

Implementácia CSRD

Otázky a odpovede z virtuálneho okrúhleho stola
konaného dňa 03. 10. 2024 o 15.00 hod.

Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej len „Úrad“) zorganizoval virtuálny okrúhly stôl s cieľom zjednotiť názor audítorskej profesie na aktuálne otázky z praxe pri implementácii niektorých ustanovení príslušných právnych predpisov súvisiacich s vykazovaním informácií o udržateľnosti (napr. CSRD, ESRS, EU Taxonómia).

Upozornenie: Odpovede uvedené v tomto dokumente nie sú právne záväzné a vyjadrujú iba názor osôb zúčastnených na virtuálnom okrúhlym stole. Interpretácia niektorých ustanovení príslušných právnych predpisov sa stále vyvíja, preto nie je vylúčené, že konečný názor sa môže od odpovedí uvedených v tomto dokumente líšiť.

Zoznam účastníkov:

Úrad pre dohľad nad výkonom auditu
Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky
Slovenská komora audítorov

Audítorské spoločnosti:

ACCEPT AUDIT & CONSULTING, s.r.o.
BDO Audit, spol. s r.o.
Deloitte Audit s.r.o.
Ernst & Young Slovakia, s.r.o.
Grant Thornton Audit, s. r. o.
KPMG Slovensko spol. s r.o.
Mazars Slovensko, s.r.o.
PricewaterhouseCoopers Slovensko, s.r.o.
TPA AUDIT, s.r.o.
VGD SLOVAKIA s. r. o.

Otázky a odpovede:

1. Článok 8 EU Taxonómie

- 1) Účtovná jednotka v minulosti využila výnimku zo zverejňovania informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie, keďže tieto informácie zverejňovala jej materská spoločnosť. V roku 2024 bude táto účtovná jednotka zverejňovať informácie podľa čl. 8 EU Taxonómie prvýkrát. Musí zverejniť informácie aj za porovnateľné obdobie? Stačí, keď uvedie, že porovnateľné údaje zverejnila jej materská spoločnosť?

Nariadenie o EU taxonómii neposkytuje možnosť, aby sa v prvom roku zverejňovania informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie neuviedli porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie. Odvolať sa na zverejnenia materskej spoločnosti nie je postačujúce a účtovná jednotka musí zverejniť informácie aj za predchádzajúce obdobie.

- 2) **Účtovná jednotka využila v minulosti výnimku zo zverejňovania informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie, keďže tieto informácie zverejňovala jej materská spoločnosť. V roku 2024 táto účtovná jednotka bude vykazovať informácie o udržateľnosti podľa ESRS a neplánuje do tohto vykazovania zahrnúť informácie podľa čl. 8 EU Taxonómie, keďže chce pokračovať vo využívaní výnimky podľa EU Taxonómie. Je tento prístup správny?**

Nie, nie je, lebo účtovná jednotka, ktorá má povinnosť individuálneho alebo konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti musí zahrnúť do tohto vykazovania aj informácie podľa čl. 8 EU Taxonómie. Vyplýva to aj z často kladených otázok (FAQ) k implementácii pravidiel EÚ pre vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov, ktoré zverejnila Európska komisia (EK) dňa 7. augusta 2024¹.

Relevantné často kladené otázky z dokumentu Európskej komisie:

- 32) Do undertakings have to include Article 8 Taxonomy Regulation disclosures in their sustainability statement?**

Yes, undertakings in the scope of Articles 19a or 29a of the Accounting Directive must include Article 8 Taxonomy Regulation disclosures in their sustainability statements.

- 33) If an SME with transferable securities admitted to trading on an EU regulated market avails of the 2-year opt-out from sustainability reporting until 2028, does it have to still include Article 8 Taxonomy disclosures in its management report?**

No. Article 8 Taxonomy Regulation applies to all undertakings required to prepare and publish a sustainability statement under Articles 19a and 29a of the Accounting Directive. However, if an SME (excluding micro-undertakings) with transferable securities admitted to trading on an EU regulated market decides not to include in its management report the sustainability statement under Article 19a(7) of the Accounting Directive – where Article 8 Taxonomy Regulation disclosures would need to be included – it is not required to disclose Article 8 Taxonomy Regulation disclosures.

- 3) ESRS poskytujú účtovným jednotkám, ktoré vykazujú informácie o udržateľnosti prvýkrát, možnosť nezverejniť porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie.**
- a) Platí táto výnimka aj pre zverejnenia podľa čl. 8 EU Taxonómie?**
- b) Sú zverejnenia podľa čl. 8 EU Taxonómie za predchádzajúce obdobie predmetom limitovaného uistenia?**

- a) Výnimka zo zverejnenia porovnávacích informácií neplatí pre čl. 8 EU Taxonómie. Vyplýva to z ESRS 1 odsek 113, kde sa uvádza, že na zverejnenia podľa čl. 8 EU Taxonómie sa nevzťahujú ustanovenia ESRS a teda ani ustanovenia o výnimke z prezentácie porovnávacích informácií v prvom roku povinného vykazovania informácií o udržateľnosti podľa ESRS.

ESRS 1 odsek 113:

Podnik zahŕňa do svojho vyhlásenia o udržateľnosti zverejnenia podľa článku 8 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/8528 a delegovaných nariadení Komisie, v ktorých sa stanovuje obsah a iné modalitty týchto zverejnení. Podnik zabezpečí, aby tieto zverejnenia boli samostatne identifikovateľné v rámci vyhlásenia o udržateľnosti. Zverejnenia týkajúce sa každého z environmentálnych cieľov vymedzených v nariadení o taxonómii sa prezentujú spolu v jasne identifikovateľnej časti environmentálneho oddielu vyhlásenia o udržateľnosti. Na tieto zverejnenia sa nevzťahujú ustanovenia ESRS s výnimkou tohto odseku a odseku 115 prvej vety tohto štandardu.

¹ https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-asked-questions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules_en

ESRS 1 odsek 136:

S cieľom zjednodušiť prvé uplatnenie tohto štandardu sa od podniku nevyžaduje, aby v prvom roku vypracúvania vyhlásenia o udržateľnosti podľa ESRS zverejňoval porovnávacie informácie vyžadované podľa odseku 7.1. Prezentácia porovnávacích informácií. Pokiaľ ide o požiadavky na zverejňovanie uvedené v dodatku C Zoznam postupne zavádzaných požiadaviek na zverejňovanie, toto prechodné ustanovenie sa uplatňuje vo vzťahu k prvému roku povinného uplatňovania postupne zavedenej požiadavky na zverejňovanie.

b) Odpoveď na túto otázku nebola jednoznačná, ale väčšina účastníkov, ktorí sa vyjadrili, bola toho názoru, že zverejnenia podľa čl. 8 EU Taxonómie za predchádzajúce obdobie sú predmetom limitovaného uistenia.

4) Musí účtovná jednotka, ktorej materská spoločnosť má sídlo v EÚ, zverejniť informácie podľa čl. 8 EU Taxonómie vo svojej výročnej správe, ak využila výnimku zo zostavenia individuálneho alebo konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti?

Nie, nemusí. Dcérska účtovná jednotka sa však musí uistiť, že jej informácie podľa čl. 8 EU Taxonómie sú zahrnuté do konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti materskej spoločnosti so sídlom v EÚ. Vyplýva to aj z otázky č. 34 z FAQ k implementácii pravidiel EÚ pre vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov, ktoré zverejnila EK.

34) Are undertakings required to include in their management report the information to be disclosed under Article 8 Taxonomy Regulation even if they are exempted from preparing and publishing their sustainability statement under Article 19a(9) and 29a(8) of the Accounting Directive?

Yes, but only if the parent undertaking is established in a third country and Article 8 Taxonomy Regulation disclosures are not included in the parent's consolidated sustainability reporting. Where the undertaking avails of the exemption from the obligation to disclose a sustainability statement under Articles 19a(9) or 29a(8) of the Accounting Directive, if the parent undertaking is established in a third country, Article 8 Taxonomy Regulation disclosures, covering the activities carried out by the exempted subsidiary undertaking established in the Union and its subsidiary undertakings, must be included in the management report of the exempted subsidiary undertaking, or in the consolidated sustainability reporting carried out by the parent undertaking established in a third country⁹⁹.

⁹⁹ Articles 19a(9) second subparagraph, point (c) Accounting Directive.

5) Dňa 21. decembra 2023 EK zverejnila Draft Commission notice, ktorý obsahuje množstvo často kladených otázok (FAQ) týkajúcich sa implementácie požiadaviek na zverejňovanie podľa článku 8 Disclosures Delegated Act (DDA)². Niektoré z týchto FAQ možno považovať za idúce nad rámec záväzného textu nariadenia o EÚ Taxonómii, pričom zavádzajú požiadavky na zverejňovanie, ktoré nie sú priamo v texte predpisu. Napríklad FAQ č. 7 v návrhu EK z decembra 2023 zaviedla požiadavku, aby materské spoločnosti finančných konglomerátov vypočítali a zverejnili konsolidované vážené priemerné KPI na úrovni skupiny, zatiaľ čo článok 8 DDA nestanovuje žiadne takéto požiadavky. Ako sa majú spoločnosti postaviť k takýmto "navyš" požiadavkám EK?

Draft Commission Notice z 21. decembra 2023 je materiál pripravený Európskou komisiou, ktorého cieľom nebolo ísť nad rámec platnej legislatívy. Vyplýva to z úvodného bodu 2. *Purpose of the Commission Notice*. Ide o právne nezáväzný dokument.

² https://ec.europa.eu/finance/docs/law/231221-draft-commission-notice-eu-taxonomy-reporting-financials_en.pdf

Extrakt z Purpose of the Commission notice

The replies to FAQs provided in this Notice clarify the rules already contained in the applicable legislation. The replies neither extend the rights and obligations deriving from such legislation, nor introduce any additional requirements for the operators and competent authorities. The replies to FAQs are merely intended to help financial undertakings implement the relevant legal rules. Only the Court of Justice of the European Union is competent to authoritatively interpret Union law. The views expressed in this Notice cannot prejudice the position that the Commission might take before the Union and national courts.

2. Limitované uistenie

6) Musí byť na audítora, ktorý vykoná uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v subjekte verejného záujmu zrealizované výberové konanie podľa nariadenia o audite subjektu verejného záujmu (SVZ)?

Nariadenie o audite SVZ ani zákon č. 423/2015 Z. z. takúto požiadavku nestanovujú. Povinnosť však môže vyplývať z vnútorných predpisov účtovnej jednotky.

Podľa § 20h zákona č. 431/2002 Z. z. musí byť audítor na uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti schválený valným zhromaždením. Týka sa to všetkých účtovných jednotiek, ktoré majú povinnosť vykazovať informácie o udržateľnosti.

7) Aký je súčasný stav CEAOB guidelines k limitovanému uisteniu? Aký dopad budú mať tieto guidelines na Usmernenie SKAU č. 01/ISAE/2024 k limitovanému uisteniu?

Dňa 30. septembra 2024 CEAOB zverejnil usmernenie „CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting“³. Toto usmernenie nemá záväzný charakter. Úrad však odporúča Slovenskej komore audítorov (SKAU) vyhodnotiť, či niektoré ustanovenia usmernenia CEAOB, ktoré nie sú v rozpore s ISAE 3000 a riešia oblasti nepokryté usmernením SKAU alebo poskytujú vhodnejší návod na výkon zákazky, nebolo vhodné zohľadniť v usmernení SKAU.

3. Správa k limitovanému uisteniu

8) Aký je súčasný stav znenia správy o uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane znenia záveru štatutárneho audítora?

V súčasnosti SKAU nepripravila vzor správy o uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane znenia záveru štatutárneho audítora. SKAU sleduje vývoj na európskej úrovni, hlavne názor European Contact Group⁴, aby v rámci našich zákonných možností uplatnila jednotný prístup. Pozri tiež otázku č. 10.

9) Môže byť dátum správy audítora k výročnej správe iný ako je dátum správy audítora k vykazovaniu informácií o udržateľnosti? Ak áno, môže byť dátum správy audítora k výročnej správe skorší ako je dátum správy audítora k vykazovaniu informácií o udržateľnosti?

³ https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

⁴ <https://www.europeancontactgroup.eu/>

V prípade, že účtovnú závierku a vykazovanie informácií o udržateľnosti overuje ten istý audítor, tak dátum správy audítora k výročnej správe by mal byť ten istý ako dátum správy k vykazovaniu informácií o udržateľnosti.

V prípade, že účtovnú závierku a vykazovanie informácií o udržateľnosti overujú rôzni audítori, tak dátum správy audítora k výročnej správe by mal byť ten istý alebo nie významne neskorší ako dátum správy k vykazovaniu informácií o udržateľnosti.

Dôležitá je správna koordinácia práce, prípadne komunikácia medzi obidvoma audítormi (audítorskými tímami v prípade toho istého audítora) s cieľom dodržať požiadavky ISA 720 (revidované znenie) *Zodpovednosť audítora za iné informácie*.

10) Ako sa Slovensko postaví k otázke č. 70 z FAQ od Európskej komisie, ktoré zverejnila dňa 7. augusta 2024? Bude sa audítor vyjadrovať k súladu alebo k vernej prezentácii vykazovania informácií o udržateľnosti?

70) What should the assurance provider express an opinion on, according to Article 34(1) of the Accounting Directive?

Under Article 34(1) second subparagraph, point (aa) of the Accounting Directive, any undertaking subject to sustainability reporting under Articles 19a and 29a of the Accounting Directive must obtain an assurance opinion on their sustainability statement.

This assurance opinion is based on a limited assurance engagement as regards the compliance of the sustainability statement with the following requirements:

- the sustainability reporting requirements provided for in the Accounting Directive (including the compliance of the sustainability reporting with the ESRS adopted pursuant to Articles 29b/29c of the Accounting Directive, the process carried out by the undertaking to identify the information reported pursuant to those ESRS -i.e., the double materiality assessment process, and the compliance with the requirement to mark-up sustainability reporting in accordance with Article 29d of the Accounting Directive); and
- the reporting requirements provided for in Article 8 of the Taxonomy Regulation.

The assurance providers are expected to perform procedures that enable them to conclude that no matter has come to their attention to cause them to believe that the information included in the sustainability statement is not fairly presented, in all material respects, in accordance with ESRS as adopted by the Union and that it is not compliant with the legal requirements to mark-up sustainability information (i.e., the digital tagging) and with the legal requirements of Article 8 of the Taxonomy Regulation.

The first part of the conclusion referring to the fair presentation, in all material respects, in accordance with the ESRS entails an opinion on:

- whether the undertaking's sustainability statement, including the process to identify the information reported (i.e., the double materiality assessment process), are compliant with ESRS; and
- whether the outcome of this process has resulted in the disclosure of all material sustainability-related impacts, risks and opportunities of the undertaking in accordance with ESRS.

V súčasnosti neexistuje na túto otázku jednotný názor. SKAU sleduje vývoj na európskej úrovni, hlavne názor European Contact Group, aby v rámci našich zákonných možností uplatnila jednotný prístup.

Podľa § 20h ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. má audítor vyjadriť názor na

- súlad vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane postupu uplatneného účtovnou jednotkou na identifikáciu informácií, ktoré zahrnula do vykazovania informácií o udržateľnosti, s ESRS,
- súlad informácií s čl. 8 EU Taxonómie,

- súlad označovania vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie s ESEF.

4. Vykazovanie informácií o udržateľnosti/Správa o udržateľnosti

11) Ako sa v praxi nazýva samostatná časť výročnej správy k vykazovaniu informácií o udržateľnosti? Je správne používať názov „Správa o udržateľnosti“?

Tak ako je v zákone č. 431/2002 Z. z. ustanovený pojem „účtovná závierka“ pre finančné vykazovanie, tak je pre nefinančné vykazovanie ustanovený pojem „individuálne vykazovanie informácií o udržateľnosti“ alebo „konsolidované vykazovanie informácií o udržateľnosti“ (§ 20c a § 20g). Preto sa samostatná časť výročnej správy má označovať týmito pojmami.

Pojem „správa o udržateľnosti“ na označenie samostatnej časti výročnej správy sa podľa § 20d zákona č. 431/2002 Z. z. vzťahuje iba na dcérske účtovné jednotky alebo organizačné zložky zahraničných subjektov z tretích štátov.

V praxi by sa tieto pojmy nemali zamieňať. Jednotné používanie pojmu „správa o udržateľnosti“ v neoficiálnej komunikácii nie je vylúčené.

12) Musí účtovná jednotka podľa nášho zákona č. 431/2002 Z. z. zostaviť aj individuálne vykazovanie informácií o udržateľnosti, ak zostavila konsolidované vykazovanie informácií o udržateľnosti?

Nie, nemusí. Vyplýva to z § 20g ods. 8 zákona č. 431/2002 Z. z., podľa ktorého uvedením konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti vo výročnej správe si materská účtovná jednotka splnila aj povinnosť individuálneho vykazovania informácií o udržateľnosti.

13) Môže dcérska účtovná jednotka využiť výnimku z vykazovania informácií o udržateľnosti, ak ju materská účtovná jednotka so sídlom v EÚ nezahrnula do konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti z dôvodu nevýznamnosti?

Materská účtovná jednotka musí posúdiť a zohľadniť z pohľadu dvojitej významnosti všetky dcérske účtovné jednotky, aj tie, ktoré sú nevýznamné z pohľadu finančného výkazníctva. Aby mohla byť dcérska účtovná jednotka oslobodená od povinnosti vykazovania informácií o udržateľnosti, musia byť splnené podmienky podľa § 20c ods. 16 a ods. 17 zákona č. 431/2002 Z. z. vrátane zahrnutia dcérskej účtovnej jednotky do konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti materskej účtovnej jednotky v rozsahu posúdenia dvojitej významnosti.

14) Podľa výkladu otázky č. 38 z FAQ od EK, účtovná jednotka, ktorá zverejní vykazovanie informácií o udržateľnosti vo svojej výročnej správe za rok 2024, nemusí zverejniť túto výročnú správu v XHTML formáte a označiť (tagovať) vykazovanie informácií o udržateľnosti podľa nariadenia o ESEF. ESMA zatiaľ nepripravila regulačné technické predpisy na označovanie vykazovania informácií o udržateľnosti, ktoré budú prijaté EK ako delegovaný akt k nariadeniu o ESEF. Znamená to, že vykazovanie informácií o udržateľnosti za rok 2024 nemusí byť vyhotovené ani v XHTML formáte (zatiaľ bez označovania informácií o udržateľnosti)?

38) What are the format requirements that undertakings need to comply with pending the adoption by the European Commission of a digital taxonomy for the mark-up of the sustainability statement?

Article 29d of the Accounting Directive requires undertakings that have to publish a sustainability statement in their management report to prepare their management report in the electronic reporting format specified in Article 3 of the ESEF Delegated Regulation (i.e. in XHTML) and to mark-up the sustainability statement within the management report in accordance with the specific digital taxonomy that will be adopted by way of an amendment to the ESEF Delegated Regulation. Until the adoption of this digital taxonomy, undertakings are not required to mark-up their sustainability statements. Considering that the sustainability statement will become machine-readable only once it is both included in an XHTML document and marked-up with a digital taxonomy, pending the adoption of the digital taxonomy undertakings are also not required to prepare the management report in XHTML.

Nie. Zo slovenskej legislatívy vyplýva, že účtovná jednotka musí vyhotoviť výročnú správu vrátane vykazovania informácií o udržateľnosti za rok 2024 vo formáte XHTML.

Podľa § 34 zákona č. 429/2002 Z. z. musia emitenti cenných papierov vypracovať a zverejniť ročnú finančnú správu, ktorej súčasťou je aj výročná správa, v jednotnom elektronickom formáte vykazovania podľa nariadenia o ESEF. Článok 3 nariadenia o ESEF požaduje, aby emitenti vypracovali celé ročné finančné správy vo formáte XHTML.

Rovnako zákon č. 431/2002 Z. z. v § 20c ods. 5 a § 20g ods. 7 požaduje, aby výročná správa vrátane vykazovania informácií o udržateľnosti bola vyhotovená v elektronickom formáte podľa článku 3 nariadenia o ESEF, t. j. vo formáte XHTML.

Neexistencia regulačných technických predpisov na označovanie vykazovania informácií o udržateľnosti nemá na túto požiadavku formátu vplyv.

15) Musí byť vykazovanie informácií o udržateľnosti zahrnuté aj do mimoriadnej výročnej správy?

Áno. V prípade, že účtovná jednotka zostavuje mimoriadnu účtovnú závierku, ktorá musí byť auditovaná, musí vyhotovovať výročnú správu (okrem výnimiek ako napr. pobočka zahraničnej banky, pobočka zahraničnej poisťovne), ktorej samostatnou súčasťou je aj vykazovanie informácií o udržateľnosti.

Zoznam platnej legislatívy a použitých skratiek:

CSRD - Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022, ktorou sa mení nariadenie (EÚ) č. 537/2014, smernica 2004/109/ES, smernica 2006/43/ES a smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov

ESRS – Delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2023/2772 z 31. júla 2023, ktorým sa dopĺňa smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o štandardy vykazovania informácií o udržateľnosti

EU Taxonómia - Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/852 z 18. júna 2020 o vytvorení rámca na uľahčenie udržateľných investícií a o zmene nariadenia (EÚ) 2019/2088

Nariadenie o audite SVZ – Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES

ESEF - Delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2019/815 zo 17. decembra 2018, ktorým sa dopĺňa smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2004/109/ES, pokiaľ ide o regulačné technické predpisy o špecifikácii jednotného elektronického formátu vykazovania

Zákon č. 423/2015 Z. z. – Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Zákon č. 431/2002 Z. z. - Zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Zákon č. 429/2002 Z. z. – Zákon č. 429/2002 Z. z. o burze cenných papierov v znení neskorších predpisov

Usmernenie SKAU č. 01/ISAE/2024 - Usmernenie č. 01/ISAE/2024 v znení schválenom na Prezídiu Slovenskej komory audítorov dňa 27. júna 2024 „Zákazky na uisťovacie služby v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v súlade s ISAE 3000 (revidované znenie)“

CEAOB – Výbor európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu

EK – Európska komisia

FAQ – často kladené otázky

SVZ – subjekt verejného záujmu