

Ιανουάριος 2025

**Βασική κωδικοποίηση και ανάλυση του νέου Ν. 5164/2024  
για τις Εκθέσεις Βιωσιμότητας**

**Legal team**

---

**Ελευθερία Βολάκη**  
Partner- Lawyer  
L.L.M. Environmental Law  
& ESG Officer

**Εύα Κολοβέντζου**  
Lawyer  
L.L.M Sustainability Law

**Νάντια Παπαϊωάννου**  
Trainee Lawyer

## Εισαγωγή

Πρόσφατα δημοσιεύθηκε ο Ν. 5164/2024 (ΦΕΚ Α' 202/12.12.2024) με τον οποίο μεταφέρεται στην εθνική έννομη τάξη η Οδηγία (ΕΕ) 2022/2464 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (CSRD) με αντικείμενο την υποβολή Εκθέσεων Βιωσιμότητας από τις εταιρείες.

Σε συνέχεια της Ευρωπαϊκής Πράσινης Συμφωνίας (EU GREEN DEAL) και σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, οι νέες ρυθμίσεις έχουν στόχο να θεραπεύσουν την απουσία κοινού πλαισίου εντός της Ε.Ε. σχετικά με την υποχρεωτική υποβολή Εκθέσεων Βιωσιμότητας από τις επιχειρήσεις καθώς και την έλλειψη ενός ενιαίου προτύπου υποβολής τους, διευκολύνοντας το δημόσιο έλεγχο των επιχειρήσεων. Με την εναρμόνιση και τη χρήση των νέων κοινών ευρωπαϊκών προτύπων αναφοράς «ESRS - European Sustainability Reporting Standards», παρέχεται στις επιχειρήσεις, η αναγκαία καθοδήγηση και το πλαίσιο σχετικά με τα στοιχεία που καλούνται να δημοσιοποιούν, διευκολύνοντας την πληρέστερη ενημέρωση των πολιτών και ενισχύοντας την σταθερότητα του οικονομικού συστήματος προς επίρρωση των βιώσιμων επενδύσεων.

Με την παρούσα κωδικοποίηση παρατίθενται τα βασικά σημεία που προβλέπει ο Ν. 5164/2024 και συγκεκριμένα απαντώνται τα εξής ερωτήματα:

- Τί είναι οι Εκθέσεις Βιωσιμότητας;
- Ποιές εταιρείες υποχρεούνται να υποβάλλουν Εκθέσεις Βιωσιμότητας;
- Ποιές είναι οι πληροφορίες που εκτίθενται στις Εκθέσεις Βιωσιμότητας;
- Από πότε υποχρεούνται οι εταιρείες να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις του νέου νόμου;
- Ποιός ορίζεται για την διασφάλιση της αξιοπιστίας των Εκθέσεων Βιωσιμότητας και πώς διενεργείται ο έλεγχος διασφάλισης;
- Ποιές είναι οι προβλεπόμενες κυρώσεις μη εφαρμογής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας;

### **A. Τι είναι οι Εκθέσεις Βιωσιμότητας;**

Οι Εκθέσεις Βιωσιμότητας αφορούν στην αποτύπωση και καταγραφή πληροφοριών των επιχειρήσεων:

α) ως προς το πώς αυτές αντιμετωπίζουν τα θέματα βιωσιμότητας στη δραστηριότητά τους, θέματα δηλαδή που άπτονται των περιβαλλοντικών («Ε») και κοινωνικών («S») θεμάτων, όπως και των θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης («G») και

β) ως προς τον τρόπο με τον οποίο τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της επιχείρησης. (άρθρο 3, περ. ιζ, ιστ).

## **B. Ποιές εταιρείες καταλαμβάνει η υποχρέωση υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας;**

Στο άρθρο 7 θεσπίζεται η υποχρέωση υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας για τις μεγάλες επιχειρήσεις, τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις που αποτελούν οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, εξαιρουμένων των πολύ μικρών.

- Για τον διαχωρισμό σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες» επιχειρήσεις το άρθρο 3 ορίζει ότι πρόκειται για τις αντίστοιχες οντότητες του ν. 4308/2014 περί των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όπως αποτυπώνονται στον κατωτέρω πίνακα.

<p><b>Πολύ μικρές οντότητες</b> είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ειδικά, η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή του ν.4308/2014 από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.</li> </ul>	<p>α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): τετρακόσιες πενήντα χιλιάδες (450.000) ευρώ.</p> <p>β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: εννιακόσιες χιλιάδες (900.000) ευρώ.</p> <p>γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: δέκα (10) άτομα.</p>
<p><b>Μικρές οντότητες</b> είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα κριτήρια:</p>	<p>α) Σύνολο ενεργητικού: πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.</p> <p>β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: δέκα εκατομμύρια (10.000.000) ευρώ.</p> <p>γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: πενήντα (50) άτομα.</p>

<p><b>Μεσαίες οντότητες</b> είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα κριτήρια:</p>	<p>α) Σύνολο ενεργητικού: είκοσι πέντε εκατομμύρια (25.000.000) ευρώ.</p> <p>β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) ευρώ.</p> <p>γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: διακόσια πενήντα (250) άτομα.</p>
<p><b>Μεγάλες οντότητες</b> είναι οι οντότητες οι οποίες, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:</p>	<p>α) Σύνολο ενεργητικού: είκοσι πέντε εκατομμύρια (25.000.000) ευρώ.</p> <p>β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) ευρώ.</p> <p>γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: διακόσια πενήντα (250) άτομα.</p>

Για τις νεοϊδρυόμενες εταιρείες και μέχρι τη σύνταξη του πρώτου ισολογισμού, ως «πολύ μικρές», «μικρές» και «μεσαίες» εταιρείες νοούνται εκείνες των οποίων το κεφάλαιο δεν υπερβαίνει τα ποσά των εκατό χιλιάδων (100.000), πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) και ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ, αντίστοιχα, ενώ ως «μεγάλες» νοούνται εκείνες των οποίων το κεφάλαιο υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ.

- Ως οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος νοούνται (κατά το άρθρο 3 και 20):

α) οι οντότητες που διέπονται από το ελληνικό δίκαιο ή το δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε, των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά στην Ελλάδα (κατά την έννοια της περ. 21

του άρθρου 4 του ν. 4514/2018) ή σε ρυθμιζόμενη αγορά οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους κατά το σημείο 21 της παρ. 1 του άρθρου 4 της Οδηγίας 2014/65/ΕΕ,

β) πιστωτικά ιδρύματα, όπως ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014, πλην όσων αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου,

γ) ασφαλιστικές επιχειρήσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 με έδρα στην Ελλάδα, εξαιρουμένων των αλληλασφαλιστικών συνεταιρισμών του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4364/2016, αντασφαλιστικές επιχειρήσεις με έδρα

στην Ελλάδα της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016, υποκαταστήματα ασφαλιστικών επιχειρήσεων τρίτης χώρας της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 στην Ελλάδα και υποκαταστήματα αντασφαλιστικών επιχειρήσεων τρίτης χώρας της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 στην Ελλάδα,

δ) οντότητες που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ως οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 44,

ε) οντότητες της περ. ιβ' του άρθρου 2 του ν. 4548/2018, ήτοι ανώνυμες εταιρίες που αποτελούν οντότητες «δημοσίου ενδιαφέροντος» (π.χ ΔΕΚΟ)

- Θυγατρικές εταιρείες

Ο νόμος προβλέπει τη δυνατότητα, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις των παρ. 11 και 12 του άρθρου 7, απαλλαγής των θυγατρικών εταιρειών από την υποχρέωση υποβολής εκθέσεως βιωσιμότητας, εφόσον συμπεριλαμβάνονται στην έκθεση διαχείρισης της μητρικής επιχείρησης.

#### **Γ. Ποιές πληροφορίες πρέπει να περιλαμβάνουν οι Εκθέσεις Βιωσιμότητας;**

Οι εταιρείες που εντάσσονται στην υποχρέωση υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας υποχρεούνται να δημοσιεύουν στο ΓΕ.ΜΗ. τις Εκθέσεις Βιωσιμότητας και τα στοιχεία των προσώπων που διασφαλίζουν την υποβολή τους (άρθρο 4). Η Έκθεση Βιωσιμότητας θα συμπεριλαμβάνεται σε ειδικό τμήμα της έκθεσης διαχείρισης της επιχείρησης (άρθρο 7 παρ. 1).

Η σύνταξη και υποβολή των Εκθέσεων Βιωσιμότητας γίνεται κατά τα ειδικότερα πρότυπα που εκδίδονται βάσει του άρθρου 154Α του Ν. 4548/2018<sup>1</sup> περί των Ανώνυμων Εταιρειών. Ειδικότερα, ορίζεται ότι η υποβολή των Εκθέσεων Βιωσιμότητας λαμβάνει χώρα κατά τα πρότυπα υποβολής, τα οποία προσδιορίζονται από τις κατ' εξουσιοδότηση πράξεις της Επιτροπής σε συμπλήρωση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (άρθρο 10). Σύμφωνα με το νόμο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρόκειται να εκδώσει σταδιακά 8 πρότυπα υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας έως το πέρας του 2026, η γνωστοποίηση των οποίων θα γίνεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης προς τους ενδιαφερομένους.

Στο πλαίσιο αυτό, καταρχάς, έχει εκδοθεί από την Ε.Ε. ο κατ' εξουσιοδότηση Κανονισμός 2023/2772<sup>2</sup>, με το οποίο διαμορφώνονται και εξειδικεύονται **Κοινά Ευρωπαϊκά Πρότυπα Υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας - ESRS**, διαμορφώνοντας ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο απαιτούμενων γνωστοποιήσεων με σκοπό τη βιώσιμη εταιρική πληροφόρηση.

Στην έκθεση διαχείρισης των υπόχρεων εταιρειών είναι αναγκαίο να εκτίθενται με σαφήνεια και ευκρίνεια οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την **κατανόηση**

<sup>1</sup> ως εισήχθη δυνάμει του άρθρου 10 του Ν. 5164/2024.

<sup>2</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:32023R2772>

των **συνεπειών** της επιχείρησης επί θεμάτων βιωσιμότητας και οι πληροφορίες που προσδιορίζουν τον **αντίκτυπο** των θεμάτων αυτών **στην επιχείρηση** (αρχή της **διπλής ουσιαστικότητας – double materiality**). Ειδικότερα, ως τέτοιες πληροφορίες νοούνται οι εξής:

1. Το **επιχειρηματικό μοντέλο και η στρατηγική της επιχείρησης**. Μεταξύ άλλων, τα σχέδια της επιχείρησης θα πρέπει να **συνάδουν με τη μετάβαση προς μια βιώσιμη οικονομία** και με τον **περιορισμό της υπερθέρμανσης του πλανήτη** κατά ενάμιση βαθμό Κελσίου (1,5oC), όπως προβλέπεται από τη συμφωνία του Παρισιού αλλά και να περιγράφεται **ο τρόπος** με τον οποίο το επιχειρηματικό μοντέλο και η στρατηγική της επιχείρησης **λαμβάνουν υπόψη τα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών (πχ κοινωνία των πολιτών, εργαζομένων)** και τις **επιπτώσεις** της επιχείρησης σε αυτά.
2. Οι **στόχοι** που η επιχείρηση έχει θέσει και προσδιορίσει **χρονικά** ως προς τα θέματα βιωσιμότητας
3. Ο **ρόλος των οργάνων της επιχείρησης** – διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών - επί θεμάτων βιωσιμότητας
4. Η **πολιτική της επιχείρησης** αναφορικά με τα ζητήματα βιωσιμότητας
5. Η **ύπαρξη συστημάτων παροχής κινήτρων** στα όργανα της επιχείρησης ως προς τα θέματα βιωσιμότητας
6. Η **δέουσα επιμέλεια** που εφαρμόζει η επιχείρηση σε θέματα βιωσιμότητας
7. Οι βασικότερες **πραγματικές ή πιθανές επιπτώσεις** των δραστηριοτήτων της επιχείρησης
8. Τα **μέτρα** που λαμβάνονται από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων αυτών, καθώς και τα αποτελέσματα των εν λόγω μέτρων
9. Οι **θεμελιώδεις κίνδυνοι** που απορρέουν από τα θέματα βιωσιμότητας για την επιχείρηση (**risk assessment**)
10. Οι **δείκτες** που σχετίζονται με τις ανωτέρω πληροφορίες.

Συμπληρωματικά με τις παραπάνω πληροφορίες, οι εταιρείες συνυποβάλλουν στοιχεία αναφορικά με την διαδικασία που ακολούθησαν ως προς τον προσδιορισμό των πληροφοριών που έχουν συμπεριλάβει στην έκθεση διαχείρισης (άρθρο 7 παρ. 3). Αξιοσημείωτη είναι η πρόβλεψη του νόμου για την υποβολή, μεταξύ των παραπάνω πληροφοριών, στοιχείων που αφορούν την **αλυσίδα αξίας της ίδιας της επιχείρησης**, καθώς και της **αλυσίδας εφοδιασμού της**. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η επιταγή αυτή σκοπεύει στην **ευρύτερη δυνατή κάλυψη των επιπτώσεων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης**. (άρθρο 7). Στην περίπτωση κατά την οποία οι πληροφορίες ως προς την αλυσίδα αξίας δεν είναι διαθέσιμες, προβλέπεται ένα μεταβατικό στάδιο 3 ετών, εντός του οποίου η επιχείρηση παρέχει εξηγήσεις ως προς την προσπάθεια συλλογής των πληροφοριών και τα μέτρα που θα λάβει ώστε να αποβεί επιτυχής στο μέλλον (άρθρο 7 παρ. 4). Επιπλέον, τις πληροφορίες που υποβάλλονται συνοδεύουν αναφορές και επί των υπολοίπων στοιχείων που αναφέρονται στην έκθεση διαχείρισης, καθώς και επί των ποσών που αναφέρονται

στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μόνο επί εξαιρετικών περιπτώσεων κατά την αιτιολογημένη γνώμη των οργάνων της επιχείρησης και υπό αυστηρές προϋποθέσεις παρέχεται η δυνατότητα παράλειψης των πληροφοριών αυτών (παρ. 5).

**Ειδική παρέκκλιση** παρέχεται στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (α.7 παρ.8), τα μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα και στις εξαρτημένες ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, οι οποίες δύνανται να περιορίζουν την υποβολή Εκθέσεων Βιωσιμότητας στις ακόλουθες πληροφορίες:

1. Σύντομη περιγραφή του επιχειρηματικού μοντέλου και της στρατηγικής της επιχείρησης
2. Περιγραφή των πολιτικών της επιχείρησης σε σχέση με θέματα βιωσιμότητας
3. Τις κυριότερες πραγματικές ή δυνητικές αρνητικές συνέπειες της επιχείρησης σε θέματα βιωσιμότητας και τα μέτρα που λαμβάνονται για τον προσδιορισμό, την παρακολούθηση, την πρόληψη, τον μετριασμό ή τη διόρθωση τέτοιων πραγματικών ή δυνητικών αρνητικών συνεπειών
4. Τους κυριότερους κινδύνους για την επιχείρηση που σχετίζονται με θέματα βιωσιμότητας και πώς η επιχείρηση διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους, και
5. Τους βασικούς δείκτες που είναι απαραίτητοι για τις πληροφορίες που αναφέρονται στις πληροφορίες 1 έως 4.

Οι εταιρείες και οι επιχειρήσεις που βασίζονται στην ως άνω παρέκκλιση, υποβάλλουν εκθέσεις σύμφωνα με τα πρότυπα υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 154Α.

#### **Δ. Ποιός είναι ο χρόνος έναρξης συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με την υποχρέωση υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας;**

Στο άρθρο 14 προσδιορίζεται το χρονικό σημείο δέσμευσης των επιχειρήσεων από τις προβλεπόμενες στον παρόντα νόμο υποχρεώσεις. Ειδικότερα, η υποχρέωση για υποβολή Εκθέσεων Βιωσιμότητας **θα ισχύει σταδιακά για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2024** και έπειτα αναλόγως της κατάταξης των εταιριών σε «μεγάλες» - «μικρές».

Ειδικότερα, διαμορφώνεται ως εξής:

Για τα οικονομικά έτη:	Υπόχρεες επιχειρήσεις:
Με έναρξη την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2024	α. Μεγάλες επιχειρήσεις που αποτελούν οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος β. Μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου, οι οποίες αποτελούν οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και υπερβαίνουν τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων κατά την διάρκεια του έτους
Με έναρξη την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2025	α. Μεγάλες επιχειρήσεις εξαιρουμένων των παραπάνω β. Μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου εξαιρουμένων των παραπάνω
Με έναρξη την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2026	α. Μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και δεν είναι πολύ μικρές β. Μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα γ. Εξαρτημένες ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις
Με έναρξη την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2026	Επιχειρήσεις τρίτων χωρών

#### **Ε. Ποιός επιφορτίζεται με τον έλεγχο και την διασφάλιση της αξιοπιστίας των Εκθέσεων Βιωσιμότητας;**

Στο άρθρο 12 ορίζεται ότι **οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρείες και οι ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης** είναι αρμόδιοι να καταθέτουν την γνώμη τους επί τη βάσει δέσμευσης παροχής περιορισμένης διασφάλισης ως προς το αν οι υποβαλλόμενες Εκθέσεις Βιωσιμότητας πληρούν τις επιταγές του νόμου.

Ως ανεξάρτητοι πάροχοι υπηρεσιών διασφάλισης χαρακτηρίζονται οι διαπιστευμένοι οργανισμοί αξιολόγησης της συμμόρφωσης (άρθρο 3), οι οποίοι εποπτεύονται από το Εθνικό Σύστημα Διαπίστευσης και υπόκεινται στις ρυθμίσεις του Ν. 4449/2017, ιδίως στην απαίτηση συνεχούς εκπαίδευσης (άρθρο 12 παρ. 4-9).

Ειδικώς για τις εισηγμένες επιχειρήσεις με κινητές αξίες εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά, προβλέπεται ότι η εποπτεία των Εκθέσεων Βιωσιμότητας ανατίθεται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία λαμβάνει υπόψιν τις κατευθυντήριες Γραμμές της Ευρωπαϊκής Αρχής Κινητών Αξιών και Αγορών (ΕΑΚΑΑ) (άρθρο 17).

#### **ΣΤ. Πώς διενεργείται και ελέγχεται η διασφάλιση της υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας από τους ελεγκτές;**



Σύμφωνα με το άρθρο 28 προβλέπονται τα εξής για τον έλεγχο διασφάλισης των Εκθέσεων Βιωσιμότητας:

- Στο πλαίσιο διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου η ελεγκτική εταιρεία ορίζει τουλάχιστον έναν κύριο εταίρο ελέγχου.
- Όταν η διαδικασία διασφάλισης της υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας διενεργείται από ελεγκτική εταιρεία, η ελεγκτική εταιρεία ορίζει τουλάχιστον έναν κύριο εταίρο βιωσιμότητας, ο οποίος μπορεί να είναι ο κύριος εταίρος ελέγχου ή ένας από τους κυρίους εταίρους ελέγχου.
- Ο κύριος εταίρος ελέγχου συμμετέχει ενεργά στη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου και ο κύριος εταίρος βιωσιμότητας συμμετέχει ενεργά στη διενέργεια των Εκθέσεων Βιωσιμότητας.
- Τα αποτελέσματα της διασφάλισης της υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας από τον ελεγκτή παρουσιάζονται σε **Έκθεση Διασφάλισης**. Η εν λόγω έκθεση συντάσσεται εγγράφως σύμφωνα με τις απαιτήσεις των προτύπων διασφάλισης που θεσπίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και περιλαμβάνει:
  - ✓ Προσδιορισμό της οντότητας της οποίας η Έκθεση Βιωσιμότητας αποτελεί αντικείμενο, της ετήσιας ή ενοποιημένης έκθεσης βιωσιμότητας, της περιόδου που καλύπτει και το πλαίσιο των εκθέσεων βιωσιμότητας που εφαρμόστηκε
  - ✓ Περιγραφή του πεδίου εφαρμογής της διασφάλισης της υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας
  - ✓ Διατύπωση γνώμης επί της έκθεσης βιωσιμότητας

Σε περίπτωση που ο υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και της διασφάλισης της υποβολής της έκθεσης βιωσιμότητας πραγματοποιείται από τον ίδιο ορκωτό λογιστή, παρέχεται η δυνατότητα η έκθεση διασφάλισης της υποβολής της έκθεσης βιωσιμότητας να ενσωματώνεται σε διακριτό τμήμα της έκθεσης ελέγχου (άρθρο 36 παρ. 5).

- Ο κύριος εταίρος βιωσιμότητας υπογράφει την **έκθεση διασφάλισης** της υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας (άρθρο 28 παρ. 2α).
- Επιπλέον, προβλέπεται ότι όποιος διενεργεί την διασφάλιση υποβολής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας υποχρεούται να τηρεί τους κανόνες για την επαγγελματική δεοντολογία, την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα, την εμπιστευτικότητα και το επαγγελματικό απόρρητο προβλέπονται για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες (άρθρο 30).
- Η διασφάλιση διενεργείται σύμφωνα με τα πρότυπα διασφάλισης που εκδίδονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (άρθρο 33). Σε περίπτωση κατά την οποία η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν έχει καθορίσει πρότυπα διασφάλισης, δίνεται η δυνατότητα στον Υπουργό Ανάπτυξης να καθορίζει εθνικά πρότυπα (άρθρο 33 παρ. 2). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η πρόβλεψη αυτή θεσπίστηκε χάριν της ασφάλειας δικαίου.

Επιπλέον, με το άρθρο 35 προστίθεται στις εκθέσεις ελέγχου, ειδικά για το «κεφάλαιο βιωσιμότητας», η διατύπωση γνώμης του ελεγκτή βάσει δέσμευσης παροχής

περιορισμένης διασφάλισης ως προς την συμμόρφωση της υποβολής Εκθέσεων Βιωσιμότητας με βάση τις απαιτήσεις του νόμου και τη διαδικασία που εφαρμόζει η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των πληροφοριών που υποβάλλονται σύμφωνα με τα πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας.

## **Z. Ποιές είναι οι προβλεπόμενες κυρώσεις μη εφαρμογής των Εκθέσεων Βιωσιμότητας;**

Με το νέο νόμο ορίζεται ότι οι κυρώσεις από τη μη ορθή εφαρμογή των Εκθέσεων Βιωσιμότητας αφορούν τόσο τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της υπόχρεης εταιρείας όσο και τον αρμόδιο ελεγκτή διασφάλισης των Εκθέσεων Βιωσιμότητας. Οι κυρώσεις προβλέπονται για τα μέλη του Δ.Σ. από το νόμο 4548/2018, για τους δε ελεγκτές από το άρθρο 38 του νέου νόμου. Κάτωθι κωδικοποιούνται οι κυρώσεις ανά ιδιότητα.

<p><b>Ως προς τα μέλη του Δ.Σ της εταιρίας</b></p>	<p>Αν η ετήσια έκθεση διαχείρισης του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες βιωσιμότητας, δύναται να επιβληθούν στα μέλη του Δ.Σ. ποινή φυλάκισης έως 3 έτη και χρηματική ποινή από € 5.000 - €50.000. (α. 179 του Ν.4548/2018)</p>
<p><b>Ως προς τον ελεγκτή ή ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών διασφάλισης Εκθέσεων Βιωσιμότητας</b></p>	<p>Προβλέπονται ποινικές κυρώσεις όπως φυλάκιση μέχρι τριών (3) ετών ή χρηματική ποινή από 10.000 ευρώ μέχρι 100.000 ευρώ ή και με τις δύο ποινές σε περίπτωση έκδοσης ψευδούς γνώμης. (α.13 ν.5164/2024)</p>
<p><b>Ως προς την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων από την ΕΛΤΕ<sup>3</sup> σε ορκωτό ελεγκτή/ελεγκτικές υπηρεσίες/ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσιών σχετικά με την υποβολή ψευδούς γνώμης ως προς το περιεχόμενο της έκθεσης βιωσιμότητας, ανάλογα με τη βαρύτητα της παραβίασης.</b></p>	<p>Εν προκειμένω, τα είδη των επιβαλλόμενων κυρώσεων ποικίλουν:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• απλή σύσταση στο υπόχρεο πρόσωπο για αποχή από συγκεκριμένη παράβαση</li> <li>• χρηματικό πρόστιμο έως 100.000 ευρώ για τα φυσικά πρόσωπα</li> <li>• χρηματικό πρόστιμο 500.000 ευρώ για τα νομικά πρόσωπα παραβάτες και</li> <li>• οριστική αφαίρεση άδειας ορκωτού ελεγκτή και</li> <li>• διαγραφή αυτού από το Δημόσιο Μητρώο.</li> <li>• Επιβολή προσωρινής απαγόρευσης μέχρι 3 έτη σε μέλος ελεγκτικής εταιρίας ή σε μέλος διοικητικού ή διαχειριστικού οργάνου οντότητας δημοσίου</li> </ul>

<sup>3</sup> Επιτροπή της Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

ενδιαφέροντος να ασκεί καθήκοντα σε  
ελεγκτικά γραφεία ή οντότητες δημόσιου  
ενδιαφέροντος.

Εν κατακλείδι, με το νέο νόμο φαίνεται να τίθεται εκτός από την υποχρέωση και η πρόκληση για τις επιχειρήσεις να εκκινήσουν τη συστηματική εφαρμογή βιώσιμων πρακτικών στα έργα και στις δραστηριότητες τους, προκειμένου οι ίδιες να καταστούν βιώσιμες στο μέλλον και ανταγωνιστικές. Μελετώντας ειδικότερα το νόμο, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η ενσωμάτωση της Οδηγίας CSRD στο εθνικό πλαίσιο αφορά περισσότερο σε ρυθμίσεις πρακτικής εφαρμογής και σύνταξης των Εκθέσεων Βιωσιμότητας, ενώ δεν αποτυπώνεται ρητά, κατά τρόπο αναλυτικό και σαφή, ο ρόλος και η σημασία τους, όπως καταγράφεται και αναδεικνύεται στην ευρωπαϊκή Οδηγία. Σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η σημασία του νέου νόμου για τις υποχρεώσεις, τη νέα «κουλτούρα» και στρατηγική που θα πρέπει να δημοσιεύουν υποχρεωτικά από εδώ και στο εξής οι εταιρίες, ενσωματώνοντας στη δράση και στα έργα τους εν τοις πράγμασι «sustainable practices».

Στο πλαίσιο αυτής της εξέλιξης, καθίσταται αναγκαίο, εντός των Εκθέσεων Βιωσιμότητας να καταλαμβάνουν ιδιαίτερο ρόλο οι νομικές εκθέσεις συμμόρφωσης – Legal sustainability Reports - ως απαραίτητο «εργαλείο», καθώς αποσκοπούν στον ορθό έλεγχο συμβατότητας των προβλέψεων για κάθε δραστηριότητα ή έργο αναφορικά με τις νομικές εξελίξεις σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο.