

Comunicarea Comisiei privind interpretarea anumitor dispoziții juridice din Directiva 2013/34/UE (Directiva contabilă), Directiva 2006/43/CE (Directiva privind auditul), Regulamentul (UE) nr. 537/2014 (Regulamentul privind auditul), Directiva 2004/109/CE (Directiva privind transparența), Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 (primul set de standarde europene de raportare privind durabilitatea – „primul act delegat privind ESRS”) și Regulamentul (UE) 2019/2088 (Regulamentul privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare – „SFDR”) în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea

(C/2024/6792)

Acest set de întrebări frecvente clarifică interpretarea anumitor dispoziții referitoare la raportarea privind durabilitatea introduse de Directiva privind raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea – „CSRD” [Directiva (UE) 2022/2464] în Directiva contabilă (Directiva 2013/34/UE), în Directiva privind auditul [Directiva 2006/43/CE], în Regulamentul privind auditul [Regulamentul (UE) nr. 537/2014] și în Directiva privind transparența [Directiva 2004/109/CE], cu scopul de a facilita punerea lor în aplicare de către întreprinderi. De asemenea, se clarifică anumite dispoziții ale Regulamentului privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare – „SFDR” [Regulamentul (UE) 2019/2088].

Acest set de întrebări frecvente include, de asemenea, câteva clarificări privind interpretarea anumitor dispoziții ale primului set de standarde europene de raportare privind durabilitatea – „ESRS” [Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei], în cazul cărora a fost considerată necesară o interpretare juridică din partea Comisiei. Dacă doresc, întreprinderile și alte părți interesate pot consulta și îndrumările de implementare a ESRS publicate de EFRAG, organismul consultativ multipartit însărcinat cu consilierea Comisiei pe teme legate de ESRS ⁽¹⁾.

Prin prezentul set de întrebări frecvente, Comisia intenționează să faciliteze respectarea de către părțile interesate a cerințelor de reglementare într-un mod eficient din punctul de vedere al costurilor și să asigure utilizabilitatea și comparabilitatea informațiilor raportate cu privire la durabilitate. Prin asigurarea unei mai mari clarități și certitudini pentru întreprinderi, acest set de întrebări frecvente va contribui la obiectivul Comisiei de a reduce sarcinile administrative ale întreprinderilor asociate cu raportarea privind durabilitatea ⁽²⁾. Comisia ar putea să actualizeze aceste întrebări frecvente în cazul în care va fi oportun.

Prin răspunsurile la întrebări frecvente oferite în prezenta comunicare se clarifică dispozițiile prevăzute deja de legislația aplicabilă. Ele nu extind în niciun fel drepturile și obligațiile care decurg din această legislație și nici nu introduc cerințe suplimentare. Întrebările și răspunsurile au doar rolul de a sprijini întreprinderile în punerea în aplicare a dispozițiilor legale relevante. Numai Curtea de Justiție a Uniunii Europene are competența de a formula interpretări obligatorii ale dreptului Uniunii. Opiniile exprimate în prezenta comunicare nu pot aduce atingere poziției pe care Comisia ar putea să o adopte în fața instanțelor Uniunii și a instanțelor naționale.

Cuprins

Pagină

Secțiunea I – Glosar de termeni relevanți și legislația aplicabilă	3
Secțiunea II – Prezentare generală a cerințelor de raportare privind durabilitatea introduse de CSRD	4
CERINȚE PRIVIND DURABILITATEA PENTRU ÎNTREPRINDERILE RAPORTOARE	5
CERINȚE PENTRU AUDITORII STATUTARI ȘI PRESTATORII INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)13	

⁽¹⁾ www.efrag.org EFRAG a publicat îndrumări de implementare privind evaluarea semnificației, raportarea referitoare la lanțul valoric și lista punctelor de date cuprinse în ESRS. În prezent, EFRAG elaborează îndrumări de implementare privind planurile de tranziție climatică. În plus, EFRAG a instituit o platformă online de întrebări și răspunsuri prin intermediul căreia întreprinderile și alte părți interesate pot transmite întrebări tehnice cu privire la ESRS.

⁽²⁾ În vederea raționalizării obligațiilor de raportare, Comisia a făcut uz pe deplin de competența prevăzută la articolul 3 alineatul (13) din Directiva contabilă prin adoptarea Directivei delegate (UE) 2023/2775 a Comisiei din 17 octombrie 2023 de modificare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului (JO L, 2023/2775, 21.12.2023) cu scopul de a ajusta la efectele inflației criteriile de mărime aplicabile definiției microîntreprinderilor și a întreprinderilor sau grupurilor mici, mijlocii și mari. Acest lucru a redus numărul întreprinderilor care fac obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea în temeiul Directivei contabile – și, în consecință, în temeiul articolului 8 din Regulamentul (UE) 2020/852 (Regulamentul privind taxonomia).

Secțiunea III –**Întrebări frecvente privind informațiile privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă (declarația individuală și cea consolidată privind durabilitatea)**

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DATELE DE APLICARE	15
NORMELE REFERITOARE LA SCUTIRI	19
ESRS	23
LANȚUL VALORIC	24
ARTICOLUL 8 PUBLICAREA DE INFORMAȚII ÎN TEMEIUL REGULAMENTULUI PRIVIND TAXONOMIA	27
CERINȚE LINGVISTICE	27
DIGITALIZAREA (FORMAT ȘI MARCARE DIGITALĂ)	28
PUBLICARE	28
SUPRAVEGHEREA	29

Secțiunea IV –**Întrebări frecvente referitoare la informațiile privind durabilitatea raportate în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă**

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DATA DE APLICARE	29
ESRS	30
ARTICOLUL 8 PUBLICAREA DE INFORMAȚII ÎN TEMEIUL REGULAMENTULUI PRIVIND TAXONOMIA	30
NORMELE REFERITOARE LA SCUTIRI	31
LIMBA ȘI FORMATUL	31
PUBLICARE	31
SUPRAVEGHEREA	32

Secțiunea V – Întrebări frecvente privind asigurarea raportării privind durabilitatea

AUTORIZAREA AUDITORILOR STATUTARI ȘI A FIRMELOR DE AUDIT	32
ACREDITAREA ȘI APROBAREA PRESTATORILOR INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)	34
PARTEA TERȚĂ INDEPENDENTĂ ACREDITATĂ	35
PRESTATORII INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)	35
FURNIZORII DE ASIGURARE DIN ȚĂRI TERȚE	36
CONFIDENȚIALITATEA	36
SERVICIILE DE ASIGURARE	36
ONORARIILE	36
ASIGURAREA DECLARAȚIEI PRIVIND DURABILITATEA ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU ARTICOLELE 19a ȘI 29a DIN DIRECTIVA CONTABILĂ	37
SERVICII DE ALTĂ NATURĂ DECÂT ASIGURAREA	39
ASIGURAREA RAPORTULUI PRIVIND DURABILITATEA ELABORAT ÎN CONFORMITATE CU ARTICOLUL 40a DIN DIRECTIVA CONTABILĂ	39

Secțiunea VI –**Întrebări și răspunsuri privind principalele resurse necorporale****Secțiunea VII –****Întrebări frecvente suplimentare privind cerințele pentru întreprinderile din țări terțe****Secțiunea VIII –****Întrebări frecvente privind SFDR**

SECȚIUNEA I

GLOSAR DE TERMENI RELEVANȚI ȘI LEGISLAȚIA APLICABILĂ

Termen	Definiție/Referință juridică
Directiva contabilă	Directiva 2013/34/UE ⁽¹⁾ .
Directiva privind auditul	Directiva 2006/43/CE ⁽²⁾ .
Regulamentul privind auditul	Regulamentul (UE) nr. 537/2014 ⁽³⁾ .
Directiva privind dreptul societăților comerciale	Directiva (UE) 2017/1132 ⁽⁴⁾ .
CSRD	Directiva (UE) 2022/2464 (Directiva privind raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea) ⁽⁵⁾ .
Pachetul privind ESAP	— Regulamentul (UE) 2023/2859 de înființare a unui punct unic de acces european (ESAP) care oferă acces centralizat la informațiile puse la dispoziția publicului relevante pentru serviciile financiare, pentru piețele de capital și pentru durabilitate (Regulamentul privind ESAP) ⁽⁶⁾; — Regulamentul (UE) 2023/2869 de modificare a anumitor regulamente în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (Regulamentul Omnibus privind ESAP) ⁽⁷⁾; — Directiva (UE) 2023/2864 de modificare a anumitor directive în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (Directiva Omnibus privind ESAP) ⁽⁸⁾.
Regulamentul delegat privind ESEF	Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei privind formatul electronic unic european (ESEF) ⁽⁹⁾ .
ESRS IMMC	Standardele europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) care urmează să fie utilizate de întreprinderile mici și mijlocii (IMM-uri) cotate la bursă, cu excepția microîntreprinderilor, ca alternativă la ESRS pentru întocmirea declarației privind durabilitatea în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă. Aceste ESRS urmează să fie adoptate de Comisie în temeiul articolului 29c din Directiva contabilă.
ESRS privind anumite întreprinderi din țări terțe	Standardele europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) care urmează să fie utilizate, la întocmirea raportului privind durabilitatea, de întreprinderile din țări terțe care fac obiectul articolului 40a din Directiva contabilă. Aceste ESRS urmează să fie adoptate de Comisie în temeiul articolului 40b din Directiva contabilă.
ESRS	Standardele europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) care urmează să fie utilizate de întreprinderile care intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă la întocmirea declarației privind durabilitatea în conformitate cu articolele 19a și 29a din Directiva contabilă. Aceste ESRS cuprind atât primul set de ESRS generale [care au fost adoptate prin Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei ⁽¹⁰⁾], cât și ESRS sectoriale (care urmează să fie adoptate de Comisie până la 30 iunie 2026).
IMM-uri	Întreprinderile mici și mijlocii, astfel cum sunt definite la articolul 3 alineatele (1), (2) și (3) din Directiva contabilă.
SFDR	Regulamentul (UE) 2019/2088 (Regulamentul privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare) ⁽¹¹⁾ .
Raport privind durabilitatea privind anumite întreprinderi din țări terțe	Informațiile privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă.
Declarație privind durabilitatea	Informațiile privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolului 19a (declarația individuală privind durabilitatea) și al articolului 29a (declarația consolidată privind durabilitatea) din Directiva contabilă.
Regulamentul privind taxonomia	Regulamentul (UE) 2020/852 ⁽¹²⁾ ;
Directiva privind transparența	Directiva 2004/109/CE ⁽¹³⁾ .

-
- (¹) Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului (JO L 182, 29.6.2013, p. 19).
- (²) Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului (JO L 157, 9.6.2006, p. 87).
- (³) Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei (JO L 158, 27.5.2014, p. 77).
- (⁴) Directiva (UE) 2017/1132 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 iunie 2017 privind anumite aspecte ale dreptului societăților comerciale (JO L 169, 30.6.2017, p. 46).
- (⁵) Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi (JO L 322, 16.12.2022, p. 15).
- (⁶) Regulamentul (UE) 2023/2859 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 decembrie 2023 de înființare a unui punct unic de acces european care oferă acces centralizat la informațiile puse la dispoziția publicului relevante pentru serviciile financiare, pentru piețele de capital și pentru durabilitate (JO L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj>).
- (⁷) Regulamentul (UE) 2023/2869 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 decembrie 2023 de modificare a anumitor regulamente în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (JO L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj>).
- (⁸) Directiva (UE) 2023/2864 a Parlamentului European și a Consiliului din 13 decembrie 2023 de modificare a anumitor directive în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (JO L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).
- (⁹) Regulamentul delegat (UE) 2018/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 de completare a Directivei 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic (JO L 143, 29.5.2019, p. 1).
- (¹⁰) Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31 iulie 2023 de completare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele de raportare privind durabilitatea (JO L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).
- (¹¹) Regulamentul (UE) 2019/2088 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 noiembrie 2019 privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare (JO L 317, 9.12.2019, p. 1).
- (¹²) Regulamentul (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088 (JO L 198, 22.6.2020, p. 13).
- (¹³) Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE (JO L 390, 31.12.2004, p. 38).
-

SECȚIUNEA II

PREZENTARE GENERALĂ A CERINȚELOR DE RAPORTARE PRIVIND DURABILITATEA INTRODUSE DE CSRD

CSRD [Directiva privind raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea – Directiva (UE) 2022/2464] a introdus noi cerințe de raportare privind durabilitatea pentru anumite întreprinderi prin modificarea Directivei contabile (Directiva 2013/34/UE), a Directivei privind auditul (Directiva 2006/43/CE), a Regulamentului privind auditul [Regulamentul (UE) nr. 537/2014] și a Directivei privind transparența [Directiva 2004/109/CE].

În ansamblu (³), aceste cerințe de raportare privind durabilitatea obligă anumite întreprinderi să publice informații privind durabilitatea, care trebuie elaborate în conformitate cu anumite standarde de raportare privind durabilitatea și, după caz, să respecte un format digital. Aceste informații privind durabilitatea fac obiectul unei cerințe de asigurare și trebuie publicate împreună cu raportul de asigurare aferent.

În general, aceste cerințe de raportare privind durabilitatea se aplică întreprinderilor care intră sub incidența legislației unui stat membru (⁴) și care sunt:

— întreprinderi mari;

-
- (³) Aceasta este o prezentare generală a principalelor cerințe de raportare privind durabilitatea. Cerințe de raportare relevante pentru întreprinderile care intră sub incidența legislației unui stat membru: articolele 19a, 29a și 40a din Directiva contabilă. Pentru o ilustrare mai detaliată a fiecărei cerințe, a se vedea punctele de mai jos.
- (⁴) Aceasta este o prezentare generală a întreprinderilor care intră sub incidența acestor cerințe de raportare privind durabilitatea. Pentru o ilustrare mai detaliată a întreprinderilor vizate de fiecare cerință, a se vedea punctele de mai jos.

- IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE și
- societăți-mamă ale unor grupuri mari.

Cerințele se aplică, de asemenea, întreprinderilor reglementate de legislația unei țări terțe care fie au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (cu excepția microîntreprinderilor), fie desfășoară pe teritoriul Uniunii activități care depășesc anumite praguri ⁽⁵⁾.

Normele pe baza cărora se stabilesc dimensiunea unei întreprinderi și perimetrul de consolidare în scopul raportării privind durabilitatea se bazează pe normele existente în scopul raportării financiare, care sunt prevăzute în măsurile naționale de transpunere a Directivei contabile preexistente. Pragurile prevăzute de Directiva contabilă pentru determinarea dimensiunii fiecărei categorii de întreprinderi sunt indicate în caseta „Diagramă pentru identificarea cerințelor de raportare privind durabilitatea aplicabile și data de aplicare” de mai jos.

Data aplicării acestor cerințe de raportare privind durabilitatea variază în funcție de cerința de raportare specifică și de categoria întreprinderii. Data de aplicare specifică pentru fiecare cerință este indicată la punctul „Cerințe privind durabilitatea pentru întreprinderile raportoare” de mai jos.

Întrucât aceste cerințe sunt introduse prin intermediul unei directive, normele specifice care se aplică întreprinderilor sunt cele prevăzute în legislația națională de transpunere a Directivei contabile, astfel cum a fost modificată prin CSRD ⁽⁶⁾, precum și prin Directiva delegată (UE) 2023/2775 a Comisiei ⁽⁷⁾, care a ajustat criteriile de mărime aplicabile definiției microîntreprinderilor, a întreprinderilor mici, mijlocii și mari sau a grupurilor pentru a ține seama de efectele inflației, reducând astfel numărul întreprinderilor care fac obiectul cerințelor privind durabilitatea și, într-o anumită măsură, al cerințelor de raportare financiară.

CSRD nu reglementează prezentarea voluntară de informații privind durabilitatea de către întreprinderile care nu intră sub incidența CSRD (de exemplu, IMM-urile fără valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE), aceasta nefăcând obiectul unor cerințe obligatorii la nivelul Uniunii.

CERINȚE PRIVIND DURABILITATEA PENTRU ÎNTEPRINDERILE RAPORTOARE

1. Elaborarea, asigurarea și publicarea informațiilor privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă (declarația privind durabilitatea)

1.1. Informații privind durabilitatea care trebuie raportate la nivel individual în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă (declarația privind durabilitatea)

În conformitate cu articolul 19a din Directiva contabilă, întreprinderile reglementate de legislația unui stat membru care sunt:

- întreprinderi mari ⁽⁸⁾; sau

⁽⁵⁾ Cerințe de raportare relevante pentru întreprinderile care intră sub incidența legislației unei țări terțe: articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența (care face trimitere la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă) și articolul 40a din Directiva contabilă.

⁽⁶⁾ Normele privind prezentarea și conținutul declarației privind durabilitatea întocmite de întreprinderi sunt prevăzute în actele delegate care precizează standardele europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) relevante. Aceste standarde sunt adoptate prin regulamente și, prin urmare, sunt direct aplicabile de către întreprinderi, fără a fi necesar să fie transpuse de statele membre.

⁽⁷⁾ Directiva delegată (UE) 2023/2775 a Comisiei din 17 octombrie 2023 de modificare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește ajustarea criteriilor de mărime pentru microîntreprinderi și întreprinderi sau grupuri mici, mijlocii și mari (JO L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

⁽⁸⁾ Conform definiției de la articolul 3 alineatul (4) din Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin Directiva delegată (UE) 2023/2775 a Comisiei.

- IMM-uri ⁽⁹⁾, cu excepția microîntreprinderilor ⁽¹⁰⁾, cu valori mobiliare ⁽¹¹⁾ admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE

trebuie să raporteze informații privind durabilitatea la nivel individual (declarația individuală privind durabilitatea) cu privire la impactul întreprinderii asupra aspectelor legate de durabilitate și cu privire la modul în care aspectele legate de durabilitate influențează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii.

Declarația individuală privind durabilitatea trebuie să respecte următoarele cerințe:

- (i) trebuie să fie inclusă într-o secțiune specifică din raportul administratorilor întreprinderii;
- (ii) trebuie elaborată în conformitate cu standardele europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) adoptate prin acte delegate ale Comisiei ⁽¹²⁾. IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE au și alternativa de a elabora declarația individuală privind durabilitatea în conformitate cu un set specific de ESRS proporționale ⁽¹³⁾, adoptate prin acte delegate ale Comisiei (ESRS IMMC) ⁽¹⁴⁾;
- (iii) trebuie marcată în conformitate cu o taxonomie digitală ⁽¹⁵⁾ adoptată printr-o modificare a Regulamentului delegat al Comisiei privind formatul electronic unic european (ESEF) ⁽¹⁶⁾, iar raportul administratorilor care include declarația privind durabilitatea trebuie elaborat în format XHTML ⁽¹⁷⁾;
- (iv) trebuie să facă obiectul unei asigurări ⁽¹⁸⁾ efectuate de auditori statutari sau de prestatori independenți de servicii de asigurare („PISA”), în cazul în care statul membru permite acest lucru, pe baza unor standarde de asigurare limitate ⁽¹⁹⁾;
- (v) raportul administratorilor care include declarația privind durabilitatea trebuie publicat în conformitate cu normele de publicare existente pentru raportul administratorilor ⁽²⁰⁾, împreună cu opinia de asigurare asupra declarației privind durabilitatea ⁽²¹⁾.

⁽⁹⁾ Conform definițiilor de la articolul 3 alineatele (1), (2) și (3) din Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin Directiva delegată (UE) 2023/2775 a Comisiei.

⁽¹⁰⁾ Conform definiției de la articolul 3 alineatul (1) din Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin Directiva delegată (UE) 2023/2775 a Comisiei.

⁽¹¹⁾ Conform definiției de la articolul 4 alineatul (1) punctul 44 din Directiva 2014/65/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 mai 2014 privind piețele instrumentelor financiare și de modificare a Directivei 2002/92/CE și a Directivei 2011/61/UE. Valorile mobiliare cuprind, printre altele, acțiuni deținute la societăți și alte titluri de creanță.

⁽¹²⁾ Articolul 29b din Directiva contabilă. Aceste ESRS cuprind atât primul set de ESRS generale [care au fost adoptate prin Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei], cât și ESRS sectoriale (care urmează să fie adoptate de Comisie până la 30 iunie 2026).

⁽¹³⁾ Articolul 19a alineatul (6) din Directiva contabilă.

⁽¹⁴⁾ Articolul 29c din Directiva contabilă.

⁽¹⁵⁾ O „taxonomie digitală” este un set de reguli (care vor fi adoptate printr-o modificare a Regulamentului delegat 2019/815 al Comisiei) care vor stabili modul de marcare a informațiilor din declarația privind durabilitatea – aceasta trebuind să fie inclusă într-un raport al administratorilor întocmit în format XHTML – pentru ca declarația privind durabilitatea să devină prelucrabilă automat.

⁽¹⁶⁾ Regulamentul delegat (UE) 2018/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 de completare a Directivei 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic (JO L 143, 29.5.2019, p. 1).

⁽¹⁷⁾ Articolul 29d din Directiva contabilă.

⁽¹⁸⁾ Articolul 34 din Directiva contabilă.

⁽¹⁹⁾ În conformitate cu articolul 26a din CSRD, asigurarea raportării privind durabilitatea trebuie efectuată în conformitate cu standardele de asigurare limitate care urmează să fie adoptate de Comisie până la 1 octombrie 2026 (aflate în curs de elaborare). Totuși, statele membre pot să aplice standarde, proceduri sau cerințe naționale de asigurare atât timp cât Comisia nu adoptă un standard de asigurare care să se refere la aceeași chestiune.

⁽²⁰⁾ Cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin CSRD, nu modifică termenul de publicare preexistent pentru raportul administratorilor prevăzut la articolul 30 din Directiva contabilă, și anume cel târziu la 12 luni de la data bilanțului.

⁽²¹⁾ Articolul 30 din Directiva contabilă.

Aceste cerințe trebuie respectate în conformitate cu următoarea abordare etapizată ⁽²²⁾:

- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2024 sau după această dată (deci cu publicare în 2025): întreprinderile mari care sunt entități de interes public ⁽²³⁾ care depășesc, la data întocmirii bilanțului, numărul mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar;
- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2025 sau după această dată (deci cu publicare în 2026): celelalte întreprinderi mari (și anume întreprinderile mari care nu sunt „entități de interes public care depășesc, la data întocmirii bilanțului, numărul mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar”);
- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2026 sau după această dată (deci cu publicare în 2027):
 - IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE;
 - instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate ⁽²⁴⁾, cu condiția să fie întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE;
 - întreprinderile de asigurare captive ⁽²⁵⁾ și întreprinderile de reasigurare captive ⁽²⁶⁾, cu condiția să fie întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE.

IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE pot opta pentru neparticiparea la aceste cerințe până la exercițiile financiare care încep înainte de 1 ianuarie 2028, cu condiția să prezinte pe scurt, în raportul administratorilor, motivele pentru care nu au furnizat raportarea privind durabilitatea ⁽²⁷⁾.

Întreprinderea este scutită de obligația de a publica o declarație individuală privind durabilitatea în cazul în care informațiile sunt incluse în declarația consolidată privind durabilitatea a unei societăți-mamă, cu condiția îndeplinirii anumitor condiții în ceea ce privește conținutul raportului administratorilor întreprinderii scutite și publicarea informațiilor privind durabilitatea de către societatea-mamă ⁽²⁸⁾. Întreprinderile mari cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE – inclusiv instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderile de asigurare captive și întreprinderile de reasigurare captive, inclusiv întreprinderi din țări terțe – nu pot beneficia de această scutire ⁽²⁹⁾.

1.2. Informații privind durabilitatea care trebuie raportate la nivel consolidat în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă (declarația consolidată privind durabilitatea)

În conformitate cu articolul 29a din Directiva contabilă, o întreprindere reglementată de legislația unui stat membru care este societate-mamă a unui grup mare ⁽³⁰⁾ trebuie să raporteze informații privind durabilitatea la nivel consolidat (declarația consolidată privind durabilitatea) cu privire la impactul întreprinderii asupra aspectelor de durabilitate și la modul în care aspectele legate de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii.

Declarația consolidată privind durabilitatea trebuie să respecte aceleași cerințe specificate pentru declarația individuală privind durabilitatea [punctul 1.1 de mai sus, subpunctele (i)-(v)] ⁽³¹⁾.

⁽²²⁾ Articolul 5 alineatul (2) primul paragraf din CSRD.

⁽²³⁾ Conform definiției de la articolul 2 punctul 1 din Directiva contabilă.

⁽²⁴⁾ Definite la articolul 4 alineatul (1) punctul 145 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013.

⁽²⁵⁾ Definite la articolul 13 punctul 2 din Directiva 2009/138/CE.

⁽²⁶⁾ Definite la articolul 13 punctul 5 din Directiva 2009/138/CE.

⁽²⁷⁾ Articolul 19a alineatul (7) din Directiva contabilă.

⁽²⁸⁾ Aceste condiții sunt prevăzute la articolul 19a alineatul (9) din Directiva contabilă. A se vedea și întrebarea frecventă 19.

⁽²⁹⁾ Articolul 19a alineatul (10) din Directiva contabilă.

⁽³⁰⁾ Astfel cum este definit la articolul 3 alineatul (7) din Directiva contabilă.

⁽³¹⁾ Totuși, declarația consolidată privind durabilitatea poate fi întocmită numai utilizând ESRS. Societățile-mamă ale grupurilor mari care sunt IMM-uri cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe piețele reglementate din UE nu pot utiliza ESRS IMMC.

Aceste cerințe trebuie respectate în conformitate cu următoarea abordare etapizată ⁽³²⁾:

- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2024 sau după această dată (deci cu publicare în 2025): entitățile de interes public care sunt societăți-mamă ale unui grup mare și care depășesc, la data întocmirii bilanțului, pe bază consolidată, un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar;
- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2025 sau după această dată (deci cu publicare în 2026): celelalte societăți-mamă ale unui grup mare (adică societățile-mamă ale unui grup mare care nu sunt „entități de interes public și/sau al căror grup nu depășește la data bilanțului, pe bază consolidată, un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar”).

O societate-mamă care publică o declarație consolidată privind durabilitatea este scutită de obligația de a-și publica declarația individuală privind durabilitatea ⁽³³⁾. O societate-mamă care este în același timp o filială este scutită de obligația de a publica o declarație consolidată privind durabilitatea în cazul în care informațiile sunt incluse în declarația consolidată privind durabilitatea sau în raportarea consolidată privind durabilitatea a unei alte societăți-mamă, cu condiția îndeplinirii anumitor condiții în ceea ce privește conținutul raportului administratorilor întreprinderii scutite și publicarea informațiilor privind durabilitatea de către societatea-mamă ⁽³⁴⁾. Întreprinderile mari cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE – inclusiv instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderile de asigurare captive și întreprinderile de reasigurare captive, inclusiv întreprinderi din țări terțe – nu pot beneficia de această scutire ⁽³⁵⁾.

- 1.3. *Informații privind durabilitatea care trebuie raportate la nivel individual (declarația privind durabilitatea) sau – în cazul societăților-mamă ale grupurilor mari – la nivel consolidat (declarația consolidată privind durabilitatea) în temeiul articolului 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența de către emitenții de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE*

În conformitate cu articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența, care face trimitere la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă, emitenții de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE ⁽³⁶⁾ (indiferent dacă intră sub incidența legislației unui stat membru sau a unei țări terțe), cu excepția microîntreprinderilor, trebuie să includă în rapoartele lor financiare anuale un raport al administratorilor care să conțină informații privind durabilitatea la nivel individual (declarația privind durabilitatea) sau – în cazul societăților-mamă ale grupurilor mari – la nivel consolidat (declarația consolidată privind durabilitatea), în conformitate cu aceleași cerințe specificate la punctul 1.1 subpunctele (i)–(v) de mai sus. Normele de publicare sunt cele stabilite pentru raportul financiar anual în temeiul articolului 4 din Directiva privind transparența ⁽³⁷⁾.

De asemenea, emitenții de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE care sunt întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) sau societăți-mamă ale unor grupuri mari, astfel cum sunt definite în Directiva contabilă, vor trebui să publice raportul administratorilor în conformitate cu cerințele prevăzute în Directiva contabilă și specificate la punctele 1.1 și 1.2 de mai sus. Totodată, se aplică normele referitoare la scutiri prevăzute la articolul 19a alineatul (8) și alineatul (9) din Directiva contabilă.

Aceste cerințe trebuie respectate în conformitate cu următoarea abordare etapizată ⁽³⁸⁾:

- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2024 sau după această dată (deci cu publicare în 2025): emitenții care sunt întreprinderi mari care depășesc la data bilanțului un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar, precum și emitenții care sunt societăți-mamă ale unui grup mare care depășesc, la data întocmirii bilanțului, pe bază consolidată, un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar;

⁽³²⁾ Articolul 5 alineatul (2) primul paragraf din Directiva contabilă.

⁽³³⁾ Articolul 29a alineatul (7) din Directiva contabilă.

⁽³⁴⁾ Aceste condiții sunt prevăzute la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă. A se vedea și întrebarea frecventă 19.

⁽³⁵⁾ Articolul 29b alineatul (9) din Directiva contabilă.

⁽³⁶⁾ Conform definițiilor de la articolul 2 literele (a) și (d) din Directiva privind transparența.

⁽³⁷⁾ Cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva privind transparența, astfel cum a fost modificată prin CSRD, nu modifică termenul de publicare preexistent pentru raportul financiar anual (care include raportul administratorilor) prevăzut la articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind transparența, și anume cel târziu la patru luni de la data bilanțului.

⁽³⁸⁾ Articolul 5 alineatul (2) al treilea paragraf din Directiva contabilă.

- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2025 sau după această dată (deci cu publicare în 2026): alți emitenți care sunt întreprinderi mari, precum și alți emitenți care sunt societăți-mamă ale unui grup mare;
- pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2026 sau după această dată (deci cu publicare în 2027):
 - emitenții care sunt IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor);
 - emitenții definiți ca instituții mici și cu un grad redus de complexitate, cu condiția să fie întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE și
 - emitenții definiți ca întreprinderi de asigurare captive și întreprinderi de reasigurare captive, cu condiția să fie întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE.

2. Elaborarea, asigurarea și publicarea informațiilor privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă (raportul privind durabilitatea pentru anumite întreprinderi din țări terțe)

În conformitate cu articolul 40a din Directiva contabilă, în cazul în care o întreprindere dintr-o țară terță care generează în Uniune o cifră de afaceri netă de peste 150 de milioane EUR (în fiecare dintre ultimele două exerciții financiare consecutive) are o filială în Uniune care face obiectul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă sau, în absența unei astfel de filiale, o sucursală în Uniune care a generat o cifră de afaceri netă de peste 40 de milioane EUR (în exercițiul financiar precedent), filiala sau sucursala respectivă va trebui să publice și să pună la dispoziție informații privind durabilitatea la nivelul grupului societății-mamă din țara terță.

Acest raport privind durabilitatea care trebuie prezentat în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă are un conținut mai restrâns decât „declarația privind durabilitatea” care trebuie prezentată în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă. Anumite informații care sunt obligatorii în declarația privind durabilitatea sunt opționale în raportul privind durabilitatea, în special informațiile privind reziliența, oportunitățile și riscurile, deoarece intenția este, mai presus de toate, ca raportul privind durabilitatea să pună accentul pe impactul asupra durabilității ⁽³⁹⁾.

Raportul privind durabilitatea trebuie să respecte următoarele cerințe:

- trebuie să fie elaborat în conformitate cu ESRS adoptate prin acte delegate ale Comisiei pentru anumite întreprinderi din țări terțe ⁽⁴⁰⁾;
- trebuie să facă obiectul unei asigurări ⁽⁴¹⁾;
- trebuie publicat de filialele sau sucursalele relevante stabilite sau situate în Uniune împreună cu opinia de asigurare referitoare la raportul privind durabilitatea ⁽⁴²⁾.

Dacă societatea-mamă dintr-o țară terță întocmește raportul privind durabilitatea în conformitate cu ESRS (în loc de ESRS pentru anumite întreprinderi din țări terțe), nu este nevoie ca filiala sau sucursala să întocmească raportul privind durabilitatea în conformitate cu ESRS pentru anumite întreprinderi din țări terțe. În acest caz, sunt aplicabile scutirile prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8).

Aceste cerințe trebuie respectate pentru fiecare exercițiu financiar care începe la 1 ianuarie 2028 sau după această dată ⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Articolul 40a alineatul (1) din Directiva contabilă: „[...] un raport privind durabilitatea care să conțină informațiile prevăzute la articolul 29a alineatul (2) litera (a) punctele (iii)-(v), articolul 29a alineatul (2) literele (b)-(f) și, după caz, articolul 29a alineatul (2) litera (h)”.

⁽⁴⁰⁾ Articolul 40a alineatul (2) primul paragraf și articolul 40b din Directiva contabilă. Termenul pentru adoptarea de către Comisie a ESRS pentru anumite întreprinderi din țări terțe a fost amânat până la 30 iunie 2026 prin Directiva (UE) 2024/1306 a Parlamentului European și a Consiliului din 29 aprilie 2024 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește termenele pentru adoptarea standardelor de raportare privind durabilitatea pentru anumite sectoare și pentru anumite întreprinderi din țări terțe (JO L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj>).

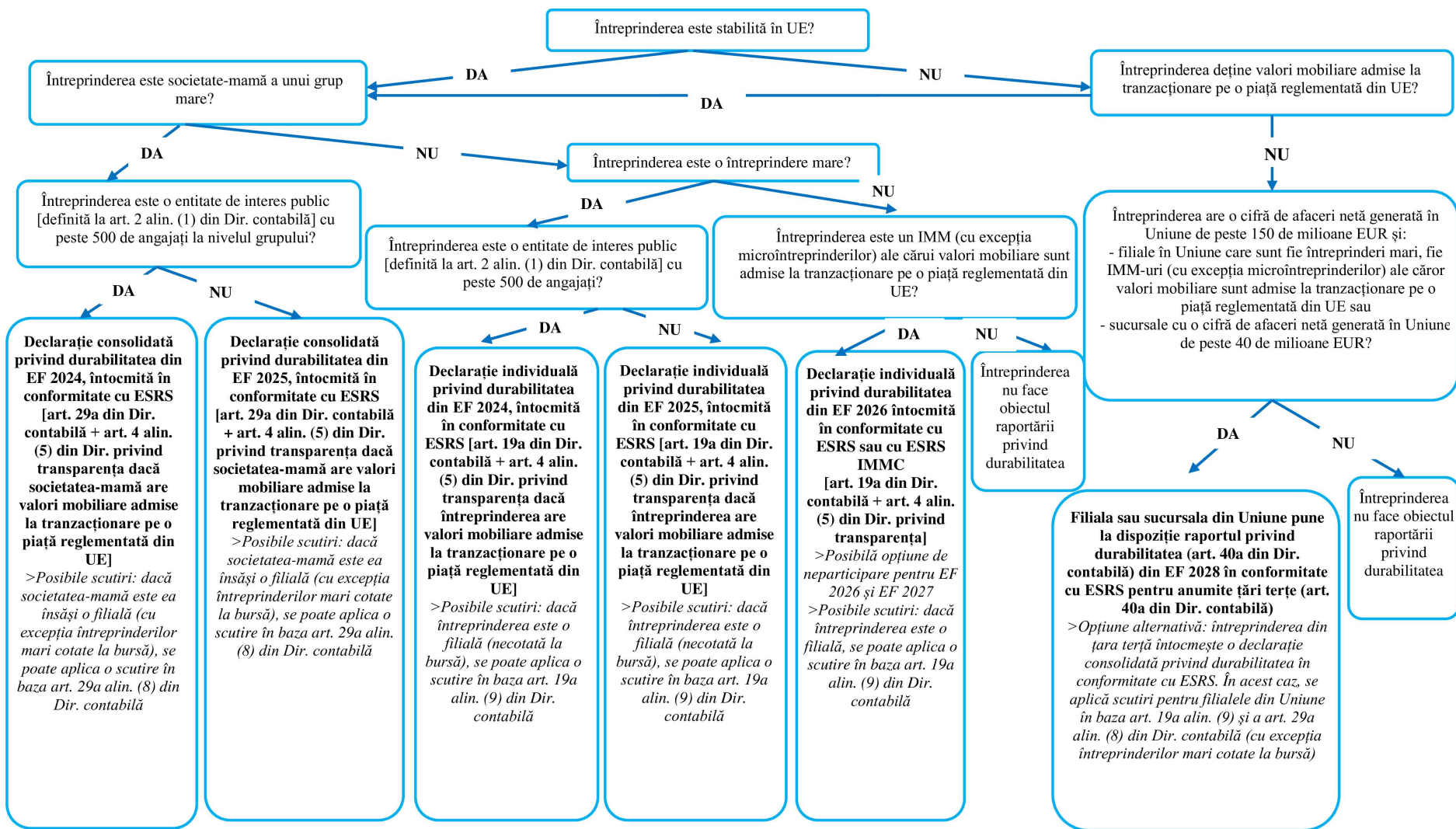
⁽⁴¹⁾ Articolul 40a alineatul (3) din Directiva contabilă.

⁽⁴²⁾ Articolul 40d din Directiva contabilă.

⁽⁴³⁾ Articolul 5 alineatul (2) al doilea paragraf din CSRD: „Statele membre aplică măsurile necesare pentru a respecta articolul 1 punctul 14 pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2028 sau după această dată.”

Diagramă pentru identificarea cerințelor de raportare privind durabilitatea aplicabile pentru fiecare tip de întreprindere și data specifică de aplicare

Diagrama de mai jos ilustrează procesul prin care se stabilește dacă o entitate face obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea, precum și exercițiul financiar vizat.



- **Microîntreprinderi** [articolul 3 alineatul (1) din Directiva contabilă] = întreprinderile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: (a) totalul bilanțului: 450 000 EUR; (b) cifra de afaceri netă: 900 000 EUR; (c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: (10)
- **IMM-uri** [articolul 3 alineatele (1), (2) și (3) din Directiva contabilă] = întreprinderile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: (a) totalul bilanțului: 25 000 000 EUR; (b) cifra de afaceri netă: 50 000 000 EUR; (c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.
- **Întreprinderi mari** [articolul 3 alineatul (4) din Directiva contabilă] = întreprinderile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: (a) totalul bilanțului: 25 000 000 EUR; (b) cifra de afaceri netă: 50 000 000 EUR; (c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.
- **Grupuri mari** [articolul 3 alineatul (7) din Directiva contabilă] = grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă: (a) totalul bilanțului: 25 000 000 EUR; (b) cifra de afaceri netă: 50 000 000 EUR; (c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Calendarul aplicării cerințelor de raportare privind durabilitatea

Tabelul de mai jos ilustrează diferitele date de aplicare pentru diversele tipuri de întreprinderi care fac obiectul raportării privind durabilitatea.

	Exercițiul financiar 2024 (raportare în 2025)	Exercițiul financiar 2025 (raportare în 2026)	Exercițiul financiar 2026 (raportare în 2027)	Exercițiul financiar 2027 (raportare în 2028)	Exercițiul financiar 2028 (raportare în 2029)
Întreprinderile mari care sunt entități de interes public (inclusiv emitenții din țări terțe) cu peste 500 de angajați în medie în cursul exercițiului financiar	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)
Entitățile de interes public (inclusiv emitenții din țări terțe) care sunt societăți-mamă ale unui grup mare cu peste 500 de angajați în medie pe bază consolidată în cursul exercițiului financiar	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)
Întreprinderile mari (inclusiv emitenții din țări terțe) care nu sunt „entități de interes public cu peste 500 de angajați în medie în cursul exercițiului financiar”	Nu este cazul	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS)
Societățile-mamă ale unui grup mare (inclusiv emitenții din țări terțe) care nu sunt „entități de interes public cu peste 500 de angajați în medie în cursul exercițiului financiar”	Nu este cazul	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)	Declarație consolidată privind durabilitatea (ESRS)
IMM-urile, instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderile de (re) asigurare captive cotate la bursă (inclusiv emitenții din țări terțe)	Nu este cazul	Nu este cazul	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS sau ESRS IMMC) (*)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS sau ESRS IMMC) (*)	Declarație individuală privind durabilitatea (ESRS sau ESRS IMMC)
Filialele vizate de CSRD (sau, în absența lor, sucursalele din UE cu o cifră de afaceri netă în Uniune > 40 de milioane EUR) ale întreprinderilor necotate la bursă din țări terțe cu o cifră de afaceri netă în Uniune > 150 de milioane EUR	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	Raport privind durabilitatea (ESRS pentru anumite întreprinderi din țări terțe sau ESRS)
(*) există opțiunea neparticipării					

CERINȚE PENTRU AUDITORII STATUTARI ȘI PRESTATORII INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)

1. Asigurarea informațiilor privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă (declarația privind durabilitatea)

În conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă, orice întreprindere care face obiectul raportării privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă trebuie să obțină o opinie de asigurare cu privire la declarația privind durabilitatea inclusă în raportul administratorilor ⁽⁴⁴⁾.

Începând cu primul an de aplicare a cerințelor de raportare privind durabilitatea, această opinie de asigurare trebuie să se bazeze pe o misiune de asigurare limitată în ceea ce privește conformitatea declarației privind durabilitatea cu următoarele cerințe ⁽⁴⁵⁾:

- cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva contabilă (inclusiv conformitatea raportării privind durabilitatea cu ESRS adoptate în temeiul articolului 29b sau 29c din Directiva contabilă, procesul desfășurat de întreprindere pentru identificarea informațiilor care trebuie raportate în temeiul respectivelor ESRS și îndeplinirea cerinței de a marca raportarea privind durabilitatea în conformitate cu articolul 29d din Directiva contabilă) și
- cerințele de raportare prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

În conformitate cu articolul 26a din Directiva privind auditul, Comisia este împuternicită să adopte, până la 1 octombrie 2026, standarde de asigurare în materie de durabilitate pentru o asigurare limitată ⁽⁴⁶⁾.

Comisia este împuternicită să adopte standarde de asigurare a durabilității pentru o asigurare rezonabilă până la 1 octombrie 2028, în urma unei evaluări menite să stabilească dacă asigurarea rezonabilă este fezabilă pentru auditori și pentru întreprinderi ⁽⁴⁷⁾.

Până la adoptarea de către Comisie a unor standarde de asigurare cu privire la acest subiect, statele membre pot să aplice standarde, proceduri sau cerințe naționale de asigurare care să se refere la aceeași chestiune ⁽⁴⁸⁾.

În conformitate cu articolul 34 din Directiva contabilă, opinia privind raportarea privind durabilitatea poate fi exprimată de următoarele categorii de furnizori de asigurare:

- auditorul statutar care auditează situațiile financiare ale întreprinderii în cauză ⁽⁴⁹⁾;

⁽⁴⁴⁾ Articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă: „Totodată, auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit: [...] (aa) dacă este cazul, exprimă o opinie bazată pe o misiune de asigurare limitată în ceea ce privește conformitatea raportării privind durabilitatea cu cerințele prezentei directive [...]”.

⁽⁴⁵⁾ Articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă: „Totodată, auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit: [...] (aa) dacă este cazul, exprimă o opinie bazată pe o misiune de asigurare limitată în ceea ce privește conformitatea raportării privind durabilitatea cu cerințele prezentei directive, inclusiv conformitatea raportării privind durabilitatea cu standardele de raportare privind durabilitatea adoptate în temeiul articolului 29b sau al articolului 29c, procesul desfășurat de întreprindere pentru identificarea informațiilor raportate în temeiul respectivelor standarde de raportare privind durabilitatea și conformitatea cu cerința de a marca raportarea privind durabilitatea în conformitate cu articolul 29d, precum și în ceea ce privește conformitatea cu cerințele de raportare prevăzute la articolul 8 din Regulamentul (UE) 2020/852; [...]”.

⁽⁴⁶⁾ Articolul 26a alineatul (1) și alineatul (3) primul paragraf din Directiva privind auditul: „Statele membre prevăd ca auditorii statutari și firmele de audit să respecte, când efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea, standardele de asigurare adoptate de Comisie [...]. Comisia adoptă, cel târziu la 1 octombrie 2026, acte delegate [...] pentru a completa prezenta directivă prin stabilirea standardelor de asigurare limitate, prevăzând procedurile pe care auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit trebuie să le îndeplinească pentru a-și formula propriile concluzii asupra asigurării raportării privind durabilitatea, inclusiv planificarea misiunii, luarea în considerare a riscurilor și răspunsul la riscuri, precum și tipul de concluzii care trebuie incluse în raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea sau, după caz, în raportul de audit [...]”.

⁽⁴⁷⁾ Articolul 26a alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva privind auditul: „Comisia adoptă, cel târziu la 1 octombrie 2028, acte delegate [...] pentru a completa prezenta directivă prin stabilirea standardelor de asigurare rezonabilă, în urma unei evaluări pentru a stabili dacă o asigurare rezonabilă este fezabilă pentru auditori și pentru întreprinderi. Ținând seama de rezultatele evaluării respective și, dacă se dovedește astfel a fi cazul, respectivele acte delegate precizează data de la care opinia menționată la articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) trebuie să se bazeze pe o misiune de asigurare rezonabilă bazată pe standardele de asigurare rezonabilă respective.”

⁽⁴⁸⁾ Articolul 26a alineatul (2) primul paragraf din Directiva privind auditul: „Statele membre pot să aplice standarde, proceduri sau cerințe naționale de asigurare atât timp cât Comisia nu adoptă un standard de asigurare care se referă la aceeași chestiune.”

⁽⁴⁹⁾ Articolul 34 alineatul (1) primul paragraf din Directiva contabilă: „Statele membre se asigură că situațiile financiare ale entităților de interes public și ale întreprinderilor mijlocii și mari sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit autorizate de statele membre să efectueze auditul statutar în temeiul Directivei 2006/43/CE.”

- un auditor statutar diferit de cel care auditează situațiile financiare (în cazul în care statul membru permite acest lucru) ⁽⁵⁰⁾;
- un prestator independent de servicii de asigurare – „PISA” (în cazul în care statul membru permite acest lucru) ⁽⁵¹⁾.

În cazul în care decide să permită unui PISA să exprime opinia de asigurare a raportării privind durabilitatea, statul membru trebuie să permită acest lucru și unui auditor statutar diferit de cel care efectuează auditul statutar al situațiilor financiare ⁽⁵²⁾.

2. Asigurarea informațiilor privind durabilitatea care trebuie raportate în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă (raportul privind durabilitatea pentru anumite întreprinderi din țări terțe)

În conformitate cu articolul 40a alineatul (3) primul paragraf din Directiva contabilă, filialele sau sucursalele care fac obiectul raportării privind durabilitatea în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă trebuie să obțină o opinie de asigurare cu privire la raportul privind durabilitatea ⁽⁵³⁾. Responsabilitatea transmiterii către filiala sau sucursala relevantă a opiniei de asigurare cu privire la raportul privind durabilitatea revine societății-mamă din țara terță ⁽⁵⁴⁾.

Această opinie de asigurare trebuie să vizeze conformitatea raportului respectiv privind durabilitatea cu cerințele relevante prevăzute în Directiva contabilă, inclusiv conformitatea raportului privind durabilitatea cu ESRs adoptate în temeiul articolului 40b din Directiva contabilă.

Această opinie de asigurare trebuie exprimată de una sau mai multe persoane sau firme autorizate să emită o opinie cu privire la asigurarea raportării privind durabilitatea în temeiul dreptului intern al țării terțe în care este stabilită întreprinderea sau al unui stat membru ⁽⁵⁵⁾.

3. Furnizorii asigurării: condiții pentru a furniza asigurarea privind durabilitatea

În cazul în care un auditor statutar sau o firmă de audit autorizată să efectueze auditul situațiilor financiare într-un stat membru dorește să fie autorizată să furnizeze o asigurare a raportării privind durabilitatea, aceasta va trebui să respecte măsurile naționale de transpunere a cerințelor relevante prevăzute în Directiva privind auditul în ceea ce privește asigurarea raportării privind durabilitatea.

Aceste cerințe vizează în special calificările educaționale, examinările competenței profesionale, testarea cunoștințelor teoretice, formarea practică și formarea continuă. Respectarea acestor cerințe nu este obligatorie în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit nu furnizează o asigurare a raportării privind durabilitatea.

Auditorii statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2026 – care fie erau deja autorizați, fie erau în proces de autorizare la 1 ianuarie 2024 – care doresc să efectueze și asigurarea durabilității nu sunt obligați să respecte aceste cerințe, dar trebuie în continuare să dobândească cunoștințele necesare prin intermediul formării continue ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Articolul 34 alineatul (3) din Directiva contabilă: „Statele membre pot permite unui auditor statutar sau unei firme de audit, altul sau alta decât cel sau cea care efectuează auditul statutar al situațiilor financiare, să exprime opinia menționată la alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa).”

⁽⁵¹⁾ Articolul 34 alineatul (4) primul paragraf din Directiva contabilă: „[...] Statele membre pot permite unui prestator independent de servicii de asigurare stabilit pe teritoriul lor să exprime opinia menționată la alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) [...]”

⁽⁵²⁾ Articolul 34 alineatul (4) al șaselea paragraf din Directiva contabilă: „În cazul în care, în temeiul primului paragraf, un stat membru decide să permită unui prestator independent de servicii de asigurare să exprime opinia menționată la alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa), statul membru permite acest lucru și unui auditor statutar, altul decât cel care efectuează auditul statutar al situațiilor financiare, astfel cum se prevede la alineatul (3).”

⁽⁵³⁾ Articolul 40a alineatul (3) primul paragraf din Directiva contabilă: „Statele membre prevăd obligația ca raportul privind durabilitatea menționat la alineatul (1) să fie publicat însoțit de o opinie de asigurare [...]”

⁽⁵⁴⁾ Articolul 40a alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva contabilă: „În cazul în care întreprinderea dintr-o țară terță nu transmite opinia de asigurare în conformitate cu primul paragraf, filiala sau sucursala face o declarație în care precizează că întreprinderea dintr-o țară terță nu a pus la dispoziție opinia de asigurare necesară.”

⁽⁵⁵⁾ Articolul 40a alineatul (3) primul paragraf din Directiva contabilă: „Statele membre prevăd obligația ca raportul privind durabilitatea menționat la alineatul (1) să fie publicat însoțit de o opinie de asigurare emisă de una sau mai multe persoane sau firme autorizate să emită o opinie cu privire la asigurarea raportării privind durabilitatea în temeiul dreptului intern al întreprinderii dintr-o țară terță sau al unui stat membru.”

⁽⁵⁶⁾ Articolul 14a din Directiva privind auditul.

Prestatorii independenți de servicii de asigurare (PISA) pot furniza o asigurare a raportării privind durabilitatea în cazul în care statul membru permite acest lucru ⁽⁵⁷⁾ și în următoarele condiții:

- PISA este acreditat pentru asigurarea raportării privind durabilitatea în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 765/2008 ⁽⁵⁸⁾ ⁽⁵⁹⁾ și
- PISA respectă cerințe echivalente cu cele prevăzute în Directiva privind auditul pentru ca auditorii statuari din Uniune să poată efectua asigurarea raportării privind durabilitatea ⁽⁶⁰⁾. Aceste cerințe se referă în special la: (a) formare și examinare; (b) formarea continuă; (c) sistemele de asigurare a calității; (d) etica profesională, independența, obiectivitatea, confidențialitatea și secretul profesional; (e) numirea și revocarea; (f) investigațiile și sancțiunile; (g) organizarea activității prestatorului independent de servicii de asigurare, în special în ceea ce privește un nivel suficient al resurselor și personalului și păstrarea evidențelor și dosarelor clienților și (h) raportarea neregulilor.

Începând cu 6 ianuarie 2027, un stat membru care permite ca PISA să realizeze servicii de asigurare a raportării privind durabilitatea pe teritoriul său trebuie să permită ca și PISA stabiliți în alte state membre să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul său ⁽⁶¹⁾.

Auditorii și entitățile de audit din țări terțe care oferă o asigurare de durabilitate întreprinderilor stabilite într-o țară terță cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE a unui stat membru trebuie să fie înregistrate în statul membru respectiv ⁽⁶²⁾.

SECȚIUNEA III

ÎNTREBĂRI FRECVENTE PRIVIND INFORMAȚIILE PRIVIND DURABILITATEA CARE TREBUIE RAPORTATE ÎN TEMEIUL ARTICOLULUI 19A SAU 29A DIN DIRECTIVA CONTABILĂ (DECLARAȚIA INDIVIDUALĂ ȘI CEA CONSOLIDATĂ PRIVIND DURABILITATEA)

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DATELE DE APLICARE

- 1) **Care exercițiu financiar determină momentul în care o întreprindere se încadrează într-o anumită categorie de întreprinderi pe baza dimensiunii? Exercițiul financiar aferent anului de raportare sau exercițiul financiar anterior anului de raportare?**

⁽⁵⁷⁾ Articolul 34 alineatul (4) primul paragraf din Directiva contabilă.

⁽⁵⁸⁾ Regulamentul (CE) nr. 765/2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 iulie 2008 de stabilire a cerințelor de acreditare și de supraveghere a pieței în ceea ce privește comercializarea produselor și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 339/93 (JO L 218, 13.8.2008, p. 30).

⁽⁵⁹⁾ Articolul 2 punctul 20 din Directiva contabilă: „*prestator independent de servicii de asigurare*» înseamnă un organism de evaluare a conformității acreditat în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 765/2008 al Parlamentului European și al Consiliului pentru activitatea specifică de evaluare a conformității menționată la articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din prezenta directivă.”

⁽⁶⁰⁾ Articolul 34 alineatul (4) primul paragraf din Directiva contabilă: „Statele membre pot permite unui prestator independent de servicii de asigurare stabilit pe teritoriul lor să exprime opinia menționată la alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa), cu condiția ca respectivul prestator independent de servicii de asigurare să fie supus unor cerințe echivalente cu cele prevăzute în Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește asigurarea raportării privind durabilitatea, astfel cum este definită la articolul 22 punctul 2 din directiva respectivă, în special cu cerințele referitoare la: (a) formare și examinare, asigurându-se că prestatorii independenți de servicii de asigurare dobândesc cunoștințele de specialitate necesare în materie de raportare privind durabilitatea și asigurarea raportării privind durabilitatea; (b) formarea continuă; (c) sistemele de asigurare a calității; (d) etica profesională, independența, obiectivitatea, confidențialitatea și secretul profesional; (e) numirea și revocarea; (f) investigațiile și sancțiunile; (g) organizarea activității prestatorului independent de servicii de asigurare, în special în ceea ce privește un nivel suficient al resurselor și personalului și păstrarea evidențelor și dosarelor clienților; și (h) raportarea neregulilor.”

⁽⁶¹⁾ Articolul 34 alineatul (5) primul paragraf din Directiva contabilă: „De la 6 ianuarie 2027, un stat membru care a făcut uz de posibilitatea prevăzută la alineatul (4) (denumit în continuare «statul membru gazdă») permite prestatorilor independenți de servicii de asigurare stabiliți într-un alt stat membru decât statul membru gazdă (denumit în continuare «statul membru de origine») să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea.”

⁽⁶²⁾ Articolul 45 din Directiva privind auditul.

Normele pe baza cărora se stabilește dimensiunea unei întreprinderi în scopul raportării privind durabilitatea se bazează pe normele existente în scopul raportării financiare care se aplică întreprinderii în funcție de statul membru în care aceasta își are sediul social ⁽⁶³⁾. Aceste norme sunt stabilite în măsurile naționale de transpunere a Directivei contabile preexistente.

- 2) **În cazul în care o întreprindere evoluează în cursul unui anumit exercițiu financiar astfel încât îndeplinește criteriile pentru a fi inclusă într-o altă categorie de întreprinderi, are obligația de a începe raportarea informațiilor privind durabilitatea în conformitate cu normele care se aplică acestei noi categorii pentru același exercițiu financiar sau numai după ce criteriile au fost îndeplinite timp de două exerciții financiare consecutive?**

Normele de stabilire a categoriei de mărime a unei întreprinderi în scopul raportării privind durabilitatea, atunci când întreprinderea respectivă evoluează în cursul unui anumit exercițiu financiar, se bazează pe normele existente în scopul raportării financiare (a se vedea și întrebarea frecventă 1). Aceste norme sunt stabilite în măsurile naționale de transpunere a Directivei contabile preexistente.

- 3) **Cum se calculează numărul mediu de angajați în scopul clasificării întreprinderii în conformitate cu Directiva contabilă?**

Legislația Uniunii nu reglementează calcularea numărului mediu de angajați în scopul clasificării întreprinderii în conformitate cu Directiva contabilă. Este însă posibil ca statele membre să fi adoptat norme naționale sau să fi furnizat orientări în acest sens. În absența unor norme sau orientări naționale, întreprinderile pot consulta articolul 5 din Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii ⁽⁶⁴⁾ pentru îndrumări privind măsurarea efectivului de personal ca substituent al numărului mediu de angajați: „[...]Numărul de angajați corespunde numărului de unități anuale de muncă (UAM), și anume numărului de persoane care au lucrat cu normă întreagă în întreprinderea respectivă sau pentru aceasta pe parcursul întregului an de referință în cauză. Munca persoanelor care nu au lucrat pe parcursul întregului an sau a celor care au lucrat cu fracțiune de normă, indiferent de durată, și munca lucrătorilor sezonieri sunt luate în considerare ca fracțiuni de UAM. Personalul este format din: (a) angajați; (b) persoane care lucrează pentru întreprindere, sunt subordonate acesteia și sunt asimilate angajaților în temeiul legislației naționale; (c) proprietari-administratori; (d) parteneri care desfășoară o activitate regulată în cadrul întreprinderii și care beneficiază de avantaje financiare din partea întreprinderii. Ucenicii sau studenții implicați în programe de formare profesională în baza unui contract de ucenicie sau de formare profesională nu fac parte din personal. Durata concediilor de maternitate sau a celor de creștere a copilului nu se ia în considerare.”

- 4) **IMM-urile care nu au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE sunt obligate să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă?**

IMM-urile care nu au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE nu sunt obligate să raporteze informații privind durabilitatea la nivel individual în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă (declarația individuală privind durabilitatea). Totuși, dacă sunt societăți-mamă ale unui grup mare ⁽⁶⁵⁾, ele au obligația de a raporta informații privind durabilitatea la nivel consolidat în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă (declarația consolidată privind durabilitatea). Articolul 29a din Directiva contabilă se aplică indiferent de dimensiunea societății-mamă.

- 5) **Instituțiile de credit și întreprinderile de asigurare au obligația de a raporta informații privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă, indiferent de forma lor juridică?**

⁽⁶³⁾ În cazul întreprinderilor cu valori mobiliare admise la tranzacționare, normele de raportare financiară aplicabile sunt cele ale statului membru de origine, astfel cum este definit la articolul 2 alineatul (1) litera (i) din Directiva privind transparența (și anume statul membru în care întreprinderea își are sediul social sau unul dintre statele membre în care întreprinderea are valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE).

⁽⁶⁴⁾ Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii (JO L 124, 20.5.2003, p. 36).

⁽⁶⁵⁾ Astfel cum este definit la articolul 3 alineatul (7) din Directiva contabilă.

Da. În conformitate cu articolul 1 alineatul (3) din Directiva contabilă, instituțiile de credit ⁽⁶⁶⁾ și întreprinderile de asigurare ⁽⁶⁷⁾, inclusiv cooperativele și întreprinderile mutuale, intră sub incidența articolului 19a din Directiva contabilă (declarația individuală privind durabilitatea), indiferent de forma lor juridică, dacă sunt întreprinderi mari sau IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE. Totodată, ele intră sub incidența articolului 29a din Directiva contabilă (declarația consolidată privind durabilitatea), indiferent de forma lor juridică, în cazul în care sunt societăți-mamă ale unui grup mare.

În conformitate cu articolul 1 alineatul (3) litera (b) a doua teză din Directiva contabilă, statele membre pot alege să nu aplice, integral sau parțial, cerințele de raportare privind durabilitatea anumitor instituții de credit ⁽⁶⁸⁾.

6) Instituțiile financiare – altele decât întreprinderile de asigurare și instituțiile de credit – sunt obligate să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă?

Da. Instituțiile financiare – altele decât întreprinderile de asigurare și instituțiile de credit – intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă în cazul în care îndeplinesc ambele cerințe de mai jos:

- sunt întreprinderi înregistrate sub forma unuia dintre tipurile de întreprinderi enumerate în anexa I sau II la Directiva contabilă ⁽⁶⁹⁾;
- sunt fie întreprinderi mari, fie IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (articolul 19a din Directiva contabilă) și/sau societăți-mamă ale unui grup mare (articolul 29a din Directiva contabilă).

7) În cazul în care o instituție mică și cu un grad redus de complexitate (*Small and Non-Complex Institution* – SNCI) are în prezent obligația de a raporta informații nefinanciare în temeiul Directivei 2014/95/UE (Directiva privind prezentarea de informații nefinanciare), este necesar să raporteze în continuare informații nefinanciare în conformitate cu dispozițiile Directivei privind prezentarea de informații nefinanciare până când regimul CSRD începe să se aplice instituțiilor mici și cu un grad redus de complexitate (adică odată cu exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2026 sau ulterior)?

Da. În conformitate cu articolul 5 alineatul (2) din CSRD, o instituție mică și cu un grad redus de complexitate care este o întreprindere mare sau un IMM (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE va trebui să raporteze informații privind durabilitatea în conformitate cu ESRS (sau, alternativ, cu ESRS IMMC) începând cu exercițiul financiar 2026. Prin urmare, o instituție mică și cu un grad redus de complexitate care are în prezent obligația de a raporta informații nefinanciare în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă, introdus prin Directiva 2014/95/UE (Directiva privind prezentarea de informații nefinanciare) ⁽⁷⁰⁾ (deoarece, pe lângă faptul că este o instituție de credit, este totodată o întreprindere mare care depășește la data bilanțului criteriul numărului mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar) va trebui să transmită în continuare rapoartele prevăzute de Directiva privind prezentarea de informații nefinanciare până când regimul CSRD devine aplicabil instituțiilor mici și cu un grad redus de complexitate (și anume începând cu exercițiul financiar 2026).

8) În cazul în care o instituție mică și cu un grad redus de complexitate (SNCI) este o societate-mamă a unui grup mare, SNCI poate beneficia de derogarea prevăzută la articolul 19a alineatul (6) din Directiva contabilă și poate pregăti raportarea privind durabilitatea în conformitate cu ESRS IMMC?

⁽⁶⁶⁾ Astfel cum sunt definite la articolul 4 alineatul (1) punctul 1 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013 al Parlamentului European și al Consiliului.

⁽⁶⁷⁾ În sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 91/674/CEE a Consiliului.

⁽⁶⁸⁾ Articolul 1 alineatul (3) litera (b) a doua teză din Directiva contabilă: „Statele membre pot alege să nu aplice măsurile de coordonare menționate la primul paragraf de la prezentul alineat în cazul întreprinderilor enumerate la articolul 2 alineatul (5) punctele 2-23 din Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului.”

⁽⁶⁹⁾ Articolul 1 alineatul (1) din Directiva contabilă: „(1) Măsurile de coordonare prevăzute de prezenta directivă se aplică actelor cu putere de lege și actelor administrative ale statelor membre privind tipurile de întreprinderi enumerate: (a) în anexa I; (b) în anexa II, atunci când toți asociații direcți sau indirect ai întreprinderii cu răspundere nelimitată au, de fapt, răspundere limitată, care urmare a acelor membrii care sunt întreprinderi: (i) de tipul celor menționate în anexa I sau (ii) care nu intră sub incidența legislației unui stat membru, dar a căror formă juridică este comparabilă cu cele enumerate în anexa I. [...]”.

⁽⁷⁰⁾ Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari (JO L 330, 15.11.2014, p. 1).

Dacă o întreprindere (indiferent de dimensiune sau de tipul specific, așadar inclusiv SNCI) este o societate-mamă a unui grup mare, aceasta trebuie să publice o declarație consolidată privind durabilitatea în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă, întocmită în conformitate cu ESRS. Posibilitatea de a utiliza ESRS IMM în conformitate cu articolul 19a alineatul (6) din Directiva contabilă se aplică numai IMM-urilor (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare cotate pe o piață reglementată din UE și instituțiilor mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderilor de asigurare captive sau întreprinderilor de reasigurare captive (cu condiția ca acestea să fie întreprinderi mari sau IMM-uri – cu excepția microîntreprinderilor ale căror valori mobiliare sunt cotate pe o piață reglementată din UE) pentru întocmirea declarației individuale privind durabilitatea. A se vedea și întrebarea frecventă 10.

- 9) **În cazul în care o instituție mică și cu un grad redus de complexitate (SNCI) este o societate-mamă a unui grup mare, când trebuie să înceapă să raporteze informații privind durabilitatea?**

Dacă o SNCI este o societate-mamă a unui grup mare, aceasta trebuie să publice o raportare consolidată privind durabilitatea utilizând ESRS fie începând cu exercițiul financiar 2024 (dacă SNCI este o entitate de interes public care depășește, la data bilanșului său, pe bază consolidată, numărul mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar), fie începând cu exercițiul financiar 2025 (în toate celelalte cazuri).

- 10) **În cazul în care SNCI este o societate-mamă a unui grup mare, dar nu este obligată să emită situații financiare consolidate din cauza faptului că toate filialele sale sunt nesemnificative, SNCI are în continuare obligația de a întocmi și publica o declarație consolidată privind durabilitatea?**

Nu. Articolul 29a din Directiva contabilă se aplică societăților-mamă ale grupurilor mari. În schimb, dacă o societate-mamă a unui grup mare este scutită de obligația de a întocmi și publica situații financiare consolidate în temeiul articolului 23 alineatul (10) din Directiva contabilă [deoarece are numai filiale care nu prezintă semnificație nici la nivel individual, nici la nivel colectiv sau deoarece toate filialele sale pot fi excluse din consolidare în temeiul articolului 23 alineatul (9) din Directiva contabilă], societatea-mamă respectivă nu este obligată să întocmească și să publice o declarație consolidată privind durabilitatea. Dacă însă societatea-mamă respectivă este ea însăși o întreprindere mare, astfel cum este definită la articolul 3 alineatul (4) din Directiva contabilă, și prin urmare intră sub incidența articolului 19a din Directiva contabilă, întreprinderea respectivă trebuie să întocmească și să publice o declarație individuală privind durabilitatea în conformitate cu articolul 19a din Directiva contabilă. Această declarație individuală privind durabilitatea trebuie să ia în considerare filialele în cadrul raportării cu privire la lanțul valoric al întreprinderii în conformitate cu ESRS.

- 11) **Organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) și fondurile de investiții alternative (FIA) au obligația de a raporta informații privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă?**

Nu. În conformitate cu articolul 1 alineatul (4) din Directiva contabilă, OPCVM-urile și FIA sunt scutite de obligația de a raporta informații privind durabilitatea în temeiul Directivei contabile, chiar dacă produsele financiare respective intră sub incidența Directivei contabile ⁽⁷¹⁾.

- 12) **Întreprinderile care administrează organisme de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) și fonduri de investiții alternative (FIA) au obligația de a raporta informații privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă?**

Articolul 1 alineatul (4) din Directiva contabilă este menit să excludă OPCVM-urile și FIA de la cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă.

Totuși, întreprinderile care administrează OPCVM-uri și FIA intră sub incidența obligațiilor de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă dacă îndeplinesc condițiile privind forma juridică prevăzute la articolul 1 alineatul (1) din Directiva contabilă și dacă îndeplinesc criteriile privind dimensiunea întreprinderii prevăzute la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă.

⁽⁷¹⁾ Articolul 1 alineatul (4) din Directiva contabilă: „Măsurile de coordonare prevăzute la articolele 19a, 29a și 29d nu se aplică produselor financiare enumerate la articolul 2 punctul 12 literele (b) [adică OPCVM] și (f) [adică FIA] din Regulamentul (UE) 2019/2088 al Parlamentului European și al Consiliului [adică SFDR]”.

13) Fondurile tranzacționate la bursă și societățile pentru investiții imobiliare au obligația de a raporta informații privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă?

În ceea ce privește fondurile tranzacționate la bursă, întrucât aceste produse financiare sunt create ca plasamente colective în valori mobiliare (OPCVM) sau ca fonduri de investiții alternative (FIA), se aplică aceeași scutire aplicabilă în cazul OPCVM-urilor și al FIA (a se vedea întrebarea frecventă 11). În ceea ce privește societățile pentru investiții imobiliare cotate la bursă, în măsura în care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/61/UE ⁽⁷²⁾ pentru a se califica drept FIA, se aplică aceeași scutire aplicabilă în cazul FIA (a se vedea întrebarea frecventă 11).

14) Fondurile de pensii sunt obligate să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă?

În cazul în care un fond de pensii este înregistrat sub forma unuia dintre tipurile de întreprinderi enumerate în anexa I sau II la Directiva contabilă ⁽⁷³⁾ și intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă, acesta va trebui să includă în raportul administratorilor o declarație privind durabilitatea. Spre deosebire de organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) și de fondurile de investiții alternative (FIA), fondurile de pensii nu intră în sfera de cuprindere a excluderii de la cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolul 1 alineatul (4) din Directiva contabilă.

15) Declarația privind durabilitatea publicată în raportul administratorilor de către un emitent de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE trebuie considerată „informație reglementată” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (k) din Directiva privind transparența?

Da. Articolul 2 alineatul (1) litera (k) din Directiva privind transparența definește informația reglementată ca fiind, printre altele, „orice informație pe care emitentul sau orice altă persoană care a solicitat, fără consimțământul acestuia, admiterea de valori mobiliare la tranzacționare pe o piață reglementată, este obligat(ă) să o comunice în conformitate cu prezenta directivă [adică cu Directiva privind transparența] [...]”. Articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența impune emitenților să publice o declarație privind durabilitatea, care trebuie prin urmare considerată „informație reglementată”.

16) Ce întreprinderi pot să nu participe la obligația de raportare a informațiilor privind durabilitatea pentru exercițiile financiare începute înainte de 1 ianuarie 2028 în temeiul articolului 19a alineatul (7) din Directiva contabilă?

În conformitate cu articolul 19a alineatul (7) din Directiva contabilă, IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE pot decide să nu raporteze informații privind durabilitatea în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă pentru exercițiile financiare care încep înainte de 1 ianuarie 2028 (de exemplu, pentru exercițiile financiare 2026 și 2027). În astfel de cazuri, IMM-ul indică totuși pe scurt în raportul administratorilor motivul pentru care nu a fost furnizată raportarea privind durabilitatea.

Această clauză de neparticipare se aplică, de asemenea, instituțiilor mici și cu un grad redus de complexitate, precum și întreprinderilor de asigurare și de reasigurare captive, cu condiția ca acestea să fie IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE.

NORMELE REFERITOARE LA SCUTIRI

17) În cazul în care o societate-mamă raportează informații privind durabilitatea la nivel consolidat în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă (declarația consolidată privind durabilitatea), trebuie aceasta să raporteze informații privind indicatorii-cheie de performanță în conformitate cu articolul 19 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva contabilă în raportul consolidat al administratorilor?

⁽⁷²⁾ Directiva 2011/61/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 8 iunie 2011 privind administratorii fondurilor de investiții alternative și de modificare a Directivelor 2003/41/CE și 2009/65/CE și a Regulamentelor (CE) nr. 1060/2009 și (UE) nr. 1095/2010 (JO L 174, 1.7.2011, p. 1).

⁽⁷³⁾ Articolul 1 alineatul (1) din Directiva contabilă.

Nu. Articolul 19 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva contabilă ⁽⁷⁴⁾, care reglementează raportul individual al administratorilor, prevede prezentarea de informații privind indicatorii-cheie de performanță în cadrul fiecărui raport al administratorilor. Articolul 29 alineatul (1) din Directiva contabilă ⁽⁷⁵⁾, care reglementează raportul consolidat al administratorilor, impune ca raportul consolidat al administratorilor să conțină cel puțin informațiile prevăzute la articolele 19 și 20 din Directiva contabilă. Întrucât articolul 29a alineatul (7) din Directiva contabilă ⁽⁷⁶⁾ scutește întreprinderile de obligația de a prezenta informații privind indicatorii-cheie de performanță în contextul raportului individual al administratorilor [astfel cum se prevede la articolul 19 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva contabilă] în cazul în care au respectat dispozițiile articolului 29a alineatele (1)-(5) și întrucât raportul consolidat al administratorilor trebuie, în conformitate cu articolul 29 alineatul (1), să cuprindă și informațiile obligatorii conform articolului 19 alineatul (1), rezultă că scutirea se aplică inclusiv raportului consolidat al administratorilor întreprinderii prevăzut la articolul 29a.

- 18) **În cazul în care un IMM cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE alege să întocmească și să publice în mod voluntar o declarație consolidată privind durabilitatea în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă, este acesta scutit de obligația de a întocmi și publica declarația individuală privind durabilitatea în temeiul articolului 19a din Directiva contabilă?**

Da. Un IMM cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE care publică în mod voluntar declarația consolidată privind durabilitatea menționată la articolul 29a din Directiva contabilă este scutit de obligația de a întocmi și publica declarația individuală privind durabilitatea menționată la articolul 19a din Directiva contabilă, cu condiția ca declarația consolidată privind durabilitatea să fie întocmită în conformitate cu ESRS.

- 19) **Care sunt condițiile pentru ca o filială care intră sub incidența articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă să fie scutită de obligația de raportare a informațiilor privind durabilitatea prevăzută la articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă (declarația privind durabilitatea)?**

În conformitate cu articolul 19a alineatul (9) și cu articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, o întreprindere care este filială este scutită de obligațiile prevăzute la articolul 19a alineatele (1)-(4) din Directiva contabilă [sau la articolul 29a alineatele (1)-(5) din Directiva contabilă în cazul în care filiala este ea însăși o societate-mamă intermediară a unui grup mare] dacă această întreprindere și filialele sale sunt incluse în raportul consolidat al administratorilor unei societăți-mamă întocmit în conformitate cu articolele 29 și 29a din Directiva contabilă (sau în raportarea consolidată privind durabilitatea a unei societăți-mamă dintr-o țară terță efectuată în conformitate cu ESRS sau într-un mod echivalent cu respectivele ESRS).

Această scutire este supusă tuturor condițiilor enumerate la articolul 19a alineatul (9) al doilea paragraf din Directiva contabilă [sau la articolul 29a alineatul (8) al doilea paragraf din Directiva contabilă, în cazul în care filiala este ea însăși o societate-mamă intermediară a unui grup mare]. Concret, raportul administratorilor întreprinderii scutite trebuie să conțină: denumirea și sediul social al societății-mamă care raportează informațiile la nivel de grup; link(uri) la raportul consolidat al administratorilor sau la raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă și informația că întreprinderea este scutită de obligația de a publica declarația individuală privind durabilitatea (sau declarația consolidată privind durabilitatea, dacă filiala este ea însăși o societate-mamă intermediară a unui grup mare). În cazul în care societatea-mamă este stabilită într-o țară terță, raportarea sa consolidată privind durabilitatea și opinia de asigurare trebuie publicate în conformitate cu legislația statului membru care guvernează filiala, iar

⁽⁷⁴⁾ Articolul 19 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva contabilă: „În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția entității, analiza cuprinde indicatorii-cheie de performanță financiari și, atunci când este cazul, nefinanțari relevanți pentru activitățile specifice, inclusiv informații referitoare la chestiuni de mediu și de personal. Prezentarea analizei, raportul administratorilor conține, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.”

⁽⁷⁵⁾ Articolul 29 alineatul (1) din Directiva contabilă: „Raportul consolidat al administratorilor cuprinde, pe lângă informațiile prevăzute de alte dispoziții ale prezentei directive, cel puțin informațiile cerute conform articolelor 19 și 20, ținând cont de ajustările esențiale care decurg din caracteristicile specifice ale unui raport consolidat al administratorilor comparativ cu un raport al administratorilor, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției întreprinderilor incluse în consolidare, luate în ansamblu.”

⁽⁷⁶⁾ Articolul 29a alineatul (7) din Directiva contabilă: „Se consideră că societățile-mamă care îndeplinesc cerințele prevăzute la alineatele (1)-(5) de la prezentul articol au respectat cerințele prevăzute la articolul 19 alineatul (1) al treilea paragraf și la articolul 19a”.

informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia (care vizează activitățile desfășurate de filială) trebuie incluse fie în raportul administratorilor filialei, fie în raportarea consolidată privind durabilitatea efectuată de societatea-mamă din țara terță.

În cazul în care un stat membru solicită furnizarea unei traduceri a raportului consolidat al administratorilor sau a raportării consolidate privind durabilitatea a societății-mamă, această traducere trebuie să fie certificată (de exemplu, de către traducător sau de către autoritatea responsabilă cu certificarea traducerilor din statul membru relevant) sau să includă o declarație care să precizeze că nu a fost certificată.

În temeiul articolului 19a alineatul (10) și al articolului 29a alineatul (9) din Directiva contabilă, întreprinderile mari cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE – inclusiv în cazul în care sunt instituții mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderi de asigurare captive și întreprinderi de reasigurare captive și inclusiv în cazul în care sunt întreprinderi din țări terțe – nu pot beneficia de această scutire.

- 20) **Pentru ca filiala să fie scutită de obligația de a-și publica propria declarație privind durabilitatea, este necesar ca raportul consolidat al administratorilor/raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă să fie deja publicată atunci când filiala publică propriul raport al administratorilor?**

Nu. Pentru ca filiala să fie scutită de obligația de a-și publica propria declarație privind durabilitatea în conformitate cu articolul 19a alineatul (9) sau cu articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, raportul administratorilor pe care îl publică filiala trebuie să conțină un link către raportul consolidat al administratorilor societății-mamă sau către raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă⁽⁷⁷⁾. În cazul în care raportul consolidat al administratorilor sau raportarea consolidată privind durabilitatea nu este încă disponibilă la momentul publicării raportului administratorilor filialei, filiala care solicită scutirea poate face trimitere în raportul administratorilor săi la un link general la care documentele relevante vor fi disponibile în viitor. Filiala din Uniune ar putea avea în vedere, de exemplu, posibilitatea de a obține de la societatea-mamă o declarație prin care aceasta garantează angajamentele asumate de filială și de a publica declarația respectivă împreună cu raportul administratorilor săi în termenul stabilit de statul membru de care aparține.

- 21) **Raportul consolidat al administratorilor sau raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă trebuie să fie disponibilă într-o limbă acceptată de statul membru de a cărui legislație națională este guvernată filiala pentru ca filiala să fie scutită de publicarea propriei declarații privind durabilitatea?**

Statul membru al cărui drept intern se aplică filialei poate solicita ca raportul consolidat al administratorilor (sau, după caz, raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă) să fie publicat într-o limbă pe care o acceptă statul membru respectiv și ca orice traducere necesară într-o astfel de limbă să fie pusă la dispoziție. În acest caz, aceste cerințe trebuie să fie îndeplinite pentru ca filiala să fie scutită de obligația de a-și publica propria declarație privind durabilitatea⁽⁷⁸⁾.

- 22) **Cum ar trebui să raporteze filiala scutită faptul că este scutită?**

⁽⁷⁷⁾ Articolul 19a alineatul (9) al doilea paragraf litera (a) punctul (ii) și articolul 29a alineatul (8) al doilea paragraf litera (a) punctul (ii) din Directiva contabilă: „linkurile către raportul consolidat al administratorilor al societății-mamă sau, după caz, către raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă, astfel cum se menționează la primul paragraf de la prezentul alineat, și către opinia de asigurare menționată la articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din prezenta directivă sau către opinia de asigurare menționată la litera (b) de la prezentul paragraf”.

⁽⁷⁸⁾ Articolul 19a alineatul (9) al treilea paragraf și articolul 29a alineatul (8) al treilea paragraf din Directiva contabilă.

În conformitate cu articolul 19a alineatul (9) și cu articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, filiala scutită trebuie să includă în raportul administratorilor săi informația că este scutită de obligația de a publica o declarație individuală privind durabilitatea (sau o declarație consolidată privind durabilitatea, dacă filiala este ea însăși o societate-mamă intermediară a unui grup mare) ⁽⁷⁹⁾.

23) Raportul administratorilor filialei scutite ar trebui să fie publicat într-un format specific?

În cazul în care o filială se prevaluează de scutirea prevăzută la articolul 19a alineatul (9) sau la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, se aplică normele generale privind publicarea raportului administratorilor, inclusiv obligația de a depune raportul administratorilor la Registrul național al întreprinderilor în temeiul articolului 30 din Directiva contabilă coroborat cu dispozițiile capitolului III titlul I din Directiva privind dreptul societăților comerciale. Cerințele privind formatul digital pentru raportarea privind durabilitatea prevăzute la articolul 29d din Directiva contabilă nu se aplică. În cazul în care filiala care beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 19a alineatul (9) sau la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă are valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE, aceasta va trebui să respecte și cerințele generale prevăzute la articolul 4 din Directiva privind transparența pentru publicarea raportului administratorilor în cadrul raportului financiar anual [și anume utilizarea formatului electronic unic european (ESEF) instituit prin Regulamentul delegat ESEF și publicarea raportului financiar anual în termen de patru luni de la sfârșitul exercițiului financiar].

24) Întreprinderile mari admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE pot beneficia de scutirile prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă?

Nu. În conformitate cu articolul 19a alineatul (10) și cu articolul 29a alineatul (9) din Directiva contabilă, întreprinderile mari ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE – inclusiv în cazul în care sunt instituții mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderi de asigurare captive și întreprinderi de reasigurare captive și inclusiv în cazul în care sunt întreprinderi din țări terțe – nu pot fi scutite de obligația de a raporta informații privind durabilitatea. Prin urmare, ele vor trebui să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul articolului 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența și al articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă.

25) Cum poate o întreprindere să respecte obligația de a întocmi și publica o declarație individuală sau consolidată privind durabilitatea atunci când nu are obligația să întocmească și să publice un raport individual sau consolidat al administratorilor?

O întreprindere care trebuie să raporteze informații privind durabilitatea și care nu este obligată să întocmească și să publice un raport individual sau consolidat al administratorilor poate publica declarația individuală sau consolidată privind durabilitatea într-un document separat. Acest principiu se aplică și raportării consolidate privind durabilitatea a unei societăți-mamă dintr-o țară terță pentru ca filialele sale să fie scutite în temeiul articolului 19a alineatul (9) și al articolului 29a alineatul (8) din Directiva contabilă.

Totuși, documentul separat – care conține declarația individuală sau consolidată privind durabilitatea – trebuie să respecte formatul și cerințele privind marcarea prevăzute la articolul 29d din Directiva contabilă ⁽⁸⁰⁾.

26) Cum poate o întreprindere să respecte obligația de a întocmi și publica o declarație consolidată privind durabilitatea atunci când este scutită de obligația de a întocmi situații financiare consolidate?

⁽⁷⁹⁾ Articolul 19a alineatul (9) al doilea paragraf litera (a) punctul (iii) și articolul 29a alineatul (8) al doilea paragraf litera (a) punctul (iii) din Directiva contabilă: „faptul că întreprinderea este scutită de obligațiile prevăzute la alineatele (1)-(4) de la prezentul articol”.

⁽⁸⁰⁾ Articolul 29d din Directiva contabilă: „(1) Întreprinderile supuse cerințelor prevăzute la articolul 19a din prezenta directivă își întocmesc raportul administratorilor în formatul de raportare electronic specificat la articolul 3 din Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei și își marchează raportarea privind durabilitatea, inclusiv informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul (UE) 2020/852, în conformitate cu formatul de raportare electronic specificat în regulamentul delegat respectiv. (2) Societățile-mamă supuse cerințelor prevăzute la articolul 29a își întocmesc raportul consolidat al administratorilor în formatul de raportare electronic specificat la articolul 3 din Regulamentul delegat (UE) 2019/815 și marchează raportarea privind durabilitatea, inclusiv informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul (UE) 2020/852, în conformitate cu formatul de raportare electronic specificat în regulamentul delegat respectiv.”

O întreprindere care trebuie să întocmească și să publice o declarație consolidată privind durabilitatea fără a trebui să întocmească și să publice situațiile financiare consolidate corespunzătoare va trebui să includă în declarația consolidată privind durabilitatea informațiile financiare necesare pentru a înțelege impactul întreprinderii asupra aspectelor legate de durabilitate și pentru a înțelege modul în care aspectele de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii ⁽⁸¹⁾.

ESRS

27) Ce set de standarde europene de raportare privind durabilitatea (ESRS) trebuie să utilizeze întreprinderile pentru a pregăti informațiile privind durabilitatea prevăzute la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă?

Toate întreprinderile care intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă utilizează, în mod implicit, standardele europene de raportare privind durabilitatea adoptate în temeiul articolului 29b din Directiva contabilă (ESRS). Primul set de ESRS a fost adoptat de Comisia Europeană prin Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31 iulie 2023.

Pentru întocmirea declarației individuale privind durabilitatea prevăzută la articolul 19a din Directiva contabilă, IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) care au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE, precum și instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate, întreprinderile de asigurare captive și întreprinderile de reasigurare captive pot utiliza, ca alternativă, ESRS proporționale care vor fi adoptate în temeiul articolului 29c din Directiva contabilă (ESRS IMMC). A se vedea și întrebarea frecventă 28.

28) Ce întreprinderi pot utiliza ESRS IMMC pentru a-și întocmi declarația individuală privind durabilitatea ca alternativă la ESRS adoptate în temeiul articolului 29b din Directiva contabilă?

Întreprinderile care pot utiliza ESRS IMMC pentru a-și întocmi declarația individuală privind durabilitatea sunt:

- IMM-urile (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE;
- instituțiile mici și cu un grad redus de complexitate ⁽⁸²⁾, cu condiția să fie (i) întreprinderi mari sau (ii) IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE;

⁽⁸¹⁾ Acest raționament se bazează pe articolul 19a alineatul (3) al treilea paragraf și pe articolul 29a alineatul (3) al treilea paragraf din Directiva contabilă: „Dacă este cazul, informațiile menționate la alineatele (1) și (2) conțin, de asemenea, trimiteri la alte informații incluse în raportul administratorilor în conformitate cu articolul 19 și la sumele raportate în situațiile financiare anuale, precum și explicații suplimentare cu privire la acestea.”. „Dacă este cazul” se referă la eventualitatea în care situațiile financiare nu sunt întocmite și publicate de întreprinderea respectivă.

⁽⁸²⁾ Definite la articolul 4 alineatul (1) punctul 145 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013 ca „o instituție care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: (a) nu este o instituție mare; (b) valoarea totală a activelor sale pe bază individuală sau, după caz, pe bază consolidată în conformitate cu prezentul regulament și cu Directiva 2013/36/UE este în medie mai mică sau egală cu pragul de 5 miliarde EUR în perioada de patru ani imediat anterioară perioadei anuale curente de raportare; statele membre pot coborî pragul respectiv; (c) nu face obiectul unor obligații sau face obiectul unor obligații simplificate în ceea ce privește planificarea redresării și a rezoluției în conformitate cu articolul 4 din Directiva 2014/59/UE; (d) portofoliul său de tranzacționare este clasificat ca fiind de mici dimensiuni în înțelesul articolului 94 alineatul (1); (e) valoarea totală a pozițiilor sale pe instrumente financiare derivate deținute cu intenția tranzacționării nu depășește 2 % din totalul activelor sale bilanțiere și extrabilanțiere și valoarea totală a pozițiilor sale globale pe instrumente financiare derivate nu depășește 5 %, ambele calculate în conformitate cu articolul 273a alineatul (3); (f) peste 75 % din totalul activelor și pasivelor consolidate ale instituției, cu excepția, în ambele cazuri, a expunerilor din interiorul grupului, se referă la activități cu contrapărți situate în Spațiul Economic European; (g) instituția nu utilizează modele interne pentru a îndeplini cerințele prudențiale în conformitate cu prezentul regulament, cu excepția filialelor care folosesc modele interne elaborate la nivel de grup, cu condiția ca grupul să fie supus cerințelor de publicare prevăzute la articolul 433a sau 433c pe bază consolidată; (h) instituția nu a contestat la autoritatea competentă calificarea ca instituție mică și cu un grad redus de complexitate; (i) autoritatea competentă nu a decis, pe baza analizei dimensiunii, a interconectării, a complexității sau a profilului de risc, că instituția nu trebuie să fie calificată ca instituție mică și cu un grad redus de complexitate”. Aceste instituții se pot încadra în definiția întreprinderilor mari dacă ating pragurile prevăzute la articolul 3 alineatul (7) din Directiva contabilă.

- întreprinderile de asigurare captive⁽⁸³⁾, cu condiția să fie: (i) întreprinderi mari sau (ii) IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE și
- întreprinderile de reasigurare captive⁽⁸⁴⁾, cu condiția să fie: (i) întreprinderi mari sau (ii) IMM-uri (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE.

LANȚUL VALORIC

29) ESRS prevăd că întreprinderile trebuie să utilizeze estimări dacă nu pot obține toate informațiile necesare privind lanțul valoric după ce au depus eforturi rezonabile în acest sens (ESRS 1, Cerințe generale, punctul 69). Ce înseamnă „eforturi rezonabile”?

Conceptul de „eforturi rezonabile” este utilizat pentru a stabili situațiile în care o întreprindere trebuie să raporteze o estimare a informațiilor privind lanțul valoric în loc de a raporta informații colectate de la actorii din lanțul său valoric.

Punctul 65 din ESRS 1 (Cerințe generale) stabilește scopul includerii informațiilor privind lanțul valoric în declarația privind durabilitatea. Potrivit acestui punct, „întreprinderea include informații semnificative privind lanțul valoric atunci când acest lucru este necesar: (a) pentru a permite utilizatorilor declarațiilor privind durabilitatea să înțeleagă impacturile, riscurile și oportunitățile semnificative ale întreprinderii și/sau (b) pentru a obține un set de informații care corespund caracteristicilor calitative ale informațiilor (a se vedea appendicele B la prezentul standard)”.

Punctul 68 din ESRS 1 (Cerințe generale) prevede următoarele: „Capacitatea întreprinderii de a obține informațiile necesare privind lanțul valoric din amonte și din aval poate varia în funcție de diverși factori, cum ar fi acordurile contractuale ale întreprinderii, nivelul de control pe care îl exercită aceasta asupra operațiunilor din afara perimetrului de consolidare și puterea sa de cumpărare. Atunci când întreprinderea nu are capacitatea de a controla activitățile lanțului său valoric din amonte și/sau din aval și relațiile sale de afaceri, obținerea de informații privind lanțul valoric poate fi mai dificilă.”

Punctul 69 din ESRS 1 (Cerințe generale) prevede următoarele: „Există circumstanțe în care întreprinderea nu poate colecta informații cu privire la lanțul său valoric din amonte și din aval, astfel cum se prevede la punctul 63, după ce a depus eforturi rezonabile în acest sens. În aceste circumstanțe, întreprinderea estimează informațiile care trebuie raportate cu privire la lanțul său valoric din amonte și din aval, utilizând toate informațiile rezonabile și justificabile, cum ar fi datele medii sectoriale și alți substituenți.”

La punctul 70 din ESRS 1 (Cerințe generale) se recunoaște că poate fi dificil să se obțină informații privind lanțul valoric atunci când actorul relevant din lanțul valoric este un IMM sau o altă întreprindere care nu face ea însăși obiectul cerințelor de raportare prevăzute în Directiva privind raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea.

Punctul 71 din ESRS 1 (Cerințe generale) face distincție între raportarea cu privire la politici, acțiuni și ținte și raportarea privind indicatorii. În ceea ce privește politicile, acțiunile și țintele, acest punct prevede că întreprinderea trebuie să raporteze informații privind lanțul valoric „în măsura în care politicile, acțiunile și țintele respective implică actori din lanțul valoric”. În ceea ce privește indicatorii, se prevede că „în multe cazuri, în special în ceea ce privește aspectele de mediu pentru care sunt disponibili substituenți, întreprinderea poate fi în măsură să respecte cerințele de raportare fără a colecta date de la actorii din lanțul său valoric din amonte și din aval, în special de la IMM-uri, de exemplu atunci când calculează emisiile de GES din categoria 3 ale întreprinderii”.

Punctul 72 clarifică faptul că: „Includerea estimărilor realizate utilizând date medii sectoriale sau alți substituenți nu trebuie să conducă la informații care nu îndeplinesc caracteristicile calitative ale informațiilor (a se vedea capitolul 2 și secțiunea 7.2 Sursele de incertitudine a estimărilor și a rezultatelor din prezentul standard).”

⁽⁸³⁾ Definite la articolul 13 punctul 2 din Directiva 2009/138/CE.

⁽⁸⁴⁾ Definite la articolul 13 punctul 5 din Directiva 2009/138/CE.

Întreprinderea ar trebui să determine eforturile rezonabile, astfel cum sunt menționate la punctul 69 din ESRS 1 (Cerințe generale), ținând seama de faptele și circumstanțele sale specifice, precum și de condițiile mediului extern în care își desfășoară activitatea. Prin urmare, ceea ce constituie un efort rezonabil tinde să varieze de la o întreprindere la alta.

Se preconizează că întreprinderile vor recurge mai frecvent la utilizarea estimărilor în primii ani de aplicare a cerințelor de raportare și că utilizarea estimărilor va deveni mai puțin frecventă în timp, pe măsură ce se va îmbunătăți capacitatea întreprinderilor și a actorilor din lanțurile lor valorice de a face schimb de informații privind durabilitatea.

În toate cazurile, întreprinderea ar trebui să analizeze dacă utilizarea estimărilor este de natură să afecteze calitatea informațiilor raportate. În anumite circumstanțe, utilizarea estimărilor ar putea îmbunătăți calitatea informațiilor raportate, de exemplu dacă contribuie la asigurarea neutralității informațiilor privind impacturile, riscurile și oportunitățile sau dacă informațiile colectate nu ar prezenta suficientă încredere. În aceste situații, utilizarea estimărilor ar contribui la o reprezentare mai fidelă a fenomenelor pe care informațiile intenționează să le reprezinte și, prin urmare, este mai probabil ca întreprinderea raportoare să utilizeze estimări. În alte situații, utilizarea estimărilor ar putea înrăutăți calitatea informațiilor raportate, de exemplu în cazul în care informațiile rezultate sunt mai puțin precise și/sau mai puțin complete și, prin urmare, reflectă mai puțin fidel fenomenele pe care intenționează să le reprezinte.

Atunci când se analizează faptele și circumstanțele specifice ale întreprinderii și condițiile mediului extern în care aceasta își desfășoară activitatea pentru a stabili ce reprezintă un efort rezonabil, următoarele criterii ar putea oferi îndrumări utile. Oricare dintre aceste criterii ar putea fi suficient prin el însuși pentru a stabili dacă s-au depus eforturi rezonabile sau criteriile ar putea fi aplicate în combinație.

- **Dimensiunea și resursele întreprinderii raportoare în raport cu amploarea și complexitatea lanțului său valoric.** Ceea ce constituie un efort rezonabil pentru o întreprindere mai mare, care dispune de resurse adecvate, ar putea să nu fie considerat rezonabil pentru o întreprindere mai mică, care dispune de obicei de mai puține resurse. Dimensiunea și resursele întreprinderii ar trebui analizate inclusiv în raport cu amploarea și complexitatea lanțului său valoric. De exemplu, ceea ce constituie un efort rezonabil pentru o întreprindere mai mare cu un număr mare de furnizori pentru mai multe produse diferite și/sau cu lanțuri de aprovizionare care cuprind mai multe niveluri ar putea fi considerat nerezonabil pentru o întreprindere mai mică cu un lanț valoric de complexitate similară.
- **Disponibilitatea tehnică a întreprinderii raportoare de a colecta informații privind lanțul valoric.** De exemplu, ceea ce constituie un efort rezonabil pentru o întreprindere foarte mare cu experiență anterioară substanțială în colectarea de informații privind durabilitatea de la actorii din lanțul său valoric ar putea să nu fie considerat rezonabil în cazul unei întreprinderi mai mici care nu are o astfel de experiență anterioară. Este de așteptat ca disponibilitatea tehnică a întreprinderilor de a colecta informații privind lanțul valoric să se îmbunătățească în timp.
- **Disponibilitatea instrumentelor de accesare și partajare a informațiilor privind lanțul valoric.** Ceea ce constituie un efort rezonabil poate fi influențat de disponibilitatea unor instrumente eficiente și utilizate frecvent, inclusiv a unor instrumente digitale, pentru a face schimb de informații privind lanțul valoric între întreprinderi. Este foarte posibil ca disponibilitatea unor astfel de instrumente să fie limitată în primii ani de aplicare a ESRS, dar ea ar trebui să se îmbunătățească în timp, inclusiv datorită standardelor de raportare voluntară de către IMM-uri privind durabilitatea (IMMV) elaborate în prezent de EFRAG. Aceasta înseamnă că întreprinderile vor recurge probabil mai mult la utilizarea estimărilor în primii ani de aplicare a ESRS decât în ciclurile de raportare ulterioare.
- **Dimensiunea și resursele actorului din lanțul valoric.** Ceea ce constituie un efort rezonabil poate fi influențat de dimensiunea și resursele actorului din lanțul valoric de la care se așteaptă informații. Este posibil ca în special IMM-urile să nu dispună de resursele necesare pentru a furniza cu ușurință și rapid informațiile care ar putea fi de interes pentru întreprinderea raportoare, ceea ce, la rândul său, îngreunează colectarea de către aceasta a informațiilor necesare privind lanțul valoric de la IMM-uri. Prin urmare, în cazul în care actorul din lanțul valoric este un IMM, întreprinderea raportoare va recurge probabil mai mult la utilizarea estimărilor. În general, aplicarea unui efort rezonabil de către întreprinderea raportoare nu ar trebui să dea naștere la așteptarea ca actorul din lanțul valoric să aplice eforturi nerezonabile.

- **Gradul de pregătire tehnică a actorului din lanțul valoric.** Ceea ce constituie un efort rezonabil poate fi influențat de disponibilitatea tehnică a actorului din lanțul valoric de a furniza informații privind durabilitatea. Pregătirea tehnică a actorilor din lanțul valoric ar trebui să se îmbunătățească în timp, ceea ce înseamnă că întreprinderile vor recurge probabil mai mult la utilizarea estimărilor în primii ani de aplicare a ESRS decât în ciclurile de raportare ulterioare.
- **Nivelul de influență și puterea de cumpărare.** Ceea ce constituie un efort rezonabil poate fi influențat de nivelul existent de control al întreprinderii raportoare asupra actorului din lanțul valoric și de puterea de cumpărare relativă a întreprinderii raportoare în comparație cu alte întreprinderi. De exemplu, pot fi necesare mai puține eforturi pentru a obține informații de la un actor din lanțul valoric care este deținut parțial de întreprinderea raportoare sau care generează o proporție ridicată din cifra sa de afaceri prin vânzări către întreprinderea raportoare. Aceasta înseamnă că întreprinderile vor recurge probabil mai mult la utilizarea estimărilor în cazul actorilor din lanțul valoric pe care nu îi dețin parțial sau pentru care reprezintă doar o mică parte din cifra de afaceri.
- **Legată de nivelul de influență, „proximitatea” actorului din lanțul valoric.** „Proximitatea” actorului din lanțul valoric față de întreprinderea raportoare poate fi luată în considerare pentru a stabili ce constituie un efort rezonabil deoarece, de obicei, sunt necesare mai puține eforturi pentru a obține informații de la un furnizor de prim nivel sau de la un client direct decât de la alți actori din lanțul valoric. Aceasta înseamnă că întreprinderile vor recurge probabil mai mult la utilizarea estimărilor în cazul actorilor din lanțul valoric care nu sunt furnizori de prim nivel sau clienți direcți.

30) Ce tip de cereri de informații privind durabilitatea ar trebui să se aștepte un IMM să primească drept consecință a CSRD și a ESRS?

Punctele 132 și 133 din ESRS 1 (Cerințe generale) stabilesc dispoziții tranzitorii care limitează informațiile privind lanțul valoric pe care întreprinderile care intră sub incidența CSRD trebuie să le raporteze și/sau să le obțină de la actorii din lanțul lor valoric în primii trei ani ⁽⁸⁵⁾. Măsura în care întreprinderile vor solicita IMM-urilor să le furnizeze informații privind durabilitatea ca urmare a CSRD și a ESRS va fi puternic influențată, în primii trei ani de punere în aplicare, de măsura în care întreprinderile care intră sub incidența CSRD vor utiliza aceste dispoziții tranzitorii pentru a raporta cu privire la lanțul valoric.

În pofida dispozițiilor tranzitorii menționate mai sus, IMM-urile ar trebui să se aștepte ca întreprinderile care intră sub incidența CSRD să depună „eforturi rezonabile” pentru a obține de la actorii din lanțurile lor valorice informațiile de care au nevoie pentru a se conforma standardelor europene de raportare privind durabilitatea. În conformitate cu răspunsul la întrebarea anterioară, dimensiunea și resursele, gradul de pregătire tehnică și proximitatea actorului din lanțul valoric sunt câteva dintre criteriile care pot fi utilizate pentru a stabili ce constituie „eforturi rezonabile”. Prin urmare, IMM-urile mai mici care nu au raportat niciodată în mod voluntar informații privind durabilitatea, care nu sunt legate de apariția unor efecte negative grave și nu sunt furnizori sau clienți de prim nivel ai întreprinderilor care intră sub incidența CSRD ar trebui, cel puțin în primii ani de aplicare a cerințelor de raportare, să fie expuse unor așteptări mai mici de a avea și a comunica informații privind durabilitatea. IMM-urile mai mari care au raportat anterior informații privind durabilitatea (de exemplu pentru că aplică EMAS sau alte sisteme de certificare sau de raportare în materie de mediu sau de durabilitate) și IMM-urile care sunt furnizori sau clienți de prim nivel ai întreprinderilor care intră sub incidența CSRD pot fi expuse unor așteptări mai mari de a avea și a comunica informații privind durabilitatea.

⁽⁸⁵⁾ Punctul 132: „În primii trei ani în care întreprinderea raportează cu privire la durabilitate în temeiul ESRS, în cazul în care nu sunt disponibile toate informațiile necesare privind lanțul valoric din amonte și din aval al întreprinderii, aceasta explică eforturile depuse pentru a obține informațiile necesare privind lanțul său valoric din amonte și din aval, motivele pentru care nu au putut fi obținute toate informațiile necesare și planurile sale pentru obținerea informațiilor necesare în viitor.” Punctul 133: „Pentru primii trei ani de raportare privind durabilitatea în temeiul ESRS, pentru a ține seama de dificultățile cu care se pot confrunta întreprinderile în ceea ce privește colectarea de informații de la actorii din întregul lor lanț valoric și pentru a limita sarcina pentru IMM-urile care fac parte din lanțul valoric: (a) atunci când prezintă informații privind politicile, acțiunile și țintele în conformitate cu ESRS 2 și cu alte ESRS, întreprinderea poate limita informațiile privind lanțul valoric din amonte și din aval la informațiile disponibile la nivel intern, cum ar fi datele aflate deja la dispoziția întreprinderii și informațiile disponibile public și (b) atunci când prezintă indicatori, întreprinderea nu este obligată să includă informații privind lanțul valoric din amonte și din aval, cu excepția punctelor de date derivate din alte acte legislative ale UE, astfel cum sunt enumerate în ESRS 2 apendicele B.”

EFRAG elaborează în prezent două standarde de raportare privind durabilitatea pentru IMM-uri: unul obligatoriu pentru IMM-urile cotate la bursă (ESRS IMMC) și unul voluntar pentru IMM-urile necotate la bursă (IMMV). ESRS IMMC va stabili nivelul maxim al informațiilor privind durabilitatea pe care o întreprindere care intră sub incidența CSRD poate fi obligată să le obțină, conform ESRS, de la IMM-urile din lanțul său valoric. IMMV va fi conceput astfel încât să devină un punct de referință pentru toți actorii de pe piață, menit să asigure că eforturile de raportare ale întreprinderilor vizate de CSRD și ale celor care nu intră sub incidența CSRD sunt proporționale.

31) Până când se aplică perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor privind lanțul valoric? Data de începere a perioadei de tranziție de trei ani ar trebui să fie diferită pentru fiecare tip de întreprindere?

Capitolul 10.2 din ESRS 1 stabilește dispoziții tranzitorii referitoare la capitolul 5 privind lanțurile valorice. Perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor necesare din lanțul valoric se aplică în primele trei exerciții financiare de aplicare a cerințelor de raportare, pentru fiecare întreprindere. De exemplu, dacă o întreprindere intră sub incidența articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă începând cu exercițiul financiar 2024, atunci aceasta poate beneficia de perioada de tranziție pentru raportarea privind lanțul valoric pentru exercițiile financiare 2024, 2025 și 2026.

ARTICOLUL 8 PUBLICAREA DE INFORMAȚII ÎN TEMEIUL REGULAMENTULUI PRIVIND TAXONOMIA

32) Întreprinderile trebuie să includă în declarația privind durabilitatea informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia?

Da, întreprinderile care intră sub incidența articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă trebuie să includă în declarațiile lor privind durabilitatea informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

33) În cazul în care un IMM cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE beneficiază de clauza de neparticipare timp de doi ani la raportarea privind durabilitatea până în 2028, este necesar să includă în continuare în raportul administratorilor săi informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia?

Nu. Articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia se aplică tuturor întreprinderilor care trebuie să întocmească și să publice o declarație privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă. În schimb, dacă un IMM (cu excepția microîntreprinderilor) cu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE decide să nu includă în raportul administratorilor săi declarația privind durabilitatea prevăzută la articolul 19a alineatul (7) din Directiva contabilă – în care ar trebui incluse informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia –, acesta nu are obligația de a publica informațiile prevăzute de articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

34) Întreprinderile au obligația de a include în raportul administratorilor informațiile care trebuie prezentate în temeiul articolului 8 din Regulamentul privind taxonomia chiar dacă sunt scutite de întocmirea și publicarea declarației privind durabilitatea în temeiul articolului 19a alineatul (9) și al articolului 29a alineatul (8) din Directiva contabilă?

Da, dar numai dacă societatea-mamă este stabilită într-o țară terță și dacă informațiile prevăzute de articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia nu sunt incluse în raportarea consolidată privind durabilitatea a societății-mamă. În cazul în care întreprinderea se prelevează de scutirea de obligația de a prezenta o declarație privind durabilitatea în temeiul articolului 19a alineatul (9) sau al articolului 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, iar societatea-mamă este stabilită într-o țară terță, informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia, care vizează activitățile desfășurate de filiala scutită stabilită în Uniune și de filialele acesteia, trebuie incluse în raportul administratorilor filialei scutite sau în raportarea consolidată privind durabilitatea efectuată de societatea-mamă stabilită în țara terță⁽⁸⁶⁾.

CERINȚE LINGVISTICE

35) În ce limbă ar trebui redactată și publicată declarația privind durabilitatea?

⁽⁸⁶⁾ Articolul 19a alineatul (9) al doilea paragraf litera (c) din Directiva contabilă.

Întreprinderile care fac obiectul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă ar trebui să publice raportul administratorilor (incluzând declarația privind durabilitatea), împreună cu opinia și declarația emise de auditorul statutar sau de firma de audit menționată la articolul 34 din Directiva contabilă, în conformitate cu articolul 30 alineatul (1) din Directiva contabilă, care face referire la legislația instituită de fiecare stat membru în conformitate cu titlul 1 capitolul III din Directiva privind dreptul societăților comerciale. Concret, la articolul 21 din Directiva privind dreptul societăților comerciale se fac următoarele precizări: „(1) *Actele și informațiile care urmează să fie publicate în conformitate cu articolul 14 sunt întocmite și depuse în una dintre limbile autorizate de normele lingvistice aplicabile în acest domeniu în statul membru în care se deschide dosarul prevăzut la articolul 16 alineatul (1)*”. Prin urmare, limba pe care trebuie să o utilizeze întreprinderile pentru a publica declarația privind durabilitatea inclusă în raportul administratorilor trebuie să fie o limbă specificată în legislația adoptată de statul membru relevant în conformitate cu articolul 21 din Directiva privind dreptul societăților comerciale.

În cazul în care o întreprindere care face obiectul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă deține valori mobiliare cotate pe o piață reglementată din UE, aceasta va trebui să respecte și obligațiile de informare prevăzute în Directiva privind transparența în ceea ce privește raportul administratorilor. Regimul lingvistic aplicabil „informațiilor reglementate”, printre care se numără și raportul administratorilor din cadrul raportului financiar anual, este stabilit de fiecare stat membru în conformitate cu articolul 20 din Directiva privind transparența.

DIGITALIZAREA (FORMAT ȘI MARCARE DIGITALĂ)

36) Care sunt cerințele privind formatul digital al raportului administratorilor care include o declarație privind durabilitatea?

Articolul 29d din Directiva contabilă impune întreprinderilor care trebuie să efectueze raportarea privind durabilitatea să întocmească raportul administratorilor (la nivel consolidat, dacă este cazul) în formatul de raportare electronică prevăzut la articolul 3 din Regulamentul delegat privind ESEF (și anume XHTML) și să marcheze declarația privind durabilitatea cuprinsă în raportul administratorilor în conformitate cu taxonomia digitală care urmează să fie specificată printr-o modificare a Regulamentului delegat privind ESEF.

37) Întreprinderile trebuie să marcheze și informațiile prezentate în temeiul articolului 8 din Regulamentul privind taxonomia?

Da. Articolul 29d din Directiva contabilă impune întreprinderilor care trebuie să publice o declarație privind durabilitatea în cadrul raportului administratorilor să marcheze declarația privind durabilitatea, inclusiv informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia, în conformitate cu taxonomia digitală care urmează să fie specificată printr-o modificare a Regulamentului delegat privind ESEF.

38) Care sunt cerințele privind formatul pe care trebuie să le respecte întreprinderile până la adoptarea de către Comisia Europeană a unei taxonomii digitale pentru marcajul declarației privind durabilitatea?

Articolul 29d din Directiva contabilă impune întreprinderilor care trebuie să publice o declarație privind durabilitatea în cadrul raportului administratorilor să întocmească raportul administratorilor în formatul de raportare electronică specificat la articolul 3 din Regulamentul delegat privind ESEF (și anume XHTML) și să marcheze declarația privind durabilitatea cuprinsă în raportul administratorilor în conformitate cu taxonomia digitală specifică care urmează să fie adoptată printr-o modificare a Regulamentului delegat privind ESEF. Până la adoptarea acestei taxonomii digitale, întreprinderile nu sunt obligate să își marcheze declarațiile privind durabilitatea. Având în vedere că declarația privind durabilitatea va deveni prelucrabilă automat numai după ce va fi inclusă într-un document XHTML și va fi marcată cu o taxonomie digitală, până la adoptarea taxonomiei digitale întreprinderile nu sunt obligate nici să întocmească raportul administratorilor în XHTML.

PUBLICARE

39) Care este termenul de publicare a raportului administratorilor care include declarația privind durabilitatea?

Articolul 30 din Directiva contabilă stabilește normele de publicare a raportului administratorilor (care include declarația privind durabilitatea elaborată în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă, după caz), care trebuie publicat împreună cu opinia/raportul de asigurare și în termen de cel mult 12 luni de la data bilanțului exercițiului financiar pentru care se întocmește raportul, astfel cum este prevăzută de fiecare stat membru.

Întreprinderile care sunt emitenți de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE au, de asemenea, obligația de a-și publica raportul financiar anual (care include raportul administratorilor și, prin urmare, declarația privind durabilitatea) în termen de cel mult patru luni de la încheierea fiecărui exercițiu financiar, în conformitate cu articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența, care face trimitere la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă.

SUPRAVEGHEREA

40) Care sunt autoritățile responsabile cu supravegherea respectării cerințelor pentru declarația privind durabilitatea întocmită în conformitate cu articolele 19a și 29a din Directiva contabilă?

CSRD nu introduce nicio modificare a regimului de supraveghere al UE preexistent, care prevede obligația statelor membre de a institui sancțiuni eficace, proporționale și disuasive pentru cazurile de nerespectare de către întreprinderile cu răspundere limitată (articolul 51 din Directiva contabilă) și de a înființa o autoritate națională de supraveghere cu competența de a supraveghea conformitatea emitenților de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (articolele 28 și următoarele din Directiva privind transparența). Aceasta înseamnă că respectarea de către întreprinderi a cerințelor de raportare privind durabilitatea va face obiectul regimului național de sancțiuni instituit pentru raportul administratorilor întreprinderilor cu răspundere limitată (care fac obiectul Directivei contabile) și al emitenților de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (care fac obiectul Directivei privind transparența). În ceea ce privește emitenții de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE, ESMA are, de asemenea, obligația de a emite orientări privind supravegherea raportării privind durabilitatea de către autoritățile naționale competente în temeiul articolului 28d din Directiva privind transparența.

În orice caz, declarația privind durabilitatea care urmează să fie inclusă în raportul administratorilor trebuie să facă întotdeauna obiectul unei asigurări din partea unui auditor statutar sau a unui furnizor independent de servicii de asigurare (PISA), în cazul în care acest lucru este permis de un stat membru, în temeiul articolului 34 din Directiva contabilă.

SECȚIUNEA IV

ÎNTREBĂRI FRECVENTE REFERITOARE LA INFORMAȚIILE PRIVIND DURABILITATEA RAPORTATE ÎN TEMEIUL ARTICOLULUI 40A DIN DIRECTIVA CONTABILĂ

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DATA DE APLICARE

41) Societatea-mamă de cel mai înalt rang dintr-o țară terță trebuie să aibă o anumită formă juridică pentru a intra sub incidența articolului 40a din Directiva contabilă?

Nu. Forma juridică a societății-mamă de cel mai înalt rang dintr-o țară terță este irelevantă în sensul articolului 40a din Directiva contabilă.

42) Care sunt obligațiile care revin filialei din UE sau sucursalei din UE în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă? Filiala/sucursala din UE are obligația de a întocmi raportul privind durabilitatea sau doar de a publica și de a face accesibil raportul privind durabilitatea elaborat de societatea-mamă?

Dacă o întreprindere dintr-o țară terță intră sub incidența articolului 40a din Directiva contabilă, atunci fie filiala sa din UE, fie sucursala sa din UE va trebui să publice și să pună la dispoziție un raport privind durabilitatea în numele societății-mamă dintr-o țară terță. Obligația de a întocmi raportul privind durabilitatea nu revine în mod explicit filialei sau sucursalei din UE. Aceasta înseamnă că raportul poate fi întocmit de societatea-mamă din țara terță, fiind apoi publicat și pus la dispoziție de filiala sau sucursala din UE fie prin depunerea acestuia la un registru al comerțului din UE, fie prin publicarea pe site-ul său. Alternativ, filiala sau sucursala din UE poate întocmi, publica și pune la dispoziție raportul în numele societății-mamă din țara terță.

- 43) **Raportul privind durabilitatea prevăzut la articolul 40a din Directiva contabilă trebuie publicat de fiecare filială sau sucursală din UE? Sau este suficient ca doar una dintre filialele sau sucursalele din UE să publice raportul, iar celelalte să pună la dispoziție un simplu link către raportul privind durabilitatea?**

Articolul 40a din Directiva contabilă prevede ca cel puțin un raport privind durabilitatea să fie publicat de fiecare filială sau sucursală din fiecare stat membru („*Statele membre prevăd obligația ca o filială stabilită pe teritoriul lor [...]*”). Pentru a evita dubla raportare de către filialele și sucursalele aceleiași întreprinderi dintr-o țară terță, statele membre pot permite unei filiale sau sucursale stabilite sau situate pe teritoriul lor să respecte obligația prevăzută la articolul 40a din Directiva contabilă prin furnizarea unui link la raportul privind durabilitatea publicat de o altă filială sau sucursală din Uniune a întreprinderii din țara terță.

ESRS

- 44) **Ce ESRS ar trebui utilizate pentru elaborarea raportului privind durabilitatea în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă?**

Raportul privind durabilitatea menționat la articolul 40a din Directiva contabilă trebuie elaborat în conformitate cu standardele de raportare privind durabilitatea care urmează să fie adoptate în temeiul articolului 40b din Directiva contabilă.

Prin derogare, articolul 40a alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva contabilă permite elaborarea raportului privind durabilitatea în conformitate cu standardele de raportare privind durabilitatea adoptate în temeiul articolului 29b din Directiva contabilă (adică ESRS) sau într-un mod echivalent cu standardele de raportare privind durabilitatea adoptate în temeiul articolului 29b din Directiva contabilă, astfel cum se stabilește printr-o decizie a Comisiei privind echivalența. Această dispoziție ar trebui interpretată în sensul că o societate-mamă dintr-o țară terță care intră sub incidența articolului 40a din Directiva contabilă poate alege să publice o declarație consolidată privind durabilitatea în conformitate cu articolul 29a din Directiva contabilă (elaborată în conformitate cu standardele adoptate în temeiul articolului 29b), în loc ca filiala sa din UE sau sucursala sa din UE să publice un raport privind durabilitatea la nivel de grup în conformitate cu articolul 40a din Directiva contabilă. În acest caz, se aplică scutirile pentru filiala din UE prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă.

- 45) **Ce se întâmplă dacă filiala/sucursala din UE nu reușește să obțină toate informațiile necesare pentru întocmirea raportului privind durabilitatea?**

În cazul în care nu sunt furnizate toate informațiile necesare, filiala sau sucursala trebuie să elaboreze, să publice și să pună la dispoziție un raport privind durabilitatea care să conțină toate informațiile aflate în posesia sa, obținute sau dobândite, și să emită o declarație în care să precizeze că întreprinderea din țara terță nu a pus la dispoziție informațiile necesare [articolul 40a alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva contabilă].

ARTICOLUL 8 PUBLICAREA DE INFORMAȚII ÎN TEMEIUL REGULAMENTULUI PRIVIND TAXONOMIA

- 46) **Întreprinderile trebuie să includă informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia în raportul privind durabilitatea elaborat în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă?**

Nu. Întreprinderile care raportează în conformitate cu articolul 40a din Directiva contabilă nu au obligația să includă în raportul privind durabilitatea informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

- 47) **În cazul în care o societate-mamă dintr-o țară terță care face obiectul articolului 40a din Directiva contabilă alege să întocmească și să publice o declarație consolidată privind durabilitatea întocmită în conformitate cu ESRS în locul unui raport privind durabilitatea, societatea-mamă din țara terță respectivă are obligația de a prezenta informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia?**

O societate-mamă dintr-o țară terță care face obiectul articolului 40a din Directiva contabilă și care alege să publice o declarație consolidată privind durabilitatea întocmită în conformitate cu ESRS în locul unui raport privind durabilitatea nu are obligația să raporteze informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

Totuși, pentru ca filialele din Uniune ale respectivei societăți-mamă dintr-o țară terță să fie scutite de la cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă (în cazul în care aceste filiale din Uniune fac obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă), informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia referitoare la activitățile desfășurate de respectivele filiale din Uniune trebuie incluse în raportul administratorilor acestora sau în raportarea consolidată privind durabilitatea efectuată de societatea-mamă dintr-o țară terță ⁽⁸⁷⁾.

NORMELE REFERITOARE LA SCUTIRI

48) Filialele din Uniune care fac obiectul articolului 40a din Directiva contabilă pot beneficia de regimul de scutire prevăzut la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29 alineatul (8) din Directiva contabilă?

Declarația privind durabilitatea elaborată în conformitate cu articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă și raportul privind durabilitatea elaborat în conformitate cu articolul 40a din Directiva contabilă au un conținut diferit și funcționează în cadrul unor regimuri separate.

Ca atare, faptul că o filială din Uniune publică un raport privind durabilitatea la nivelul grupului societății-mamă dintr-o țară terță în conformitate cu dispozițiile articolului 40a nu scutește filiala respectivă din Uniune sau filialele acesteia de respectarea obligațiilor de raportare prevăzute la articolele 19a și/sau 29a.

Totuși, o societate-mamă dintr-o țară terță care intră sub incidența articolului 40a poate alege să publice o declarație consolidată privind durabilitatea în conformitate cu articolul 29a (elaborată în conformitate cu standardele de raportare privind durabilitatea adoptate în temeiul articolului 29b sau într-un mod echivalent cu respectivele standarde de raportare privind durabilitatea), în loc ca filiala sa din UE sau sucursala sa din UE să publice un raport privind durabilitatea la nivel de grup în conformitate cu articolul 40a. În acest caz, filiala din UE este scutită de obligația de a publica raportul privind durabilitatea prevăzut la articolul 40a, sub rezerva îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8).

LIMBA ȘI FORMATUL

49) În ce limbă ar trebui publicat raportul privind durabilitatea?

Regimul lingvistic al raportului privind durabilitatea este stabilit de fiecare stat membru în conformitate cu articolul 21 din Directiva privind dreptul societăților comerciale.

50) Care sunt cerințele privind formatul raportului privind durabilitatea care trebuie prezentat în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă?

Directiva contabilă nu prevede un format specific pentru publicarea raportului privind durabilitatea. Totuși, articolul 33a – introdus prin Directiva (UE) 2023/2864 privind funcționarea punctului unic de acces european (Directiva Omnibus privind ESAP) ⁽⁸⁸⁾ – impune filialelor și sucursalelor care fac obiectul articolului 40a să transmită raportul privind durabilitatea organismului de colectare desemnat de statul membru într-un format care să permită extragerea de date, împreună cu metadatele însoțitoare relevante ⁽⁸⁹⁾. De asemenea, Comisia este împuternicită să adopte măsuri de punere în aplicare pentru a specifica metadate suplimentare care să însoțească raportul privind durabilitatea și pentru a solicita un format prelucrabil automat.

PUBLICARE

51) Când ar trebui întreprinderile/sucursalele să publice raportul privind durabilitatea?

⁽⁸⁷⁾ Articolul 19a alineatul (9) al doilea paragraf litera (c) și articolul 29a alineatul (8) al doilea paragraf litera (c) din Directiva contabilă.

⁽⁸⁸⁾ Directiva (UE) 2023/2864 a Parlamentului European și a Consiliului din 13 decembrie 2023 de modificare a anumitor directive în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (JO L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

⁽⁸⁹⁾ Articolul 33a din Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin pachetul privind ESAP.

Articolul 40d alineatul (1) din Directiva contabilă impune filialelor și sucursalelor menționate la articolul 40a alineatul (1) din Directiva contabilă să publice raportul privind durabilitatea – împreună cu opinia de asigurare și, după caz, cu declarația menționată la articolul 40a alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva contabilă – în termen de 12 luni de la data bilanșului exercițiului financiar pentru care este întocmit raportul.

SUPRAVEGHEREA

52) Care sunt autoritățile responsabile cu supravegherea respectării cerințelor pentru raportul privind durabilitatea?

CSRD nu introduce nicio modificare a regimului de sancțiuni preexistent în temeiul Directivei contabile, care prevede obligația statelor membre de a institui sancțiuni eficace, proporționale și disuasive pentru cazurile de nerespectare de către întreprinderile care fac obiectul cerințelor din Directiva contabilă ⁽⁹⁰⁾. Prin urmare, respectarea de către întreprinderi a cerințelor de raportare privind durabilitatea face obiectul regimului național de sancțiuni instituit pentru raportul administratorilor întreprinderilor care fac obiectul Directivei contabile. În orice caz, raportul privind durabilitatea trebuie să facă întotdeauna obiectul unei asigurări din partea unui prestator de asigurare în conformitate cu articolul 40a alineatul (3) din Directiva contabilă ⁽⁹¹⁾.

SECȚIUNEA V

ÎNTREBĂRI FRECVENTE PRIVIND ASIGURAREA RAPORTĂRII PRIVIND DURABILITATEA

AUTORIZAREA AUDITORILOR STATUTARI ȘI A FIRMELOR DE AUDIT

53) Persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să îndeplinească condițiile impuse de articolele 4 și 6-12 din Directiva privind auditul, inclusiv cerințele specifice suplimentare prevăzute la articolul 7 alineatul (2), la articolul 8 alineatul (3), la articolul 10 alineatul (1) al doilea paragraf și la articolul 14 alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva privind auditul? Persoanele fizice care dețin drepturi de vot într-o firmă de audit trebuie să îndeplinească, de asemenea, condițiile impuse de articolele 4 și 6-12 din Directiva privind auditul, inclusiv cerințele specifice suplimentare prevăzute la articolul 7 alineatul (2), la articolul 8 alineatul (3), la articolul 10 alineatul (1) al doilea paragraf și la articolul 14 alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva privind auditul, chiar dacă firma de audit nu intenționează să furnizeze asigurarea raportării privind durabilitatea? Care sunt cerințele aplicabile persoanelor fizice care alcătuiesc organul administrativ sau de conducere al firmei de audit?

Articolul 3 din Directiva privind auditul – care reglementează autorizarea auditorilor statutari și a firmelor de audit – prevede că autoritățile competente pot autoriza auditorii statutari și firmele de audit numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții.

Condițiile de autorizare a auditorilor statutari menționate la articolul 3 alineatul (3) din Directiva privind auditul fac trimitere la articolele 4 și 6-10 din Directiva privind auditul, iar condițiile de aprobare a firmelor de audit menționate la articolul 3 alineatul (4) din Directiva privind auditul fac trimitere la articolele 4 și 6-12 din Directiva privind auditul.

Formularea articolului 4 din Directiva privind auditul, care vizează buna reputație, este suficient de generală încât să se aplice și asigurării raportării privind durabilitatea, iar articolele 6-12 din Directiva privind auditul au fost modificate pentru a se aplica în mod explicit asigurării raportării privind durabilitatea.

⁽⁹⁰⁾ Articolul 51 din Directiva contabilă: „Statele membre stabilesc sancțiunile aplicabile în cazul încălcării dispozițiilor naționale adoptate în temeiul prezentei directive și iau toate măsurile necesare pentru a garanta faptul că sancțiunile respective sunt respectate. Sancțiunile prevăzute sunt eficace, proporționale și cu efect de descurajare”.

⁽⁹¹⁾ Articolul 40a alineatul (3) primul paragraf: „Statele membre prevăd obligația ca raportul privind durabilitatea [...] să fie publicat însoțit de o opinie de asigurare emisă de una sau mai multe persoane sau firme autorizate să emită o opinie cu privire la asigurarea raportării privind durabilitatea în temeiul dreptului intern al întreprinderii dintr-o țară terță sau al unui stat membru.”

În cazul în care un auditor statutar sau o firmă de audit dorește să fie autorizată să furnizeze o asigurare a raportării privind durabilitatea, aceasta va trebui să respecte toate cerințele relevante din legislația națională de transpunere a Directivei privind auditul în ceea ce privește asigurarea raportării privind durabilitatea, inclusiv pe cele menționate la articolul 3 alineatul (4) din Directiva privind auditul. Respectarea cerințelor pentru asigurarea raportării privind durabilitatea nu este obligatorie pentru autorizarea, în temeiul articolului 3 din Directiva privind auditul, a unui auditor statutar sau a unei firme de audit care nu furnizează o asigurare a raportării privind durabilitatea.

54) Care sunt cerințele de autorizare, în vederea asigurării durabilității, a auditorilor statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2024 sau care se aflau în proces de autorizare la 1 ianuarie 2024?

Pentru ca auditorii statutari să poată furniza o asigurare a raportării privind durabilitatea, aceștia trebuie să fie autorizați și apoi să respecte cerințele suplimentare privind durabilitatea.

Mai precis, în conformitate cu articolul 14a al treilea paragraf din Directiva privind auditul, auditorii statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2026 – care fie erau deja autorizați, fie erau în proces de autorizare la 1 ianuarie 2024 – care doresc să efectueze și asigurarea durabilității nu sunt obligați să respecte articolul 7 alineatul (2), articolul 8 alineatul (3), articolul 10 alineatul (1) al doilea paragraf și articolul 14 alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva contabilă, dar trebuie în continuare să dobândească cunoștințele necesare prin intermediul formării continue.

55) Auditorii statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2026 pot solicita să fie autorizați pentru asigurarea durabilității fără o limită de timp? Care ar fi cerințele aplicabile pentru autorizarea lor?

În temeiul articolului 14a al treilea paragraf din Directiva privind auditul, auditorii statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2026 care doresc să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea trebuie să dobândească cunoștințele necesare în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea și asigurarea raportării privind durabilitatea, inclusiv în domeniile enumerate la articolul 8 alineatul (3) din Directiva privind auditul, prin intermediul formării continue prevăzute la articolul 13 din Directiva privind auditul. Articolul 14a din Directiva privind auditul nu impune examinări suplimentare și nici dobândirea acestor cunoștințe înainte de obținerea autorizației. Directiva privind auditul nu stabilește termene până la care auditorii statutari autorizați înainte de 1 ianuarie 2026 să poată solicita efectuarea asigurării durabilității în conformitate cu aceste cerințe.

56) Pentru ca auditorul statutar sau stagiarul să fie autorizat să efectueze inclusiv asigurarea raportării privind durabilitatea, formarea practică de trei ani prevăzută la articolul 10 alineatul (1) primul paragraf din Directiva privind auditul va trebui să includă opt luni de pregătire practică în domeniul asigurării privind durabilitatea sau va trebui să fie prelungită cu încă opt luni?

Pentru ca auditorul statutar sau stagiarul să fie autorizat să efectueze inclusiv asigurarea raportării privind durabilitatea, formarea practică de trei ani prevăzută la articolul 10 alineatul (1) primul paragraf din Directiva privind auditul va trebui să includă opt luni de pregătire practică privind asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea sau privind alte servicii legate de durabilitate.

Auditorul statutar sau stagiarul care a finalizat deja formarea practică de trei ani la momentul depunerii cererii de autorizare pentru a efectua asigurarea raportării privind durabilitatea va trebui să efectueze o perioadă suplimentară de opt luni de pregătire practică în materie de asigurare a raportării anuale și consolidate privind durabilitatea sau privind alte servicii legate de durabilitate.

Articolul 14a primul și al doilea paragraf din Directiva privind auditul scutește de această obligație următoarele categorii de profesioniști: auditorii statutari care sunt autorizați sau recunoscuți pentru a efectua audituri statutare înainte de 1 ianuarie 2024 și persoanele care se află în proces de autorizare la 1 ianuarie 2024, cu condiția să finalizeze acest proces până la 1 ianuarie 2026. În conformitate cu articolul 14a al treilea paragraf din Directiva privind auditul, acești profesioniști vor trebui în continuare să dobândească cunoștințele necesare prin intermediul formării continue.

- 57) **În conformitate cu articolul 10 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva privind auditul, pentru ca auditorul statutar sau stagiarul să fie autorizat să efectueze inclusiv asigurarea raportării privind durabilitatea, cel puțin opt luni din pregătirea practică menționată la primul paragraf trebuie să aibă ca obiect asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea sau alte servicii legate de durabilitate. Care este interpretarea corectă a „altor servicii legate de durabilitate”?**

„Alte servicii legate de durabilitate” ar trebui înțelese ca servicii legate de raportarea privind durabilitatea, altele decât asigurarea. Ele pot cuprinde, de exemplu, servicii de consultanță cu privire la rapoartele privind durabilitatea și întocmirea rapoartelor privind durabilitatea.

- 58) **Un auditor statutar autorizat să efectueze audituri statutare înainte de 1 ianuarie 2024 în statul membru A poate fi autorizat să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea în statul membru B, chiar dacă nu este autorizat să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea în statul membru A? Pentru înregistrarea în statul membru B, este necesar ca acest auditor să fie înregistrat ca auditor statutar și ca prestator de servicii de asigurare sau poate fi înregistrat doar ca prestator de servicii de asigurare?**

Pentru înregistrarea în statul membru B, auditorul statutar trebuie să fie autorizat ca auditor statutar în statul membru respectiv [a se vedea articolul 3 alineatul (1) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva privind auditul]. Dacă auditorul se află în această situație și dorește să fie înregistrat ca prestator de servicii de asigurare, în statul membru B se va aplica regimul tranzitoriu prevăzut la articolul 14a din Directiva privind auditul (a se vedea și întrebarea frecventă 54). Nu este necesară autorizarea ca prestator de servicii de asigurare în statul membru A.

- 59) **Un auditor statutar autorizat să efectueze audituri statutare după 1 ianuarie 2024 în statul membru A și care este, de asemenea, autorizat să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea în statul membru respectiv dorește să se înregistreze în statul membru B. În acest caz, auditorul statutar trebuie să fie înregistrat în statul membru B ca auditor și ca prestator de servicii de asigurare sau ar putea fi înregistrat numai ca prestator de servicii de asigurare?**

Auditorul statutar ar trebui să fie înregistrat ca auditor statutar și ca prestator de servicii de asigurare în statul membru B. Singurele entități care pot fi înregistrate ca prestatori de servicii de asigurare fără a fi auditori sunt prestatorii independenți de servicii de asigurare (PISA).

ACREDITAREA ȘI APROBAREA PRESTATORILOR INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)

- 60) **Persoanele fizice pot fi acreditate ca furnizori independenți de servicii de asigurare (PISA)?**

Da. Articolul 2 punctul 23 din Directiva privind auditul și articolul 2 punctul 20 din Directiva contabilă definesc PISA ca fiind „un organism de evaluare a conformității acreditat în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 765/2008 al Parlamentului European și al Consiliului pentru activitatea specifică de evaluare a conformității menționată la articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva 2013/34/UE”. De asemenea, Regulamentul nr. 765/2008 definește organismul de evaluare a conformității ca fiind „un organism care efectuează activități de evaluare a conformității, inclusiv etalonare, încercare, certificare și inspecție”.

Deși Regulamentul (CE) nr. 765/2008 se referă numai la acreditarea organismelor, trebuie reamintit faptul că PISA nu intră în domeniul de aplicare preconizat al regulamentului respectiv. Termenul „organism” ar trebui înțeles ca incluzând și cazul persoanelor fizice, pentru a asigura condiții de concurență echitabile între PISA și auditorii statutari.

- 61) **PISA stabiliți într-un stat membru pot efectua asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul respectiv, cu condiția să facă obiectul unor cerințe echivalente cu cele prevăzute în Directiva privind auditul. Echivalența cerințelor vizează și articolul 3a din Directiva privind auditul?**

Articolul 34 alineatul (4) din Directiva contabilă prevede că PISA trebuie să respecte cerințe echivalente cu cele din Directiva privind auditul pentru a putea să efectueze asigurarea durabilității. Aceste cerințe includ lista neexhaustivă prevăzută la articolul 34 alineatul (4) din Directiva contabilă și o evaluare a echivalenței cu asigurarea raportării privind durabilitatea, astfel cum este definită la articolul 2 punctul 22 din Directiva privind auditul.

Pentru a asigura condiții de concurență echitabile între PISA și auditorii statutare, PISA ar trebui să respecte inclusiv cerințe de înregistrare echivalente cu cele prevăzute la articolul 3a din Directiva privind auditul.

PARTEA TERȚĂ INDEPENDENTĂ ACREDITATĂ

62) Cine este „partea terță independentă acreditată” menționată la articolul 34 alineatul (6) din Directiva contabilă și la articolul 37 alineatul (3) din Directiva privind auditul?

Considerentul 63 din CSRD prevede următoarele: „Statele membre ar trebui să se asigure că, atunci când o întreprindere este obligată în temeiul dreptului Uniunii să solicite verificarea de către o parte terță independentă acreditată a unor elemente ale raportării sale privind durabilitatea, raportul părții terțe independente acreditate este pus la dispoziție fie ca anexă la raportul administratorilor, fie prin orice alte mijloace accesibile publicului. O asemenea punere la dispoziție a raportului nu ar trebui să aducă atingere rezultatului opiniei de asigurare, față de care verificarea de către o parte terță ar trebui să rămână independentă. Nu ar trebui să decurgă nicio duplicare a muncii între auditor sau prestatorul independent de servicii de asigurare care exprimă opinia de asigurare și partea terță independentă acreditată.”

O „parte terță independentă acreditată” este o entitate, de obicei un expert diferit de auditorul statutar și de prestatorul independent de servicii de asigurare (PISA), care furnizează opinia de asigurare cu privire la declarația privind durabilitatea și care ar putea verifica unele părți ale raportării privind durabilitatea, cum ar fi emisiile de GES. CSRD impune transparență în ceea ce privește rezultatele activității sale și nesuprapunerea cu activitatea auditorilor statutare/PISA ⁽⁹²⁾.

PRESTATORII INDEPENDENȚI DE SERVICII DE ASIGURARE (PISA)

63) Va putea un prestator independent de servicii de asigurare (PISA) stabilit pe teritoriul unui alt stat membru să îndeplinească sarcini într-un stat membru care nu permite ca PISA să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul său?

Nu. Un PISA stabilit pe teritoriul unui alt stat membru nu va putea să furnizeze o asigurare a raportării privind durabilitatea într-un stat membru care nu permite ca PISA să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul său.

Articolul 34 alineatul (4) primul paragraf din Directiva contabilă oferă statelor membre opțiunea de a permite ca PISA stabiliți pe teritoriul lor să exprime opinia de asigurare asupra raportării privind durabilitatea, cu condiția ca acești PISA să facă obiectul unor cerințe echivalente cu cele prevăzute de Directiva privind auditul pentru auditorii statutare care efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea. Articolul 34 alineatul (5) primul paragraf din Directiva contabilă impune doar statelor membre care au utilizat această opțiune să permită ca PISA stabiliți într-un alt stat membru să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul lor.

64) Dacă PISA este stabilit într-un alt stat membru, cine va avea competențe de supraveghere pentru activitatea desfășurată de PISA?

În cazul în care PISA efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea pe teritoriul unui alt stat membru (statul membru gazdă), statul membru în care este stabilit PISA (statul membru de origine) ar trebui să fie responsabil de supravegherea activității PISA, cu excepția cazului în care statul membru gazdă decide să supravegheze el însuși asigurarea raportării privind durabilitatea efectuată de prestatorii independenți de servicii de asigurare pe teritoriul său ⁽⁹³⁾. Dacă statul membru gazdă decide să supravegheze asigurarea raportării privind durabilitatea efectuată pe teritoriul său de către PISA înregistrați în alt stat membru, statul membru gazdă: (i) nu impune acestor PISA cerințe sau condiții de antrenare a răspunderii mai stricte decât cele impuse pentru asigurarea raportării privind durabilitatea în temeiul legislației naționale pentru PISA sau auditorii stabiliți în statul membru gazdă respectiv și (ii) informează alte state membre cu privire la decizia sa de a supraveghea asigurarea raportării privind durabilitatea efectuată de PISA stabiliți în alte state membre.

⁽⁹²⁾ Articolul 34 alineatul (6) din Directiva contabilă și articolul 37 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva privind auditul.

⁽⁹³⁾ Articolul 34 alineatul (5) din Directiva contabilă.

- 65) **Odată ce un stat membru a permis înființarea de PISA pe teritoriul său, întreprinderilor naționale li se permite în mod automat să recurgă la PISA pentru a efectua asigurarea raportării privind durabilitatea?**

Da, întreprinderilor li se va permite să recurgă la PISA pentru asigurarea declarației lor privind durabilitatea după ce un stat membru a permis ca asigurarea raportării privind durabilitatea să fie efectuată de PISA.

FURNIZORII DE ASIGURARE DIN ȚĂRI TERȚE

- 66) **Prestatorii independenți de servicii de asigurare (PISA) din țări terțe pot furniza o asigurare privind durabilitatea în Uniune?**

În conformitate cu articolul 34 alineatul (4) din Directiva contabilă, PISA stabiliți pe teritoriul unui stat membru pot fi autorizați să furnizeze asigurarea raportării privind durabilitatea.

Definiția PISA de la articolul 2 punctul 23 din Directiva privind auditul și de la articolul 2 punctul 20 din Directiva contabilă impune acreditarea acestuia în temeiul Regulamentului (CE) nr. 765/2008. Deși regulamentul respectiv se referă numai la acreditarea organismelor care sunt stabilite pe teritoriul unui stat membru, trebuie reamintit faptul că PISA nu intră în domeniul de aplicare preconizat al regulamentului respectiv. PISA prestează servicii de asigurare a raportării privind durabilitatea. Prin urmare, regimul de autorizare a PISA trebuie interpretat prin prisma angajamentelor asumate de statele membre în cadrul GATS (Acordul general privind comerțul cu servicii al Organizației Mondiale a Comerțului) și a acordurilor bilaterale ale Uniunii. În consecință, în contextul PISA, Regulamentul (CE) nr. 765/2008 trebuie interpretat în așa fel încât PISA din țările terțe să aibă posibilitatea de a furniza asigurarea raportării privind durabilitatea în conformitate cu angajamentele statelor membre.

CONFIDENȚIALITATEA

- 67) **Cerințele de confidențialitate prevăzute la articolul 23 din Directiva privind auditul sunt aplicabile și profesioniștilor care efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea?**

Da. Cerințele de confidențialitate prevăzute la articolul 23 din Directiva privind auditul sunt aplicabile inclusiv profesioniștilor care efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea. În cazul în care statul membru a permis unui PISA sau unui auditor statutar, altul decât cel care auditează situațiile financiare, să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea, acești furnizori de asigurare ar trebui să poată face schimb de informații pentru a se coordona în mod corespunzător.

SERVICIILE DE ASIGURARE

- 68) **Care este sensul termenului „analiză privind durabilitatea” utilizat la articolul 8 alineatul (3) litera (b) din Directiva privind auditul?**

Termenul „analiză privind durabilitatea” a fost utilizat pentru auditorii statutari cu scopul de a face o paralelă cu termenul „analiză financiară” din Directiva privind auditul. În timp ce „analiza financiară” se referă la o evaluare a viabilității, stabilității și profitabilității unei întreprinderi, a unei întreprinderi secundare sau a unui proiect, „analiza privind durabilitatea” ar trebui considerată ca fiind o evaluare a aspectelor legate de durabilitate care afectează o întreprindere și a aspectelor legate de durabilitate asupra cărora întreprinderea poate avea un impact.

ONORARIILE

- 69) **Reducerea onorariilor pentru asigurarea raportării privind durabilitatea, în cazul în care același auditor statutar efectuează și auditul statutar, ar fi considerată o încălcare a articolului 25 din Directiva privind auditul?**

Articolul 25 din Directiva privind auditul impune statelor membre să se asigure că onorariile pentru auditurile statutare și pentru asigurarea raportării privind durabilitatea nu sunt influențate sau determinate de prestarea de „servicii suplimentare” entității auditate, trebuind să se înțeleagă prin aceasta „alte servicii decât auditul statutar și asigurarea raportării privind durabilitatea”. Directiva nu reglementează legătura dintre onorariile pentru auditurile statutare și cele pentru asigurarea raportării privind durabilitatea.

ASIGURAREA DECLARAȚIEI PRIVIND DURABILITATEA ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU ARTICOLELE 19a ȘI 29a DIN DIRECTIVA CONTABILĂ

70) Cu privire la ce ar trebui să exprime o opinie furnizorul de asigurare, în conformitate cu articolul 34 alineatul (1) din Directiva contabilă?

În conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă, orice întreprindere care face obiectul raportării privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă trebuie să obțină o opinie de asigurare cu privire la declarația sa privind durabilitatea.

Această opinie de asigurare se bazează pe o misiune de asigurare limitată având drept obiect conformitatea declarației privind durabilitatea cu următoarele cerințe:

- cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva contabilă (inclusiv conformitatea raportării privind durabilitatea cu ESRS adoptate în temeiul articolului 29b sau 29c din Directiva contabilă, procesul desfășurat de întreprindere pentru identificarea informațiilor raportate în temeiul respectivelor ESRS – cu alte cuvinte procesul de evaluare a dublei semnificații – și îndeplinirea cerinței de a marca raportarea privind durabilitatea în conformitate cu articolul 29d din Directiva contabilă) și
- cerințele de raportare prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

Furnizorii asigurării trebuie să efectueze proceduri care să le permită să concluzioneze că nu au depistat niciun element pe baza căruia să considere că informațiile incluse în declarația privind durabilitatea nu ar fi prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu ESRS astfel cum au fost adoptate de Uniune, și că nu ar fi conforme cu cerințele legale de marcare a informațiilor privind durabilitatea (adică marcarea digitală) și cu cerințele legale prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

Prima parte a concluziei, referitoare la prezentarea fidelă, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu ESRS, implică o opinie cu privire la următoarele aspecte:

- dacă declarația privind durabilitatea întreprinderii, inclusiv procesul de identificare a informațiilor raportate (adică procesul de evaluare a dublei semnificații), sunt conforme cu ESRS și
- dacă rezultatul acestui proces a condus la prezentarea tuturor impacturilor, riscurilor și oportunităților semnificative legate de durabilitate ale întreprinderii în conformitate cu ESRS.

71) Punctul 121 din ESRS 1 (Cerințe generale) permite întreprinderii să includă informații în declarația sa privind durabilitatea prin trimitere la raportul său elaborat în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 1221/2009 privind sistemul UE de management de mediu și audit (EMAS). Această dispoziție se supune condițiilor de la punctul 120, inclusiv condiției ca informațiile incluse prin trimitere să facă obiectul unui nivel de asigurare cel puțin egal cu cel al declarației privind durabilitatea. Raportul întreprinderii elaborat în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 1221/2009 privind sistemul UE de management de mediu și audit (EMAS) face obiectul unui nivel de asigurare cel puțin egal cu cel al declarației privind durabilitatea?

În conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă, orice întreprindere care face obiectul raportării privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă trebuie să obțină o opinie de asigurare bazată pe o misiune de asigurare limitată. Raportul întreprinderii elaborat în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 1221/2009 privind sistemul UE de management de mediu și audit (EMAS) face obiectul unei validări efectuate de un verficator de mediu, iar această validare poate fi considerată a fi cel puțin la același nivel de asigurare ca cerința de asigurare limitată din CSRD.

72) În cazul în care auditul situațiilor financiare și asigurarea declarației privind durabilitatea sunt realizate de doi auditori statutari diferiți, care dintre cei doi ar trebui să exprime opinia cu privire la coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare?

În conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) punctul (i) din Directiva contabilă, auditorul statutar sau firma de audit care efectuează auditul statutar al situațiilor financiare trebuie să exprime o opinie cu privire la coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar. În cazul în care un auditor statutar sau o firmă de audit diferită de cea care efectuează auditul statutar al situațiilor financiare este responsabilă de exprimarea opiniei de asigurare asupra raportării privind durabilitatea, auditorul statutar sau firma de audit responsabilă cu auditarea situațiilor financiare rămâne responsabilă de exprimarea unei opinii cu privire la coerența dintre raportul administratorilor și situațiile financiare pentru același exercițiu financiar.

73) În ce document trebuie inclusă opinia de asigurare?

În raportul de asigurare ⁽⁹⁴⁾. În cazul în care opinia de asigurare este emisă de același auditor care efectuează auditul situațiilor financiare, statele membre pot permite auditorilor să includă opinia de asigurare în raportul de audit, ca secțiune separată.

74) Cum ar trebui publicat raportul de asigurare? Există vreo cerință privind formatul raportului de asigurare?

În prezent, dreptul Uniunii nu impune un format specific pentru raportul de audit și/sau pentru semnarea acestuia. Totuși, articolul 33a din Directiva contabilă, astfel cum a fost modificată prin pachetul privind ESAP, impune întreprinderilor să transmită raportul de asigurare organismului de colectare relevant din cadrul ESAP atunci când îl fac public și să utilizeze un format care permite extragerea de date (sau un format prelucrabil automat, în cazul în care acest lucru este impus de dreptul Uniunii sau de dreptul intern), împreună cu metadatele însoțitoare relevante. De asemenea, Comisia este împuternicită să adopte măsuri de punere în aplicare pentru a specifica metadate suplimentare care să însoțească raportul de asigurare și pentru a solicita un format prelucrabil automat.

75) Ce standarde de asigurare ar trebui să utilizeze furnizorii de asigurare a declarației privind durabilitatea până la adoptarea standardelor de asigurare de către Comisia Europeană?

În conformitate cu articolul 26 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva privind auditul, statele membre pot să aplice standarde, proceduri sau cerințe naționale de audit atât timp cât Comisia nu adoptă un standard internațional de audit care să se refere la aceeași chestiune.

Având în vedere caracteristicile calitative ale informațiilor necesare în conformitate cu ESRS 1 (capitolul 2 și appendicele B: relevanța și reprezentarea exactă, precum și comparabilitatea, verificabilitatea și inteligibilitatea) și pentru a evita fragmentarea și a asigura că practicile sunt cât mai coerente posibil în această perioadă de tranziție de până la adoptarea standardelor de asigurare ale Uniunii, Comisia a solicitat Comitetului Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului (COESA) să elaboreze în 2024 orientări fără caracter obligatoriu pentru auditorii statutari și alți furnizori de servicii de asigurare.

76) Ar fi posibil ca statele membre să permită întreprinderilor care fac obiectul cerințelor CSRD să atribuie, în mod voluntar, o misiune de exprimare a opiniei pe baza unei forme mixte de asigurare (și anume o asigurare limitată cu privire la părțile raportării care vizează durabilitatea și o asigurare rezonabilă cu privire la alte părți ale raportării – de exemplu, cu privire la anumiți indicatori-cheie de performanță)?

În conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) din Directiva contabilă, opinia de asigurare asupra raportării privind durabilitatea trebuie să se bazeze pe o misiune de asigurare limitată ⁽⁹⁵⁾. Având în vedere că o misiune de asigurare rezonabilă oferă un nivel mai ridicat de asigurare decât o misiune de asigurare limitată, CSRD nu împiedică o întreprindere să decidă în mod voluntar să solicite o opinie bazată pe o asigurare rezonabilă cu privire la întreaga raportare privind durabilitatea sau cu privire la părți ale acesteia. Această decizie trebuie luată de întreprindere, și nu de furnizorul asigurării.

⁽⁹⁴⁾ Articolul 28a din Directiva privind auditul.

⁽⁹⁵⁾ În conformitate cu articolul 26a din Directiva privind auditul, Comisia este împuternicită să adopte, până la 1 octombrie 2026, standarde de asigurare în materie de durabilitate pentru o asigurare limitată. De asemenea, Comisia este împuternicită să adopte standarde de asigurare a durabilității pentru asigurarea rezonabilă până la 1 octombrie 2028, în urma unei evaluări menite să stabilească dacă asigurarea rezonabilă este fezabilă pentru auditori și pentru întreprinderi.

77) Întreprinderile care raportează informații privind durabilitatea în conformitate cu ESRS în mod voluntar (cum ar fi IMM-urile fără valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE) trebuie să supună aceste informații demersului de asigurare?

CSRD nu reglementează raportarea privind durabilitatea efectuată în mod voluntar. Prin urmare, o întreprindere care efectuează raportări privind durabilitatea în mod voluntar nu este obligată să supună informațiile privind durabilitatea unei misiuni de asigurare.

SERVICII DE ALTĂ NATURĂ DECÂT ASIGURAREA

78) Ce restricții se aplică serviciilor care nu sunt de audit atunci când un auditor statutar prestează servicii de asigurare CSRD unei entități sau unui grup care nu este client al auditului financiar?

În conformitate cu articolul 25c alineatul (1) din Directiva privind auditul, un auditor statutar sau o firmă de audit care efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea a unei entități de interes public (EIP) – sau a unui membru al rețelei – nu trebuie să presteze în beneficiul EIP serviciile interzise care nu sunt de audit menționate la articolul 5 alineatul (1) al doilea paragraf literele (b), (c) și (e)-(k) din Regulamentul privind auditul.

În conformitate cu articolul 25c alineatul (2) din Directiva privind auditul, auditorul statutar sau societatea de audit respectivă poate presta în beneficiul EIP servicii care nu sunt de audit, altele decât:

- serviciile interzise care nu sunt de audit menționate la alineatul (1) de la articolul respectiv sau
- dacă este cazul (adică în situațiile în care auditorul statutar efectuează și audituri ale situațiilor financiare), serviciile interzise care nu sunt de audit menționate la articolul 5 alineatul (1) al doilea paragraf din Regulamentul privind auditul sau
- serviciile considerate de statele membre ca reprezentând o amenințare la adresa independenței, astfel cum se menționează la articolul 5 alineatul (2) din regulamentul respectiv, sub rezerva aprobării de către comitetul de audit, după ce acesta a evaluat în mod corespunzător amenințările la adresa independenței și garanțiile aplicate în conformitate cu articolul 22b din Directiva privind auditul.

Prin urmare:

- atunci când efectuează numai asigurarea raportării privind durabilitatea a unei EIP, firma de audit poate furniza servicii care nu sunt de audit, altele decât cele interzise menționate la articolul 5 alineatul (1) al doilea paragraf literele (b), (c) și (e)-(k) din Regulamentul privind auditul (întrucât acestea din urmă prezintă un risc pentru independența firmei de audit în cazul efectuării unei asigurări a raportării privind durabilitatea);
- atunci când efectuează atât auditul statutar, cât și asigurarea raportării privind durabilitatea a unei anumite EIP, firma de audit poate furniza servicii care nu sunt de audit, altele decât cele interzise menționate la articolul 5 alineatul (1) al doilea paragraf din Regulamentul privind auditul [și anume serviciile interzise menționate la toate literele (a)-(k), deoarece aceste servicii prezintă un risc pentru independența firmei de audit atât în cazul asigurării raportării privind durabilitatea – literele (b), (c) și (e)-(k), cât și în cazul auditului statutar – literele (a)-(k)].

ASIGURAREA RAPORTULUI PRIVIND DURABILITATEA ELABORAT ÎN CONFORMITATE CU ARTICOLUL 40a DIN DIRECTIVA CONTABILĂ

79) Ce se întâmplă dacă o întreprindere dintr-o țară terță nu transmite opinia de asigurare filialei/sucursalei sale din UE?

În conformitate cu articolul 40a alineatul (3) din Directiva contabilă, în cazul în care o întreprindere dintr-o țară terță nu transmite opinia de asigurare, filiala sau sucursala trebuie să emită o declarație în care să precizeze acest fapt.

80) Cum ar trebui publicată opinia de asigurare asupra raportului privind durabilitatea elaborat în temeiul articolului 40a din Directiva contabilă? Există vreo cerință privind formatul?

În conformitate cu articolul 40d alineatul (1) din Directiva contabilă, opinia de asigurare asupra raportului privind durabilitatea elaborat în temeiul articolului 40a se publică împreună cu raportul privind durabilitatea – și, după caz, cu declarația menționată la articolul 40a alineatul (2) al patrulea paragraf din Directiva contabilă – în termen de 12 luni de la data bilanțului exercițiului financiar pentru care este întocmit raportul, astfel cum prevede fiecare stat membru în conformitate cu articolele 14-28 din Directiva privind dreptul societăților comerciale și, după caz, în conformitate cu articolul 36 din directiva respectivă. În prezent, dreptul Uniunii nu impune cerințe specifice pentru formatul opiniei de asigurare. Totuși, articolul 33a din Directiva contabilă – introdus prin pachetul privind ESAP^(*) – impune filialelor și sucursalelor care fac obiectul articolului 40a din Directiva contabilă să transmită raportul privind durabilitatea organismului de colectare desemnat de statul membru într-un format care să permită extragerea de date, împreună cu metadatele însoțitoare relevante. De asemenea, Comisia este împuternicită să adopte măsuri de punere în aplicare pentru a specifica metadate suplimentare care să însoțească opinia de asigurare și pentru a solicita un format prelucrabil automat.

SECȚIUNEA VI

ÎNTREBĂRI ȘI RĂSPUNSURI PRIVIND PRINCIPALELE RESURSE NECORPORALE

- 81) **În conformitate cu articolul 19 alineatul (1) al patrulea paragraf din Directiva contabilă, întreprinderile trebuie să raporteze informații privind principalele resurse necorporale și să explice în ce fel modelul de afaceri al întreprinderii depinde în mod fundamental de astfel de resurse și în ce fel resursele respective reprezintă o sursă de creare de valoare pentru întreprindere. Această cerință de prezentare de informații se aplică tuturor tipurilor de resurse necorporale esențiale, inclusiv imobilizărilor necorporale recunoscute în bilanț?**

Articolul 19 alineatul (1) al patrulea paragraf din Directiva contabilă nu se limitează la informațiile privind principalele resurse necorporale care nu sunt recunoscute în bilanț ca imobilizări necorporale. În consecință, cerința se aplică tuturor resurselor necorporale esențiale ale întreprinderii, inclusiv imobilizărilor necorporale recunoscute în bilanț.

Această abordare globală permite utilizatorilor să înțeleagă modurile în care modelul de afaceri al întreprinderii depinde de principalele resurse necorporale și relevanța acestora pentru crearea de valoare de către întreprindere, indiferent dacă îndeplinesc sau nu criteriile de recunoaștere și de evaluare din cadrul contabil aplicabil. Utilizatorii vor evalua astfel mai ușor valoarea de piață a întreprinderii.

- 82) **Ce entități au obligația de a furniza informații despre principalele resurse necorporale în raportul administratorilor? Se aplică această cerință inclusiv instituțiilor de credit și întreprinderilor de asigurare, indiferent de forma lor juridică?**

Întreprinderile mari și IMM-urile cotate la bursă (cu excepția microîntreprinderilor) raportează informații privind principalele resurse necorporale și explică în ce fel modelul de afaceri al întreprinderii depinde în mod fundamental de aceste resurse și în ce fel resursele respective reprezintă o sursă de creare de valoare pentru întreprindere. Articolul 19 din Directiva contabilă se aplică numai tipurilor de întreprinderi menționate la articolul 1 alineatul (1) din Directiva contabilă, inclusiv instituțiilor de credit și întreprinderilor de asigurare care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) din Directiva contabilă. Aceste informații trebuie incluse în raportul administratorilor (dar nu neapărat în declarația privind durabilitatea).

- 83) **Principalele resurse necorporale trebuie incluse în declarația privind durabilitatea?**

Articolul 19 alineatul (1) din Directiva contabilă prezintă informațiile care trebuie incluse în raportul administratorilor întreprinderii. Articolul 19 alineatul (1) al patrulea paragraf din Directiva contabilă prevede includerea în raportul administratorilor a informațiilor privind principalele resurse necorporale. Prin urmare, aceste informații nu trebuie neapărat să fie incluse în declarația privind durabilitatea, putând fi prezentate și într-o altă secțiune a raportului administratorilor.

^(*) În special prin Directiva (UE) 2023/2864 a Parlamentului European și a Consiliului din 13 decembrie 2023 de modificare a anumitor directive în ceea ce privește înființarea și funcționarea punctului unic de acces european (JO L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj> – Directiva Omnibus privind ESAP).

SECȚIUNEA VII

ÎNTREBĂRI FRECVENTE SUPLIMENTARE PRIVIND CERINȚELE PENTRU ÎNTREPRINDERILE DIN ȚĂRI TERȚE

- 84) **Întreprinderile din țări terțe au obligația de a raporta informații privind durabilitatea la nivel individual și/sau consolidat (declarație individuală/consolidată privind durabilitatea) în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă?**

Fără a aduce atingere articolului 23 din Directiva privind transparența, întreprinderile din țări terțe au obligația de a raporta informații privind durabilitatea la nivel individual și/sau consolidat în temeiul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă, dar numai dacă întreprinderea dintr-o țară terță este un emitent de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE, cu excepția microîntreprinderilor.

Emitenții din țări terțe trebuie să includă informații privind durabilitatea în raportul administratorilor care face parte din raportul lor financiar anual, în conformitate cu articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența, care face trimitere la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă.

- 85) **IMM-urile din țări terțe care au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE pot să nu participe la obligația de a raporta informații privind durabilitatea pentru exercițiile financiare începute înainte de 1 ianuarie 2028, în temeiul articolului 19a alineatul (7) din Directiva contabilă?**

Da, clauza de neparticipare prevăzută la articolul 19a alineatul (7) din Directiva contabilă se aplică inclusiv IMM-urilor din țări terțe care au valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (a se vedea întrebarea frecventă 16).

- 86) **În cazul în care o societate-mamă dintr-o țară terță publică în mod voluntar o declarație consolidată privind durabilitatea pentru ca filialele sale să poată beneficia de scutirile prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8) din Directiva contabilă, respectiva declarație consolidată privind durabilitatea trebuie să fie inclusă într-un raport consolidat al administratorilor sau poate fi un document de sine stătător?**

Societatea-mamă dintr-o țară terță care respectă în mod voluntar articolul 29a din Directiva contabilă poate include declarația consolidată privind durabilitatea într-un document separat.

- 87) **Declarația consolidată privind durabilitatea a societății-mamă dintr-o țară terță întocmită în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă trebuie să includă toate filialele sale sau numai filialele din UE?**

Normele de consolidare a declarației privind durabilitatea sunt aceleași cu cele pentru consolidarea situațiilor financiare. În conformitate cu articolul 22 alineatul (6) din Directiva contabilă ⁽⁹⁷⁾, declarația consolidată privind durabilitatea trebuie să includă toate filialele, indiferent de locul în care sunt situate sediile sociale ale acestor filiale.

- 88) **În așteptarea unei decizii a Comisiei privind echivalența standardelor de durabilitate ale țărilor terțe, cum poate o întreprindere dintr-o țară terță care nu este obligată să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul dreptului Uniunii să determine scutirea filialelor sale din Uniune de raportarea privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă?**

O întreprindere dintr-o țară terță care nu este obligată să raporteze informații privind durabilitatea în temeiul dreptului Uniunii și care dorește să determine scutirea filialelor sale din Uniune de raportarea privind durabilitatea în temeiul articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă poate să publice o declarație consolidată privind durabilitatea întocmită în conformitate cu ESRS.

⁽⁹⁷⁾ Articolul 22 alineatul (6) din Directiva contabilă: „Fără a aduce atingere articolului 23 alineatul (9), o societate-mamă și toate filialele sale sunt întreprinderi care trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale filialelor.”

Alternativ, în conformitate cu articolul 48i alineatul (1) din Directiva contabilă, până la exercițiile financiare care se încheie la 6 ianuarie 2030, statele membre trebuie să permită unei filiale reglementate de legislația unui stat membru care intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă și a cărei societate-mamă intră sub incidența legislației unei țări terțe să întocmească și să publice o declarație consolidată privind durabilitatea în temeiul articolului 29a din Directiva contabilă, care să includă toate filialele directe sau indirecte din Uniune ale respectivei societăți-mamă dintr-o țară terță care intră sub incidența articolelor 19a și 29a din Directiva contabilă. Articolul 48i alineatul (2) din Directiva contabilă precizează că filiala din Uniune care întocmește raportarea consolidată privind durabilitatea trebuie să fie una dintre filialele din Uniune ale grupului care au generat cea mai mare cifră de afaceri din Uniune în cel puțin unul dintre cele cinci exerciții financiare precedente, pe bază consolidată, după caz.

În conformitate cu articolul 48i alineatul (3) din Directiva contabilă, întocmirea și publicarea declarației consolidate privind durabilitatea elaborate și publicate de filiala din Uniune menționată la articolul 48i alineatul (1) din Directiva contabilă determină scutirea de obligația de raportare privind durabilitatea a tuturor întreprinderilor incluse în consolidare, sub rezerva îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 19a alineatul (9) și la articolul 29a alineatul (8).

89) Emitenții din țări terțe trebuie să includă în declarația privind durabilitatea informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia?

Fără a aduce atingere articolului 23 din Directiva privind transparența, emitenții din țări terțe care efectuează raportările prevăzute la articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă trebuie să includă în declarațiile lor privind durabilitatea informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

Articolul 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența impune emitenților din UE și din țări terțe de valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată din UE (cu excepția microîntreprinderilor) să întocmească raportul administratorilor în conformitate cu articolele 19, 19a și 20 și cu articolul 29d alineatul (1) din Directiva contabilă [sau cu articolele 29 și 29a și cu articolul 29d alineatul (2) din Directiva contabilă în cazul unui raport consolidat al administratorilor] și să includă specificațiile adoptate în conformitate cu articolul 8 alineatul (4) din Regulamentul privind taxonomia „atunci când este întocmit de întreprinderile menționate la dispozițiile respective”.

În conformitate cu intenția clară a colegiitorilor de a extinde cerințele de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva contabilă (care se aplică numai întreprinderilor din UE) la emitenții din UE și din țări terțe, sintagma „atunci când este întocmit de întreprinderile menționate la dispozițiile respective” trebuie interpretată ca referindu-se la categoriile de întreprinderi menționate la articolele 19a și 29a din Directiva contabilă (și anume întreprinderile mari, IMM-urile cotate la bursă, cu excepția microîntreprinderilor, și societățile-mamă ale grupurilor mari). Întrucât Directiva privind transparența se aplică tuturor emitenților din UE și din țări terțe (inclusiv microîntreprinderilor), această teză este necesară pentru a asigura că microîntreprinderile cotate la bursă nu fac obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea.

Articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia impune întreprinderilor care fac obiectul articolului 19a sau 29a din Directiva contabilă să publice modul și măsura în care activitățile întreprinderii sunt asociate cu activități economice care se califică drept durabile din punctul de vedere al mediului. Formularea articolului 4 alineatul (5) din Directiva privind transparența indică faptul că, în cazul în care un emitent din UE sau dintr-o țară terță face obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea prevăzute la articolul 19a sau 29a din Directiva contabilă, acesta trebuie să includă în raportul administratorilor informațiile prevăzute la articolul 8 din Regulamentul privind taxonomia.

SECȚIUNEA VIII

ÎNTREBĂRI FRECVENTE PRIVIND SFDR

90) Participanții la piața financiară pot presupune, pentru orice indicator raportat ca fiind nesemnificativ de către o întreprindere în care s-a investit și care face obiectul CSRD, că acesta nu contribuie la indicatorul corespunzător al principalelor efecte negative în contextul prezentărilor de informații impuse de SFDR?

Da. Participanții la piața financiară pot presupune, pentru orice indicator raportat ca fiind nesemnificativ de către o societate în care s-a investit și care aplică ESRS, că acesta nu contribuie la indicatorul corespunzător al principalelor efecte negative în contextul prezentărilor de informații impuse de SFDR; cu alte cuvinte, valoarea investiției respective nu trebuie să fie inclusă la numărătorul indicatorului respectiv al principalelor efecte negative prevăzute de SFDR.

Articolul 29b alineatul (5) litera (b) din Directiva contabilă impune Comisiei să țină seama, în cea mai mare măsură posibilă, de informațiile de care au nevoie participanții la piața financiară pentru a-și îndeplini obligațiile de prezentare de informații prevăzute în Regulamentul (UE) 2019/2088 și în actele delegate adoptate în temeiul regulamentului respectiv atunci când adoptă standarde de raportare privind durabilitatea.

Ca o consecință a obligației prevăzute în CSRD de a ține seama de informațiile necesare participanților la piața financiară, orice indicator raportat ca fiind nesemnificativ de către o întreprindere în care s-a investit și care face obiectul cerințelor CSRD constituie o informație relevantă și se poate considera că nu contribuie la principalele efecte negative în conformitate cu SFDR.

Participanții la piața financiară vor găsi această informație în raportările efectuate conform CSRD, întrucât punctul 35 din ESRS 1 prevede că, atunci când o întreprindere consideră că un anumit punct de date care provine din SFDR nu este semnificativ, întreprinderea trebuie să precizeze în mod explicit că informația în cauză este „nesemnificativă”⁽⁹⁸⁾.

În plus, punctul 56 din ESRS 2 impune întreprinderilor care fac obiectul CSRD să includă un tabel cu toate punctele de date care decurg din alte acte legislative ale UE, inclusiv din SFDR, indicând locul în care pot fi găsite în declarația privind durabilitatea și indicând „Nesemnificativ” în tabel în dreptul celor pe care întreprinderea le-a evaluat ca nefiind semnificative, în conformitate cu ESRS 1 punctul 35.

⁽⁹⁸⁾ Aceeași abordare este adoptată și pentru punctele de date care derivă din alte acte legislative ale UE, enumerate în apendicele B la ESRS 2.