Uradni list
Evropske unije

SL
Serija C

C/2024/6792

13.11.2024

Obvestilo Komisije o razlagi nekaterih pravnih določb iz Direktive 2013/34/EU (računovodska direktiva), Direktive 2006/43/ES (direktiva o revizijah), Uredbe (EU) št. 537/2014 (uredba o reviziji), Direktive 2004/109/ES (direktiva o preglednosti), Delegirane uredbe (EU) 2023/2772 (prvi sklop evropskih standardov poročanja o trajnostnosti (prvi delegirani akt o ESRS)) in Uredbe (EU) 2019/2088 (uredba o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo (SFDR)) v zvezi s poročanjem o trajnostnosti

(C/2024/6792)

V tem sklopu pogosto zastavljenih vprašanj je pojasnjena razlaga nekaterih določb o poročanju o trajnostnosti, ki so bile z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti (Direktiva (EU) 2022/2464) uvedene v računovodsko direktivo (Direktiva 2013/34/EU), direktivo o revizijah (Direktiva 2006/43/ES), uredbo o reviziji (Uredba (EU) št. 537/2014) in direktivo o preglednosti (Direktiva 2004/109/ES), da bi se podjetjem olajšalo njihovo izvajanje. Pojasnjene so tudi nekatere določbe uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo (SFDR) (Uredba (EU) 2019/2088).

Ta sklop pogosto zastavljenih vprašanj vključuje tudi omejeno število pojasnil v zvezi z razlago nekaterih določb iz prvega sklopa evropskih standardov poročanja o trajnostnosti (ESRS) (Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2772), kadar se je štelo, da je potrebna pravna razlaga Komisije. Podjetja in drugi deležniki si lahko ogledajo tudi smernice za izvajanje ESRS, ki jih je objavila Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje (EFRAG), svetovalni organ z več deležniki, katerega naloga je svetovati Komisiji o ESRS ([1]).

S tem sklopom pogosto zastavljenih vprašanj namerava Komisija deležnikom olajšati izpolnjevanje regulativnih zahtev na stroškovno učinkovit način ter zagotoviti uporabnost in primerljivost sporočenih informacij o trajnostnosti. Ta sklop pogosto zastavljenih vprašanj bo z zagotavljanjem večje jasnosti in gotovosti podjetjem prispeval k cilju Komisije, da podjetja razbremeni upravnih bremen, povezanih s poročanjem o trajnostnosti ([2]). Komisija lahko ta pogosto zastavljena vprašanja po potrebi posodobi.

V odgovorih na pogosto zastavljena vprašanja v tem obvestilu so pojasnjene določbe, ki jih že vsebuje zakonodaja, ki se uporablja. Z njimi se nikakor ne povečujejo pravice in obveznosti, ki izhajajo iz te zakonodaje, niti se ne uvajajo dodatne zahteve. Namen teh pogosto zastavljenih vprašanj je zgolj pomagati podjetjem pri izvajanju ustreznih pravnih določb. Sodišče Evropske unije je edino pristojno za uradno razlago prava Unije. Stališča, izražena v tem obvestilu, ne morejo prejudicirati stališč, ki bi jih Komisija lahko izrazila pred sodišči Unije in nacionalnimi sodišči.

Kazalo

Stran

Oddelek I – Glosar uporabljenih pojmov in zakonodaje, ki se uporablja 3

Oddelek II – Pregled zahtev glede poročanja o trajnostnosti, uvedenih z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti 4

ZAHTEVE GLEDE TRAJNOSTNOSTI ZA POROČAJOČA PODJETJA 5

ZAHTEVE ZA ZAKONITE REVIZORJE IN NEODVISNE PONUDNIKE STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL 13

([1]) www.efrag.org. EFRAG je objavila smernice o izvajanju za ocenjevanje pomembnosti, poročanje v vrednostni verigi in seznam podatkovnih točk iz ESRS. EFRAG trenutno pripravlja smernice za izvajanje načrtov za podnebni prehod. Poleg tega je vzpostavila spletno platformo za pogosto zastavljena vprašanja, prek katere lahko podjetja in drugi deležniki predložijo tehnična vprašanja o ESRS.

([2]) Za racionalizacijo obveznosti poročanja je Komisija v celoti izkoristila svoje pooblastilo iz člena 3(13) računovodske direktive za sprejetje Delegirane direktive Komisije (EU) 2023/2775 z dne 17. oktobra 2023 o spremembi Direktive 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta (UL L, 2023/2775, 21.12.2023) za prilagoditev meril velikosti, ki se uporabljajo za opredelitev mikro, malih, srednjih in velikih podjetij ali skupin, učinkom inflacije. S tem se je zmanjšalo število podjetij, za katera veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti v skladu z računovodsko direktivo – in posledično v skladu s členom 8 Uredbe (EU) 2020/852 (uredba o taksonomiji).

Oddelek III – Pogosto zastavljena vprašanja o informacijah o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive (posamična in konsolidirana izjava o trajnostnosti) 15

PODROČJE UPORABE IN DATUMI ZAČETKA UPORABE 15

PRAVILA O IZVZETJIH 19

ESRS 23

VREDNOSTNA VERIGA 24

RAZKRITJA IZ ČLENA 8 UREDBE O TAKSONOMIJI 27

ZAHTEVE GLEDE JEZIKA 27

DIGITALIZACIJA (OBLIKA IN DIGITALNO OZNAČEVANJE) 28

OBJAVA 28

NADZOR 29

Oddelek IV – Pogosto zastavljena vprašanja o informacijah o trajnostnosti, sporočenih v skladu s členom 40a računovodske direktive 29

PODROČJE UPORABE IN DATUM ZAČETKA UPORABE 29

ESRS 30

RAZKRITJA IZ ČLENA 8 UREDBE O TAKSONOMIJI 37 30

PRAVILA O IZVZETJIH 31

JEZIK IN OBLIKA 31

OBJAVA 31

NADZOR 32

Oddelek V – Pogosto zastavljena vprašanja o dajanju zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti 32

PODELITEV DOVOLJENJA ZAKONITIM REVIZORJEM IN REVIZIJSKIM PODJETJEM 32

AKREDITACIJA IN ODOBRITEV NEODVISNIH PONUDNIKOV STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL 34

AKREDITIRANA NEODVISNA TRETJA STRAN 35

NEODVISNI PONUDNIKI STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL 35

PONUDNIKI STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL IZ TRETJIH DRŽAV 36

ZAUPNOST 36

STORITVE DAJANJA ZAGOTOVIL 36

PLAČILA 36

DAJANJE ZAGOTOVIL O ZANESLJIVOSTI IZJAVE O TRAJNOSTI, PRIPRAVLJENE V SKLADU S ČLENOMA 19a IN 29a RAČUNOVODSKE DIREKTIVE 37

STORITVE, KI NISO POVEZANE Z DAJANJEM ZAGOTOVIL 39

DAJANJE ZAGOTOVIL O ZANESLJIVOSTI POROČILA O TRAJNOSTNOSTI, PRIPRAVLJENEGA V SKLADU S ČLENOM 40a RAČUNOVODSKE DIREKTIVE 39

Oddelek VI – Pogosto zastavljena vprašanja o ključnih neopredmetenih sredstvih 40

Oddelek VII –Dodatna pogosto zastavljena vprašanja o zahtevah za podjetja iz tretjih držav 41

Oddelek VIII –
Pogosto zastavljena vprašanja o uredbi o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo 42

ODDELEK I

GLOSAR UPORABLJENIH POJMOV IN ZAKONODAJE, KI SE UPORABLJA

Pojem	Opredelitev/pravna podlaga
Računovodska direktiva	Direktiva 2013/34/EU ([1]).
Direktiva o revizijah	Direktiva 2006/43/ES ([2]).
Uredba o reviziji	Uredba (EU) št. 537/2014 ([3]).
Direktiva o pravu družb	Direktiva (EU) 2017/1132 ([4]).
Direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti	Direktiva (EU) 2022/2464 (direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti) ([5]).
Sveženj o ESAP	— Uredba (EU) 2023/2859 o vzpostavitvi evropske enotne točke dostopa (ESAP), ki zagotavlja centraliziran dostop do javno dostopnih informacij, pomembnih za finančne storitve, kapitalske trge in trajnostnost (uredba o ESAP) ([6]), — Uredba (EU) 2023/2869 o spremembi nekaterih uredb glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (uredba omnibus o ESAP) ([7]), — Direktiva (EU) 2023/2864 o spremembi nekaterih direktiv glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (direktiva omnibus o ESAP) ([8]).
Delegirana uredba o enotni elektronski obliki poročanja	Delegirana uredba Komisije (EU) 2019/815 o enotni elektronski obliki poročanja ([9]).
ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi	Evropski standardi poročanja o trajnostnosti (ESRS), ki jih morajo mala in srednja podjetja (MSP), ki kotirajo na borzi, razen mikropodjetij, uporabljati kot alternativo ESRS, kar zadeva pripravo izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a računovodske direktive. Te ESRS mora sprejeti Komisija na podlagi člena 29c računovodske direktive.
ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav	Evropski standardi poročanja o trajnostnosti (ESRS), ki jih morajo uporabljati podjetja iz tretjih držav, za katera velja člen 40a računovodske direktive, pri pripravi poročila o trajnostnosti. Te ESRS mora sprejeti Komisija na podlagi člena 40b računovodske direktive.
ESRS	Evropski standardi poročanja o trajnostnosti (ESRS), ki jih morajo uporabljati podjetja iz členov 19a in 29a računovodske direktive za pripravo izjave o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive. Ti ESRS vključujejo prvi sklop sektorsko neodvisnih ESRS (sprejetih z Delegirano uredbo Komisije (EU) 2023/2772 ([10])) in sektorske ESRS (Komisija naj bi jih sprejela do 30. junija 2026).
MSP	Mala in srednja podjetja, kot so opredeljena v členu 3(1), (2) in (3) računovodske direktive.
SFDR	Uredba (EU) 2019/2088 (uredba o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo) ([11]).
Poročilo o trajnostnosti za nekatera podjetja iz tretjih držav	Informacije o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členom 40a računovodske direktive.
Izjava o trajnostnosti	Informacije o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členoma 19a (posamična izjava o trajnostnosti) in 29a (konsolidirana izjava o trajnostnosti) računovodske direktive.
Uredba o taksonomiji	Uredba (EU) 2020/852 ([12]).
Direktiva o preglednosti	Direktiva 2004/109/ES ([13]).

([1]) Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (UL L 182, 29.6.2013, str. 19).

([2]) Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (UL L 157, 9.6.2006, str. 87).

([3]) Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (UL L 158, 27.5.2014, str. 77).

([4]) Direktiva (EU) 2017/1132 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. junija 2017 o določenih vidikih prava družb (UL L 169, 30.6.2017, str. 46).

([5]) Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti (UL L 322, 16.12.2022, str. 15).

([6]) Uredba (EU) 2023/2859 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. decembra 2023 o vzpostavitvi evropske enotne točke dostopa, ki zagotavlja centraliziran dostop do javno dostopnih informacij, pomembnih za finančne storitve, kapitalske trge in trajnostnost (UL L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj).

([7]) Uredba (EU) 2023/2869 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. decembra 2023 o spremembi nekaterih uredb glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (UL L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj).

([8]) Direktiva (EU) 2023/2864 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. decembra 2023 o spremembi nekaterih direktiv glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (UL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([9]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2018/815 z dne 17. decembra 2018 o dopolnitvi Direktive 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z regulativnimi tehničnimi standardi za določitev enotne elektronske oblike poročanja (UL L 143, 29.5.2019, str. 1).

([10]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2772 z dne 31. julija 2023 o dopolnitvi Direktive 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta glede standardov poročanja o trajnostnosti (UL L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).

([11]) Uredba (EU) 2019/2088 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 27. novembra 2019 o razkritjih, povezanih s trajnostnostjo, v sektorju finančnih storitev (UL L 317, 9.12.2019, str. 1).

([12]) Uredba (EU) 2020/852 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. junija 2020 o vzpostavitvi okvira za spodbujanje trajnostnih naložb ter spremembi Uredbe (EU) 2019/2088 (UL L 198, 22.6.2020, str. 13).

([13]) Direktiva 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 2004 o uskladitvi zahtev v zvezi s preglednostjo informacij o izdajateljih, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu, in o spremembah Direktive 2001/34/ES (UL L 390, 31.12.2004, str. 38).

ODDELEK II

PREGLED ZAHTEV GLEDE POROČANJA O TRAJNOSTNOSTI, UVEDENIH Z DIREKTIVO O POROČANJU PODJETIJ O TRAJNOSTNOSTI

Z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti (Direktiva (EU) 2022/2464) so bile s spremembami računovodske direktive (Direktiva 2013/34/EU), direktive o revizijah (Direktiva 2006/43/ES), uredbe o revizijah (Uredba (EU) št. 537/2014) in direktive o preglednosti (Direktiva 2004/109/ES) uvedene nove zahteve glede poročanja o trajnostnosti za nekatera podjetja.

Na splošno ([3]) te zahteve glede poročanja o trajnostnosti nekatera podjetja zavezujejo k objavi informacij o trajnostnosti, ki morajo biti pripravljene v skladu s posebnimi standardi poročanja o trajnostnosti in, kjer je to ustrezno, v digitalni obliki. Za te informacije o trajnostnosti velja zahteva glede dajanja zagotovil in jih je treba objaviti skupaj s povezanim poročilom o zanesljivosti.

Na splošno se te zahteve glede poročanja o trajnostnosti uporabljajo za podjetja, za katera velja pravo države članice, ([4]) ki so:

— velika podjetja,

([3]) To je pregled glavnih zahtev glede poročanja o trajnostnosti. Ustrezne zahteve glede poročanja za podjetja, za katera velja pravo države članice: členi 19a, 29a in 40a računovodske direktive. Za podrobnejšo ponazoritev posameznih zahtev glej odstavke v nadaljevanju.

([4]) To je pregled podjetij, ki spadajo na področje uporabe teh zahtev glede poročanja o trajnostnosti. Za podrobnejšo ponazoritev podjetij, ki spadajo na področje uporabe posamezne zahteve, glej odstavke v nadaljevanju.

— MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, in

— obvladujoča podjetja velikih skupin.

Uporabljajo se tudi za podjetja, za katera velja pravo tretje države, ki imajo prenosljive vrednostne papirje, sprejete v trgovanje na reguliranem trgu EU (razen mikropodjetij), ali ki poslujejo na ozemlju Unije nad določenimi pragovi ([5]).

Pravila za določitev velikosti podjetja in obsega konsolidacije za namene poročanja o trajnostnosti temeljijo na obstoječih pravilih za namene računovodskega poročanja, ki so določena v nacionalnih ukrepih za prenos že obstoječe računovodske direktive. Pragovi iz računovodske direktive za določitev velikosti posameznih kategorij podjetij so navedeni v okencu znotraj diagrama z naslovom „Diagram poteka za opredelitev veljavnih zahtev glede poročanja o trajnostnosti in datuma začetka uporabe“ v nadaljevanju.

Datum začetka uporabe teh zahtev glede poročanja o trajnostnosti se razlikuje glede na posamezno zahtevo glede poročanja in kategorijo podjetja. Določen datum začetka uporabe za posamezne zahteve je naveden v odstavku „Zahteve glede trajnostnosti za poročajoča podjetja“ v nadaljevanju.

Ker so te zahteve uvedene z direktivo, so posebna pravila, ki se uporabljajo za podjetja, tista pravila, ki so določena v nacionalni zakonodaji, s katero je prenesena računovodska direktiva, kakor je bila spremenjena z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti ([6]) in Delegirano direktivo Komisije (EU) 2023/2775 ([7]), s katero so bila merila velikosti, ki se uporabljajo za opredelitev mikro, malih, srednjih in velikih podjetij ali skupin, prilagojena učinkom inflacije, s čimer se je zmanjšalo število podjetij, za katera veljajo zahteve glede trajnostnosti in do določene mere zahteve glede računovodskega poročanja.

Direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti ne ureja prostovoljnega razkritja informacij o trajnostnosti s strani podjetij, ki ne spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti (na primer MSP brez vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU), za katero ne veljajo obvezne zahteve na ravni Unije.

ZAHTEVE GLEDE TRAJNOSTNOSTI ZA POROČAJOČA PODJETJA

1. **Priprava, zagotavljanje in objava informacij o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive (izjava o trajnostnosti)**

1.1 *Informacije o trajnostnosti, o katerih je treba poročati na posamični ravni v skladu s členom 19a računovodske direktive (izjava o trajnostnosti)*

Na podlagi člena 19a računovodske direktive morajo podjetja, za katera velja pravo države članice in ki so:

— velika podjetja ([8]) ali

([5]) Ustrezne zahteve glede poročanja za podjetja, za katera velja pravo tretje države: člen 4(5) direktive o preglednosti (ki se sklicuje na člena 19a in 29a računovodske direktive) in člen 40a računovodske direktive.

([6]) Pravila o predstavitvi in vsebini izjave o trajnostnosti, ki jo pripravijo podjetja, so določena v delegiranih aktih, v katerih so opredeljeni ustrezni evropski standardi poročanja o trajnostnosti (ESRS). Ti standardi se sprejmejo z uredbami, zato jih podjetja neposredno uporabljajo, ne da bi jih morale države članice prenesti v nacionalno zakonodajo.

([7]) Delegirana direktiva Komisije (EU) 2023/2775 z dne 17. oktobra 2023 o spremembi Direktive 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi s prilagoditvijo meril velikosti mikro, malih, srednjih in velikih podjetij ali skupin (UL L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

([8]) Kot so opredeljena v členu 3(4) računovodske direktive, kakor je bila spremenjena z Delegirano direktivo Komisije (EU) 2023/2775.

— MSP ([9]), razen mikropodjetij ([10]), s prenosljivimi vrednostnimi papirji ([11]), sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU,

sporočati informacije o trajnostnosti na posamični ravni (posamična izjava o trajnostnosti) v zvezi z vplivi podjetja na zadeve v zvezi s trajnostnostjo ter v zvezi s tem, kako zadeve v zvezi s trajnostnostjo vplivajo na razvoj, uspešnost in položaj podjetja.

Posamična izjava o trajnostnosti mora izpolnjevati naslednje zahteve:

(i) vključena mora biti v ločen razdelek poslovnega poročila podjetja;

(ii) pripravljena mora biti v skladu z evropskimi standardi poročanja o trajnostnosti (ESRS), sprejetimi z delegiranimi akti Komisije ([12]). MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, lahko namesto tega pripravijo posamično izjavo o trajnostnosti v skladu s posebnim sklopom sorazmernih ESRS ([13]), sprejetim z delegiranimi akti Komisije (ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi) ([14]);

(iii) opremljena mora biti z oznako v skladu z digitalno taksonomijo ([15]) sprejeto s spremembo delegirane uredbe Komisije o enotni elektronski obliki poročanja ([16]), poslovno poročilo, ki vključuje izjavo o trajnostnosti, pa se pripravi v obliki XHTML ([17]);

(iv) zanjo je potrebno zagotovilo ([18]) zakonitih revizorjev ali neodvisnih ponudnikov storitev dajanja zagotovil, če to dovoljuje država članica, na podlagi standardov dajanja omejenih zagotovil ([19]);

(v) poslovno poročilo, ki vključuje izjavo o trajnostnosti, se objavi v skladu z obstoječimi pravili o objavi poslovnega poročila ([20]), skupaj z mnenjem o zanesljivosti izjave o trajnostnosti ([21]).

([9]) Kot so opredeljena v členu 3(1), (2) in (3) računovodske direktive, kakor je bila spremenjena z Delegirano direktivo Komisije (EU) 2023/2775.
([10]) Kot so opredeljena v členu 3(1) računovodske direktive, kakor je bila spremenjena z Delegirano direktivo Komisije (EU) 2023/2775.
([11]) Kot so opredeljeni v členu 4(1), točka (44), Direktive 2014/65/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. maja 2014 o trgih finančnih instrumentov ter spremembi Direktive 2002/92/ES in Direktive 2011/61/EU. Prenosljivi vrednostni papirji med drugim vključujejo delnice v podjetjih in druge oblike listinjenega dolga.
([12]) Člen 29b računovodske direktive. Ti ESRS vključujejo prvi sklop sektorsko neodvisnih ESRS (sprejetih z Delegirano uredbo Komisije (EU) 2023/2772) in sektorske ESRS (Komisija naj bi jih sprejela do 30. junija 2026).
([13]) Člen 19a(6) računovodske direktive.
([14]) Člen 29c računovodske direktive.
([15]) „Digitalna taksonomija" je sklop pravil (ki bodo sprejeta s spremembo Delegirane uredbe Komisije (EU) 2019/815) in bodo določala, kako informacije v izjavi o trajnostnosti, ki jo je treba vključiti v poslovno poročilo, pripravljeno v obliki XHTML, opremiti z oznakami, da bo izjava o trajnostnosti postala strojno berljiva.
([16]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2018/815 z dne 17. decembra 2018 o dopolnitvi Direktive 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z regulativnimi tehničnimi standardi za določitev enotne elektronske oblike poročanja (UL L 143, 29.5.2019, str. 1).
([17]) Člen 29d računovodske direktive.
([18]) Člen 34 računovodske direktive.
([19]) Na podlagi člena 26a direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti je treba dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti izvajati v skladu s standardi dajanja omejenih zagotovil, ki jih mora Komisija sprejeti do 1. oktobra 2026 (in so trenutno v pripravi). Vendar lahko države članice uporabljajo nacionalne standarde, postopke ali zahteve za dajanje zagotovil, dokler Komisija ne sprejme standarda dajanja zagotovil, ki zadeva isto področje.
([20]) Zahteve glede poročanja o trajnostnosti iz računovodske direktive, kakor je bila spremenjena z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti, ne spreminjajo že obstoječega roka za objavo poslovnega poročila iz člena 30 računovodske direktive, tj. najpozneje 12 mesecev po datumu bilance stanja.
([21]) Člen 30 računovodske direktive.

Te zahteve je treba izpolniti na podlagi naslednjega postopnega pristopa ([22]):

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2024 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2025): velika podjetja, ki so subjekti javnega interesa ([23]) in na dan svoje bilance stanja presegajo povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu,

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2025 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2026): druga velika podjetja (tj. velika podjetja, ki niso „subjekti javnega interesa in na dan svoje bilance stanja presegajo povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu“),

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2026 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2027):

  — MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU,

  — majhne in nekompleksne institucije ([24]), pod pogojem, da gre za velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU;

  — lastne zavarovalnice ([25]) in lastne pozavarovalnice ([26]) pod pogojem, da gre za velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU.

MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, se lahko odločijo za izvzetje iz teh zahtev do poslovnih let, ki se začnejo pred 1. januarjem 2028, če v poslovnem poročilu na kratko navedejo, zakaj poročanje o trajnostnosti ni bilo zagotovljeno ([27]).

Podjetje je izvzeto iz obveznosti objave posamične izjave o trajnostnosti, kadar so informacije vključene v konsolidirano izjavo obvladujočega podjetja o trajnostnosti, če so izpolnjeni nekateri pogoji v zvezi z vsebino poslovnega poročila izvzetega podjetja in objavo informacij o trajnostnosti s strani obvladujočega podjetja ([28]). Velika podjetja z vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU – vključno z malimi in nekompleksnimi institucijami, lastnimi zavarovalnicami in lastnimi pozavarovalnicami ter podjetji iz tretjih držav – ne morejo izkoristiti tega izvzetja ([29]).

1.2 *Informacije o trajnostnosti, o katerih je treba poročati na konsolidirani ravni v skladu s členom 29a računovodske direktive (konsolidirana izjava o trajnostnosti)*

Na podlagi člena 29a računovodske direktive mora podjetje, za katero velja pravo države članice in ki je obvladujoče podjetje velike skupine ([30]), sporočati informacije o trajnostnosti na konsolidirani ravni (konsolidirana izjava o trajnostnosti) v zvezi z vplivi podjetja na zadeve v zvezi s trajnostnostjo in v zvezi s tem, kako zadeve v zvezi s trajnostnostjo vplivajo na razvoj, uspešnost in položaj podjetja.

Konsolidirana izjava o trajnostnosti mora izpolnjevati iste zahteve, kot so določene za posamično izjavo o trajnostnosti (odstavek 1.1 zgoraj, točke (i) do (v)) ([31]).

([22]) Člen 5(2), prvi pododstavek, direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti.
([23]) Kot je opredeljeno v členu 2, točka (1, računovodske direktive.
([24]) Opredeljene v členu 4(1), točka 145, Uredbe (EU) 575/2013.
([25]) Opredeljene v členu 13, točka (2), Direktive 2009/138/ES.
([26]) Opredeljene v členu 13, točka (5), Direktive 2009/138/ES.
([27]) Člen 19a(7) računovodske direktive.
([28]) Ti pogoji so določeni v členu 19a(9) računovodske direktive. Glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 19.
([29]) Člen 19a(10) računovodske direktive.
([30]) Kot je opredeljeno v členu 3(7) računovodske direktive.
([31]) Vendar se lahko konsolidirana izjava o trajnostnosti pripravi le z uporabo ESRS. Obvladujoča podjetja velikih skupin, ki so MSP s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranih trgih EU, ne smejo uporabljati ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi.

Te zahteve je treba izpolniti na podlagi naslednjega postopnega pristopa ([32]):

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2024 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2025): subjekti javnega interesa, ki so obvladujoča podjetja velike skupine in na dan svoje bilance stanja na konsolidirani podlagi presegajo povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu,

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2025 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2026): druga obvladujoča podjetja velike skupine (tj. obvladujoča podjetja velike skupine, ki niso „subjekti javnega interesa in/ali katerih skupina na dan svoje bilance stanja na konsolidirani podlagi ne presega povprečnega števila 500 zaposlenih v poslovnem letu“).

Obvladujoče podjetje, ki objavi konsolidirano izjavo o trajnostnosti, je izvzeto iz obveznosti objave posamične izjave o trajnostnosti ([33]). Obvladujoče podjetje, ki je tudi odvisno podjetje, je izvzeto iz obveznosti objave konsolidirane izjave o trajnostnosti, kadar so informacije vključene v konsolidirano izjavo o trajnostnosti ali konsolidirano poročanje drugega obvladujočega podjetja o trajnostnosti, če so izpolnjeni nekateri pogoji v zvezi z vsebino poslovnega poročila izvzetega podjetja in objavo informacij o trajnostnosti s strani obvladujočega podjetja ([34]). Velika podjetja z vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU – vključno z malimi in nekompleksnimi institucijami, lastnimi zavarovalnicami in lastnimi pozavarovalnicami ter podjetji iz tretjih držav – ne morejo izkoristiti tega izvzetja ([35]).

1.3 Informacije o trajnostnosti, o katerih morajo izdajatelji prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, poročati na posamični ravni (izjava o trajnostnosti) ali – za obvladujoča podjetja velikih skupin – na konsolidirani ravni (konsolidirana izjava o trajnostnosti) v skladu s členom 4(5) direktive o preglednosti

Na podlagi člena 4(5) direktive o preglednosti, ki se sklicuje na člena 19a in 29a računovodske direktive, morajo izdajatelji prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU ([36]) (ne glede na to, ali zanje velja pravo države članice ali pravo tretje države), razen mikropodjetij, v svoja letna računovodska poročila vključiti poslovno poročilo, ki vključuje informacije o trajnostnosti na posamični ravni (izjava o trajnostnosti) ali – za obvladujoča podjetja velikih skupin – na konsolidirani ravni (konsolidirana izjava o trajnostnosti) v skladu z zahtevami, določenimi v odstavku 1.1 zgoraj, točke (i) do (v). Pravila o objavi so določena za letno računovodsko poročilo v skladu s členom 4 direktive o preglednosti ([37]).

Izdajatelji prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, ki so velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) ali obvladujoča podjetja velikih skupin, kot so opredeljena v računovodski direktivi, bodo prav tako morali objaviti poslovno poročilo v skladu z zahtevami, določenimi v računovodski direktivi in navedenimi v odstavkih 1.1 in 1.2 zgoraj. Uporabljajo se tudi pravila o izvzetju iz členov 19a(8) in 19a(9) računovodske direktive.

Te zahteve je treba izpolniti na podlagi naslednjega postopnega pristopa ([38]):

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2024 ali pozneje (s prvo objavo v letu 2025):* izdajatelji, ki so velika podjetja in na dan svoje bilance stanja presegajo povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu, in izdajatelji, ki so obvladujoča podjetja velike skupine in na dan svoje bilance stanja na konsolidirani podlagi presegajo povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu,

([32]) Člen 5(2), prvi pododstavek, računovodske direktive.
([33]) Člen 29a(7) računovodske direktive.
([34]) Ti pogoji so določeni v členu 29a(8) računovodske direktive. Glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 19.
([35]) Člen 29a(9) računovodske direktive.
([36]) Kot so opredeljeni v členu 2, točki (a) in (d), direktive o preglednosti.
([37]) Zahteve glede poročanja o trajnostnosti iz direktive o preglednosti, kakor je bila spremenjena z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti, ne spreminjajo že obstoječega roka za objavo letnega računovodskega poročila (ki vključuje poslovno poročilo) iz člena 4(1) direktive o preglednosti, tj. najpozneje štiri mesece po datumu bilance stanja.
([38]) Člen 5(2), tretji pododstavek, računovodske direktive.

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2025 ali pozneje (s prvo objavo v letu 2026):* drugi izdajatelji, ki so velika podjetja, ter drugi izdajatelji, ki so obvladujoča podjetja velike skupine,

— *za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2026 ali pozneje* (s prvo objavo v letu 2027):

  — izdajatelji, ki so MSP (razen mikropodjetij),

  — izdajatelji, opredeljeni kot majhne in nekompleksne institucije, če so velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, in

  — izdajatelji, opredeljeni kot lastne zavarovalnice in lastne pozavarovalnice, če so velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU.

2. **Priprava, zagotavljanje in objava informacij o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členom 40a računovodske direktive (poročilo o trajnostnosti za nekatera podjetja iz tretjih držav)**

Iz člena 40a računovodske direktive izhaja, da kadar ima podjetje iz tretje države, ki v Uniji ustvari čisti prihodek v višini več kot 150 milijonov EUR (v vsakem od zadnjih dveh zaporednih poslovnih let), v Uniji odvisno podjetje, za katero veljata člena 19a/29a računovodske direktive, ali, če takega odvisnega podjetja ni, v Uniji podružnico, ki je ustvarila čisti prihodek v višini več kot 40 milijonov EUR (v predhodnem poslovnem letu), bo odvisno podjetje ali podružnica morala objaviti in dati na voljo informacije o trajnostnosti na ravni skupine obvladujočega podjetja iz tretje države.

To poročilo o trajnostnosti, ki ga je treba predložiti v skladu s členom 40a računovodske direktive, ima omejeno vsebino v primerjavi z „izjavo o trajnostnosti“, ki jo je treba predložiti v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive. Nekatere informacije, ki se zahtevajo v izjavi o trajnostnosti, se v poročilu o trajnostnosti ne zahtevajo, zlasti informacije o odpornosti, priložnostih in tveganjih, saj je namen poročila o trajnostnosti predvsem osredotočiti se na vplive na trajnostnost ([39]).

Poročilo o trajnostnosti mora izpolnjevati naslednje zahteve:

— pripravljeno mora biti v skladu z ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav, sprejetimi z delegiranimi akti Komisije ([40]),

— zanj je potrebno zagotovilo ([41]),

— objaviti ga morajo ustrezna odvisna podjetja ali podružnice, ki imajo sedež ali se nahajajo v Uniji, skupaj z mnenjem o zanesljivosti poročila o trajnostnosti ([42]).

Če obvladujoče podjetje iz tretje države pripravi poročilo o trajnostnosti v skladu z ESRS (namesto z ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav), odvisnemu podjetju ali podružnici ni treba pripraviti poročila o trajnostnosti v skladu z ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav. V tem primeru bi se uporabila izvzetja iz člena 19a(9) in člena 29a(8).

Te zahteve morajo biti izpolnjene za vsako poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2028 ali pozneje ([43]).

([39]) Člen 40a(1) računovodske direktive: „[...] poročilo o trajnostnosti, v katerem so zajete tudi informacije iz člena 29a(2), točke (a)(iii) do (a)(v), točke (b) do (f) in po potrebi točka (h)“.

([40]) Člen 40a(2), prvi pododstavek, in člen 40b računovodske direktive. Rok, v katerem mora Komisija sprejeti ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav, je bil z Direktivo (EU) 2024/1306 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2024 o spremembi Direktive 2013/34/EU glede rokov za sprejetje standardov poročanja o trajnostnosti za nekatere sektorje in nekatera podjetja iz tretjih držav (UL L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj) preložen na 30. junij 2026.

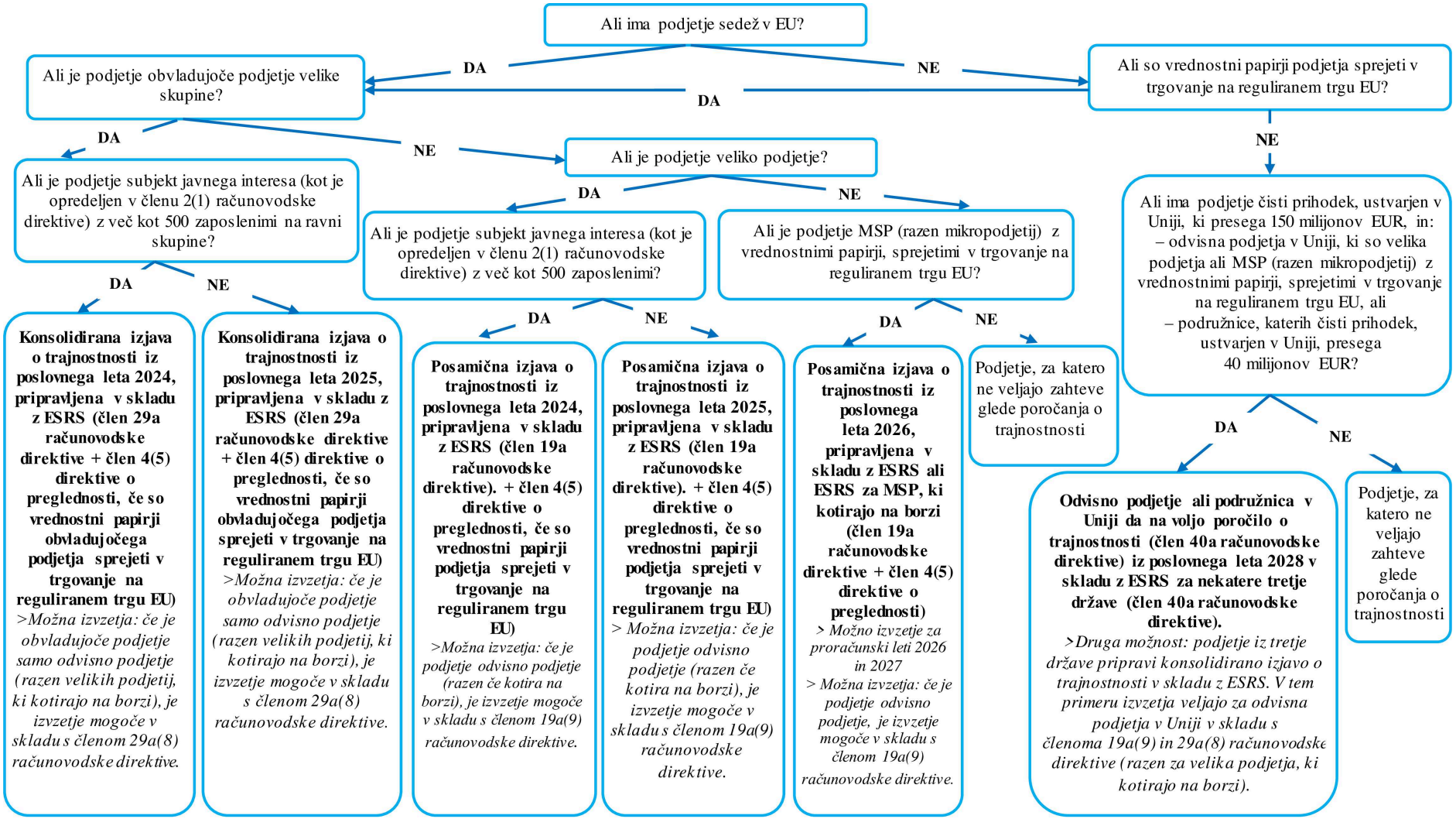
([41]) Člen 40a(3) računovodske direktive.

([42]) Člen 40d računovodske direktive.

([43]) Člen 5(2), drugi pododstavek, direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti. „Države članice uporabljajo predpise, potrebne za uskladitev s členom 1, točka 14, za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2028 ali pozneje“.

Diagram poteka za opredelitev veljavnih zahtev glede poročanja o trajnostnosti za posamezne vrste podjetij in natančnega datuma začetka uporabe

V spodnjem diagramu poteka je ponazorjen postopek za ugotovitev, ali za subjekt veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti in od katerega poslovnega leta dalje.



- **Mikropodjetja (člen 3(1) računovodske direktive)** = podjetja, ki na dan svoje bilance stanja ne presegajo meje vsaj dveh od naslednjih treh meril: (a) bilančna vsota: 450 000 EUR; (b) čisti prihodek: 900 000 EUR; (c) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu: 10.
- **MSP (člen 3(1), (2) in (3) računovodske direktive)** = podjetja, ki na dan svoje bilance stanja ne presegajo omejitev vsaj dveh od naslednjih treh meril: (a) bilančna vsota: 25 000 000 EUR, (b) čisti prihodek: 50 000 000 EUR, (c) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu: 250.
- **Velika podjetja (člen 3(4) računovodske direktive)** = podjetja, ki na dan svoje bilance stanja presegajo vsaj dve od naslednjih treh meril: (a) bilančna vsota: 25 000 000 EUR; (b) čisti prihodek: 50 000 000 EUR; (c) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu: 250.
- **Velike skupine (člen 3(7) računovodske direktive)** = skupine, ki jih sestavljajo obvladujoča in odvisna podjetja, ki bodo vključena v konsolidacijo in ki na dan bilance stanja obvladujočega podjetja na konsolidirani podlagi presegajo meje vsaj dveh od naslednjih treh meril: (a) bilančna vsota: 25 000 000 EUR; (b) čisti prihodek: 50 000 000 EUR; (c) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu: 250.

Časovnica za uporabo zahtev glede poročanja o trajnostnosti

V spodnji preglednici so navedeni različni datumi začetka uporabe za različne vrste podjetij, za katera veljajo zahteve glede poročanje o trajnostnosti.

	Poslovno leto 2024 (poročanje v letu 2025)	**Poslovno leto 2025 (poročanje v letu 2026)**	**Poslovno leto 2026 (poročanje v letu 2027)**	**Poslovno leto 2027 (poročanje v letu 2028)**	**Poslovno leto 2028 (poročanje v letu 2029)**
Velika podjetja, ki so subjekti javnega interesa (vključno z izdajatelji iz tretjih držav) s povprečno več kot 500 zaposlenimi v poslovnem letu	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**
Subjekti javnega interesa (vključno z izdajatelji iz tretjih držav), ki so obvladujoča podjetja velike skupine s povprečno več kot 500 zaposlenimi na konsolidirani podlagi v poslovnem letu	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**
Velika podjetja (vključno z izdajatelji iz tretjih držav), ki niso „subjekti javnega interesa s povprečno več kot 500 zaposlenimi v poslovnem letu“	n. r.	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS)**
Obvladujoča podjetja velike skupine (vključno z izdajatelji iz tretjih držav), ki niso „subjekti javnega interesa s povprečno več kot 500 zaposlenimi na konsolidirani podlagi v poslovnem letu“	n. r.	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**	**konsolidirana izjava o trajnostnosti (ESRS)**
MSP, ki kotirajo na borzi, majhne in nekompleksne institucije, lastne (po) zavarovalnice (vključno z izdajatelji iz tretjih držav)	n. r.	n. r.	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS ali ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi)** (*)	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS ali ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi)** (*)	**posamična izjava o trajnostnosti (ESRS ali ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi)**
Odvisna podjetja iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti (ali, če takih podjetij ni, podružnice v EU s čistim prihodkom v Uniji v višini več kot 40 milijonov EUR) podjetij iz tretjih držav, ki ne kotirajo na borzi, s čistim prihodkom v Uniji v višini več kot 150 milijonov EUR	n. r.	n. r.	n. r.	n. r.	**poročilo o trajnostnosti (ESRS za nekatera podjetja iz tretjih držav ali ESRS)**

(*) možnost izvzetja

ZAHTEVE ZA ZAKONITE REVIZORJE IN NEODVISNE PONUDNIKE STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL

1. **Dajanje zagotovil o zanesljivosti informacij o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive (izjava o trajnostnosti)**

V skladu s členom 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive mora vsako podjetje, za katero veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive, pridobiti mnenje o zanesljivosti izjave o trajnostnosti, ki je vključeno v njegovo poslovno poročilo ([44]).

Od prvega leta uporabe zahtev glede poročanja o trajnostnosti mora to mnenje o zanesljivosti temeljiti na poslu dajanja omejenega zagotovila glede skladnosti izjave o trajnostnosti z naslednjimi zahtevami ([45]):

— zahtevami glede poročanja o trajnostnosti iz računovodske direktive (vključno s skladnostjo poročanja o trajnostnosti z ESRS, sprejetimi v skladu s členom 29b/29c računovodske direktive, postopkom, ki ga podjetje izvaja za opredelitev informacij, sporočenih v skladu z navedenimi ESRS, in skladnostjo z zahtevo po tem, da se poročanje o trajnostnosti opremi z oznakami v skladu s členom 29d računovodske direktive), in

— zahtevami glede poročanja iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

Na podlagi člena 26a direktive o revizijah je Komisija pooblaščena, da do 1. oktobra 2026 sprejme standarde dajanja zagotovil o trajnostnosti za omejena zagotovila ([46]).

Komisija je pooblaščena, da do 1. oktobra 2028 sprejme standarde dajanja zagotovil o trajnostnosti za sprejemljivo zagotovilo na podlagi ocene, s katero ugotovi, ali je sprejemljivo zagotovilo izvedljivo za revizorje in podjetja ([47]).

Dokler Komisija ne sprejme standardov dajanja zagotovil na tem področju, lahko države članice uporabljajo nacionalne standarde, postopke ali zahteve za dajanje zagotovil, ki zadevajo to področje ([48]).

Na podlagi člena 34 računovodske direktive lahko mnenje o poročanju o trajnostnosti izrazijo naslednje kategorije ponudnikov storitev dajanja zagotovil:

— zakoniti revizor, ki revidira računovodske izkaze zadevnega podjetja ([49]),

([44]) Člen 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive: „Zakoniti revizor(-ji) ali revizijsko(-a) podjetje(-a) tudi: [...] (aa) kadar je ustrezno, izrazi(-jo) mnenje na podlagi posla dajanja omejenega zagotovila glede skladnosti poročanja o trajnostnosti z zahtevami iz te direktive […]".

([45]) Člen 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive: „Zakoniti revizor(-ji) ali revizijsko(-a) podjetje(-a) tudi: (aa) kadar je ustrezno, izrazi(-jo) mnenje na podlagi posla dajanja omejenega zagotovila glede skladnosti poročanja o trajnostnosti z zahtevami iz te direktive, vključno s skladnostjo poročanja o trajnostnosti s standardi poročanja, sprejetimi na podlagi člena 29b ali člena 29c, postopka, ki ga izvaja podjetje za določitev informacij, o katerih se poroča na podlagi navedenih standardov poročanja, in skladnostjo z zahtevo po tem, da se poročanje o trajnostnosti opremi z oznakami v skladu s členom 29d, ter glede izpolnjevanja zahtev glede poročanja iz člena 8 Uredbe (EU) 2020/852; […]".

([46]) Člen 26a(1) in člen (3), prvi pododstavek, direktive o revizijah: „Države članice od zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij zahtevajo, da dajo zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v skladu s standardi dajanja zagotovil, ki jih sprejme Komisija […]. Komisija najpozneje do 1. oktobra 2026 sprejme delegirane akte […], da se določijo standardi dajanja omejenih zagotovil o določitvi postopkov, ki jih revizorji in revizijska podjetja izvedejo za oblikovanje zaključkov o dajanju zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, vključno z načrtovanjem poslov, upoštevanjem tveganj in odzivom na tveganja, ter vrsta zaključkov, ki se vključijo v poročilo o zanesljivosti poročanja o trajnosti ali, kadar je ustrezno, revizijsko poročilo […]".

([47]) Člen 26a(3), drugi pododstavek, direktive o revizijah: „Komisija najpozneje do 1. oktobra 2028 sprejme delegirane akte […], da se določijo standardi za sprejemljivo zagotovilo na podlagi ocene, s katero se ugotovi, ali je sprejemljivo zagotovilo izvedljivo za revizorje in podjetja. Ob upoštevanju rezultatov ocene in če je na podlagi ocene potrebno, se v delegiranih aktih določi datum, od katerega mora mnenje iz člena 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), temeljiti na poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, ki temelji na teh standardih dajanja sprejemljivih zagotovil."

([48]) Člen 26a(2), prvi pododstavek, direktive o revizijah: „Države članice lahko uporabljajo nacionalne standarde, postopke ali zahteve za dajanje zagotovil, dokler Komisija ne sprejme standarda dajanja zagotovil, ki zadeva isto področje."

([49]) Člen 34(1), prvi pododstavek, računovodske direktive: „Države članice zagotovijo, da računovodske izkaze subjektov javnega interesa, srednjih in velikih podjetij revidira eden ali več zakonitih revizorjev ali revizijskih podjetij, ki jih država članica odobri za izvedbo obvezne revizije v skladu z Direktivo 2006/43/ES."

— zakoniti revizor, ki ni revizor računovodskih izkazov (če to dovoljuje država članica) ([50]),

— neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil (če to dovoljuje država članica) ([51]).

Če se država članica odloči, da bo neodvisnemu ponudniku storitev dajanja zagotovil dovolila, da izrazi mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, to dovoli tudi zakonitemu revizorju, ki ni revizor, ki izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov ([52]).

2. **Dajanje zagotovil o zanesljivosti informacij o trajnostnosti, o katerih je treba poročati v skladu s členom 40a računovodske direktive (poročilo o trajnostnosti za nekatera podjetja iz tretjih držav)**

V skladu s členom 40a(3), prvi pododstavek, računovodske direktive morajo odvisna podjetja ali podružnice, za katere veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti v skladu s členom 40a računovodske direktive, pridobiti mnenje o zanesljivosti poročila o trajnostnosti ([53]). Obvladujoče podjetje iz tretje države je odgovorno za predložitev mnenja o zanesljivosti poročila o trajnostnosti zadevnemu odvisnemu podjetju ali podružnici ([54]).

To mnenje o zanesljivosti se mora nanašati na skladnost tega poročila o trajnostnosti z ustreznimi zahtevami iz računovodske direktive, vključno s skladnostjo poročila o trajnostnosti z ESRS, sprejetimi v skladu s členom 40b računovodske direktive.

To mnenje o zanesljivosti mora izraziti ena ali več oseb ali eno ali več podjetij, ki so pooblaščeni za to, da podajo mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v skladu z nacionalnim pravom podjetja iz tretje države ali države članice ([55]).

3. **Ponudniki storitev dajanja zagotovil: pogoji za dajanje zagotovil o trajnostnosti**

Če želi zakoniti revizor ali revizijsko podjetje z dovoljenjem za izvajanje revizije računovodskih izkazov v državi članici pridobiti dovoljenje za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, bo moralo ravnati v skladu z nacionalnimi ukrepi za prenos ustreznih zahtev iz direktive o revizijah v zvezi z dajanjem zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

Te zahteve zajemajo zlasti doseženo izobrazbo, izpitna preverjanja strokovne usposobljenosti, preizkuse teoretičnega znanja, praktično usposabljanje in nadaljnje izobraževanje. Izpolnjevanje teh zahtev ni obvezno, če zakoniti revizor ali revizijsko podjetje ne da zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

Zakonitim revizorjem, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2026 – ki so bodisi pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2024 bodisi so bili 1. januarja 2024 v postopku pridobivanja dovoljenja –, ki želijo dajati zagotovila o trajnostnosti, ni treba izpolnjevati teh zahtev, vendar morajo še vedno pridobiti potrebno znanje s stalnim izobraževanjem ([56]).

([50]) Člen 34(3) računovodske direktive: „Države članice lahko dovolijo, da mnenje iz odstavka 1, drugi pododstavek, točka (aa), izrazi zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, ki ni revizor ali podjetje, ki izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov."

([51]) Člen 34(4), prvi pododstavek, računovodske direktive: „[...] Države članice lahko neodvisnemu ponudniku storitev dajanja zagotovil s sedežem na njihovem ozemlju dovolijo, da izrazi mnenje iz odstavka 1, drugi pododstavek, točka (aa) [...]."

([52]) Člen 34(4), šesti pododstavek, računovodske direktive: „Če se država članica na podlagi prvega pododstavka odloči, da neodvisnemu ponudniku storitev dajanja zagotovil dovoli, da izrazi mnenje iz odstavka 1, drugi pododstavek, točka (aa), mora v skladu z odstavkom 3 dovoliti tudi, da to stori zakoniti revizor, ki ni revizor, ki izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov."

([53]) Člen 40a(3), prvi pododstavek, računovodske direktive: „Države članice zahtevajo, da se poročilo o trajnostnosti iz odstavka 1 objavi skupaj z mnenjem o zanesljivosti [...]."

([54]) Člen 40a(3), drugi pododstavek, računovodske direktive: „Če podjetje iz tretje države ne predloži mnenja o zanesljivosti v skladu s prvim pododstavkom, odvisno podjetje ali podružnica poda izjavo, da podjetje iz tretje države ni predložilo potrebnega mnenja o zanesljivosti."

([55]) Člen 40a(3), prvi pododstavek, računovodske direktive: „Države članice zahtevajo, da se poročilo o trajnostnosti iz odstavka 1 objavi skupaj z mnenjem o zanesljivosti, izraženim s strani ene ali več oseb ali enega ali več podjetij, ki so pooblaščeni za to, da podajo mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnosti v skladu z nacionalnim pravom države članice ali podjetja iz tretje države."

([56]) Člen 14a direktive o revizijah.

Neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil lahko dajejo zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, kadar to dovoli država članica ([57]) in pod naslednjimi pogoji:

— neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil je akreditiran za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v skladu z Uredbo (ES) št. 765/2008 ([58]) ([59]) in

— neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil izpolnjuje zahteve, ki so enakovredne zahtevam iz direktive o revizijah za zakonite revizorje v Uniji glede dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti ([60]). Te zahteve se nanašajo zlasti na: (a) usposabljanje in izpitno preverjanje; (b) stalno izobraževanje; (c) sisteme zagotavljanja kakovosti; (d) poklicno etiko, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poklicno skrivnost; (e) imenovanje in razrešitev; (f) preiskave in sankcije; (g) organizacijo dela neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil, zlasti v smislu zadostnih sredstev in osebja ter vodenja računovodskih evidenc in spisov strank, ter (h) sporočanje nepravilnosti.

Država članica, ki neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil dovoli opravljanje storitev dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na svojem ozemlju, od 6. januarja 2027 neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil s sedežem v drugih državah članicah dovoli opravljanje storitev dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na svojem ozemlju ([61]).

Revizorji in revizijski subjekti iz tretjih držav, ki dajejo zagotovila o trajnostnosti podjetjem s sedežem v tretji državi s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU države članice, morajo biti registrirani v tej državi članici ([62]).

ODDELEK III

POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O INFORMACIJAH O TRAJNOSTNOSTI, O KATERIH JE TREBA POROČATI V SKLADU S ČLENOMA 19A/29A RAČUNOVODSKE DIREKTIVE (POSAMIČNA IN KONSOLIDIRANA IZJAVA O TRAJNOSTNOSTI)

PODROČJE UPORABE IN DATUMI ZAČETKA UPORABE

1) **Katero poslovno leto določa, kdaj podjetje spada v določeno kategorijo podjetij glede na velikost: poslovno leto poročevalskega leta ali poslovno leto pred poročevalskim letom?**

([57]) Člen 34(4), prvi pododstavek, računovodske direktive.

([58]) Uredba (ES) št. 765/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. julija 2008 o določitvi zahtev za akreditacijo in nadzor trga v zvezi s trženjem proizvodov ter razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 339/93 (UL L 218, 13.8.2008, str. 30).

([59]) Člen 2, točka 20, računovodske direktive: „neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil' pomeni organ za ugotavljanje skladnosti, akreditiran v skladu z Uredbo (ES) št. 765/2008 Evropskega parlamenta in Sveta za posebno dejavnost ocene skladnosti iz člena 34(1), drugi pododstavek, točke (aa), te direktive."

([60]) Člen 34(4), prvi pododstavek, računovodske direktive: „Države članice lahko neodvisnemu ponudniku storitev dajanja zagotovil s sedežem na njihovem ozemlju dovolijo, da izrazi mnenje iz odstavka 1, drugi pododstavek, točka (aa), če za tega neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil veljajo zahteve, enakovredne tistim iz Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta glede dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v smislu člena 2, točka 22, navedene direktive, zlasti zahteve glede: (a) usposabljanja in izpitnega preverjanja, s katerima se zagotovi, da se neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil ustrezno strokovno usposobijo glede poročanja o trajnostnosti in dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti; (b) stalnega izobraževanja; (c) sistemov zagotavljanja kakovosti; (d) poklicne etike, neodvisnosti, nepristranskosti, zaupnosti in poklicne skrivnost; (e) imenovanja in razrešitve; (f) preiskav in sankcij; (g) organizacije dela neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil, zlasti v smislu zadostnih sredstev in osebja ter vodenja računovodskih evidenc in spisov strank, ter (h) sporočanja nepravilnosti."

([61]) Člen 34(5), prvi pododstavek, računovodske direktive: „Država članica, ki uporabi možnost iz odstavka 4 (v nadaljnjem besedilu: država članica gostiteljica), od 6. januarja 2027 dovoli, da zagotovilo o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti izvede neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil s sedežem v državi članici, ki ni država članica gostiteljica (v nadaljnjem besedilu: matična država članica)."

([62]) Člen 45 direktive o revizijah.

Pravila za določitev velikosti podjetja za namene poročanja o trajnostnosti temeljijo na obstoječih pravilih za namene računovodskega poročanja, ki se uporabljajo za podjetje na podlagi države članice, v kateri ima registrirani sedež ([63]). Ta pravila so določena v nacionalnih ukrepih za prenos že obstoječe računovodske direktive.

2) **Ali mora podjetje, ki se v danem poslovnem letu razvija tako, da izpolnjuje merila za vključitev v drugo kategorijo podjetij, začeti sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s pravili, ki se uporabljajo za to novo kategorijo za isto poslovno leto, ali šele po tem, ko so bila merila izpolnjena dve zaporedni poslovni leti?**

Če se podjetje v danem poslovnem letu razvija, pravila za določitev kategorije velikosti podjetja za namene poročanja o trajnostnosti temeljijo na obstoječih pravilih za namene računovodskega poročanja (glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 1). Ta pravila so določena v nacionalnih ukrepih za prenos že obstoječe računovodske direktive.

3) **Kako se izračuna povprečno število zaposlenih za namene kategorizacije podjetja v skladu z računovodsko direktivo?**

Zakonodaja Unije ne ureja izračuna povprečnega števila zaposlenih za namene kategorizacije podjetja v skladu z računovodsko direktivo. Vendar so države članice morda sprejele nacionalna pravila ali zagotovile smernice v zvezi s tem. Če ni nacionalnih pravil ali smernic, lahko podjetja kot smernice v zvezi z merjenjem števila zaposlenih uporabijo člen 5 Priporočila Komisije z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij ([64]) kot približek povprečnega števila zaposlenih: „[…] Število zaposlenih ustreza številu delovnih enot na leto, tj. številu zaposlenih za polni delovni čas, ki so delali v zadevnem podjetju ali v imenu tega podjetja vse obravnavano leto. Delo oseb, ki niso delale vse leto, delo s krajšim delovnim časom ne glede na trajanje dela ter delo sezonskih delavcev se upošteva kot delež letnih delovnih enot. Osebje podjetja sestavljajo: (a) zaposleni; (b) osebe, ki opravljajo delo za podrejeno podjetje in se po nacionalni zakonodaji obravnavajo kot zaposleni; (c) lastniki-upravljavci; (d) partnerji, ki se redno vključujejo v dejavnost podjetja in imajo koristi od finančnih prednosti podjetja. Vajenci ali študentje, vključeni v poklicno usposabljanje na podlagi vajeniške pogodbe ali pogodbe o poklicnem usposabljanju, niso del osebja. Trajanje porodniškega ali starševskega dopusta ni všteto.“

4) **Ali morajo MSP brez prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive?**

MSP brez prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, ni treba sporočati informacij o trajnostnosti na posamični ravni v skladu s členom 19a računovodske direktive (posamična izjava o trajnostnosti). Vendar morajo v skladu s členom 29a računovodske direktive sporočati informacije o trajnostnosti na konsolidirani ravni (konsolidirana izjava o trajnostnosti), če so obvladujoča podjetja velike skupine ([65]). Člen 29a računovodske direktive se uporablja ne glede na velikost obvladujočega podjetja.

5) **Ali morajo kreditne institucije in zavarovalnice sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive ne glede na njihovo pravno obliko?**

([63]) V primeru podjetij z vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje, se uporabljajo pravila računovodskega poročanja matične države članice, kot je opredeljena v členu 2(1), točka (i), direktive o preglednosti (tj. države članice, v kateri ima podjetje registrirani sedež, ali ene od držav članic, v kateri so vrednostni papirji podjetja sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu EU).

([64]) Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij (UL L 124, 20.5.2003, str. 36).

([65]) Kot je opredeljeno v členu 3(7) računovodske direktive.

Da. V skladu s členom 1(3) računovodske direktive so kreditne institucije ([66]) in zavarovalnice ([67]), vključno z zadrugami in vzajemnimi podjetji, vključene na področje uporabe člena 19a računovodske direktive (posamična izjava o trajnostnosti) ne glede na njihovo pravno obliko, če gre za velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU. Vključene so tudi na področje uporabe člena 29a računovodske direktive (konsolidirana izjava o trajnostnosti), ne glede na njihovo pravno obliko, če gre za obvladujoče podjetje velike skupine.

V skladu s členom 1(3), točka (b), drugi stavek, računovodske direktive se lahko države članice odločijo, da za določene kreditne institucije v celoti ali delno ne bodo uporabljale zahtev glede poročanja o trajnostnosti ([68]).

6) **Ali morajo finančne institucije, razen zavarovalnic in kreditnih institucij, sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive?**

Da. Finančne institucije – razen zavarovalnic in kreditnih institucij – so vključene na področje uporabe členov 19a in 29a računovodske direktive, če izpolnjujejo obe naslednji zahtevi:

— so podjetja, ustanovljena kot vrsta podjetij, naštetih v Prilogi I ali II k računovodski direktivi ([69]),

— so velika podjetja ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU (člen 19a računovodske direktive) in/ali obvladujoča podjetja velike skupine (člen 29a računovodske direktive).

7) **Ali morajo majhne in nekompleksne institucije, ki morajo trenutno sporočati nefinančne informacije v skladu z Direktivo 2014/95/EU (direktiva o nefinančnem poročanju), še naprej sporočati nefinančne informacije v skladu z določbami direktive o nefinančnem poročanju, dokler se za majhne in nekompleksne institucije ne začne uporabljati ureditev iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti (tj. od poslovnih let, ki se začnejo 1. januarja 2026 ali pozneje)?**

Da. Na podlagi člena 5(2) direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti bo morala majhna in nekompleksna institucija, ki je veliko podjetje ali MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, od poslovnega leta 2026 sporočati informacije o trajnostnosti v skladu z ESRS (ali z ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi). Zato mora majhna in nekompleksna institucija, ki mora trenutno sporočati nefinančne informacije v skladu s členom 19a računovodske direktive, uvedenim z Direktivo 2014/95/EU (direktiva o nefinančnem poročanju) ([70]) (tj. ker je poleg tega, da je kreditna institucija, tudi veliko podjetje, ki na dan svoje bilance stanja presega merilo povprečnega števila 500 zaposlenih v poslovnem letu), še naprej poročati v skladu z ureditvijo iz direktive o nefinančnem poročanju, dokler se ne začne uporabljati ureditev iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti za majhne in nekompleksne institucije (tj. od poslovnega leta 2026).

8) **Ali lahko majhna in nekompleksna institucija, ki je obvladujoče podjetje velike skupine, izkoristi odstopanje iz člena 19a(6) računovodske direktive in pripravi poročanje o trajnostnosti v skladu z ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi?**

([66]) Kot so opredeljene v členu 4(1), točka (1), Uredbe (EU) št. 575/2013 Evropskega parlamenta in Sveta.
([67]) V smislu člena 2(1) Direktive Sveta 91/674/EGS.
([68]) Člen 1(3)(b), drugi stavek, računovodske direktive: „Države članice se lahko odločijo, da ne bodo uporabljale usklajevalnih ukrepov iz prvega pododstavka tega odstavka za podjetja iz člena 2(5), točke 2 do 23, Direktive 2013/36/EU Evropskega parlamenta in Sveta."
([69]) Člen 1(1) računovodske direktive: „1. Usklajevalni ukrepi, določeni s to direktivo, se uporabljajo za zakone in druge predpise držav članic v zvezi z vrstami podjetij s seznama: (a) v Prilogi I; (b) v Prilogi II, kadar imajo vsi neposredni ali posredni družbeniki podjetja, ki imajo sicer neomejeno odgovornost, dejansko omejeno odgovornost, ker so ti družbeniki podjetja: (i) vrste iz seznama v Prilogi I, ali (ii) za katera ne velja pravo države članice, imajo pa pravno obliko, primerljivo s tistimi s seznama iz Priloge I. […]".
([70]) Direktiva 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. oktobra 2014 o spremembi Direktive 2013/34/EU glede razkritja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti nekaterih velikih podjetij in skupin (UL L 330, 15.11.2014, str. 1).

Če je podjetje (ne glede na velikost ali določeno vrsto, npr. vključno z majhnimi in nekompleksnimi institucijami) obvladujoče podjetje velike skupine, mora objaviti konsolidirano izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 29a računovodske direktive, pripravljeno v skladu z ESRS. Možnost uporabe ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi, v skladu s členom 19a(6) računovodske direktive se uporablja samo za MSP (razen mikropodjetij) z vrednostnimi papirji, ki kotirajo na reguliranem trgu EU, ter za majhne in nekompleksne institucije, lastne zavarovalnice ali lastne pozavarovalnice (če gre za velika podjetja ali MSP – razen mikropodjetij – z vrednostnimi papirji, ki kotirajo na reguliranem trgu EU, za pripravo njihovih posamičnih izjav o trajnostnosti. Glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 10).

9) **Kdaj mora majhna in nekompleksna institucija, ki je obvladujoče podjetje velike skupine, začeti sporočati informacije o trajnostnosti?**

Če je majhna in nekompleksna institucija obvladujoče podjetje velike skupine, mora objaviti konsolidirano poročanje o trajnostnosti z uporabo ESRS bodisi od poslovnega leta 2024 (če je majhna in nekompleksna institucija subjekt javnega interesa, ki na dan svoje bilance stanja na konsolidirani podlagi presega povprečno število 500 zaposlenih v poslovnem letu) bodisi od poslovnega leta 2025 (v vseh drugih primerih).

10) **Ali mora majhna in nekompleksna institucija, ki je obvladujoče podjetje velike skupine, vendar ji ni treba izdajati konsolidiranih računovodskih izkazov, ker so vsa njena odvisna podjetja nebistvena, kljub temu pripraviti in objaviti konsolidirano izjavo o trajnostnosti?**

Člen 29a računovodske direktive se uporablja za obvladujoča podjetja velikih skupin. Če pa je obvladujoče podjetje velike skupine izvzeto iz priprave in objave konsolidiranih računovodskih izkazov na podlagi člena 23(10) računovodske direktive (tj. ker ima samo odvisna podjetja, ki so posamično in skupno nebistvena, ali ker se lahko vsa njegova odvisna podjetja izvzamejo iz konsolidacije na podlagi člena 23(9) računovodske direktive), temu obvladujočemu podjetju ni treba pripraviti in objaviti konsolidirane izjave o trajnostnosti. Če pa je tako obvladujoče podjetje samo veliko podjetje, kot je opredeljeno v členu 3(4) računovodske direktive, in bi zato spadalo na področje uporabe člena 19a računovodske direktive, mora pripraviti in objaviti posamično izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 19a računovodske direktive. V tej posamični izjavi o trajnostnosti morajo biti pri poročanju o vrednostni verigi v skladu z ESRS upoštevana njegova odvisna podjetja.

11) **Ali morajo kolektivni naložbeni podjemi za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) in alternativni investicijski skladi (AIS) sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Ne. Na podlagi člena 1(4) računovodske direktive so KNPVP in AIS izvzeti iz sporočanja informacij o trajnostnosti v skladu z računovodsko direktivo, tudi če ti finančni produkti spadajo na področje uporabe računovodske direktive ([71]).

12) **Ali morajo podjetja, ki upravljajo kolektivne naložbene podjeme za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) in alternativne investicijske sklade (AIS), sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Namen člena 1(4) računovodske direktive je izvzeti KNPVP in AIS iz zahtev glede poročanja o trajnostnosti iz členov 19a in 29a računovodske direktive.

Vendar bi za podjetja, ki upravljajo KNPVP in AIS, veljale obveznosti poročanja o trajnostnosti iz členov 19a in 29a računovodske direktive, če bi izpolnjevala pogoje glede pravne oblike iz člena 1(1) računovodske direktive in merila glede velikosti podjetja iz členov 19a in 29a računovodske direktive.

([71]) Člen 1(4) računovodske direktive: „Usklajevalni ukrepi, določeni s členi 19a, 29a in 29d, se ne uporabljajo za finančne produkte iz člena 2, točka 12, točki (b) [tj. KNPVP] in (f) [tj. AIS], Uredbe (EU) 2019/2088 Evropskega parlamenta in Sveta [tj. SFDR]“.

13) **Ali morajo investicijski skladi, ki kotirajo na borzi, in nepremičninski investicijski skladi sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Ker so investicijski skladi, ki kotirajo na borzi, finančni produkti, ustanovljeni kot kolektivni naložbeni podjemi za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) ali alternativni investicijski skladi (AIS), se zanje uporablja isto izvzetje kot za KNPVP in AIS (glej pogosto zastavljeno vprašanje št. 11). Kar zadeva nepremičninske investicijske sklade, ki kotirajo na borzi, se v primeru, če izpolnjujejo pogoje iz člena 4(1)(a) Direktive 2011/61/EU ([72]) za opredelitev kot AIS, zanje uporablja isto izvzetje kot za AIS (glej pogosto zastavljeno vprašanje št. 11).

14) **Ali morajo pokojninski skladi sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Če je pokojninski sklad ustanovljen kot vrsta podjetja, navedena v Prilogi I ali II k računovodski direktivi ([73]) ter spada na področje uporabe členov 19a in 29a računovodske direktive, bo moral v svoje poslovno poročilo vključiti izjavo o trajnostnosti. Za razliko od kolektivnih naložbenih podjemov za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) ali alternativnih investicijskih skladov (AIS) za pokojninske sklade ne velja izvzetje iz zahtev glede poročanja o trajnostnosti iz člena 1(4) računovodske direktive.

15) **Ali se izjava o trajnostnosti, ki jo izdajatelj prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, objavi v poslovnem poročilu, šteje za „predpisane informacije“ v skladu s členom 2(1), točka (k), direktive o preglednosti?**

Da. V členu 2(1), točka (k), direktive o preglednosti so predpisane informacije med drugim opredeljene kot „vse informacije, ki jih mora izdajatelj ali katera koli druga oseba, ki je zaprosila za sprejem vrednostnih papirjev v trgovanje na reguliranem trgu brez soglasja izdajatelja, razkriti po tej direktivi [tj. direktivi o preglednosti] [...]“. V skladu s členom 4(5) direktive o preglednosti morajo izdajatelji razkriti izjavo o trajnostnosti, ki jo je zato treba šteti za „predpisane informacije“.

16) **Katera podjetja lahko uporabijo izvzetje iz obveznosti sporočanja informacij o trajnostnosti za poslovna leta, ki se začnejo pred 1. januarjem 2028, v skladu s členom 19a(7) računovodske direktive?**

Na podlagi člena 19a(7) računovodske direktive se lahko MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, odločijo, da ne bodo sporočala informacij o trajnostnosti v skladu s členom 19a računovodske direktive za poslovna leta, ki se začnejo pred 1. januarjem 2028 (npr. za poslovni leti 2026 in 2027). V takih primerih MSP kljub temu v poslovnem poročilu na kratko navede, zakaj poročanje o trajnostnosti ni bilo opravljeno.

To izvzetje velja tudi za majhne in nekompleksne institucije ter lastne zavarovalnice in pozavarovalnice, če gre za MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU.

PRAVILA O IZVZETJIH

17) **Ali mora obvladujoče podjetje, ki sporoča informacije o trajnostnosti na konsolidirani ravni v skladu s členom 29a računovodske direktive (konsolidirana izjava o trajnostnosti), v svojem konsolidiranem poslovnem poročilu sporočiti informacije o ključnih kazalnikih uspešnosti v skladu s členom 19(1), tretji pododstavek, računovodske direktive?**

([72]) Direktiva 2011/61/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 8. junija 2011 o upraviteljih alternativnih investicijskih skladov in spremembah direktiv 2003/41/ES in 2009/65/ES ter uredb (ES) št. 1060/2009 in (EU) št. 1095/2010 (UL L 174, 1.7.2011, str. 1).

([73]) Člen 1(1) računovodske direktive.

Ne. V skladu s členom 19(1), tretji pododstavek, računovodske direktive ([74]), ki ureja posamično poslovno poročilo, se zahteva razkritje informacij o ključnih kazalnikih uspešnosti v posamičnem poslovnem poročilu. V skladu s členom 29(1) računovodske direktive ([75]), ki ureja konsolidirano poslovno poročilo, se zahteva, da konsolidirano poslovno poročilo vsebuje vsaj informacije, zahtevane v členih 19 in 20 računovodske direktive. Ker so v skladu s členom 29a(7) računovodske direktive ([76]) podjetja izvzeta iz obveznosti razkritja informacij o ključnih kazalnikih uspešnosti v okviru njihovega posamičnega poslovnega poročila (kot se zahteva v skladu s členom 19(1), tretji pododstavek, računovodske direktive), če izpolnjujejo zahteve iz člena 29a(1) do (5), in ker vsebina konsolidiranega poslovnega poročila v skladu s členom 29(1) vključuje tudi informacije, ki se zahtevajo v skladu s členom 19(1), bi izvzetje veljalo tudi za konsolidirano poslovno poročilo podjetja v skladu s členom 29a.

18) **Ali je MSP z vrednostnimi papirji, uvrščenimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, ki se odloči prostovoljno pripraviti in objaviti konsolidirano izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 29a računovodske direktive, izvzeto iz priprave in objave posamične izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a računovodske direktive?**

Da. MSP z vrednostnimi papirji, uvrščenimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, ki prostovoljno objavi konsolidirano izjavo o trajnostnosti iz člena 29a računovodske direktive, je izvzeto iz priprave in objave posamične izjave o trajnostnosti iz člena 19a računovodske direktive, če je konsolidirana izjava o trajnostnosti pripravljena v skladu z ESRS.

19) **Pod katerimi pogoji je odvisno podjetje, ki spada na področje uporabe členov 19a/29a računovodske direktive, izvzeto iz obveznosti sporočanja informacij o trajnostnosti v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive (izjava o trajnostnosti)?**

V skladu s členom 19a(9) in členom 29a(8) računovodske direktive je podjetje, ki je odvisno podjetje, izvzeto iz obveznosti iz člena 19a(1) do (4) računovodske direktive (ali člena 29a(1) do (5) računovodske direktive, če je odvisno podjetje samo vmesno obvladujoče podjetje velike skupine), če so tako podjetje in njegova odvisna podjetja vključeni v konsolidirano poslovno poročilo obvladujočega podjetja, pripravljeno v skladu s členoma 29 in 29a računovodske direktive (ali v konsolidirano poročanje o trajnostnosti obvladujočega podjetja iz tretje države, ki se izvaja v skladu z ESRS ali na način, ki je enakovreden navedenim ESRS).

Za to izvzetje veljajo vsi pogoji iz člena 19a(9), drugi pododstavek, računovodske direktive (ali člena 29a(8), drugi pododstavek, računovodske direktive, če je odvisno podjetje samo vmesno obvladujoče podjetje velike skupine). Poslovno poročilo izvzetega podjetja mora vsebovati zlasti: ime in registrirani sedež obvladujoče družbe, ki sporoča informacije na ravni skupine; spletne povezave do konsolidiranega poslovnega poročila ali konsolidiranega poročanja o trajnostnosti obvladujočega podjetja in informacije, da je podjetje izvzeto iz obveznosti objave posamične izjave o trajnostnosti (ali konsolidirane izjave o trajnostnosti, če je odvisno podjetje samo vmesno obvladujoče podjetje velike skupine). Če ima obvladujoče podjetje sedež v tretji državi, je treba njegovo konsolidirano poročanje o trajnostnosti in mnenje o zanesljivosti objaviti v skladu s pravom države članice, ki velja za odvisno podjetje, razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji (ki zajemajo dejavnosti, ki jih izvaja odvisno podjetje) pa je treba vključiti

([74]) Člen 19(1), tretji pododstavek, računovodske direktive: „Kolikor je potrebno za razumevanje razvoja, uspešnosti ali položaja podjetja, analiza vključuje tako ključne finančne kot, kjer je to ustrezno, nefinančne kazalnike uspešnosti, pomembne za specifično poslovanje, vključno z informacijami o okoljskih in kadrovskih zadevah. Analiza v poslovnem poročilu, kjer je to ustrezno, vsebuje sklicevanja na zneske v letnih računovodskih izkazih in dodatna pojasnila v zvezi z njimi."

([75]) Člen 29(1) računovodske direktive: „Konsolidirano poslovno poročilo zajema, poleg morebitnih drugih informacij, ki se zahtevajo v skladu z drugimi določbami te direktive, vsaj informacije, ki se zahtevajo v členih 19 in 20, ob upoštevanju bistvenih prilagoditev zaradi posebnosti konsolidiranega poslovnega poročila v primerjavi s poslovnim poročilom, tako da te informacije pomagajo pri ocenjevanju stanja podjetij, ki so vključena v konsolidacijo kot celoto."

([76]) Člen 29a(7) računovodske direktive: „Za obvladujoče podjetje, ki izpolnjuje zahteve iz odstavkov 1 do 5 tega člena, se šteje, da izpolnjuje zahteve iz člena 19(1), tretji pododstavek, in člena 19a."

bodisi v poslovno poročilo odvisnega podjetja bodisi v konsolidirano poročanje o trajnostnosti, ki ga izvaja obvladujoče podjetje iz tretje države.

Če država članica zahteva prevod konsolidiranega poslovnega poročila ali konsolidiranega poročanja obvladujočega podjetja o trajnostnosti, bi moral biti tak prevod overjen (npr. s strani prevajalca ali organa zadevne države članice, pristojnega za overjanje prevodov) ali vključevati izjavo, da ni bil overjen.

V skladu s členom 19a(10) in členom 29a(9) računovodske direktive velika podjetja z vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU – tudi kadar gre za majhne in nekompleksne institucije, lastne zavarovalnice in lastne pozavarovalnice ter podjetja iz tretjih držav – ne morejo izkoristiti tega izvzetja.

20) **Ali mora biti konsolidirano poslovno poročilo/konsolidirano poročanje o trajnostnosti obvladujočega podjetja objavljeno, preden njegovo odvisno podjetje objavi svoje poslovno poročilo, da bi bilo odvisno podjetje izvzeto iz obveznosti objave lastne izjave o trajnostnosti?**

Ne. Da bi bilo odvisno podjetje izvzeto iz obveznosti objave lastne izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a(9) ali členom 29a(8) računovodske direktive, mora poslovno poročilo, ki ga objavi odvisno podjetje, vsebovati spletno povezavo do konsolidiranega poslovnega poročila ali konsolidiranega poročanja o trajnostnosti obvladujočega podjetja ([77]). Če konsolidirano poslovno poročilo ali konsolidirano poročanje o trajnostnosti v času objave poslovnega poročila odvisnega podjetja še ni na voljo, lahko odvisno podjetje, ki zahteva izvzetje, v svojem poslovnem poročilu navede splošno spletno povezavo, na kateri bodo v prihodnosti na voljo ustrezni dokumenti. Odvisno podjetje v Uniji bi lahko na primer razmislilo o tem, da bi od obvladujočega podjetja pridobilo izjavo, da jamči za obveznosti, ki jih je prevzelo odvisno podjetje, in bi to izjavo objavilo skupaj s svojim poslovnim poročilom v roku, ki ga določi njegova država članica.

21) **Ali mora biti konsolidirano poslovno poročilo ali konsolidirano poročanje obvladujočega podjetja o trajnostnosti na voljo v jeziku, ki je sprejemljiv za državo članico, katere nacionalno pravo ureja odvisno podjetje, da bi bilo odvisno podjetje izvzeto iz obveznosti objave lastne izjave o trajnostnosti?**

Država članica, katere nacionalno pravo ureja odvisno podjetje, lahko zahteva, da se konsolidirano poslovno poročilo ali, kadar je ustrezno, konsolidirano poročanje obvladujočega podjetja o trajnostnosti objavi v jeziku, ki je za to državo članico sprejemljiv, in da se zagotovijo vsi potrebni prevodi v ta jezik. V tem primeru morajo biti te zahteve izpolnjene, da je odvisno podjetje izvzeto iz obveznosti objave lastne izjave o trajnostnosti ([78]).

22) **Kako bi moralo izvzeto odvisno podjetje sporočiti, da je izvzeto?**

([77]) Člen 19a(9), drugi pododstavek, točka (a)(ii), in člen 29a(8), drugi pododstavek, točka (a)(ii), računovodske direktive: „spletne povezave do konsolidiranega poslovnega poročila obvladujočega podjetja oziroma do konsolidiranega poročanja obvladujočega podjetja o trajnostnosti iz prvega pododstavka tega odstavka in do mnenja o zanesljivosti iz člena 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), te direktive ali do mnenja o zanesljivosti iz točke (b) tega pododstavka".

([78]) Člen 19a(9), tretji pododstavek, in člen 29a(8), tretji pododstavek, računovodske direktive.

Izvzeto odvisno podjetje mora na podlagi člena 19a(9) in člena 29a(8) računovodske direktive v svoje poslovno poročilo vključiti informacije, da je izvzeto iz obveznosti objave posamične izjave o trajnostnosti (ali konsolidirane izjave o trajnostnosti, če je vmesno obvladujoče podjetje velike skupine) ([79]).

23) **Ali bi moralo biti poslovno poročilo izvzetega odvisnega podjetja objavljeno v določeni obliki?**

Kadar odvisno podjetje izkoristi izvzetje iz člena 19a(9) ali člena 29a(8) računovodske direktive, se uporabljajo splošna pravila o objavi poslovnega poročila, vključno z obveznostjo predložitve poslovnega poročila nacionalnemu poslovnemu registru v skladu s členom 30 računovodske direktive v povezavi z določbami poglavja III naslova I direktive o pravu družb. Digitalne zahteve za poročanje o trajnostnosti iz člena 29d računovodske direktive se ne uporabljajo. Če ima odvisno podjetje, ki izkoristi izvzetje iz člena 19a(9) ali člena 29a(8) računovodske direktive, prenosljive vrednostne papirje, sprejete v trgovanje na reguliranem trgu EU, bo moralo izpolnjevati tudi splošne zahteve iz člena 4 direktive o preglednosti za objavo poslovnega poročila v okviru letnega računovodskega poročila (tj. uporaba enotne elektronske oblike poročanja, vzpostavljene z delegirano uredbo o enotni elektronski obliki poročanja, in objava letnega računovodskega poročila v štirih mesecih od konca poslovnega leta).

24) **Ali lahko velika podjetja, sprejeta v trgovanje na reguliranem trgu EU, izkoristijo izvzetja iz člena 19a(9) in člena 29a(8) računovodske direktive?**

Ne. V skladu s členoma 19a(10) in 29a(9) računovodske direktive velikih podjetij s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, tudi kadar gre za majhne in nekompleksne institucije, lastne zavarovalnice in lastne pozavarovalnice ter podjetja iz tretjih držav, ni mogoče izvzeti iz sporočanja informacij o trajnostnosti. Zato bodo morala sporočati informacije o trajnostnosti v skladu s členom 4(5) direktive o preglednosti in členoma 19a/29a računovodske direktive.

25) **Kako lahko podjetje izpolni obveznost glede priprave in objave posamične ali konsolidirane izjave o trajnostnosti, če mu ni treba pripraviti in objaviti posamičnega ali konsolidiranega poslovnega poročila?**

Podjetje, ki mora sporočati informacije o trajnostnosti in ki mu ni treba pripraviti in objaviti posamičnega ali konsolidiranega poslovnega poročila, lahko posamično ali konsolidirano izjavo o trajnostnosti objavi v ločenem dokumentu. To načelo se uporablja tudi za konsolidirano poročanje o trajnostnosti obvladujočega podjetja iz tretje države, da bi bila njegova odvisna podjetja izvzeta na podlagi člena 19a(9) in člena 29a(8) računovodske direktive.

Vendar mora biti ta ločeni dokument, ki vključuje posamično ali konsolidirano izjavo o trajnostnosti, skladen z zahtevami glede oblike in oznak iz člena 29d računovodske direktive ([80]).

26) **Kako lahko podjetje izpolni obveznost priprave in objave konsolidirane izjave o trajnostnosti, če je izvzeto iz priprave konsolidiranih računovodskih izkazov?**

([79]) Člen 19a(9), drugi pododstavek, točka (a), točka (iii), in člen 29a(8), drugi pododstavek, točka (a), točka (iii), računovodske direktive: „informacijo, da je podjetje izvzeto iz obveznosti iz odstavkov 1 do 4 tega člena“.

([80]) Člen 29d računovodske direktive. „1. Podjetja, za katera veljajo zahteve iz člena 19a te direktive, pripravijo svoje poslovno poročilo v elektronski obliki poročanja, določeni v členu 3 Delegirane uredbe Komisije (EU) 2019/815, ter svoje poročanje o trajnostnosti, vključno z informacijami, ki jih je treba razkriti v skladu s členom 8 Uredbe (EU) 2020/852, opremijo z oznakami v skladu z elektronsko obliko poročanja, določeno v navedeni delegirani uredbi. *2.* Obvladujoča podjetja, za katera veljajo zahteve iz člena 29a, svoje konsolidirano poslovno poročilo pripravijo v elektronski obliki poročanja, določeni v členu 3 Delegirane uredbe (EU) 2019/815, ter svoje poročanje o trajnostnosti, vključno z informacijami, ki jih je treba razkriti v skladu s členom 8 Uredbe (EU) 2020/852, opremijo z oznakami v skladu z elektronsko obliko poročanja iz navedene delegirane uredbe.“

Podjetje, ki mora pripraviti in objaviti konsolidirano izjavo o trajnostnosti, ne da bi mu bilo treba pripraviti in objaviti ustrezne konsolidirane računovodske izkaze, bo moralo v konsolidirano izjavo o trajnostnosti vključiti finančne informacije, potrebne za razumevanje vplivov podjetja na zadeve v zvezi s trajnostnostjo in za razumevanje, kako zadeve v zvezi s trajnostnostjo vplivajo na razvoj, uspešnost in položaj podjetja ([81]).

ESRS

27) **Kateri sklop evropskih standardov poročanja o trajnostnosti (ESRS) podjetja uporabijo za pripravo informacij o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Vsa podjetja, ki spadajo na področje uporabe členov 19a in 29a računovodske direktive, privzeto uporabljajo ESRS, sprejete v skladu s členom 29b računovodske direktive (ESRS). Prvi sklop ESRS je Evropska komisija sprejela z Delegirano uredbo Komisije (EU) 2023/2772 z dne 31. julija 2023.

Za pripravo posamične izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a računovodske direktive lahko MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, ter majhne in nekompleksne institucije, lastne zavarovalnice in lastne pozavarovalnice alternativno uporabijo sorazmerne ESRS, ki bodo sprejeti v skladu s členom 29c računovodske direktive (ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi). Glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 28.

28) **Katera podjetja lahko uporabijo ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi, za pripravo posamične izjave o trajnostnosti kot alternativo ESRS, sprejetim v skladu s členom 29b računovodske direktive?**

Podjetja, ki lahko uporabijo ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi, za pripravo posamične izjave o trajnostnosti, so:

— MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU,

— majhne in nekompleksne institucije ([82]), če gre za (i) velika podjetja, ali (ii) MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU,

([81]) Ta utemeljitev temelji na členu 19a(3), tretji pododstavek, in členu 29a(3), tretji pododstavek, računovodske direktive: „Kadar je ustrezno, informacije iz odstavkov 1 in 2 vsebujejo tudi sklicevanja na in dodatna pojasnila v zvezi z drugimi informacijami, vključenimi v poslovno poročilo v skladu s členom 19, ter zneski, sporočenimi v letnih računovodskih izkazih.“ „Kadar je ustrezno“ se nanaša na primere, ko podjetje ne pripravlja in ne objavlja računovodskih izkazov.

([82]) Majhna in nekompleksna institucija je v točki 145 člena 4(1) Uredbe (EU) št. 575/2013 opredeljena kot „institucij[a], ki izpolnjuje vse naslednje pogoje: (a) ni velika institucija; (b) skupna vrednost njenih sredstev na posamični podlagi ali, kjer je ustrezno, na konsolidirani podlagi v skladu s to uredbo in Direktivo 2013/36/EU, je v štiriletnem obdobju neposredno pred tekočim letnim obdobjem poročanja v povprečju enaka ali manjša od 5 milijard EUR; države članice lahko znižajo ta prag; (c) zanjo ne veljajo nobene obveznosti ali zanjo veljajo poenostavljene obveznosti v zvezi z načrtovanjem sanacije in reševanja v skladu s členom 4 Direktive 2014/59/EU; (d) njen obseg postavk trgovalne knjige je v smislu člena 94(1) opredeljen kot majhen; (e) skupna vrednost njenih pozicij v izvedenih finančnih instrumentih, ki jih ima institucija za namene trgovanja, ne presega 2 % njenih skupnih bilančnih in zunajbilančnih sredstev, skupna vrednost vseh njenih pozicij v izvedenih finančnih instrumentih pa ne presega 5 %, pri čemer se oboje izračuna v skladu s členom 273a(3); (f) več kot 75 % vseh konsolidiranih sredstev institucije in konsolidiranih obveznosti institucije se nanaša na dejavnosti z nasprotnimi strankami, ki so v Evropskem gospodarskem prostoru, pri čemer so v obeh primerih izvzete izpostavljenosti znotraj skupine; (g) institucija za izpolnjevanje bonitetnih zahtev v skladu s to uredbo ne uporablja notranjih modelov, razen za podrejene družbe, ki uporabljajo notranje modele, razvite na ravni skupine, če za skupino veljajo zahteve po razkritju iz člena 433a ali 433c na konsolidirani podlagi; (h) institucija pristojnemu organu ni sporočila svojega ugovora zoper opredelitev kot majhna in nekompleksna institucija; (i) pristojni organ ni odločil, da institucije na podlagi analize velikosti, medsebojne povezanosti, zapletenosti ali profila tveganosti ni mogoče opredeliti kot majhno in nekompleksno institucijo“. Te institucije lahko spadajo v opredelitev velikih podjetij, če dosegajo pragove iz člena 3(7) računovodske direktive.

— lastne zavarovalnice ([83]), če gre za (i) velika podjetja ali (ii) MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, in

— lastne pozavarovalnice ([84]), če gre za (i) velika podjetja ali (ii) MSP (razen mikropodjetij) z vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU.

VREDNOSTNA VERIGA

29) **ESRS od podjetij zahtevajo, da uporabijo ocene, če po razumnih prizadevanjih ne morejo pridobiti vseh potrebnih informacij o vrednostni verigi (ESRS 1, Splošne zahteve, odstavek 69). Kaj pomenijo „razumna prizadevanja“?**

Pojem „razumna prizadevanja“ se uporablja za določitev, kdaj podjetje sporoči oceno informacij o vrednostni verigi, namesto da bi sporočilo informacije, zbrane od udeležencev v svoji vrednostni verigi.

V odstavku 65 ESRS 1 (Splošne zahteve) je opredeljen namen vključitve informacij o vrednostni verigi v izjavo o trajnostnosti. V njem je navedeno: „Podjetje vključi pomembne informacije o vrednostni verigi, če je to potrebno, da se: (a) uporabnikom izjav o trajnostnosti omogoči razumevanje pomembnih vplivov, tveganj in priložnosti podjetja ter/ali (b) pripravi niz informacij, ki dosegajo kvalitativne značilnosti informacij (glej Dodatek B k temu standardu)“.

V odstavku 68 ESRS 1 (Splošne zahteve) je navedeno: „Zmožnost podjetja, da pridobi potrebne informacije o višjem in nižjem delu vrednostne verige, je lahko odvisna od različnih dejavnikov, kot so pogodbeni dogovori podjetja, raven nadzora, ki ga izvaja nad dejavnostmi zunaj obsega konsolidacije, in njegova kupna moč. Če podjetje ne more nadzorovati dejavnosti v višjem in/ali nižjem delu svoje vrednostne verige ter svojih poslovnih odnosov, lahko težje pridobi informacije o vrednostni verigi.“

V odstavku 69 ESRS 1 (Splošne zahteve) je navedeno: „V nekaterih okoliščinah podjetje kljub razumnim prizadevanjem ne more zbrati informacij o višjem in nižjem delu svoje vrednostne verige, kot se zahteva v skladu z odstavkom 63. V teh okoliščinah podjetje oceni informacije, ki jih mora sporočiti o višjem in nižjem delu svoje vrednostne verige, pri čemer uporabi vse razumne in dokazljive informacije, kot so podatki o sektorskem povprečju in drugi približki.“

V odstavku 70 ESRS 1 (Splošne zahteve) je priznano, da je morda težko pridobiti informacije o vrednostni verigi, če je zadevni udeleženec vrednostne verige MSP ali drugo podjetje, za katero ne veljajo zahteve glede poročanja iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti.

V odstavku 71 ESRS 1 (Splošne zahteve) je vzpostavljeno razlikovanje med poročanjem o politikah, ukrepih in ciljih ter poročanjem o metrikah. V zvezi s politikami, ukrepi in cilji je navedeno, da podjetje sporoči informacije o vrednostni verigi, „če te politike, ukrepi in cilji vključujejo udeležence vrednostne verige“. V zvezi z metrikami je navedeno, da lahko podjetje „v številnih primerih, zlasti pri okoljskih zadevah, za katere so na voljo približki, izpolni zahteve glede poročanja, ne da bi zbralo podatke od udeležencev v višjem in nižjem delu svoje vrednostne verige, zlasti od MSP, na primer pri izračunu emisij TGP obsega 3 podjetja“.

V odstavku 72 je pojasnjeno naslednje: „Vključitev ocen, ki temeljijo na podatkih o sektorskem povprečju ali drugih približkih, ne sme privesti do informacij, ki ne dosegajo kvalitativnih značilnosti informacij (glej poglavje 2 ter oddelek 7.2 Viri negotovosti ocene in rezultatov tega standarda).“

([83]) Opredeljene v členu 13, točka (2), Direktive 2009/138/ES.
([84]) Opredeljene v členu 13, točka (5), Direktive 2009/138/ES.

Podjetje bi moralo določiti razumna prizadevanja, kot je navedeno v odstavku 69 ESRS 1 (Splošne zahteve), ob upoštevanju svojih specifičnih dejstev in okoliščin ter razmer v zunanjem okolju, v katerem posluje. Zato se lahko razumevanje tega, kaj pomenijo razumna prizadevanja, razlikuje od podjetja do podjetja.

Pričakuje se, da bodo podjetja v prvih letih uporabe zahtev glede poročanja pogosteje uporabljala ocene in da bo uporaba ocen postala manj pogosta, ko se bo sposobnost podjetij in udeležencev v njihovih vrednostnih verigah za izmenjavo informacij o trajnostnosti sčasoma izboljšala.

V vseh primerih bi moralo podjetje proučiti, ali obstaja verjetnost, da bo uporaba ocen vplivala na kakovost sporočenih informacij. Uporaba ocen bi lahko v nekaterih okoliščinah izboljšala kakovost sporočenih informacij, na primer če pomaga zagotoviti, da so informacije o vplivih, tveganjih in priložnostih nevtralne, ali če zbrane informacije ne bi bile dovolj zanesljive. V teh okoliščinah bi uporaba ocen prispevala k natančnejši predstavitvi pojavov, ki naj bi jih informacije predstavljale, zato je verjetneje, da bo poročajoče podjetje uporabilo ocene. V drugih okoliščinah bi lahko uporaba ocen zmanjšala kakovost sporočenih informacij, na primer če privede do informacij, ki so manj točne in/ali manj popolne, zaradi česar je predstavitev pojavov, ki naj bi jih predstavljale, manj natančna.

Pri upoštevanju specifičnih dejstev in okoliščin podjetja ter razmer v zunanjem okolju, v katerem posluje, za določitev razumnih prizadevanj bi lahko bila koristna naslednja merila. Vsako od teh meril bi lahko samo po sebi zadoščalo za ugotovitev, da so bila izvedena razumna prizadevanja, ali pa bi se merila lahko uporabljala skupaj.

— **Velikost in viri poročajočega podjetja v zvezi z obsegom in kompleksnostjo njegove vrednostne verige**. Kar pomeni razumna prizadevanja za večje podjetje z veliko sredstvi, se morda ne bo štelo za razumno za manjše podjetje, ki ima običajno manj sredstev. Velikost in vire podjetja bi bilo treba upoštevati tudi v zvezi z obsegom in kompleksnostjo njegove vrednostne verige. Na primer, kar pomeni razumna prizadevanja za večje podjetje z velikim številom dobaviteljev za več različnih proizvodov in/ali z dobavnimi verigami, ki zajemajo več stopenj, se lahko šteje za nerazumno za manjše podjetje s podobno kompleksno vrednostno verigo.

— **Tehnična pripravljenost poročajočega podjetja za zbiranje informacij o vrednostni verigi**. Na primer, kar pomeni razumna prizadevanja za zelo veliko podjetje z znatnimi predhodnimi izkušnjami z zbiranjem informacij o trajnostnosti od udeležencev v njegovi vrednostni verigi, se morda ne šteje za razumno v primeru manjšega podjetja brez takih predhodnih izkušenj. Pričakuje se, da se bo tehnična pripravljenost podjetij za zbiranje informacij o vrednostni verigi sčasoma izboljšala.

— **Razpoložljivost orodij za dostop do informacij o vrednostni verigi in njihovo izmenjavo**. Na to, kaj so razumna prizadevanja, lahko vpliva razpoložljivost učinkovitih in splošno uporabljanih orodij, vključno z digitalnimi orodji, za izmenjavo informacij o vrednostni verigi med podjetji. Razpoložljivost takih orodij bo v prvih letih uporabe ESRS verjetno omejena, vendar bi se morala sčasoma izboljšati, tudi zaradi prostovoljnih standardov poročanja MSP o trajnostnosti, ki jih trenutno razvija EFRAG. To pomeni, da bodo podjetja v prvih letih uporabe ESRS pogosteje uporabljala ocene kot v poznejših ciklih poročanja.

— **Velikost in viri udeleženca vrednostne verige**. Na to, kaj so razumna prizadevanja, lahko vplivajo velikost in viri udeleženca vrednostne verige, od katerega se pričakujejo informacije. Zlasti MSP morda nimajo potrebnih virov za enostavno in hitro zagotavljanje informacij, ki bi lahko bile zanimive za poročajoče podjetje, zaradi česar poročajoče podjetje težje zbere potrebne informacije o vrednostni verigi od MSP. Če je udeleženec vrednostne verige MSP, je zato verjetneje, da bo poročajoče podjetje uporabilo ocene. Na splošno velja, da poročajoče podjetje z uporabo razumnih prizadevanj ne bi smelo od udeleženca vrednostne verige pričakovati, da bo uporabil nerazumna prizadevanja.

— **Tehnična pripravljenost udeleženca vrednostne verige**. Na to, kaj so razumna prizadevanja, lahko vpliva tehnična pripravljenost udeleženca vrednostne verige, da zagotovi informacije o trajnostnosti. Tehnična pripravljenost udeležencev vrednostne verige bi se morala sčasoma izboljšati, kar pomeni, da bodo podjetja v prvih letih uporabe ESRS verjetno pogosteje uporabljala ocene kot v poznejših ciklih poročanja.

— **Raven vpliva in kupna moč**. Na to, kaj pomenijo razumna prizadevanja, lahko vplivata obstoječa raven nadzora poročajočega podjetja nad udeležencem vrednostne verige in relativna kupna moč poročajočega podjetja v primerjavi z drugimi podjetji. Na primer, za pridobitev informacij od udeleženca vrednostne verige, ki je delno v lasti poročajočega podjetja ali ki ustvari velik delež svojega prometa s prodajo poročajočemu podjetju, so lahko potrebna manjša prizadevanja. To pomeni, da je verjetneje, da bodo podjetja uporabila ocene v primeru udeležencev vrednostne verige, ki niso delno v njihovi lasti ali za katere predstavljajo le majhen delež prometa.

— **V povezavi z ravnjo vpliva, „bližina“ udeleženca vrednostne verige**. Pri določanju, kaj pomenijo razumna prizadevanja, se lahko upošteva „bližina“ udeleženca vrednostne verige poročajočemu podjetju, saj so običajno potrebna manjša prizadevanja za pridobitev informacij od neposrednega dobavitelja ali neposredne stranke kot od drugih udeležencev vrednostne verige. To pomeni, da je verjetneje, da bodo podjetja uporabila ocene v primeru udeležencev vrednostne verige, ki niso neposredni dobavitelji ali neposredne stranke.

30) **Kaj bi moralo MSP pričakovati v zvezi z zahtevami po informacijah o trajnostnosti, ki izhajajo iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti in ESRS?**

V odstavkih 132 in 133 ESRS 1 (Splošne zahteve) so opredeljene prehodne določbe, ki omejujejo informacije o vrednostni verigi, ki jih morajo podjetja, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, v prvih treh letih sporočati in/ali zbirati od udeležencev v svoji vrednostni verigi ([85]) Na to, v kolikšnem obsegu bodo podjetja zaradi direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti in ESRS od MSP zahtevala informacije o trajnostnosti, bo v prvih treh letih izvajanja močno vplivalo to, ali podjetja, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, uporabljajo te prehodne določbe v zvezi s poročanjem o vrednostni verigi.

Ne glede na zgoraj navedene prehodne določbe bi morala MSP od podjetij, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, pričakovati, da si „razumno prizadevajo“, da od udeležencev v svojih vrednostnih verigah zberejo informacije, ki jih potrebujejo za ravnanje v skladu z ESRS. V skladu z odgovorom na prejšnje vprašanje spadajo velikost in viri, tehnična pripravljenost ter bližina udeleženca vrednostne verige med merila, ki se lahko uporabijo za določitev, kaj pomenijo „razumna prizadevanja“. Zato bi morala biti manjša MSP, ki niso nikoli prostovoljno sporočila informacij o trajnostnosti, niso povezana z resnimi negativnimi vplivi in niso neposredni dobavitelji ali stranke podjetij, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, vsaj v prvih letih uporabe zahtev glede poročanja manj izpostavljena pričakovanjem glede informacij o trajnostnosti in njihove izmenjave. Večja MSP, ki so predhodno sporočala informacije o trajnostnosti (na primer zato, ker uporabljajo sistem EMAS ali druge sisteme okoljskega ali trajnostnega certificiranja ali poročanja), in MSP, ki so neposredni dobavitelji ali stranke podjetij, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, so lahko izpostavljeni večjim pričakovanjem, da bodo imeli informacije o trajnostnosti in jih delili.

([85]) Odstavek 132: „Če niso na voljo vse potrebne informacije o višjem in nižjem delu vrednostne verige podjetja, podjetje v prvih 3 letih poročanja o trajnostnosti na podlagi ESRS pojasni prizadevanja za pridobitev potrebnih informacij o višjem in nižjem delu svoje vrednostne verige, razloge, zakaj ni bilo mogoče pridobiti vseh potrebnih informacij, in načrte za pridobitev takih informacij v prihodnosti.“ Odstavek 133: „Da bi se upoštevale težave, s katerimi bi se lahko podjetja srečala pri zbiranju informacij od udeležencev v celotni vrednostni verigi, in da bi se omejilo breme za MSP v vrednostni verigi, v prvih 3 letih poročanja o trajnostnosti na podlagi ESRS: (a) podjetje lahko pri razkrivanju informacij o politikah, ukrepih in ciljih v skladu z ESRS 2 in drugimi ESRS omeji informacije o višjem in nižjem delu vrednostne verige na notranje razpoložljive informacije, kot so podatki, ki so že na voljo podjetju, in javno dostopne informacije, ter (b) podjetju pri razkrivanju metrik ni treba vključiti informacij o višjem in nižjem delu vrednostne verige, razen za podatkovne točke, ki izhajajo iz druge zakonodaje EU, kot je navedena v Dodatku B k ESRS 2.“

Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje trenutno razvija dva standarda poročanja o trajnostnosti za MSP: obveznega za MSP, ki kotirajo na borzi (ESRS za MSP. ki kotirajo na borzi), in prostovoljnega za MSP, ki ne kotirajo na borzi. Z ESRS za MSP, ki kotirajo na borzi, bo določena najvišja raven informacij o trajnostnosti, za katere se lahko v skladu z ESRS od podjetja, ki spada na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, zahteva, da jih pridobi od MSP v svoji vrednostni verigi. Prostovoljni standard za MSP bo zasnovan tako, da bo postal referenčna točka za vse udeležence na trgu, s čimer se bo zagotovilo, da bodo prizadevanja podjetij, ki spadajo na področje uporabe direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, in podjetij, ki ne spadajo na področje uporabe navedene direktive, sorazmerna.

31) **Do kdaj velja prehodno obdobje za razkritje informacij v vrednostni verigi? Ali bi moral biti datum začetka triletnega prehodnega obdobja za vsako vrsto podjetja različen?**

Poglavje 10.2 ESRS 1 vsebuje prehodne določbe v zvezi s poglavjem 5 o vrednostnih verigah. Prehodno obdobje za razkritje informacij, ki se zahtevajo od vrednostne verige, velja za prva tri poslovna leta uporabe zahtev za poročanje za vsako podjetje. Na primer, če podjetje od poslovnega leta 2024 spada na področje uporabe člena 19a ali 29a računovodske direktive, lahko izkoristi prehodno obdobje za poročanje o vrednostni verigi za poslovna leta 2024, 2025 in 2026.

RAZKRITJA IZ ČLENA 8 UREDBE O TAKSONOMIJI

32) **Ali morajo podjetja v svojo izjavo o trajnostnosti vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Da, podjetja, ki spadajo na področje uporabe člena 19a ali 29a računovodske direktive, morajo v svoje izjave o trajnostnosti vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

33) **Ali mora MSP s prenosljivimi vrednostnimi papirji, uvrščenimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, v primeru, da izkoristi dveletno izvzetje iz poročanja o trajnostnosti do leta 2028, v svoje poslovno poročilo kljub temu vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Ne. Člen 8 uredbe o taksonomiji se uporablja za vsa podjetja, ki morajo pripraviti in objaviti izjavo o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive. Če pa se MSP (razen mikropodjetij) s prenosljivimi vrednostnimi papirji, uvrščenimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, odloči, da v svoje poslovno poročilo ne bo vključilo izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a(7) računovodske direktive, v katero bi morala biti vključena razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji, mu ni treba razkriti razkritij iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

34) **Ali morajo podjetja v svoje poslovno poročilo vključiti informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s členom 8 uredbe o taksonomiji, tudi če so izvzeta iz priprave in objave izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a(9) in členom 29a(8) računovodske direktive?**

Da, vendar le, če ima obvladujoče podjetje sedež v tretji državi in razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji niso vključena v konsolidirano poročanje obvladujočega podjetja o trajnostnosti. Kadar podjetje izkoristi izvzetje iz obveznosti razkritja izjave o trajnostnosti v skladu s členom 19a(9) ali členom 29a(8) računovodske direktive, če ima obvladujoče podjetje sedež v tretji državi, je treba razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji, ki zajemajo dejavnosti izvzetega odvisnega podjetja s sedežem v Uniji in njegovih odvisnih podjetij, vključiti v poslovno poročilo izvzetega odvisnega podjetja ali v konsolidirano poročanje o trajnostnosti, ki ga izvaja obvladujoče podjetje s sedežem v tretji državi ([86]).

ZAHTEVE GLEDE JEZIKA

35) **V katerem jeziku bi bilo treba pripraviti in objaviti izjavo o trajnostnosti?**

([86]) Člen 19a(9), drugi pododstavek, točka (c) računovodske direktive.

Podjetja, za katera se uporabljata člena 19a in 29a računovodske direktive, bi morala objaviti poslovno poročilo (vključno z izjavo o trajnostnosti), skupaj z mnenjem in izjavo, ki ju predloži zakoniti revizor ali revizijsko podjetje iz člena 34 računovodske direktive, v skladu s členom 30(1) računovodske direktive, ki se nanaša na zakonodajo, ki jo določi vsaka država članica v skladu s poglavjem III naslova 1 direktive o pravu družb. Zlasti v členu 21 direktive o pravu družb je pojasnjeno, da „1. Dokumenti in podatki, ki se razkrijejo na podlagi člena 14, so sestavljeni in vpisani v enem od jezikov, ki jih dopuščajo jezikovni predpisi v državi članici, v kateri se odpre spis iz člena 16(1).“ Zato mora biti jezik, ki ga podjetja uporabljajo za objavo izjave o trajnostnosti, vključene v poslovno poročilo, določen z zakonodajo zadevne države članice, sprejeto v skladu s členom 21 direktive o pravu družb.

Če ima podjetje, za katero se uporabljata člena 19a in 29a računovodske direktive, vrednostne papirje, ki kotirajo na reguliranem trgu EU, bo moralo v zvezi s poslovnim poročilom izpolnjevati tudi obveznosti glede razkritja iz direktive o preglednosti. Jezikovno ureditev za „predpisane informacije“, ki vključuje poslovno poročilo kot del letnega računovodskega poročila, določi vsaka država članica v skladu s členom 20 direktive o preglednosti.

DIGITALIZACIJA (OBLIKA IN DIGITALNO OZNAČEVANJE)

36) **Kakšne so zahteve glede digitalne oblike za poslovno poročilo, ki vključuje izjavo o trajnostnosti?**

V skladu s členom 29d računovodske direktive morajo podjetja, ki morajo poročati o trajnostnosti, pripraviti svoje poslovno poročilo (na konsolidirani ravni, kadar je ustrezno) v elektronski obliki poročanja iz člena 3 delegirane uredbe o enotni elektronski obliki poročanja (tj. XHTML) in svojo izjavo o trajnostnosti v poslovnem poročilu opremiti z oznakami v skladu z digitalno taksonomijo, ki se določi s spremembo delegirane uredbe o ESEF.

37) **Ali morajo podjetja z oznakami opremiti tudi razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Da. V skladu s členom 29d računovodske direktive morajo podjetja, ki morajo v svojem poslovnem poročilu objaviti izjavo o trajnostnosti, svojo izjavo o trajnostnosti, vključno z razkritji iz člena 8 uredbe o taksonomiji, opremiti z oznakami v skladu z digitalno taksonomijo, ki se določi s spremembo delegirane uredbe o enotni elektronski obliki poročanja.

38) **Katere zahteve glede oblike morajo podjetja izpolnjevati, dokler Evropska komisija ne sprejme digitalne taksonomije za opremljanje izjav o trajnostnosti z oznakami?**

V skladu s členom 29d računovodske direktive morajo podjetja, ki morajo v svojem poslovnem poročilu objaviti izjavo o trajnostnosti, svoje poslovno poročilo pripraviti v elektronski obliki poročanja iz člena 3 delegirane uredbe o enotni elektronski obliki poročanja (tj. v XHTML) in izjavo o trajnostnosti v poslovnem poročilu opremiti z oznakami v skladu s posebno digitalno taksonomijo, ki bo sprejeta s spremembo delegirane uredbe o enotni elektronski obliki poročanja. Do sprejetja te digitalne taksonomije podjetjem svojih izjav o trajnostnosti ni treba opremiti z oznakami. Glede na to, da bo izjava o trajnostnosti postala strojno berljiva šele, ko bo vključena v dokument XHTML in opremljena z oznakami v skladu z digitalno taksonomijo, podjetjem do sprejetja digitalne taksonomije tudi ni treba pripraviti poslovnega poročila v obliki XHTML.

OBJAVA

39) **Kakšen je rok za objavo poslovnega poročila, ki vključuje izjavo o trajnostnosti?**

V členu 30 računovodske direktive so določena pravila za objavo poslovnega poročila (ki po potrebi vključuje izjavo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive), ki ga je treba objaviti skupaj z mnenjem/poročilom o zanesljivosti in najpozneje v 12 mesecih po datumu bilance stanja za poslovno leto, za katero se pripravi poročilo, kot določi posamezna država članica.

Podjetja, ki so izdajatelji vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, morajo na podlagi člena 4(5) direktive o preglednosti, ki se sklicuje na člena 19a in 29a računovodske direktive, najpozneje štiri mesece po koncu vsakega poslovnega leta objaviti tudi letno računovodsko poročilo (ki vključuje poslovno poročilo in s tem izjavo o trajnostnosti).

NADZOR

40) **Kateri organi so pristojni za nadziranje skladnosti z zahtevami za izjavo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti niso bile uvedene nobene spremembe obstoječe nadzorne ureditve EU, ki od držav članic zahteva uvedbo učinkovitih, sorazmernih in odvračilnih kazni za primere neizpolnjevanja obveznosti s strani podjetij z omejeno odgovornostjo (člen 51 računovodske direktive) ter ustanovitev nacionalnega nadzornega organa s pooblastili za nadziranje skladnosti izdajateljev prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU (člen 28 in naslednji členi direktive o preglednosti). To pomeni, da bo za podjetja, ki izpolnjujejo zahteve glede poročanja o trajnostnosti, veljal nacionalni režim sankcij, vzpostavljen za poslovna poročila podjetij z omejeno odgovornostjo (za katera se uporablja računovodska direktiva) in izdajateljev prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU (za katere se uporablja direktiva o preglednosti). Kar zadeva izdajatelje prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, mora ESMA izdati tudi smernice o nadzoru nad poročanjem o trajnostnosti, ki ga izvajajo pristojni nacionalni organi v skladu s členom 28d direktive o preglednosti.

V vsakem primeru mora za izjavo o trajnostnosti, ki jo je treba vključiti v poslovno poročilo, v skladu s členom 34 računovodske direktive vedno dati zagotovilo zakoniti revizor ali, kadar to dovoljuje država članica, neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil.

ODDELEK IV

– POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O INFORMACIJAH O TRAJNOSTNOSTI, SPOROČENIH V SKLADU S ČLENOM 40A RAČUNOVODSKE DIREKTIVE

PODROČJE UPORABE IN DATUM ZAČETKA UPORABE

41) **Ali mora imeti končno obvladujoče podjetje iz tretje države določeno pravno obliko, da spada na področje uporabe člena 40a računovodske direktive?**

Ne. Pravna oblika končnega obvladujočega podjetja iz tretje države ni pomembna za namene člena 40a računovodske direktive.

42) **Kakšne so obveznosti za odvisno družbo v EU ali podružnico v EU v skladu s členom 40a računovodske direktive? Ali mora odvisno podjetje/podružnica v EU pripraviti poročilo o trajnostnosti ali samo objaviti in dati na voljo poročilo o trajnostnosti, ki ga pripravi njegovo obvladujoče podjetje?**

Če podjetje iz tretje države spada na področje uporabe člena 40a računovodske direktive, bo moralo njegovo odvisno podjetje v EU ali podružnica v EU objaviti poročilo o trajnostnosti v imenu svojega obvladujočega podjetja iz tretje države in ga dati na voljo. Obveznost priprave poročila o trajnostnosti ni naložena izrecno odvisni družbi ali podružnici v EU. To pomeni, da lahko obvladujoče podjetje iz tretje države pripravi poročilo, ki ga odvisno podjetje ali podružnica v EU nato objavi in da na voljo, tako da ga vloži v poslovni register EU ali objavi na svojem spletišču. Odvisno podjetje ali podružnica v EU lahko namesto tega pripravi in objavi poročilo v imenu svojega obvladujočega podjetja iz tretje države ter ga da na voljo.

43) **Ali mora vsako odvisno podjetje ali podružnica v EU objaviti poročilo o trajnostnosti v skladu s členom 40a računovodske direktive? Ali zadošča, da poročilo o trajnostnosti objavi samo ena od odvisnih družb ali podružnic v EU, druge pa samo zagotovijo povezavo do zadevnega poročila?**

V členu 40a računovodske direktive je določeno, da mora vsaj eno odvisno podjetje ali podružnica v vsaki državi članici razkriti vsaj eno poročilo o trajnostnosti („Države članice zahtevajo, da odvisno podjetje s sedežem na njihovem ozemlju [...]“). Da bi se preprečilo dvojno poročanje odvisnih podjetij in podružnic istega podjetja iz tretje države, lahko države članice dovolijo, da eno odvisno podjetje ali podružnica, ki ima sedež ali se nahaja na njihovem ozemlju, izpolni obveznost iz člena 40a računovodske direktive tako, da zagotovi povezavo do poročila o trajnostnosti, ki ga objavi drugo odvisno podjetje ali podružnica podjetja iz tretje države v Uniji.

ESRS

44) **Katere ESRS bi bilo treba uporabiti za pripravo poročila o trajnostnosti v skladu s členom 40a računovodske direktive?**

Poročilo o trajnostnosti iz člena 40a računovodske direktive mora biti pripravljeno v skladu s standardi poročanja o trajnostnosti, ki se sprejmejo v skladu s členom 40b računovodske direktive.

Z odstopanjem člen 40a(2), drugi pododstavek, računovodske direktive omogoča, da se poročilo o trajnostnosti pripravi v skladu s standardi poročanja o trajnostnosti, sprejetimi v skladu s členom 29b računovodske direktive (tj. ESRS) ali na način, ki je enakovreden standardom poročanja o trajnostnosti, sprejetim v skladu s členom 29b računovodske direktive, kot je določeno v sklepu Komisije o enakovrednosti. To določbo bi bilo treba razumeti v smislu, da se lahko obvladujoče podjetje iz tretje države, ki spada na področje uporabe člena 40a računovodske direktive, odloči, da bo objavilo konsolidirano izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 29a računovodske direktive (pripravljeno v skladu s standardi, sprejetimi v skladu s členom 29b), namesto da bi njegovo odvisno podjetje ali podružnica v EU objavila poročilo o trajnostnosti na ravni skupine v skladu s členom 40a računovodske direktive. V tem primeru bi se uporabljala izvzetja za odvisna podjetja v EU iz člena 19a(9) in člena 29a(8) računovodske direktive.

45) **Kaj se zgodi, če odvisnemu podjetju/podružnici v EU ne uspe zbrati vseh potrebnih informacij za pripravo poročila o trajnostnosti?**

Če niso predložene vse zahtevane informacije, odvisno podjetje ali podružnica pripravi, objavi in da na voljo poročilo o trajnostnosti, ki vsebuje vse informacije, ki jih ima ali jih je prejela ali pridobila, ter izda izjavo, v kateri navede, da podjetje iz tretje države ni dalo na voljo potrebnih informacij (člen 40a(2), četrti pododstavek, računovodske direktive).

RAZKRITJA IZ ČLENA 8 UREDBE O TAKSONOMIJI

46) **Ali morajo podjetja v poročilo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členom 40a računovodske direktive, vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Ne. Podjetjem, ki poročajo v skladu s členom 40a računovodske direktive, v poročilo o trajnostnosti ni treba vključiti razkritij iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

47) **Ali mora obvladujoče podjetje iz tretje države, za katero se uporablja člen 40a računovodske direktive, v primeru, da se odloči, da bo namesto poročila o trajnostnosti pripravilo in objavilo konsolidirano izjavo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu z ESRS, poročati o razkritjih iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Obvladujočemu podjetju iz tretje države, za katero se uporablja člen 40a računovodske direktive in ki se odloči, da bo namesto poročila o trajnostnosti objavilo konsolidirano izjavo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu z ESRS, ni treba poročati v skladu s členom 8 uredbe o taksonomiji.

Da pa bi bila odvisna podjetja v Uniji zadevnega obvladujočega podjetja iz tretje države izvzeta iz zahtev glede poročanja o trajnostnosti iz členov 19a/29a računovodske direktive (kadar za ta odvisna podjetja v Uniji veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti iz členov 19a/29a računovodske direktive), morajo biti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji, ki zajemajo dejavnosti, ki jih izvajajo ta odvisna podjetja v Uniji, vključena v njihovo poslovno poročilo ali konsolidirano poročanje o trajnostnosti, ki ga izvaja obvladujoče podjetje iz tretje države ([87]).

PRAVILA O IZVZETJIH

48) **Ali lahko odvisna podjetja v Uniji, za katera velja člen 40a računovodske direktive, uporabijo ureditev izvzetij iz člena 19a(9) in člena 29(8) računovodske direktive?**

Izjava o trajnostnosti, pripravljena v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive, in poročilo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členom 40a računovodske direktive, imata drugačno vsebino in se uporabljata v okviru ločenih ureditev.

Zato to, da odvisno podjetje v Uniji objavi poročilo o trajnostnosti na ravni skupine svojega obvladujočega podjetja iz tretje države v skladu z določbami člena 40a, ne izvzema samega odvisnega podjetja v Uniji niti njegovih odvisnih podjetij iz izpolnjevanja obveznosti poročanja iz člena 19a in/ali člena 29a.

Vendar se lahko obvladujoče podjetje iz tretje države, ki spada na področje uporabe člena 40a, odloči, da bo objavilo konsolidirano izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 29a (pripravljeno v skladu s standardi poročanja o trajnostnosti, sprejetimi v skladu s členom 29b, ali na način, ki je enakovreden tem standardom poročanja o trajnostnosti), namesto da bi njegovo odvisno podjetje ali podružnica v EU objavila poročilo o trajnostnosti na ravni skupine v skladu s členom 40a. V tem primeru je odvisno podjetje v EU izvzeto iz obveznosti objave poročila o trajnostnosti v skladu s členom 40a, če so izpolnjeni pogoji iz členov 19a(9) in 29a(8).

JEZIK IN OBLIKA

49) **V katerem jeziku bi bilo treba objaviti poročilo o trajnostnosti?**

Jezikovno ureditev za poročilo o trajnostnosti določi vsaka država članica v skladu s členom 21 direktive o pravu družb.

50) **Kakšne so zahteve glede oblike poročila o trajnostnosti, ki ga je treba predložiti v skladu s členom 40a računovodske direktive?**

Računovodska direktiva ne zahteva določene oblike za objavo poročila o trajnostnosti. Vendar je v členu 33a, uvedenem z Direktivo (EU) 2023/2864 za delovanje evropske enotne točke dostopa (direktiva omnibus o ESAP) ([88]), določeno, da morajo odvisna podjetja in podružnice, za katere se uporablja člen 40a, organu za zbiranje podatkov, ki ga imenuje država članica, predložiti poročilo o trajnostnosti v obliki, ki omogoča izvlečenje podatkov, skupaj z ustreznimi priloženimi metapodatki ([89]). Komisija je tudi pooblaščena, da sprejme izvedbene ukrepe za določitev dodatnih metapodatkov, ki se priložijo poročilu o trajnostnosti, in da zahteva, da je poročilo v strojno berljivi obliki.

OBJAVA

51) **Kdaj bi morala podjetja/podružnice objaviti poročilo o trajnostnosti?**

([87]) Člen 19a(9), drugi pododstavek, točka (c), in člen 29a(8), drugi pododstavek, točka (c), računovodske direktive.

([88]) Direktiva (EU) 2023/2864 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. decembra 2023 o spremembi nekaterih direktiv glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (UL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj).

([89]) Člen 33a računovodska direktiva, kakor je bila spremenjena s svežnjem o ESAP.

V členu 40d(1) računovodske direktive je določeno, da morajo odvisna podjetja in podružnice iz člena 40a(1) računovodske direktive objaviti poročilo o trajnostnosti – skupaj z mnenjem o zanesljivosti in po potrebi izjavo iz člena 40a(2), četrti pododstavek, računovodske direktive – v 12 mesecih od datuma bilance stanja poslovnega leta, za katero se pripravi poročilo.

NADZOR

52) **Kateri organi so pristojni za nadzorovanje izpolnjevanja zahtev za poročilo o trajnostnosti?**

Z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti niso bile uvedene nobene spremembe obstoječega režima sankcij v skladu z računovodsko direktivo, ki od držav članic zahteva uvedbo učinkovitih, sorazmernih in odvračilnih kazni za primere neizpolnjevanja obveznosti s strani podjetij, za katera veljajo zahteve računovodske direktive ([90]). Zato se, kar zadeva izpolnjevanje zahtev glede poročanja o trajnostnosti s strani podjetij, uporablja nacionalni režim sankcij, vzpostavljen za poslovna poročila podjetij, za katera se uporablja računovodska direktiva. V vsakem primeru mora biti za poročilo o trajnostnosti vedno dano zagotovilo ponudnika storitev dajanja zagotovil v skladu s členom 40a(3) računovodske direktive ([91]).

ODDELEK V

POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O DAJANJU ZAGOTOVIL O ZANESLJIVOSTI POROČANJA O TRAJNOSTNOSTI

PODELITEV DOVOLJENJA ZAKONITIM REVIZORJEM IN REVIZIJSKIM PODJETJEM

53) **Ali fizične osebe, ki izvajajo obvezne revizije v imenu revizijskega podjetja, izpolnjujejo pogoje iz členov 4 in 6 do 12 direktive o revizijah, vključno z dodatnimi posebnimi zahtevami iz člena 7(2), člena 8(3), člena 10(1), drugi pododstavek, in člena 14(2), četrti pododstavek, direktive o revizijah? Ali fizične osebe z glasovalnimi pravicami v revizijskem podjetju izpolnjujejo tudi pogoje iz členov 4 in 6 do 12 direktive o revizijah, vključno z dodatnimi posebnimi zahtevami iz člena 7(2), člena 8(3), člena 10(1), drugi pododstavek, in člena 14(2), četrti pododstavek, direktive o revizijah, tudi če revizijsko podjetje ne namerava dajati zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti? Kaj pa zahteve za fizične osebe, ki sestavljajo upravni ali poslovodni organ revizijskega podjetja?**

V členu 3 direktive o revizijah, ki ureja podelitev dovoljenja zakonitim revizorjem in revizijskim podjetjem, je določeno, da lahko pristojni organi pooblastijo zakonite revizorje in revizijska podjetja le, če so izpolnjeni določeni pogoji.

Pogoji iz člena 3(3) direktive o revizijah za podelitev dovoljenja zakonitim revizorjem se sklicujejo na člene 4 in 6 do 10 direktive o revizijah, pogoji iz člena 3(4) direktive o revizijah za podelitev dovoljenja revizijskim podjetjem pa na člene 4 in 6 do 12 direktive o revizijah.

Besedilo člena 4 direktive o revizijah, ki zajema ugled, je dovolj široko, da se uporablja tudi za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, členi 6 do 12 direktive o revizijah pa so bili spremenjeni, da bi se izrecno uporabljali za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

([90]) Člen 51 računovodske direktive: „Države članice določijo kazni, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnih določb, sprejetih na podlagi te direktive, in sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev izvrševanja teh kazni. Te kazni so učinkovite, sorazmerne in odvračilne“.

([91]) Člen 40a(3), prvi pododstavek: „Države članice zahtevajo, da se poročilo o trajnostnosti […] objavi skupaj z mnenjem o zanesljivosti, izraženim s strani ene ali več oseb ali enega ali več podjetij, ki so pooblaščeni za to, da podajo mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnosti v skladu z nacionalnim pravom države članice ali podjetja iz tretje države.“

Če želi zakoniti revizor ali revizijsko podjetje pridobiti dovoljenje za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, mora izpolnjevati vse ustrezne zahteve iz nacionalnega prava, s katerim je bila prenesena direktiva o revizijah, v zvezi z dajanjem zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, vključno s tistimi iz člena 3(4) direktive o revizijah. V skladu s členom 3 direktive o revizijah izpolnjevanje zahtev glede dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti ni obvezno za podelitev dovoljenja zakonitemu revizorju ali revizijskemu podjetju, ki ne daje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

54) **Katere so zahteve za pridobitev dovoljenja za dajanje zagotovil o trajnostnosti zakonitim revizorjem, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2024 ali ki so bili 1. januarja 2024 v postopku pridobivanja dovoljenja?**

Da bi zakoniti revizorji lahko dali zagotovilo o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, morajo imeti dovoljenje in nato izpolnjevati dodatne zahteve glede trajnostnosti.

Natančneje, na podlagi člena 14a, tretji pododstavek, direktive o revizijah zakonitim revizorjem, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2026 (tj. tistim, ki jim je dovoljenje podeljeno pred 1. januarjem 2024, ali tistim, ki so bili 1. januarja 2024 v postopku pridobivanja dovoljenja) in ki želijo izvajati tudi dajanje zagotovil o trajnostnosti, ni treba izpolnjevati zahtev iz člena 7(2), člena 8(3) in člena 10(1), drugi pododstavek, ter člena 14(2), četrti pododstavek, računovodske direktive, vendar morajo kljub temu pridobiti potrebno znanje s stalnim izobraževanjem.

55) **Ali lahko zakoniti revizorji, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2026, zaprosijo za dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti za nedoločen čas? Katere zahteve bi veljale za podelitev dovoljenja v takem primeru?**

V skladu s členom 14a, tretji pododstavek, direktive o revizijah morajo zakoniti revizorji, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2026 in ki želijo izvajati dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, s stalnim izobraževanjem iz člena 13 direktive o revizijah pridobiti potrebno znanje o poročanju o trajnostnosti in dajanju zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, vključno s predmeti iz člena 8(3) direktive o revizijah. V skladu s členom 14a direktive o revizijah se pred pridobitvijo dovoljenja ne zahtevajo dodatni izpiti niti pridobitev tega znanja. V direktivi o revizijah niso določeni roki, v katerih bi morali zakoniti revizorji, ki so pridobili dovoljenje pred 1. januarjem 2026, zaprositi za dovoljenje za izvajanje dajanja zagotovil o trajnostnosti v skladu s temi zahtevami.

56) **Ali mora triletno praktično usposabljanje, ki se zahteva v skladu s členom 10(1), prvi pododstavek, direktive o revizijah, vključevati osemmesečno praktično usposabljanje na področju dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, da se zakonitemu revizorju ali pripravniku dovoli tudi izvajanje dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, ali pa je treba usposabljanje podaljšati za nadaljnjih osem mesecev?**

Da se zakonitemu revizorju ali pripravniku dovoli tudi izvajanje dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, bo moralo triletno praktično usposabljanje, ki se zahteva v skladu s členom 10(1), prvi pododstavek, direktive o revizijah, vključevati osemmesečno praktično usposabljanje o dajanju zagotovil o zanesljivosti letnega in konsolidiranega poročanja o trajnostnosti ali o drugih storitvah, povezanih s trajnostnostjo.

Zakoniti revizor ali pripravnik, ki je ob vložitvi vloge za pridobitev dovoljenja za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti že zaključil triletno praktično usposabljanje, bo moral opraviti dodatno osemmesečno praktično usposabljanje o dajanju zagotovil o zanesljivosti letnega in konsolidiranega poročanja o trajnostnosti ali o drugih storitvah, povezanih s trajnostnostjo.

V skladu s členom 14a, prvi in drugi pododstavek, direktive o revizijah so iz te zahteve izvzete naslednje kategorije strokovnjakov: zakoniti revizorji, ki so pridobili dovoljenje ali bili priznani za izvajanje obveznih revizij pred 1. januarjem 2024, in osebe, ki so bile 1. januarja 2024 v postopku pridobivanja dovoljenja, če ta postopek zaključijo do 1. januarja 2026. V skladu s členom 14a, tretji pododstavek, direktive o revizijah bodo morali ti strokovnjaki še vedno pridobiti potrebno znanje s stalnim izobraževanjem.

57) **Da bi bilo zakonitemu revizorju ali pripravniku dovoljeno dajanje zagotovil o poročanju o trajnostnosti, mora biti v skladu s členom 10(1), drugi pododstavek, direktive o revizijah vsaj osem mesecev praktičnega usposabljanja iz prvega pododstavka namenjenih obravnavanju zagotavljanju letnega in konsolidiranega poročanja o trajnostnosti ali drugih storitev, povezanih s trajnostnostjo. Kakšna je pravilna razlaga pojma „druge storitve, povezane s trajnostnostjo“?**

„Druge storitve, povezane s trajnostnostjo“, bi bilo treba razumeti kot storitve, povezane s poročanjem o trajnostnosti, razen dajanja zagotovil. Zajemale bi lahko na primer svetovalne storitve v zvezi s poročili o trajnostnosti in pripravo poročil o trajnostnosti.

58) **Ali se lahko zakonitemu revizorju, ki je pridobil dovoljenje za izvajanje obveznih revizij pred 1. januarjem 2024 v državi članici A, izda dovoljenje za izvajanje dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v državi članici B, čeprav ta zakoniti revizor nima dovoljenja za izvajanje dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v državi članici A? Ali mora biti ta revizor za registracijo v državi članici B registriran kot zakoniti revizor in ponudnik storitev dajanja zagotovil ali je lahko registriran samo kot ponudnik storitev dajanja zagotovil?**

Za registracijo v državi članici B mora imeti zakoniti revizor dovoljenje kot zakoniti revizor v tej državi članici (glej člen 3(1) in člen 14(1) direktive o revizijah). Če je tako in želi biti revizor registriran kot ponudnik storitev dajanja zagotovil, se bo v državi članici B uporabljala prehodna ureditev iz člena 14a direktive o revizijah (glej tudi pogosto zastavljeno vprašanje št. 54). V državi članici A ne potrebuje dovoljenja kot ponudnik storitev dajanja zagotovil.

59) **Zakoniti revizor, ki je pridobil dovoljenje za izvajanje obveznih revizij po 1. januarju 2024 v državi članici A in je v tej državi članici pridobil tudi dovoljenje za izvajanje dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, se želi registrirati v državi članici B. Ali mora biti zakoniti revizor v tem primeru registriran v državi članici B kot revizor in ponudnik storitev dajanja zagotovil ali pa je lahko registriran samo kot ponudnik storitev dajanja zagotovil?**

Zakoniti revizor bi moral biti registriran kot zakoniti revizor in ponudnik storitev dajanja zagotovil v državi članici B. Edini subjekti, ki se lahko registrirajo kot ponudniki storitev dajanja zagotovil, ne da bi bili revizorji, so neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil.

AKREDITACIJA IN ODOBRITEV NEODVISNIH PONUDNIKOV STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL

60) **Ali se lahko fizične osebe akreditirajo kot neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil?**

Da. V členu 2, točka 23, direktive o revizijah in členu 2, točka 20, računovodske direktive je neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil opredeljen kot „organ za ugotavljanje skladnosti, akreditiran v skladu z Uredbo (ES) št. 765/2008 Evropskega parlamenta in Sveta za posebno dejavnost ocene skladnosti iz člena 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), Direktive 2013/34/EU“. V Uredbi št. 765/2008 je organ za ugotavljanje skladnosti opredeljen tudi kot „organ, ki izvaja dejavnosti ugotavljanja skladnosti, vključno s kalibracijo, preskušanjem, potrjevanjem in pregledovanjem“.

Čeprav se Uredba (ES) št. 765/2008 nanaša le na akreditacijo organov, je treba opozoriti, da neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil ne spadajo na predvideno področje uporabe navedene uredbe. Izraz „organ“ bi bilo treba razumeti tako, da vključuje primer fizičnih oseb, da se zagotovijo enaki konkurenčni pogoji za neodvisne ponudnike storitev dajanja zagotovil in zakonite revizorje.

61) **Neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil s sedežem v državi članici lahko izvajajo dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na njenem ozemlju, če zanje veljajo zahteve, enakovredne zahtevam iz direktive o revizijah. Ali mora enakovrednost zahtev zajemati tudi člen 3a direktive o revizijah?**

V skladu s členom 34(4) računovodske direktive morajo neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil izpolnjevati zahteve, ki so enakovredne zahtevam iz direktive o revizijah, da lahko dajejo zagotovila o trajnostnosti. Te zahteve vključujejo neizčrpen seznam iz člena 34(4) računovodske direktive in oceno enakovrednosti z dajanjem zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, kot je opredeljeno v členu 2, točka 22, direktive o revizijah.

Za zagotovitev enakih konkurenčnih pogojev med neodvisnimi ponudniki storitev dajanja zagotovil in zakonitimi revizorji bi morali neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil izpolnjevati tudi zahteve glede registracije, enakovredne zahtevam iz člena 3a direktive o revizijah.

AKREDITIRANA NEODVISNA TRETJA STRAN

62) **Kaj je „akreditirana neodvisna tretja stran“ iz člena 34(6) računovodske direktive in člena 37(3) direktive o revizijah?**

Uvodna izjava 63 direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti se glasi: „Kadar pravo Unije od podjetja zahteva, da elemente svojega poročanja o trajnostnosti da preveriti akreditirani neodvisni tretji strani, bi morale države članice zahtevati, da se poročilo akreditirane neodvisne tretje strani da na voljo bodisi kot priloga k poslovnemu poročilu bodisi na drug javno dostopen način. Tako dajanje na voljo tega poročila ne bi smelo vplivati na izid mnenja o zanesljivosti, od katerega bi morala biti tretja stran pri svojem preverjanju neodvisna. To ne bi smelo povzročiti podvajanja dela med revizorjem ali neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovila, ki izrazi mnenje o zanesljivosti, in akreditirano neodvisno tretjo stranjo.“

„Akreditirana neodvisna tretja stran“ je subjekt, običajno strokovnjak, ki ni zakoniti revizor ali neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil, in predloži mnenje o zanesljivosti izjave o trajnostnosti ter lahko preveri dele poročanja o trajnostnosti, kot so emisije toplogrednih plinov. Direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti zahteva preglednost v zvezi z rezultati dela in nepodvajanje z delom zakonitih revizorjev/neodvisnih ponudnikov storitev dajanja zagotovil ([92]).

NEODVISNI PONUDNIKI STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL

63) **Ali bo neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil s sedežem na ozemlju druge države članice lahko opravljal naloge v državi članici, ki ponudnikom storitev dajanja zagotovil ne omogoča dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na njenem ozemlju?**

Ne. Neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil s sedežem na ozemlju druge države članice ne bo mogel dajati zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v državi članici, ki neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil ne dovoljuje, da bi izvajali dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na njenem ozemlju.

V členu 34(4), prvi pododstavek, računovodske direktive je določeno, da lahko države članice neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil s sedežem na njihovem ozemlju dovolijo, da izrazijo mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, če za tega neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil veljajo zahteve, enakovredne zahtevam iz direktive o revizijah, ki veljajo za zakonite revizorje, ki izvajajo storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti. V skladu s členom 34(5), prvi pododstavek, računovodske direktive lahko dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti na svojem ozemlju dovolijo le države članice, ki so se odločile za to možnost.

64) **Kdo bo imel v primeru, če ima neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil sedež v drugi državi članici, nadzorna pooblastila za delo, ki ga opravlja neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil?**

Kadar neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil izvaja poročanje o trajnostnosti na ozemlju druge države članice (države članice gostiteljice), bi država članica, v kateri ima neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil sedež (matična država članica), morala biti odgovorna za nadzor dela neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil, razen če se država članica gostiteljica odloči, da bo nadzorovala dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, ki ga neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil izvajajo na njenem ozemlju ([93]). Če se država članica gostiteljica odloči, da bo nadzorovala dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, ki ga na njenem ozemlju izvajajo neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil, registrirani v drugi državi članici, država članica gostiteljica: (i) takim neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil ne naloži strožjih zahtev ali odgovornosti od tistih, ki se za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti z nacionalno zakonodajo naložene neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil ali revizorjem s sedežem v tej državi članici gostiteljici, in (ii) obvesti druge države članice o svoji odločitvi, da bo nadzorovala dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, ki ga izvajajo neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil s sedežem v drugih državah članicah.

([92]) Člen 34(6) računovodske direktive in člen 37(3), drugi pododstavek, direktive o revizijah.
([93]) Člen 34(5) računovodske direktive.

65) **Ali lahko nacionalna podjetja, potem ko država članica dovoli ustanavljanje neodvisnih ponudnikov storitev dajanja zagotovil na svojem ozemlju, samodejno uporabijo neodvisne ponudnike storitev dajanja zagotovil za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti?**

Da, podjetja bodo lahko za pridobitev zagotovil o zanesljivosti svoje izjave o trajnostnosti uporabila neodvisne ponudnike storitev dajanja zagotovil, ko bo država članica tem ponudnikom dovolila, da dajejo zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

PONUDNIKI STORITEV DAJANJA ZAGOTOVIL IZ TRETJIH DRŽAV

66) **Ali lahko neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil iz tretjih držav dajejo zagotovila o trajnostnosti v Uniji?**

Na podlagi člena 34(4) računovodske direktive se lahko neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil s sedežem na ozemlju države članice dovoli dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

V skladu z opredelitvijo neodvisnega ponudnika storitev dajanja zagotovil iz člena 2, točka 23, direktive o revizijah in člena 2, točka 20, računovodske direktive neodvisni ponudnik storitev dajanja zagotovil potrebuje akreditacijo v skladu z Uredbo št. 765/2008. Čeprav se navedena uredba nanaša le na akreditacijo organov, ustanovljenih na ozemlju države članice, je treba opozoriti, da neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil ne spadajo na predvideno področje uporabe navedene uredbe. Neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil izvajajo storitve dajanja zagotovil za poročanje o trajnostnosti. Zato je treba sistem za odobritev neodvisnih ponudnikov storitev dajanja zagotovil razlagati ob upoštevanju zavez držav članic iz Splošnega sporazuma o trgovini s storitvami (GATS) in dvostranskih sporazumov Unije. Posledično je treba Uredbo št. 765/2008, kar zadeva neodvisne ponudnike storitev dajanja zagotovil, razlagati tako, da se neodvisnim ponudnikom storitev dajanja zagotovil iz tretjih držav dovoli dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti v skladu z zavezami držav članic.

ZAUPNOST

67) **Ali se zahteve glede zaupnosti iz člena 23 direktive o revizijah uporabljajo tudi za strokovnjake, ki dajejo zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti?**

Da. Zahteve glede zaupnosti iz člena 23 direktive o revizijah se uporabljajo tudi za strokovnjake, ki dajejo zagotovila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti. Če država članica neodvisnemu ponudniku storitev dajanja zagotovil ali zakonitemu revizorju, ki ni tisti, ki revidira računovodske izkaze, dovoli, da izvaja dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, bi morala biti tem ponudnikom storitev dajanja zagotovil omogočena izmenjava informacij za ustrezno usklajevanje.

STORITVE DAJANJA ZAGOTOVIL

68) **Kakšen je pomen izraza „analiza trajnostnosti“, uporabljenega v členu 8(3), točka (b), direktive o revizijah?**

Izraz „analiza trajnostnosti“ je bil uporabljen kot vzporednica „finančni analizi“ iz direktive o revizijah za zakonite revizorje. Medtem ko se „finančna analiza“ nanaša na oceno sposobnosti preživetja, stabilnosti in dobičkonosnosti podjetja, podpodjetja ali projekta, bi bilo treba „analizo trajnostnosti“ obravnavati kot oceno zadev v zvezi s trajnostnostjo, ki vplivajo na podjetje, in zadev v zvezi s trajnostnostjo, na katere lahko podjetje vpliva.

PLAČILA

69) **Ali bi se znižanje plačila za dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti štelo za kršitev člena 25 direktive o revizijah, če isti zakoniti revizor izvaja tudi obvezno revizijo?**

V skladu s členom 25 direktive o revizijah morajo države članice zagotoviti, da na plačila za obvezne revizije in dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti ne vpliva ali jih ne določa zagotavljanje „dodatnih storitev“ za revidirani subjekt, ki bi jih bilo treba razumeti kot storitve, ki niso obvezna revizija in dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti. Navedeni člen ne ureja razmerja med plačili za obvezne revizije in dajanjem zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

DAJANJE ZAGOTOVIL O ZANESLJIVOSTI IZJAVE O TRAJNOSTI, PRIPRAVLJENE V SKLADU S ČLENOMA 19a IN 29a RAČUNOVODSKE DIREKTIVE

70) **O čem bi moral ponudnik storitev dajanja zagotovil izraziti mnenje v skladu s členom 34(1) računovodske direktive?**

V skladu s členom 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive mora vsako podjetje, ki mora poročati o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive, pridobiti mnenje o zanesljivosti svoje izjave o trajnostnosti.

To mnenje o zanesljivosti temelji na poslu dajanja omejenega zagotovila glede skladnosti izjave o trajnostnosti z naslednjimi zahtevami:

— zahtevami glede poročanja o trajnostnosti iz računovodske direktive (vključno s skladnostjo poročanja o trajnostnosti z ESRS, sprejetimi v skladu s členoma 29b in 29c računovodske direktive, postopkom, ki ga podjetje izvaja za opredelitev informacij, sporočenih v skladu z navedenimi ESRS, tj. postopkom ocenjevanja dvojne pomembnosti, in izpolnjevanjem zahteve po označevanju poročanja o trajnostnosti v skladu s členom 29d računovodske direktive) in

— zahtevami glede poročanja iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

Od ponudnikov storitev dajanja zagotovil se pričakuje, da izvajajo postopke, na podlagi katerih lahko ugotovijo, da niso opazili nobene zadeve, zaradi katere bi menili, da informacije, vključene v izjavo o trajnostnosti, niso pošteno predstavljene v vseh pomembnih vidikih v skladu z ESRS, kot jih je sprejela Unija, in da niso skladne z zakonskimi zahtevami za označevanje informacij o trajnostnosti (tj. digitalno označevanje) ter z zakonskimi zahtevami iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

Prvi del sklepa, ki se nanaša na pošteno predstavitev v vseh pomembnih vidikih v skladu z ESRS, vključuje mnenje o tem:

— ali je izjava podjetja o trajnostnosti, vključno s postopkom opredelitve sporočenih informacij (tj. postopkom ocenjevanja dvojne pomembnosti), skladna z ESRS in

— ali so bili na podlagi rezultata tega postopka razkriti vsi pomembni vplivi, tveganja in priložnosti podjetja, povezani s trajnostnostjo, v skladu z ESRS.

71) **Na podlagi odstavka 121 ESRS 1 (Splošne zahteve) lahko podjetje v svojo izjavo o trajnostnosti vključi informacije s sklicevanjem na svoje poročilo, pripravljeno v skladu z Uredbo (EU) št. 1221/2009 o sistemu EU za okoljsko ravnanje in presojo (EMAS). Za to določbo veljajo pogoji iz odstavka 120, vključno s tem, da za informacije, vključene s sklicevanjem, velja vsaj enaka stopnja zagotovila kot za izjavo o trajnostnosti. Ali za poročilo podjetja, pripravljeno v skladu z Uredbo (EU) št. 1221/2009 o sistemu EU za okoljsko ravnanje in presojo (EMAS), velja vsaj enaka stopnja zagotovila kot za izjavo o trajnostnosti?**

V skladu s členom 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive mora vsako podjetje, ki mora poročati o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive, pridobiti mnenje na podlagi posla dajanja omejenega zagotovila. Poročilo podjetja, pripravljeno v skladu z Uredbo (EU) št. 1221/2009 o sistemu EU za okoljsko ravnanje in presojo (EMAS), mora potrditi okoljski preveritelj, pri čemer se za to potrditev lahko šteje, da ima vsaj enako stopnjo zagotovila kot zahteva glede dajanja omejenega zagotovila iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti.

72) **V primeru, da revizijo računovodskih izkazov in dajanje zagotovil o zanesljivosti izjave o trajnostnosti izvajata dva različna zakonita revizorja, kateri od njiju bi moral izraziti mnenje o tem, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi?**

Na podlagi člena 34(1), drugi pododstavek, točka (a)(i), računovodske direktive mora zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, ki izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov, izraziti mnenje o tem, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi za isto poslovno leto. Kadar je zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, razen tistega, ki izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov, odgovorno za izražanje mnenja o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, je zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, odgovorno za revidiranje računovodskih izkazov, še naprej odgovorno za izražanje mnenja o usklajenosti poslovnega poročila in računovodskih izkazov za isto poslovno leto.

73) **V kateri dokument je treba vključiti mnenje o zanesljivosti?**

V poročilo o zanesljivosti ([94]). Če mnenje o zanesljivosti poda revizor, ki opravi revizijo računovodskih izkazov, lahko države članice revizorjem dovolijo, da mnenje o zanesljivosti vključijo kot ločen del revizijskega poročila.

74) **Kako naj se objavi poročilo o zanesljivosti? Ali obstajajo kakršne koli zahteve glede oblike poročila o zanesljivosti?**

Pravo Unije trenutno ne zahteva posebne oblike revizijskega poročila in/ali njegovega podpisa. Vendar je v členu 33a računovodske direktive, kakor je bila spremenjena s svežnjem o ESAP, določeno, da morajo podjetja poročilo o zanesljivosti predložiti ustreznemu organu za zbiranje podatkov ESAP, ko ga objavijo, in uporabiti obliko, ki omogoča izvlečenje podatkov (ali strojno berljivo obliko, kadar to zahteva pravo Unije ali nacionalno pravo), skupaj z ustreznimi priloženimi metapodatki. Komisija je tudi pooblaščena, da sprejme izvedbene ukrepe za določitev dodatnih metapodatkov, ki se priložijo poročilu o zanesljivosti, in da zahteva, da je poročilo v strojno berljivi obliki.

75) **Katere standarde dajanja zagotovil bi morali uporabljati ponudniki storitev dajanja zagotovil za izjavo o trajnostnosti, dokler Evropska komisija ne sprejme standardov dajanja zagotovil?**

Na podlagi člena 26(1), drugi pododstavek, direktive o revizijah lahko države članice uporabljajo nacionalne revizijske standarde, postopke ali zahteve, dokler Komisija ne sprejme mednarodnega revizijskega standarda, ki zadeva isto področje.

Glede na kvalitativne značilnosti informacij, ki se zahtevajo v skladu z ESRS 1 (poglavje 2 in Dodatek B: ustreznost in pošteno predstavljanje ter primerljivost, preverljivost in razumljivost), ter da bi se preprečila razdrobljenost in zagotovila čim večja doslednost praks v tem prehodnem obdobju do sprejetja standardov dajanje zagotovil na ravni Unije, je Komisija Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev (CEAOB) pozvala, naj v letu 2024 pripravi nezavezujoče smernice za zakonite revizorje in druge ponudnike storitev dajanja zagotovil.

76) **Ali bi lahko države članice podjetjem, za katera veljajo zahteve iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, omogočile, da prostovoljno zaprosijo za mnenje na podlagi mešane oblike zagotovila (tj. omejenega zagotovila o delih poročanja o trajnostnosti in razumnega zagotovila o drugih delih poročanja – na primer o določenih ključnih kazalnikih uspešnosti)?**

Na podlagi člena 34(1), drugi pododstavek, točka (aa), računovodske direktive mora mnenje o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti temeljiti na poslu dajanja omejenega zagotovila ([95]). Glede na to, da posel dajanja razumnega zagotovila zagotavlja višjo stopnjo zagotovila v primerjavi s poslom dajanja omejenega zagotovila, direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti podjetju ne prepričuje, da se prostovoljno odloči zaprositi za mnenje na podlagi razumnega zagotovila o celotnem poročanju o trajnostnosti ali njegovih delih. Ta odločitev bi veljala za podjetje in ne za ponudnika storitev dajanja zagotovil.

([94]) Člen 28a direktive o revizijah.

([95]) Na podlagi člena 26a direktive o revizijah je Komisija pooblaščena, da do 1. oktobra 2026 sprejme standarde dajanja zagotovil o trajnostnosti za omejeno zagotovilo. Komisija je tudi pooblaščena, da do 1. oktobra 2028 sprejme standarde dajanja razumnega zagotovila o trajnostnosti, in sicer na podlagi ocene, s katero se ugotovi, ali je razumno zagotovilo izvedljivo za revizorje in podjetja.

77) **Ali se od podjetij, ki prostovoljno sporočajo informacije o trajnostnosti v skladu z ESRS (kot so MSP brez vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU), zahteva, da za te informacije dajo zagotovilo?**

Direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti ne ureja poročanja o trajnostnosti, ki se izvaja prostovoljno. Podjetju, ki prostovoljno poroča o trajnostnosti, zato svojih informacij o trajnostnosti ni treba vključiti v posel dajanja zagotovil.

STORITVE, KI NISO POVEZANE Z DAJANJEM ZAGOTOVIL

78) **Katere so omejitve nerevizijskih storitev, kadar zakoniti revizor zagotavlja storitve dajanja zagotovil iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti subjektu ali skupini, ki ni stranka revizije računovodskih izkazov?**

V skladu s členom 25c(1) direktive o revizijah zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, ki izvaja dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti subjekta javnega interesa – ali člana mreže – za subjekt javnega interesa ne opravlja prepovedanih nerevizijskih storitev iz člena 5(1), drugi pododstavek, točke (b), (c), (e) do (k), uredbe o revizijah.

V skladu s členom 25c(2) direktive o revizijah lahko navedeni zakoniti revizor ali revizijsko podjetje za subjekt javnega interesa opravlja nerevizijske storitve, ki niso:

— prepovedane nerevizijske storitve iz odstavka 1 tega člena ali

— po potrebi (tj. kadar zakoniti revizor izvaja tudi revizije računovodskih izkazov) prepovedane nerevizijske storitve iz člena 5(1), drugi pododstavek, uredbe o reviziji ali

— storitve, za katere države članice menijo, da ogrožajo neodvisnost, kot je navedeno v členu 5(2) navedene uredbe, pod pogojem, da to odobri revizijski odbor, potem ko je ustrezno ocenil nevarnosti za neodvisnost in zaščitne ukrepe, ki se uporabljajo v skladu s členom 22b direktive o revizijah.

Zato velja naslednje:

— če revizijsko podjetje da samo zagotovilo o zanesljivosti poročanja subjekta javnega interesa o trajnostnosti, lahko opravlja nerevizijske storitve, ki niso prepovedane storitve iz člena 5(1), drugi pododstavek, točke (b), (c) in (e) do (k), uredbe o reviziji (saj slednje v primeru dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti pomenijo tveganje za neodvisnost revizijskega podjetja),

— če revizijsko podjetje izvede obvezno revizijo in dajanje zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti določenega subjekta javnega interesa, lahko opravlja nerevizijske storitve, ki niso prepovedane storitve iz člena 5(1), drugi pododstavek, uredbe o reviziji (tj. prepovedane storitve iz vseh točk (a) do (k), ker te storitve pomenijo tveganje za neodvisnost revizijskega podjetja v primeru: dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti – točke (b), (c) in (e) do (k) – ter obvezne revizije – točke (a) do (k).

DAJANJE ZAGOTOVIL O ZANESLJIVOSTI POROČILA O TRAJNOSTNOSTI, PRIPRAVLJENEGA V SKLADU S ČLENOM 40a RAČUNOVODSKE DIREKTIVE

79) **Kaj se zgodi, če podjetje iz tretje države odvisnemu podjetju/podružnici v EU ne predloži mnenja o zanesljivosti?**

Če podjetje iz tretje države ne predloži mnenja o zanesljivosti, odvisno podjetje ali podružnica v skladu s členom 40a(3) računovodske direktive izda izjavo, v kateri navede to dejstvo.

80) **Kako bi bilo treba objaviti mnenje o zanesljivosti za poročilo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členom 40a računovodske direktive? Ali obstajajo kakršne koli zahteve glede oblike?**

Na podlagi člena 40d(1) računovodske direktive se mnenje o zanesljivosti za poročilo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu s členom 40a, objavi skupaj s poročilom o trajnostnosti – in po potrebi izjavo iz člena 40a(2), četrti pododstavek, računovodske direktive – v 12 mesecih od datuma bilance stanja za poslovno leto, za katero se pripravi poročilo, kot to določi vsaka država članica v skladu s členi 14 do 28 direktive o pravu družb in po potrebi v skladu s členom 36 navedene direktive. Pravo Unije trenutno ne vsebuje posebnih zahtev glede oblike mnenja o zanesljivosti. Vendar je v členu 33a računovodske direktive, uvedenem s svežnjem o ESAP ([96]), določeno, da morajo odvisna podjetja in podružnice, za katere se uporablja člen 40a računovodske direktive, organu za zbiranje podatkov, ki ga imenuje država članica, predložiti poročilo o trajnostnosti v obliki, ki omogoča izvlečenje podatkov, skupaj z ustreznimi priloženimi metapodatki. Komisija je tudi pooblaščena, da sprejme izvedbene ukrepe za določitev dodatnih metapodatkov, ki se priložijo mnenju o zanesljivosti, in da zahteva, da je mnenje v strojno berljivi obliki.

ODDELEK VI

POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O KLJUČNIH NEOPREDMETENIH SREDSTVIH

81) **V skladu s členom 19(1), četrti pododstavek, računovodske direktive podjetja sporočijo informacije o ključnih neopredmetenih sredstvih in pojasnijo, kako je poslovni model podjetja v osnovi odvisen od takih sredstev in kako taka sredstva pripomorejo k ustvarjanja vrednosti v podjetju. Ali ta zahteva po razkritju velja za vse vrste ključnih neopredmetenih sredstev, vključno z neopredmetenimi sredstvi, pripoznanimi v bilanci stanja?**

Člen 19(1), četrti pododstavek, računovodske direktive ni omejen na informacije o ključnih neopredmetenih sredstvih, ki v bilanci stanja niso pripoznana kot neopredmetena sredstva. Zato zahteva velja za vsa ključna neopredmetena sredstva podjetja, vključno z neopredmetenimi sredstvi, pripoznanimi v bilanci stanja.

Ta celostni pristop uporabnikom omogoča razumevanje odvisnosti poslovnega modela podjetja od ključnih neopredmetenih sredstev in njihovega pomena za ustvarjanje vrednosti podjetja, ne glede na to, ali bi izpolnjevala merila za pripoznavanje in merjenje iz veljavnega računovodskega okvira. Uporabnikom bo pomagal oceniti tržno vrednost podjetja.

82) **Kateri subjekti morajo v poslovnem poročilu zagotoviti informacije o ključnih neopredmetenih sredstvih? Ali naj ta zahteva velja tudi za kreditne institucije in zavarovalnice, ne glede na njihovo pravno obliko?**

Velika podjetja in MSP, ki kotirajo na borzi (razen mikropodjetij), sporočijo informacije o ključnih neopredmetenih sredstvih in pojasnijo, kako je poslovni model podjetja v osnovi odvisen od takih sredstev in kako taka sredstva pripomorejo k ustvarjanju vrednosti v podjetju. Člen 19 računovodske direktive se uporablja samo za vrste podjetij iz člena 1(1) računovodske direktive, vključno s kreditnimi institucijami in zavarovalnicami, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 1(1) računovodske direktive. Te informacije morajo biti vključene v poslovno poročilo (vendar ne nujno v izjavo o trajnostnosti).

83) **Ali je treba v izjavo o trajnostnosti vključiti ključna neopredmetena sredstva?**

V členu 19(1) računovodske direktive so opredeljene informacije, ki jih je treba vključiti v poslovno poročilo podjetja. V skladu s členom 19(1), četrti pododstavek, računovodske direktive je treba informacije o ključnih neopredmetenih sredstvih vključiti v poslovno poročilo. Zato teh informacij ni treba nujno vključiti v izjavo o trajnostnosti in se lahko navedejo v drugem razdelku poslovnega poročila.

([96]) Zlasti z Direktivo (EU) 2023/2864 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. decembra 2023 o spremembi nekaterih direktiv glede vzpostavitve in delovanja evropske enotne točke dostopa (UL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj) (direktiva omnibus o ESAP).

ODDELEK VII

DODATNA POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O ZAHTEVAH ZA PODJETJA IZ TRETJIH DRŽAV

84) **Ali morajo podjetja iz tretjih držav sporočati informacije o trajnostnosti na posamični in/ali konsolidirani ravni (posamična/konsolidirana izjava o trajnostnosti) v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive?**

Brez poseganja v člen 23 direktive o preglednosti morajo podjetja iz tretjih držav sporočati informacije o trajnostnosti na posamični in/ali konsolidirani ravni v skladu s členoma 19a/29a računovodske direktive, vendar le, če je podjetje iz tretje države izdajatelj prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, razen mikropodjetij.

Izdajatelji iz tretjih držav morajo informacije o trajnostnosti vključiti v svoje poslovno poročilo kot del svojega letnega računovodskega poročila na podlagi člena 4(5) direktive o preglednosti, ki se sklicuje na člena 19a in 29a računovodske direktive.

85) **Ali lahko MSP iz tretjih držav s prenosljivimi vrednostnimi papirji, sprejetimi v trgovanje na reguliranem trgu EU, v skladu s členom 19a(7) računovodske direktive uporabijo izvzetje iz obveznosti sporočanja informacij o trajnostnosti za poslovna leta, ki se začnejo pred 1. januarjem 2028?**

Da, določba o izvzetju iz člena 19a(7) računovodske direktive se uporablja tudi za MSP iz tretjih držav, katerih prenosljivi vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu EU (glej pogosto zastavljeno vprašanje št. 16).

86) **Ali je treba v primeru, če obvladujoče podjetje iz tretje države prostovoljno objavi konsolidirano izjavo o trajnostnosti, da bi svojim odvisnim podjetjem omogočilo uporabo izvzetij iz člena 19a(9) in člena 29a(8) računovodske direktive, to konsolidirano izjavo o trajnostnosti vključiti v konsolidirano poslovno poročilo ali je lahko samostojen dokument?**

Obvladujoče podjetje iz tretje države, ki prostovoljno izpolnjuje zahteve iz člena 29a računovodske direktive, lahko konsolidirano izjavo o trajnostnosti vključi v ločen dokument.

87) **Ali mora konsolidirana izjava o trajnostnosti obvladujočega podjetja iz tretje države, pripravljena v skladu s členom 29a računovodske direktive, vključevati vsa njegova odvisna podjetja ali samo odvisna podjetja v EU?**

Pravila za konsolidacijo izjave o trajnostnosti so enaka kot za konsolidacijo računovodskih izkazov. Na podlagi člena 22(6) računovodske direktive ([97]) mora konsolidirana izjava o trajnostnosti vključevati vsa odvisna podjetja, ne glede na to, kje so sedeži takih odvisnih podjetij.

88) **Kako lahko podjetje iz tretje države, ki mu v skladu s pravom Unije ni treba sporočati informacij o trajnostnosti, do sprejetje sklepa Komisije o enakovrednosti standardov trajnostnosti tretjih držav omogoči svojim odvisnim podjetjem v Uniji, da so izvzeta iz poročanja o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive?**

Podjetje iz tretje države, ki mu v skladu s pravom Unije ni treba sporočati informacij o trajnostnosti in želi svojim odvisnim podjetjem v Uniji omogočiti, da so izvzeta iz poročanja o trajnostnosti v skladu s členoma 19a in 29a računovodske direktive, lahko objavi konsolidirano izjavo o trajnostnosti, pripravljeno v skladu z ESRS.

([97]) Člen 22(6) računovodske direktive: „Brez poseganja v člen 23(9) se obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja vključijo v konsolidacijo ne glede na to, kje so registrirani sedeži takih odvisnih podjetij.“

Druga možnost je, da države članice na podlagi člena 48i(1) računovodske direktive do poslovnih let, ki se končajo 6. januarja 2030, omogočijo odvisnemu podjetju, ki ga ureja pravo države članice, za katero se uporabljata člena 19a in 29a računovodske direktive in katerega obvladujoče podjetje ureja pravo tretje države, da pripravi in objavi konsolidirano izjavo o trajnostnosti v skladu s členom 29a računovodske direktive, ki vključuje vsa neposredna ali posredna odvisna podjetja v Uniji takega obvladujočega podjetja iz tretje države, za katera se uporabljata člena 19a in 29a računovodske direktive. V členu 48i(2) računovodske direktive je določeno, da je odvisno podjetje v Uniji, ki pripravi konsolidirano poročanje o trajnostnosti, eno od odvisnih podjetij skupine v Uniji, ki je ustvarilo največji prihodek v Uniji v vsaj enem od petih predhodnih poslovnih letih, po potrebi na konsolidirani podlagi.

Na podlagi člena 48i(3) računovodske direktive priprava in objava konsolidirane izjave o trajnostnosti, ki jo pripravi in objavi odvisno podjetje v Uniji iz člena 48i(1) računovodske direktive, pomenita, da so vsa podjetja, vključena v konsolidacijo, izvzeta iz poročanja o trajnostnosti, če so izpolnjeni pogoji iz člena 19a(9) in člena 29a(8).

89) **Ali morajo izdajatelji iz tretjih držav v svojo izjavo o trajnostnosti vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji?**

Brez poseganja v člen 23 direktive o preglednosti morajo izdajatelji iz tretjih držav, ki poročajo v skladu s členom 19a ali 29a računovodske direktive, v svoje izjave o trajnostnosti vključiti razkritja v zvezi s taksonomijo iz člena 8.

V skladu s členom 4(5) direktive o preglednosti morajo izdajatelji prenosljivih vrednostnih papirjev, sprejetih v trgovanje na reguliranem trgu EU, iz tretjih držav (razen mikropodjetij), pripraviti svoje poslovno poročilo v skladu s členi 19, 19a, 20 in členom 29d(1) računovodske direktive (ali členi 29, 29a in členom 29d(2) računovodske direktive v primeru konsolidiranega poslovnega poročila) ter vključiti specifikacije, sprejete na podlagi člena 8(4) uredbe o taksonomiji „ko ga pripravijo podjetja iz navedenih določb“.

V skladu z jasno namero sozakonodajalcev, da zahteve glede poročanja o trajnostnosti iz računovodske direktive (ki se uporablja samo za podjetja iz EU) razširita na izdajatelje iz EU in tretjih držav, je treba izraz „ko ga pripravijo podjetja iz navedenih določb“ razlagati tako, da se nanaša na kategorije podjetij iz členov 19a in 29a računovodske direktive (tj. velika podjetja, MSP, ki kotirajo na borzi, razen mikropodjetij, in obvladujoča podjetja velikih skupin). Ker se direktiva o preglednosti uporablja za vse izdajatelje iz EU in tretjih držav (vključno z mikropodjetji), je ta stavek potreben za zagotovitev, da za mikropodjetja, ki kotirajo na borzi, ne veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti.

V skladu s členom 8 uredbe o taksonomiji morajo podjetja, za katera se uporablja člen 19a ali 29a računovodske direktive, objaviti, kako in v kolikšni meri so dejavnosti podjetja povezane z gospodarskimi dejavnostmi, ki se štejejo za okoljsko trajnostne. V besedilu člena 4(5) direktive o preglednosti je navedeno, da mora izdajatelj iz EU ali tretje države, za katerega veljajo zahteve glede poročanja o trajnostnosti iz člena 19a ali 29a računovodske direktive, v svoje poslovno poročilo vključiti razkritja iz člena 8 uredbe o taksonomiji.

ODDELEK VIII

POGOSTO ZASTAVLJENA VPRAŠANJA O UREDBI O RAZKRITJIH V ZVEZI S TRAJNOSTNOSTJO

90) **Ali lahko udeleženci na finančnem trgu domnevajo, da noben kazalnik, ki ga podjetje, v katero se vlaga in za katero velja direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti, sporoči kot nepomembnega, ne prispeva k ustreznemu kazalniku glavnih škodljivih vplivov v okviru razkritij iz uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo?**

Da. Udeleženci na finančnem trgu lahko domnevajo, da noben kazalnik, ki ga podjetje, v katero se vlaga, z uporabo ESRS sporoči kot nepomembnega, ne prispeva k ustreznemu kazalniku glavnih škodljivih vplivov v okviru razkritij iz uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostjo, kar pomeni, da vrednosti zadevne naložbe ni treba vključiti v števec zadevnega kazalnika glavnih škodljivih vplivov iz uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo.

V skladu s členom 29b(5), točka (b), računovodske direktive mora Komisija pri sprejemanju standardov poročanja o trajnostnosti v največji možni meri upoštevati informacije, ki jih udeleženci na finančnem trgu potrebujejo za izpolnjevanje svojih obveznosti razkritja iz Uredbe (EU) 2019/2088 in delegiranih aktov, sprejetih na podlagi navedene uredbe.

Zaradi obveznosti iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, da se upoštevajo potrebe udeležencev na finančnem trgu po informacijah, je vsak kazalnik, ki ga podjetje, v katero se vlaga in za katero veljajo zahteve iz direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti, sporoči kot nepomembnega, relevantna informacija in se lahko šteje, da ne prispeva h glavnim škodljivim vplivom na podlagi uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo.

Udeleženci na finančnem trgu bodo te informacije našli v poročanju v skladu z direktivo o poročanju podjetij o trajnostnosti, saj je v odstavku 35 ESRS 1 določeno, da mora podjetje, kadar meni, da določena podatkovna točka, izpeljana iz uredbe o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo, ni pomembna, izrecno navesti, da so zadevne informacije „nepomembne“ ([98]).

Poleg tega je v ESRS 2, odstavek 56, določeno, da morajo podjetja, za katera velja direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti, vključiti preglednico vseh podatkovnih točk, ki izhajajo iz druge zakonodaje EU, vključno z uredbo o razkritjih v zvezi s trajnostnostjo, pri čemer morajo navesti, kje jih je mogoče najti v izjavi o trajnostnosti, in v preglednici navesti „nepomembno“ za tiste podatkovne točke, ki jih je podjetje ocenilo kot nepomembne v skladu z ESRS 1, odstavek 35.

([98]) Enak pristop se uporablja za podatkovne točke, ki izhajajo iz druge zakonodaje EU, navedene v Dodatku B k ESRS 2.