelijke verlener van assurancediensten (IASP), die het assuranceoordeel over de duurzaamheidsverklaring verstrekt en die delen van de duurzaamheidsrapportering, zoals broeikasgasemissies, kan verifiëren. De richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vereist transparantie met betrekking tot de resultaten van de werkzaamheden en het voorkomen van overlapping met de werkzaamheden van de wettelijke auditors/IASP's ([92]).

ONAFHANKELIJKE VERLENERS VAN ASSURANCEDIENSTEN (IASP'S)

63) **Kan een onafhankelijke verlener van assurancediensten (IASP) die op het grondgebied van een andere lidstaat is gevestigd, taken uitvoeren in een lidstaat die IASP's niet toestaat op zijn grondgebied assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren?**

Nee. Een op het grondgebied van een andere lidstaat gevestigde IASP kan geen diensten op het gebied van assurance van duurzaamheidsrapportering verlenen in een lidstaat die IASP's niet toestaat op zijn grondgebied assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren.

In artikel 34, lid 4, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn wordt de lidstaten de mogelijkheid geboden om op hun grondgebied gevestigde IASP's toe te staan het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering uit te brengen, mits deze IASP's onderworpen zijn aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan die van de controlerichtlijn voor wettelijke auditors die de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren. Op grond van artikel 34, lid 5, eerste alinea, van de jaarrekeningrichtlijn mogen alleen lidstaten die van deze mogelijkheid gebruik hebben gemaakt, in een andere lidstaat gevestigde IASP's toestaan de assurance van duurzaamheidsrapportering op hun grondgebied uit te voeren.

64) **Indien de IASP in een andere lidstaat is gevestigd, wie heeft dan de toezichthoudende bevoegdheid voor de door de IASP verrichte werkzaamheden?**

Wanneer de IASP de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoert op het grondgebied van een andere lidstaat (lidstaat van ontvangst), is de lidstaat waar de IASP is gevestigd (lidstaat van herkomst) verantwoordelijk voor het toezicht op de werkzaamheden van de IASP, tenzij de lidstaat van ontvangst besluit toezicht te houden op de assurance van duurzaamheidsrapportering door IASP's op zijn grondgebied ([93]). Indien de lidstaat van ontvangst besluit toezicht te houden op de assurance van duurzaamheidsrapportering die op zijn grondgebied wordt uitgevoerd door IASP's die in een andere lidstaat zijn geregistreerd, moet de lidstaat van ontvangst: i) geen strengere eisen of aansprakelijkheid opleggen aan dergelijke IASP's dan die welke krachtens de nationale wetgeving voor assurancediensten voor duurzaamheidsrapportering vereist zijn voor de IASP's of auditors die in die lidstaat van ontvangst zijn gevestigd; en ii) andere lidstaten in kennis stellen van zijn besluit om toezicht te houden op de assurance van duurzaamheidsrapportering door in andere lidstaten gevestigde IASP's.

([92]) Artikel 34, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn en artikel 37, lid 3, tweede alinea, van de controlerichtlijn.
([93]) Artikel 34, lid 5, van de jaarrekeningrichtlijn.

65) **Zodra een lidstaat heeft toegestaan dat IASP's op zijn grondgebied worden gevestigd, mogen nationale ondernemingen dan automatisch een beroep doen op IASP's om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren?**

Ja, ondernemingen zullen een beroep kunnen doen op IASP's voor de assurance van hun duurzaamheidsverklaring zodra een lidstaat IASP's heeft toegestaan de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren.

ASSURANCEVERLENERS UIT DERDE LANDEN

66) **Kunnen onafhankelijke verleners van assurancediensten (IASP's) uit derde landen duurzaamheidsassurance verlenen in de Unie?**

Op grond van artikel 34, lid 4, van de jaarrekeningrichtlijn kan het de op het grondgebied van een lidstaat gevestigde IASP's worden toegestaan de assurance van duurzaamheidsrapportering te verlenen.

De definitie van IASP in artikel 2, punt 23, van de controlerichtlijn en artikel 2, punt 20, van de jaarrekeningrichtlijn vereist de accreditatie ervan overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008. Hoewel die verordening alleen betrekking heeft op de accreditatie van instanties die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd, moet eraan worden herinnerd dat IASP's niet binnen het beoogde toepassingsgebied van die verordening vallen. IASP's voeren assurancediensten voor duurzaamheidsrapportering uit. Daarom moet de vergunningsregeling voor IASP's worden geïnterpreteerd in het kader van de verplichtingen die de lidstaten zijn aangegaan in het kader van de GATS (Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten van de Wereldhandelsorganisatie) en van de bilaterale overeenkomsten van de Unie. Bijgevolg moet Verordening (EG) nr. 765/2008 in de context van IASP's zodanig worden uitgelegd dat IASP's uit derde landen de assurance van duurzaamheidsrapportering mogen verlenen overeenkomstig de toezeggingen van de lidstaten.

VERTROUWELIJKHEID

67) **Zijn de vertrouwelijkheidsvereisten van artikel 23 van de controlerichtlijn ook van toepassing op beroepsbeoefenaren die de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren?**

Ja. De vertrouwelijkheidsvereisten van artikel 23 van de controlerichtlijn zijn ook van toepassing op beroepsbeoefenaren die de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren. Wanneer de lidstaat een IASP of een andere wettelijke auditor dan die welke de financiële overzichten controleert, heeft toegestaan de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren, moeten deze assuranceverleners informatie kunnen uitwisselen om op passende wijze te kunnen coördineren.

ASSURANCEDIENSTEN

68) **Wat is de betekenis van de term "duurzaamheidsanalyse" in artikel 8, lid 3, punt b), van de controlerichtlijn?**

De term "duurzaamheidsanalyse" werd gebruikt als parallel aan "financiële analyse" uit de controlerichtlijn voor wettelijke auditors. Terwijl "financiële analyse" verwijst naar een beoordeling van de levensvatbaarheid, stabiliteit en winstgevendheid van een bedrijf, subbedrijf of project, moet "duurzaamheidsanalyse" worden beschouwd als een beoordeling van de duurzaamheidskwesties die van invloed zijn op een bedrijf en duurzaamheidskwesties waarop het bedrijf invloed kan hebben.

HONORARIA

69) **Als de honoraria voor de assurance van duurzaamheidsrapportering worden verlaagd wanneer dezelfde wettelijke auditor ook de wettelijke controle uitvoert, zou dit dan worden beschouwd als een inbreuk op artikel 25 van de controlerichtlijn?**

Op grond van artikel 25 van de controlerichtlijn moeten de lidstaten ervoor zorgen dat de honoraria voor wettelijke controles en de assurance van duurzaamheidsrapportering niet worden beïnvloed of bepaald door de verlening van "nevendiensten" aan de gecontroleerde entiteit, die bedoeld moeten zijn als "andere diensten dan de wettelijke controle en assurance van duurzaamheidsrapportering". In dit artikel wordt het verband tussen de honoraria voor wettelijke controles en assurance van duurzaamheidsrapportering niet geregeld.

ASSURANCE VAN DE DUURZAAMHEIDSVERKLARING OPGESTELD OVEREENKOMSTIG DE ARTIKELEN 19 bis EN 29 bis VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN

70) **Waarover moet de assuranceverlener een oordeel geven overeenkomstig artikel 34, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn?**

Op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van de jaarrekeningrichtlijn moet elke onderneming die onderworpen is aan duurzaamheidsrapportering uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, een assuranceoordeel over haar duurzaamheidsverklaring verkrijgen.

Dit assuranceoordeel is gebaseerd op een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot de naleving van de duurzaamheidsverklaring van de volgende vereisten:

— de in de jaarrekeningrichtlijn vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsvereisten (met inbegrip van de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de overeenkomstig de artikelen 29 bis en 29 quater van de jaarrekeningrichtlijn vastgestelde ESRS, het door de onderneming uitgevoerde proces om de op grond van die ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen, d.w.z. het proces voor de beoordeling van dubbele materialiteit, en de naleving van het vereiste om duurzaamheidsrapportering te markeren overeenkomstig artikel 29 quinquies van de jaarrekeningrichtlijn); en

— de rapporteringsvereisten van artikel 8 van de taxonomieverordening.

Van de assuranceverleners wordt verwacht dat zij procedures uitvoeren die hen in staat stellen te concluderen dat er geen aangelegenheid onder hun aandacht is gekomen op grond waarvan zij zouden moeten concluderen dat de informatie in de duurzaamheidsverklaring niet op alle materiële punten een getrouw beeld geeft, overeenkomstig de ESRS zoals vastgesteld door de Unie, en dat deze niet in overeenstemming is met de wettelijke vereisten om duurzaamheidsinformatie te markeren (d.w.z. de digitale markering) en met de wettelijke vereisten van artikel 8 van de taxonomieverordening.

Het eerste deel van de conclusie met betrekking tot het op alle materiële punten getrouwe beeld, overeenkomstig de ESRS, geeft een oordeel over:

— of de duurzaamheidsverklaring van de onderneming, met inbegrip van het proces om de gerapporteerde informatie te identificeren (d.w.z. het proces voor het beoordelen van dubbele materialiteit), in overeenstemming is met de ESRS; en

— of het resultaat van dit proces heeft geleid tot de informatieverschaffing over alle materiële duurzaamheidsgerelateerde impacts, risico's en kansen van de onderneming overeenkomstig de ESRS.

71) **Op grond van alinea 121 van ESRS 1 (algemene vereisten) kan de onderneming in haar duurzaamheidsverklaring informatie opnemen onder verwijzing naar haar verslag dat is opgesteld overeenkomstig het communautair milieubeheer- en milieuauditsysteem (EMAS) van Verordening (EG) nr. 1221/2009. Deze bepaling is onderworpen aan de voorwaarden van alinea 120, onder meer dat voor de door middel van verwijzing opgenomen informatie ten minste hetzelfde niveau van assurance geldt als de duurzaamheidsverklaring. Is het verslag van de onderneming dat is opgesteld overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1221/2009 inzake het communautair milieubeheer- en milieuauditsysteem (EMAS) onderworpen aan ten minste hetzelfde niveau van assurance als de duurzaamheidsverklaring?**

Op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van de jaarrekeningrichtlijn moet elke onderneming die onderworpen is aan duurzaamheidsrapportering uit hoofde van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, een assuranceoordeel verkrijgen op basis van een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het verslag van de onderneming dat is opgesteld overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1221/2009 inzake het communautair milieubeheer- en milieuauditsysteem (EMAS), is onderworpen aan een validering door een milieuverificateur en deze validering kan worden beschouwd als ten minste dezelfde mate van zekerheid als het vereiste van beperkte mate van zekerheid van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven.

72) **In het geval dat twee verschillende wettelijke auditors de controle van de financiële overzichten en de assurance van de duurzaamheidsverklaring uitvoeren, welke van de twee moet dan een oordeel geven over de vraag of het bestuursverslag in overeenstemming is met de financiële overzichten?**

Op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a), i), van de jaarrekeningrichtlijn moet de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, een oordeel geven over de vraag of het bestuursverslag in overeenstemming is met de financiële overzichten van hetzelfde boekjaar. Wanneer een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor dan degene(n) die de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert/uitvoeren, belast is/zijn met het afgeven van het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering, is de wettelijke auditor of het auditkantoor belast met de controle van de financiële overzichten nog steeds belast met het afgeven van een oordeel over de overeenstemming tussen het bestuursverslag en de financiële overzichten voor hetzelfde boekjaar.

73) **In welk document moet het assuranceoordeel worden opgenomen?**

In de assuranceverklaring ([94]). Indien het assuranceoordeel wordt afgegeven door dezelfde auditor als die welke de financiële overzichten controleert, kunnen de lidstaten toestaan dat auditors het assuranceoordeel opnemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring.

74) **Hoe moet de assuranceverklaring worden gepubliceerd? Zijn er voorschriften inzake het formaat voor de assuranceverklaring?**

In de Uniewetgeving wordt momenteel geen specifiek formaat vereist voor de controleverklaring en/of de ondertekening ervan. Op grond van artikel 33 bis van de jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd bij het ESAP-pakket, moeten ondernemingen echter de assuranceverklaring bij de betrokken ESAP-verzamelende instantie indienen wanneer zij deze openbaar maken en gebruikmaken van een voor data-extractie geschikt formaat (of een machineleesbaar formaat, indien vereist door de Uniewetgeving of het nationale recht), samen met de relevante begeleidende metagegevens. De Commissie is ook bevoegd uitvoeringsmaatregelen vast te stellen om nadere metagegevens bij de assuranceverklaring te specificeren en een machineleesbaar formaat te eisen.

75) **Welke assurancestandaarden moeten assuranceverleners gebruiken voor de duurzaamheidsverklaring in afwachting van de goedkeuring van assurancestandaarden door de Europese Commissie?**

Op grond van artikel 26, lid 1, tweede alinea, van de controlerichtlijn kunnen lidstaten een nationale controlestandaard, of nationale controleprocedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde aspect heeft goedgekeurd.

Gezien de kwalitatieve kenmerken van de krachtens ESRS 1 vereiste informatie (hoofdstuk 2 en bijlage B: relevantie en getrouwe weergave, vergelijkbaarheid, controleerbaarheid en begrijpelijkheid) en om versnippering te voorkomen en ervoor te zorgen dat de praktijken tijdens deze overgangsperiode zo consistent mogelijk zijn, heeft de Commissie het Comité van Europese audittoezichthouders (CEAOB) verzocht om in 2024 niet-bindende richtsnoeren voor wettelijke auditors en andere verleners van assurancediensten te ontwikkelen.

76) **Zou het voor lidstaten mogelijk zijn om ondernemingen die onderworpen zijn aan de vereisten van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven toe te staan om op vrijwillige basis een opdracht tot het geven van een oordeel toe te kennen op basis van een gemengde vorm van assurance (d.w.z. een beperkte mate van zekerheid over delen van de duurzaamheidsrapportering en een redelijke mate van zekerheid over andere delen van de rapportering — bijvoorbeeld over specifieke kernprestatie-indicatoren)?**

Op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van de jaarrekeningrichtlijn moet het assuranceoordeel over duurzaamheidsrapportering gebaseerd zijn op een assuranceopdracht met beperkte mate van zekerheid ([95]). Aangezien een assuranceopdracht met een redelijke mate van zekerheid een hogere mate van zekerheid biedt dan een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid, belet de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven een onderneming niet om vrijwillig te verzoeken om een oordeel op basis van een redelijke mate van zekerheid over de gehele duurzaamheidsrapportage of delen daarvan. Dit besluit zou moeten worden genomen door de onderneming en niet door de verlener van assurancediensten.

([94]) Artikel 28 bis van de controlerichtlijn.

([95]) Op basis van artikel 26 bis van de controlerichtlijn is de Commissie bevoegd om uiterlijk op 1 oktober 2026 duurzaamheidsassurancestandaarden voor een beperkte mate van zekerheid vast te stellen. De Commissie is ook bevoegd om uiterlijk op 1 oktober 2028 duurzaamheidsassurancestandaarden voor een redelijke mate van zekerheid vast te stellen, na een beoordeling om te bepalen of redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen.

77) **Zullen ondernemingen die op vrijwillige basis duurzaamheidsinformatie rapporteren overeenkomstig de ESRS (zoals kmo's zonder effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU) worden verplicht deze informatie aan assurance te onderwerpen?**

In de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven is geen regelgeving opgenomen voor duurzaamheidsrapportering op vrijwillige basis. Een onderneming die op vrijwillige basis duurzaamheidsrapportering uitvoert, is derhalve niet verplicht haar duurzaamheidsinformatie te onderwerpen aan een assuranceopdracht.

NIET-ASSURANCEDIENSTEN

78) **Wat zijn de beperkingen voor niet-controlediensten wanneer een wettelijke auditor assurancediensten in het kader van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven verleent aan een entiteit of groep die geen cliënt voor de controle van financiële overzichten is?**

Op grond van artikel 25 quater, lid 1, van de controlerichtlijn mag een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de assurance van duurzaamheidsrapportering van een organisatie van openbaar belang (OOB) — of een lid van het netwerk — uitvoert, de in artikel 5, lid 1, tweede alinea, punten b), c), e) tot en met k), van de controleverordening bedoelde verboden niet-controlediensten niet verstrekken aan de OOB.

Op grond van artikel 25 quater, lid 2, van de controlerichtlijn mag die wettelijke auditor of dat auditkantoor andere niet-controlediensten verlenen aan de OOB dan:

— de in lid 1 van dit artikel bedoelde verboden niet-controlediensten; of

— indien van toepassing (d.w.z. wanneer de wettelijke auditor ook controles van financiële overzichten uitvoert), de verboden niet-controlediensten als bedoeld in artikel 5, lid 1, tweede alinea, van de controleverordening; of

— diensten die naar het oordeel van de lidstaten een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen als bedoeld in artikel 5, lid 2, van die verordening, mits het auditcomité daarmee instemt nadat het de bedreigingen van de onafhankelijkheid en de overeenkomstig artikel 22 ter van de controlerichtlijn toegepaste waarborgen goed heeft beoordeeld.

Derhalve geldt het volgende:

— wanneer het auditkantoor alleen de assurance van duurzaamheidsrapportering van een OOB uitvoert, mag het andere niet-controlediensten verlenen dan de in artikel 5, lid 1, tweede alinea, punten b), c) en e) tot en met k), van de controleverordening bedoelde verboden diensten (aangezien deze laatste een risico vormen voor de onafhankelijkheid van het auditkantoor bij het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering);

— wanneer het auditkantoor zowel de wettelijke controle als de assurance van duurzaamheidsrapportering van een bepaalde OOB uitvoert, mag het andere niet-controlediensten verlenen dan de in artikel 5, lid 1, tweede alinea, van de controleverordening bedoelde verboden diensten (d.w.z. de verboden diensten als bedoeld in alle punten a) tot en met k), omdat deze diensten een risico vormen voor de onafhankelijkheid van het auditkantoor in het geval van: de assurance van duurzaamheidsrapportering — punten b), c) en e) tot en met k), en de wettelijke controle — punten a) tot en met k).

ASSURANCE VAN HET DUURZAAMHEIDSVERSLAG OPGESTELD OVEREENKOMSTIG ARTIKEL 40 bis VAN DE JAARREKENINGRICHTLIJN

79) **Wat gebeurt er als de onderneming uit een derde land het assuranceoordeel niet aan de EU-dochteronderneming of het EU-bijkantoor verstrekt?**

Op grond van artikel 40 bis, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn moet de dochteronderneming of het bijkantoor een verklaring afgeven waarin wordt vermeld dat de onderneming uit een derde land geen assuranceoordeel ter beschikking stelt.

80) **Hoe moet het assuranceoordeel voor het duurzaamheidsverslag dat overeenkomstig artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn is opgesteld, worden gepubliceerd? Zijn er voorschriften inzake het formaat?**

Overeenkomstig artikel 40 quinquies, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn wordt het assuranceoordeel voor het duurzaamheidsverslag dat is opgesteld op grond van artikel 40 bis gepubliceerd samen met het duurzaamheidsverslag — en, in voorkomend geval, de in de vierde alinea van artikel 40 bis, lid 2, van de jaarrekeningrichtlijn genoemde verklaring — binnen twaalf maanden na de balansdatum van het boekjaar waarvoor het verslag wordt opgesteld, zoals bepaald door elke lidstaat, overeenkomstig de artikelen 14 tot en met 28 van de richtlijn vennootschapsrecht en, in voorkomend geval, in overeenstemming met artikel 36 van die richtlijn. In het Unierecht zijn momenteel geen specifieke voorschriften inzake het formaat voor het assuranceoordeel vastgelegd. In artikel 33 bis van de jaarrekeningrichtlijn — ingevoerd door het ESAP-pakket ([96]) — is echter bepaald dat dochterondernemingen en bijkantoren die onder artikel 40 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallen, het duurzaamheidsverslag samen met de relevante begeleidende metagegevens moeten indienen bij de door de lidstaat aangewezen instantie voor gegevensverzameling. De Commissie is ook bevoegd om uitvoeringsmaatregelen vast te stellen om nadere metagegevens te specificeren die bij het assuranceoordeel moeten worden gevoegd en om een machineleesbaar formaat te vereisen.

AFDELING VI

VEELGESTELDE VRAGEN OVER ESSENTIËLE IMMATERIËLE MIDDELEN

81) **Overeenkomstig artikel 19, lid 1, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn moeten ondernemingen informatie rapporteren over de essentiële immateriële middelen en toelichten hoe het bedrijfsmodel van de onderneming fundamenteel afhankelijk is van die middelen en hoe deze middelen een bron van waardecreatie van de onderneming zijn. Geldt dit openbaarmakingsvereiste voor alle soorten essentiële immateriële middelen, met inbegrip van immateriële activa die op de balans zijn opgenomen?**

Artikel 19, lid 1, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn is niet beperkt tot informatie over essentiële immateriële middelen die niet als immateriële activa op de balans zijn opgenomen. Bijgevolg is het vereiste van toepassing op alle essentiële immateriële middelen van de onderneming, met inbegrip van immateriële activa die op de balans zijn opgenomen.

Deze holistische benadering stelt gebruikers in staat inzicht te krijgen in de afhankelijkheid van het bedrijfsmodel van de onderneming van essentiële immateriële middelen en de relevantie daarvan voor de waardecreatie van de onderneming, ongeacht of zij voldoen aan de opname- en waarderingscriteria van het toepasselijke kader voor financiële verslaggeving. Het zal gebruikers helpen de marktwaarde van de onderneming te beoordelen.

82) **Welke entiteiten moeten in het bestuursverslag informatie verstrekken over essentiële immateriële middelen? Geldt dit vereiste ook voor kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, ongeacht hun rechtsvorm?**

Grote ondernemingen en beursgenoteerde kmo's (met uitzondering van micro-ondernemingen) moeten rapporteren over de essentiële immateriële middelen en toelichten hoe het bedrijfsmodel van de onderneming fundamenteel afhankelijk is van die middelen en hoe die middelen een bron voor de waardecreatie van de onderneming zijn. Artikel 19 van de jaarrekeningrichtlijn is alleen van toepassing op de in artikel 1, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn bedoelde soorten ondernemingen, met inbegrip van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen die voldoen aan de voorwaarden van artikel 1, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn. Deze informatie moet worden opgenomen in het bestuursverslag (maar niet noodzakelijkerwijs in de duurzaamheidsverklaring).

83) **Moeten essentiële immateriële middelen in de duurzaamheidsverklaring worden opgenomen?**

In artikel 19, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn is bepaald welke informatie in het bestuursverslag van de onderneming moet worden opgenomen. Op grond van artikel 19, lid 1, vierde alinea, van de jaarrekeningrichtlijn moet informatie over de essentiële immateriële middelen in het bestuursverslag worden opgenomen. Daarom hoeft deze informatie niet noodzakelijkerwijs in de duurzaamheidsverklaring te worden opgenomen en kan zij in een ander deel van het bestuursverslag worden verstrekt.

([96]) Met name door Richtlijn (EU) 2023/2864 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot wijziging van bepaalde richtlijnen wat betreft de oprichting en het functioneren van het European Single Access Point (PB L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj) "omnibusrichtlijn van het ESAP".

AFDELING VII

VEELGESTELDE VRAGEN OVER VEREISTEN VOOR ONDERNEMINGEN UIT DERDE LANDEN

84) **Zijn ondernemingen uit derde landen verplicht duurzaamheidsinformatie op individueel en/of geconsolideerd niveau (individuele/geconsolideerde duurzaamheidsverklaring) te rapporteren overeenkomstig de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Onverminderd artikel 23 van de transparantierichtlijn zijn ondernemingen uit derde landen verplicht duurzaamheidsinformatie op individueel en/of geconsolideerd niveau te rapporteren op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, maar alleen indien de onderneming uit een derde land een uitgevende instelling is van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU, met uitzondering van micro-ondernemingen.

Uitgevende instellingen van derde landen moeten duurzaamheidsinformatie opnemen in hun bestuursverslag als onderdeel van hun jaarlijks financieel verslag, op basis van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn, waarin wordt verwezen naar de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn.

85) **Kunnen kmo's uit derde landen met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU kiezen voor een opt-out ten aanzien van de verplichting om duurzaamheidsinformatie te rapporteren voor boekjaren die vóór 1 januari 2028 beginnen, overeenkomstig artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn?**

Ja, de opt-outbepaling van artikel 19 bis, lid 7, van de jaarrekeningrichtlijn is ook van toepassing op kmo's uit derde landen met verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (zie vraag 16).

86) **Indien een moederonderneming uit een derde land op vrijwillige basis een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring publiceert om haar dochterondernemingen in staat te stellen gebruik te maken van de vrijstellingen uit hoofde van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, van de jaarrekeningrichtlijn, moet die geconsolideerde duurzaamheidsverklaring dan in een geconsolideerd bestuursverslag worden opgenomen of kan het een op zichzelf staand document zijn?**

De moederonderneming uit een derde land die op vrijwillige basis aan artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn voldoet, kan de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring in een afzonderlijk document opnemen.

87) **Moet de overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn opgestelde geconsolideerde duurzaamheidsverklaring van de moederonderneming uit een derde land al haar dochterondernemingen of alleen de dochterondernemingen in de EU omvatten?**

De regels voor de consolidatie van de duurzaamheidsverklaring zijn dezelfde als voor de consolidatie van de financiële overzichten. Op grond van artikel 22, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn ([97]) moet de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring alle dochterondernemingen ervan omvatten, ongeacht de plaats van de zetel van die dochterondernemingen.

88) **Hoe kan, in afwachting van een besluit van de Commissie over de gelijkwaardigheid van duurzaamheidsstandaarden van derde landen, een onderneming uit een derde land die op grond van het Unierecht niet verplicht is duurzaamheidsinformatie te rapporteren, toestaan dat haar dochterondernemingen in de Unie worden vrijgesteld van duurzaamheidsrapportering op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn?**

Een onderneming uit een derde land die op grond van het Unierecht niet verplicht is duurzaamheidsinformatie te rapporteren en die haar dochterondernemingen in de Unie wil vrijstellen van duurzaamheidsrapportering op grond van de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, kan een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring publiceren die overeenkomstig de ESRS is opgesteld.

([97]) Artikel 22, lid 6, van de jaarrekeningrichtlijn: "Onverminderd artikel 23, lid 9, worden de moederonderneming en al haar dochterondernemingen in de consolidatie opgenomen, ongeacht de plaats van de zetel van die dochterondernemingen."

Als alternatief moeten de lidstaten, op basis van artikel 48 decies, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn, tot de boekjaren eindigend op 6 januari 2030, een dochteronderneming die onder het recht van een lidstaat valt en die onderworpen is aan de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn en waarvan de moederonderneming onder het recht van een derde land valt, toestaan een geconsolideerde duurzaamheidsverklaring op te stellen en te publiceren overeenkomstig artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, die alle directe of indirecte dochterondernemingen in de Unie van dergelijke onder de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallende moederonderneming uit een derde land omvat. In artikel 48 decies, lid 2, van de jaarrekeningrichtlijn is bepaald dat de dochteronderneming in de Unie die de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering opstelt, een van de dochterondernemingen in de Unie is die in ten minste één van de voorgaande vijf boekjaren de grootste omzet van de groep in de Unie heeft behaald, in voorkomend geval op geconsolideerde basis.

Op grond van artikel 48 decies, lid 3, van de jaarrekeningrichtlijn leidt de opstelling en publicatie van de geconsolideerde duurzaamheidsverklaring die door de in artikel 48 decies, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn bedoelde dochteronderneming in de Unie wordt opgesteld en gepubliceerd, tot de vrijstelling van duurzaamheidsrapportering voor alle ondernemingen die in de consolidatie zijn opgenomen, mits aan de voorwaarden van artikel 19 bis, lid 9, en artikel 29 bis, lid 8, is voldaan.

89) **Moeten uitgevende instellingen van derde landen de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening opnemen in hun duurzaamheidsverklaring?**

Onverminderd artikel 23 van de transparantierichtlijn moeten uitgevende instellingen van derde landen die overeenkomstig artikel 19 bis of artikel 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn rapporteren, in hun duurzaamheidsverklaringen de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening opnemen.

Op grond van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn moeten uitgevende instellingen van de EU en derde landen van verhandelbare effecten die zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de EU (met uitzondering van micro-ondernemingen) hun bestuursverslag opstellen overeenkomstig de artikelen 19, 19 bis en 20 en artikel 29 quinquies, lid 1, van de jaarrekeningrichtlijn (of de artikelen 29 en 29 bis en artikel 29 quinquies, lid 2, van de jaarrekeningrichtlijn in het geval van een geconsolideerd bestuursverslag) en de krachtens artikel 8, lid 4, van de taxonomieverordening vastgestelde specificaties opnemen “wanneer het wordt opgesteld door de in die bepalingen bedoelde ondernemingen”.

In overeenstemming met het duidelijke voornemen van de medewetgevers om de duurzaamheidsrapporteringsvereisten van de jaarrekeningrichtlijn (die alleen van toepassing is op EU-ondernemingen) uit te breiden tot uitgevende instellingen uit de EU en derde landen, moet “wanneer opgesteld door de in die bepalingen bedoelde ondernemingen” worden geïnterpreteerd als een verwijzing naar de categorieën ondernemingen als bedoeld in de artikelen 19 bis en 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn (d.w.z. grote ondernemingen, beursgenoteerde kmo’s, met uitzondering van micro-ondernemingen, en moederondernemingen van grote groepen). Aangezien de transparantierichtlijn van toepassing is op alle uitgevende instellingen in de EU en uit derde landen (met inbegrip van micro-ondernemingen), is deze zin nodig om ervoor te zorgen dat beursgenoteerde micro-ondernemingen niet onderworpen zijn aan duurzaamheidsrapporteringsvereisten.

Op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening moeten ondernemingen die onder de artikelen 19 bis of 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn vallen, bekendmaken hoe en in welke mate de activiteiten van de onderneming verband houden met economische activiteiten die als ecologisch duurzaam worden aangemerkt. Uit de formulering van artikel 4, lid 5, van de transparantierichtlijn blijkt dat wanneer een uitgevende instelling uit de EU of een derde land onderworpen is aan duurzaamheidsrapporteringsvereisten uit hoofde van de artikelen 19 bis of 29 bis van de jaarrekeningrichtlijn, zij in haar bestuursverslag de informatie op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening moet verschaffen.

AFDELING VIII

VEELGESTELDE VRAGEN OVER DE SFDR

90) **Mogen financiëlemarktdeelnemers ervan uitgaan dat elke indicator die als niet-materieel wordt gerapporteerd door een onderneming waarin wordt belegd en die onderworpen is aan de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven, niet bijdraagt aan de overeenkomstige indicator van de belangrijkste nadelige gevolgen in het kader van de informatieverschaffing over de SFDR?**

Ja. Financiëlemarktdeelnemers mogen ervan uitgaan dat een indicator die als niet-materieel wordt gerapporteerd door een onderneming waarin wordt belegd en die ESRS toepast, niet bijdraagt aan de overeenkomstige indicator van belangrijkste ongunstige impacts in het kader van de informatieverschaffing over de SFDR, d.w.z. dat de waarde van die belegging niet hoeft te worden opgenomen in de teller van de gegeven indicator van het belangrijkste ongunstige effect van de SFDR.

Op grond van artikel 29 ter, lid 5, punt b), van de jaarrekeningrichtlijn moet de Commissie bij de vaststelling van standaarden voor duurzaamheidsrapportering zoveel mogelijk rekening houden met de informatie die financiële-marktdeelnemers nodig hebben om hun informatieverschaffingsverplichtingen uit hoofde van Verordening (EU) 2019/2088 en de krachtens die verordening vastgestelde gedelegeerde handelingen na te komen.

Als gevolg van de in de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven vastgestelde verplichting om rekening te houden met de informatiebehoeften van financiëlemarktdeelnemers, is elke indicator die als niet-materieel wordt gerapporteerd door een onderneming waarin wordt belegd en die onderworpen is aan de bepalingen van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven, relevante informatie en kan deze worden beschouwd als niet bijdragend aan de belangrijkste ongunstige effecten in het kader van de SFDR.

Financiëlemarktdeelnemers kunnen deze informatie vinden in de rapportering op basis van de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven, aangezien in alinea 35 van ESRS 1 is bepaald dat wanneer een onderneming van mening is dat een specifiek gegevenspunt afgeleid uit de SFDR niet materieel is, de onderneming expliciet vermeldt dat de betrokken informatie "niet materieel" is ([98]).

Daarnaast is in alinea 56 van ESRS 2 bepaald dat ondernemingen die onderworpen zijn aan de richtlijn duurzaamheidsrapportering door bedrijven een tabel moeten opnemen met alle datapunten die voortvloeien uit andere EU-wetgeving, waaronder de SFDR, met vermelding van waar ze te vinden zijn in de duurzaamheidsverklaring en met de vermelding "niet materieel" in de tabel voor de datapunten die de onderneming als niet materieel heeft beoordeeld, overeenkomstig alinea 35 van ESRS 1.

([98]) Dezelfde aanpak wordt gevolgd voor datapunten die voortvloeien uit andere EU-wetgeving die is opgenomen in bijlage B van ESRS 2.