

INFORMACIJOS TVARUMO KLAUSIMAIŠ 2024 m. VADOVYBĖS ATASKAITOSE APŽVALGA



2025 m. liepa

TURINYS

<u>IVADAS</u>	3
<u>1. JŪVALGOS APIE INFORMACIJOS TVARUMO KLAUSIMAIS KOKYBINIUS ASPEKTUS</u>	6
STATISTINIS KONTEKSTAS	6
DVEJOPO REIŠMINGUMO VERTINIMAS	7
ATSKLEIDIMO REIKALAVIMAI	11
INFORMACIJOS PATEIKIMO KOKYBINIAI PRINCIPAI	12
KLIMATO KAITOS KLAUSIMAI	15
STRATEGINIS KRYPTINGUMAS	15
KITI TVARUMO ATASKAITŲ PATEIKIMO KLAUSIMAI	16
<u>2. TVARUMO ATSKAITOMYBĖS UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKIMO APŪVALGA</u>	18
REIKALAVIMAI UŽTIKRINIMUI	19
TVARUMO ATSKAITOMYBĖS UŽTIKRINIMO SPECIALISTŲ ATSAKOMYBĖ	20
UŪDUOČIŲ RIBOTO UŽTIKRINIMO IŠVADOSE YPATUMAI	20
<u>REKOMENDACIJOS IR TOLIMESNI ŪINGSNIAI</u>	22

Ivadas

Nuo 2024 metų tvarumo atskaitomybė Europos Sąjungoje, taigi ir Lietuvoje tapo nauju verslo standartu. Įsigaliojus Bendrovių tvarumo atskaitomybės direktyvai¹ (angl. *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*; toliau – BTAD), įmonės privalo žvelgti į tvarumą plačiau ir savo veikloje orientuotis ne tik į aplinkosaugą, bet ir socialinius bei valdysenos aspektus². Tvarumo informacijos atskleidimas nebėra pasirinktinis. Jau už 2024 metus tam tikros didelės viešojo intereso įmonės³ privalo rengti tvarumo ataskaitas pagal Europos tvarumo atskaitomybės standartus (angl. *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*; toliau – ETAS), įtraukiančia ir informaciją pagal Europos Sąjungos (ES) Taksonomijos reglamento⁴ 8 straipsnį. Šie reikalavimai įtvirtinti Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatyme (toliau – ĮĮGA) bei Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito ir kitų užtikrinimo paslaugų įstatyme (toliau – Audito įstatymas), kurie 2024 m. liepos 1 d. į nacionalinę teisę perkėlė BTAD ir ją pakeistos ES direktyvos 2013/34/ES nuostatas. Kartu žengiant žingsnį link skaidresnio, atsakingesnio verslo, įtvirtintas reikalavimas užtikrinti tvarumo atskaitomybę, suteikiant galimybę pasirinkti riboto užtikrinimo apimtį.



Tai reiškia, kad informacija tvarumo klausimais turi būti patikrinta auditoriaus, audito įmonės, turinčių teisę teikti tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugas, arba nepriklausomo tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugos teikėjo (toliau – užtikrinimo specialistas). Užtikrinimo specialistas tikrina, ar įmonės parengta ir pateikta informacija tvarumo klausimais atitinka nustatytus teisės aktų ir standartų reikalavimus. Riboto užtikrinimo tikslas – užtikrinimo specialistui atlikus ribotos apimtį procedūras įsitikinti, kad užtikrinimo specialistas nepastebėjo nieko, kas verstų manyti, jog informacija tvarumo

¹ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2022 m. gruodžio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464.

² BTAD išplėtė ataskaitų teikimo subjektų apimtį, lyginant su iki tol galiojusia Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyva 2014/95/ES (NFRD), kai ETAS nustatyti privalomai įmonėms taikomi atskleidimo reikalavimai.

³ T.y. įmonė ar įmonių grupė, kuri laikoma didele (t.y. balanse nurodyto turto vertė viršija 25 mln. eurų, pardavimo grynosios pajamos per finansinius metus viršija 50 mln. eurų), o vidutinis metinis darbuotojų skaičius viršija 500, ir kuri yra įmonė, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamoje Lietuvos ar kitos ES valstybės narės rinkoje, bankas ir Centrinė kredito unija, ar draudimo ir perdraudimo įmonė.

⁴ 2020 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2020/852, kuriuo sukuriama tvarių investicijų skatinimo sistema ir iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2019/2088.

klausimais parengta nesilaikant tvarumo standartų, tvarumo informacija reikšmingai neatitinka pateikimo ir atskleidimo reikalavimų.

Svarbu pažymėti, kad siekiant supaprastinti ir suderinti tvarumo atskaitomybės reikalavimus ES, 2025 m. balandžio 14 d. priimta vadinamoji „**Stop the Clock**“ direktyva (toliau – „Stop the clock“ direktyva)⁵. Šios direktyvos tikslas – sukurti nuoseklią ir veiksmingą tvarumo atskaitomybės sistemą, kartu sumažinant administracinę naštą bei suteikiant įmonėms daugiau laiko pasirengti reikalavimų įgyvendinimui. Joje numatytas laikinas tvarumo informacijos teikimui vadovybės ataskaitose atidėjimas: 1) didelėms akcinėms bendrovėms, uždarosioms akcinėms bendrovėms, valstybės bei savivaldybės įmonėms ir didelių įmonių grupių patronuojančiosioms įmonėms – iki 2027 m. finansinių metų (vietoje 2025 m.); 2) listinguojamoms mažoms ir vidutinėms įmonėms – iki 2028 m. finansinių metų (vietoje 2026 m.). Ši direktyva į Lietuvos teisę perkelta nuo 2025 m. liepos 1 d.⁶

Ši direktyva, tai vienas etapų, kuriuo įgyvendinami 2025 m. vasario 26 d. Europos Komisija paskelbtame Omnibus I⁷ dokumente (toliau – Omnibus I) pateikti pasiūlymai. Juo siekiama supaprastinti ES reikalavimus dėl informacijos tvarumo klausimais, tvarumo atskaitomybės užtikrinimo bei taksonomijos reglamentavimą. Omnibus I taip pat siūlomas atskleidimo reikalavimų mažinimas ir paprastinimas, dėl ko Europos Komisija kreipėsi į Europos finansinės atskaitomybės patariamąją grupę (EFRAG) su prašymu peržiūrėti patvirtintus ETAS, kurių pirminį projektą viešai konsultacijai ketinama pateikti dar 2025 m. liepos mėnesį. 2025 m. liepos 4 d. Europos Komisija priėmė Deleguotąjį aktą, įtvirtinantį priemones, kuriomis siekiama supaprastinti ES taksonomijos - ES tvarios ekonominės veiklos ir investicijų klasifikavimo sistemos – taikymą⁸.

BTAD buvo įtvirtinta svarbi nuostata įpareigojanti Europos Komisiją iki 2026 m. spalio 1 d. parengti tvarumo atskaitomybės riboto užtikrinimo standartus, kuriais būtų nustatytos procedūros, kurias užtikrinimo specialistai turėtų atlikti, kad galėtų parengti savo informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo išvadas. Nesant patvirtintų šių standartų, kiekviena valstybė narė laikinai taiko savo nacionalinius riboto užtikrinimo reikalavimus arba pateikia nuorodas į jau patvirtintus tarptautinius standartus.

Nepaisant minėtų pakeitimų tvarumo atskaitomybė ir jos užtikrinimas savo privalomumo nepraranda. Nors ir mažesne apimtimi įmonėms ir toliau siekiama numatyti

⁵ 2025 m. balandžio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2025/794, kuria iš dalies keičiamos direktyvos 2022/2464 (Bendrovių tvarumo atskaitomybės direktyva), kiek tai susiję su datomis, nuo kurių valstybės narės turi taikyti tam tikrus įmonių informacijos apie tvarumą teikimo ir įmonių tvarumo išsamaus patikrinimo reikalavimus.

⁶ Lietuvos Respublikos Seimas 2025 m. birželio 25 d. priėmė Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymo Nr. XIV-2811 1, 2, 3, 4, 16, 17, 19, 20, 23, 31, 32, 35, 36, 37, 40, 41 straipsnių ir priedo pakeitimo įstatymą Nr. XV-335.

⁷ https://commission.europa.eu/publications/omnibus-i_en.

⁸ https://finance.ec.europa.eu/publications/commission-cut-eu-taxonomy-red-tape-companies_en#press.

privalomus tvarumo informacijos atskleidimo reikalavimus, kaip ir prievolę šią informaciją užtikrinti.

Pirmieji žingsniai – vertingi pamatai ateičiai. 2025 m. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – AVNT) atliko pirmųjų pateiktų tvarumo ataskaitų už 2024 metus ir jų užtikrinimo apžvalgą. Šios apžvalgos tikslas – įvertinti bendrą rinkos situaciją, tiek įmonėms vykdant įsipareigojimus pateikti teisės aktų reikalavimus atitinkančią informaciją tvarumo klausimais, tiek užtikrinimo specialistams įgyvendinant tvarumo atskaitomybės užtikrinimo užduotį.

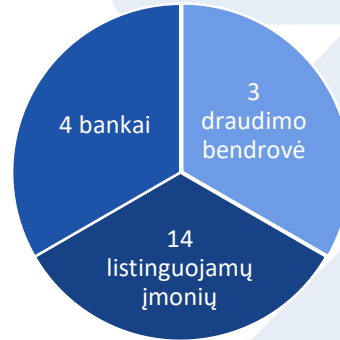
AVNT apžvalgoje dalijasi įžvalgomis apie tai, su kokiais iššūkiais susidūrė tiek tvarumo informaciją rengiančios įmonės, tiek ją tikrinę specialistai – audito įmonės ir auditoriai, turintys teisę teikti tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugas. Atlikta apžvalga suteikė AVNT pagrindą pateikti ir rekomendacijas, kurios, tikimės, padės įmonėms geriau pasirengti išsamiai, aiškiai ir kokybiškai atskleisti tvarumo informaciją bei užtikrinti jos patikimumą ateityje.

Šioje apžvalgoje pateikta informacija yra informacinio ir apibendrinamojo pobūdžio. Ji nėra įpareigojanti ir negali būti laikoma nei kaip pakeičianti teisės aktų reikalavimus ar juos papildanti, nei kaip oficiali AVNT pozicija konkrečiais atvejais. Rengiant ataskaitas ar priimant su tvarumo atskaitomybe susijusius sprendimus, visais atvejais būtina vadovautis galiojančiais teisės aktais.

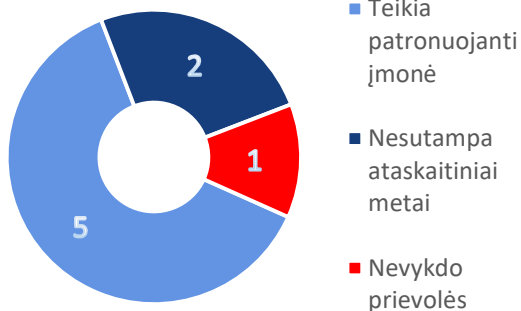
1. ĮŽVALGOS APIE INFORMACIJOS TVARUMO KLAUSIMAIS KOKYBINIUS ASPEKTUS

Statistinis kontekstas

AVNT, siekdama įvertinti rinkos pasiruošimą vykdyti teisės aktų reikalavimus bei turėdama tikslą parengti šią apžvalgą, peržiūrėjo visas privalomai turėtas rengti tvarumo ataskaitas. Pagal Lietuvos Respublikoje taikomus teisės aktus, tvarumo atskaitomybę už 2024 metus⁹ ir jos užtikrinimą turi pateikti **21** įmonė ar jų grupės¹⁰, tarp kurių **14** įmonių, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti Lietuvos Respublikos ir (arba) kitos valstybės narės reguliuojamoje rinkoje¹¹, **4** bankai¹² ir **3** draudimo įmonės¹³.



pav. 1. Privalomai TA turėjusios teikti įmonės



pav. 2. TA neteikusių įmonių pasiskirstymas

Informaciją tvarumo klausimais pateikė tik **13 įmonių ar jų grupių**: **5** įmonės pasinaudojo išimtimi, kuomet informaciją tvarumo klausimais teikia patrunuojanti įmonė; **2** įmonių ataskaitiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais, todėl informacija tvarumo klausimais turės būti pateikta pasibaigus finansiniams metams, kurie prasidėjo vėliau nei 2024 m. sausio 1 d., **1** įmonė nevykdo pareigos¹⁴.

⁹ Įmonių, kurių ataskaitiniai metai prasideda vėliau nei kalendoriniai 2024 metai, vadovybės ataskaitą, kartu su informacija tvarumo klausimais turės pateikti pasibaigus ataskaitiniams metams per teisės aktų nustatytus terminus.

¹⁰ Toliau tekste įmonėms ar jų grupėms įvardinti naudojami terminai *įmonė, subjektas*.

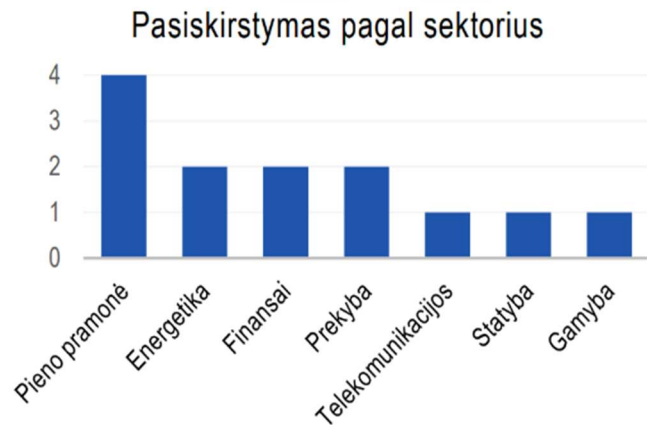
¹¹ APB „Apranga“, AUGA Group, AB, AB „Grigeo Group“, AB „Ignitis grupė“, AB Akola group, AB „Panevėžio statybos trestas“, AB „Pieno žvaigždės“, AB „Rokiškio sūris“, Telia Lietuva, AB, AB „Vilkyškių pieninė“, AB „Vilniaus baldai“, AB „Žemaitijos pienas“, UAB „EPSO-G“, Maxima LT, UAB.

¹² SEB bankas, AB, Swedbank, AB, Revolut Bank, UAB, Artea bankas, UAB (iki 2025 m. gegužės 5 d. – AB „Šiaulių bankas“).

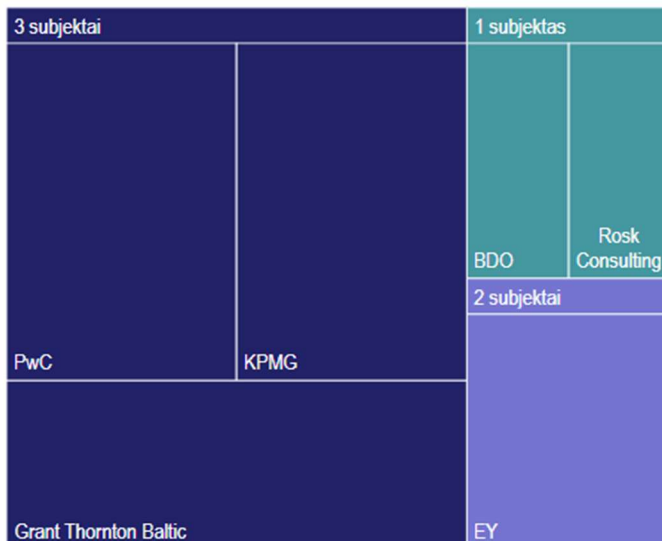
¹³ Lietuvos draudimas, AB, "Compensa Vienna Insurance Group", akcinė draudimo bendrovė, Akcinė draudimo bendrovė „Gjensidige“.

¹⁴ Viešai prieinami duomenys atskleidžia faktą apie iškeltą restruktūrizavimo bylą.

Subjektai, kurie teikė informaciją tvarumo klausimais pasiskirsto tarp tokių sektorių: 1) Maisto pramonė (pieno) – 4 subjektai; 2) Energetika – 2 subjektai; 3) Finansai – 2 subjektai; 4) Prekyba - 2 subjektai; 5) Telekomunikacijos – 1 subjektas; 6) Pramonė - 1 subjektas; 7) statybos – 1 subjektas. Taip pat svarbu paminėti, kad kelios įmonės, kurioms neprivaloma teikti tvarumo ataskaitų pagal teisės aktus, pasirinko tai daryti savanoriškai, o jų ataskaitos buvo užtikrintos užtikrinimo paslaugų teikėjų.



pav. 3. Pasiskirstymas pagal sektorius



pav. 4. Užtikrinimo paslaugos teikimas

Užtikrinimo paslaugas analizuojamiems subjektams atliko 6 audito įmonės, kurių darbui vadovavo 12 kvalifikuotų auditorių, turinčių teisę teikti tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugą. Po 3 riboto užtikrinimo užduotis atliko šios audito įmonės: UAB „Grant Thornton Baltic“, UAB „PricewaterhouseCopers“, UAB „KPMG Baltics“, 2 riboto užtikrinimo užduotis atliko UAB „Ernst & Young Baltic“, po 1 riboto užtikrinimo užduotį atliko UAB „BDO auditas ir apskaita“ bei UAB „Rosk Consulting“.

Toliau pateikiame AVNT įžvalgas tiek apie tvarumo ataskaitų kokybę, teisės aktų reikalavimų laikymąsi, bendrą subjektų strateginį kryptingumą, tiek priminimus apie aktualias teisės aktų nuostatas, pastebėjimus.

Dvejopo reikšmingumo vertinimas

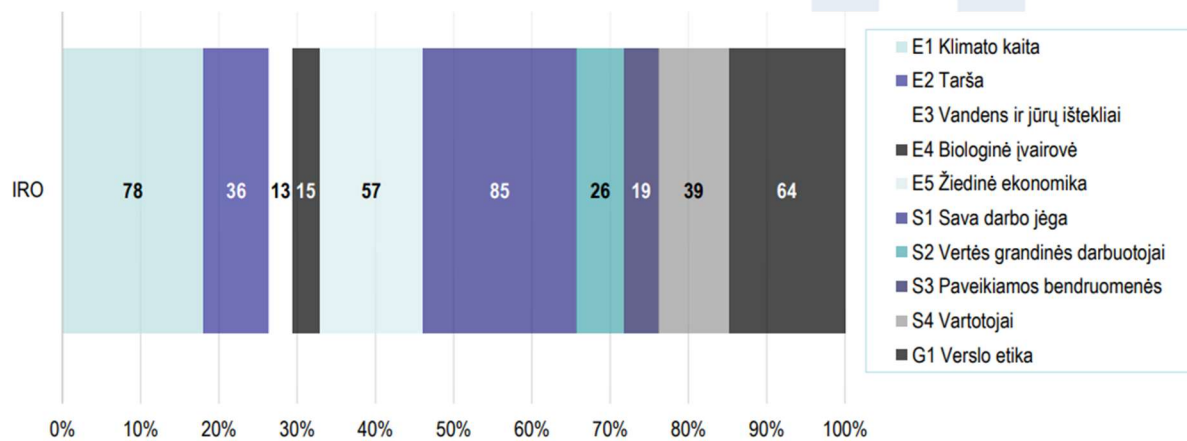
Vadovaujantis ĮJGAĮ 22 straipsniu, šioje apžvalgoje analizuojamų subjektų tvarumo ataskaitos turi būti rengiamos pagal ETAS, užtikrinančius informacijos vienodumą ir palyginamumą visoje ES. Viena kertinių ETAS nuostatų – dvejopo reikšmingumo (angl. *double materiality*) principas, kuris įpareigoja įmones vertinti tvarumo temas tiek iš poveikio aplinkai, socialiniams ir valdysenos klausimams perspektyvos, tiek iš šių klausimų įtakos pačios įmonės veiklai ir finansiniams rezultatams (1 ETAS „Bendrieji reikalavimai“ (toliau – **1 ETAS**) 21

straipsnis). Informacija, teikiama tvarumo ataskaitoje, turi atitikti kiekvienai reikšmingai temai keliamus atskleidimo reikalavimus bei teminius atskleidimo reikalavimus, nustatytus ETAS¹⁵. Tai reiškia, kad kiekvienai įmonei svarbi tema turi būti pagrįsta konkrečiais atskleidimo elementais: politika, taikomais veiksmais, išsikeltais tikslais bei rodikliais.

Tvarumo klausimas yra reikšmingas, jeigu jis atitinka apibrėžtus poveikio reikšmingumo kriterijus arba finansinio reikšmingumo kriterijus arba abu šiuos kriterijus. 1 ETAS 43 straipsnis apibrėžia, kad tvarumo klausimas yra reikšmingas poveikio požiūriu, kai jis yra susijęs su įmonės reikšmingu faktiniu ar galimu, teigiamu ar neigiamu poveikiu, susijusiu su įmonės operacijomis ir vertės grandinės pradine ir galutine grandimis, žmonėms ar aplinkai trumpuoju, vidutiniu ir ilguoju laikotarpiais. Finansiniu požiūriu tvarumo klausimas yra reikšmingas, kai dėl tvarumo klausimo atsiranda rizikų arba galimybių, turinčių arba, kaip galima pagrįstai tikėtis, galėsiančių turėti reikšmingos įtakos įmonės veiklos pokyčiams, finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams, pinigų srautams, galimybei gauti finansavimą arba kapitalo kainai trumpuoju, vidutiniu ir ilguoju laikotarpiais (1 ETAS, 47-48 straipsniai).

Atliekant reikšmingumo vertinimą per poveikio reikšmingumo ir finansinio reikšmingumo kriterijų matricą, esminis vaidmuo tenka įmonės gebėjimui identifikuoti reikšmingus poveikius, rizikas ir galimybes (angl. *Impacts, Risks and Opportunities*, toliau - IRO). Analizuojant pateiktas pirmąsias tvarumo ataskaitas, stebima aiški tendencija: dažniausiai reikšmingais laikomi klausimai kyla temose S1 „Sava darbo jėga“, E1 „Klimato kaita“ ir G1 „Verslo etika“. Šis pasiskirstymas leidžia daryti prielaidą, kad įmonės, pirmą kartą teikdamos tvarumo informaciją, kaip reikšmingiausias identifikavo tas temas, kurios yra geriausiai suprantamos, labiausiai integruotos į veiklos procesus ir tradiciškai sulaukiančios daugiausiai dėmesio. Priešingai, mažiau reikšmingų IRO aspektų identifikuota tokiose srityse kaip E2 „Tarša“, E3 „Vandens ir jūrų išteklių“, E4 „Biologinė įvairovė“, taip pat socialinėse temose – S2 „Darbuotojai vertės grandinėje“ ir S3 „Paveikiamos bendruomenės“.

¹⁵ Priėmus konkrečiam sektoriui būdingus standartus, pastarieji turės būti taikomi analogiškai.



pav. 5. IRO pasiskirstymas reikšmingose temose¹⁶

Analizuojant pasirinktas potemes, AVNT pastebi dažniausiai išskiriamos šios: klimato kaitos švelninimas E1 temoje, išteklių naudojimas E5 temoje, bei darbo sąlygos savos darbo jėgos atžvilgiu S1 temoje. Rečiausiai aptariamoms tokios E4 potemės kaip poveikis ekosistemų būklei ir mastui, priklausomybė nuo ekosisteminių paslaugų ar poveikis rūšių išlikimui, taip pat retai vertinamos E2 temos, tokios kaip susirūpinimą keliančios medžiagos. Atkreiptas dėmesys, kad vos keli subjektai pateikė bendrovei ir/ar sektoriui būdingus IRO.

Visgi reikia pažymėti, kad tvarumo ataskaitų apžvalgos metu nustatyta, kad reikšmingų IRO duomenų ataskaitose ne visais atvejais buvo pateikta taip, jog juos būtų galima tinkamai įvertinti. Pateiktini pavyzdžiai, kai vieno subjekto atveju IRO temų paminėjimas liko paviršutiniškas – įmonė neatskleidė 2 ETAS reikalaujamos informacijos, dėl ko nebuvo aiškiai įvardinti IRO. Kitas subjektas neidentifikavo jokių IRO, nurodydamas tik reikšmingas temas ir jų potemes. Kitas nagrinėtas subjektas atskleidė informaciją nepakankamai detalai, tad nebuvo įmanoma nustatyti su šiuo subjektu susijusių rizikų ir galimybių. Dar vienas vertintas subjektas, nors pripažino, kad S1 „Sava darbo jėga“ tema yra reikšminga, neįvardijo šios temos IRO, nurodydamas, jog pasinaudojo pereinamojo laikotarpio išimtimi.

AVNT pastebi. Įvardinti pavyzdžiai atskleidžia apie įmonių ne visišką įsigilinimą į teisės aktų, įskaitant ETAS, reikalavimus. Minėti ataskaitų trūkumai atskleidžia, kad ne visi subjektai pakankamai įvertino SBM-3 ir IRO-1 dalių svarbą. Todėl būtina į tai atkreipti dėmesį ir užtikrinti, jog ateityje būtų įgyvendinti visi ETAS atskleidimo reikalavimai tvarumo ataskaitose.

Pažymėtina, kad nepriklausomai nuo to, jog subjektai gali pasinaudoti išimtimis pagal 1 ETAS C priedėlį, dvejopo reikšmingumo vertinimas turi būti atliktas laikantis 2 ETAS atskleidimo reikalavimų.

¹⁶ Dėl galimų įmonių pateiktos informacijos netikslumų, šie duomenys gali būti neišsamūs arba netikslūs.

Vertinant įmonių reikšmingų IRO identifikavimą, išryškėjo tokios tendencijos: daugiausia buvo atskleista poveikio atvejų, iš kurių net **140** atvejų atskleistas neigiamas poveikis, o **73** atvejais – teigiamas poveikis. Nustatyto neigiamo bei teigiamo poveikio, rizikų bei galimybių skaičius ženkliai išskiria.

Analizuojant atskirų subjektų duomenis, matyti ryškūs skirtumai. Viso nustatytų reikšmingų IRO skaičius siekė nuo **18** iki **67** vienam subjektui, kai vienas subjektas nurodė vos **8** reikšmingus poveikius, kai tuo tarpu kiti identifikavo net **39**. Nustatyti atvejai, kai įmonė atskleidė **23 teigiamo poveikius**, tuo tarpu vienas subjektas neatskleidė nei vieno teigiamo poveikio. **Neigiamas poveikis** atskirose tvarumo ataskaitose siekė nuo **1** iki **25** atvejų, kas leidžia daryti prielaidą, kad neigiamų padarinių identifikavimas įmonėms yra paprastesnis ar dažniau praktikuojamas.

Vertinant subjektų požiūrį į **rizikas**, vieni subjektai nurodė vos **3 rizikų** atvejus, kai kiti nurodė nustatytus net **25** ar **26 rizikų** atvejus. Panaši tendencija matyti ir vertinant **galimybes**. Kai kurie subjektai neidentifikavo **jokių galimybių**, o kiti subjektai įvardijo iki **16 galimybių**.

Tuo pačiu atkreiptas dėmesys į reikšmingų temų skaičiaus išsiskyrimą tarp to paties segmento subjektų. Pavyzdžiui, keturių pieno pramonės įmonių nustatytų IRO kiekis siekė nuo 18 iki net 67. Pažymėtina, kad teigiamas poveikis siekė nuo 1 iki 22, kai neigiamas poveikis – nuo 4 iki 17. Vieni pieno pramonės subjektai identifikavo 8 rizikas, kai kiti net 25 rizikas. Nustatytos galimybės tuo tarpu taip pat siekė nuo 0 iki 8.

AVNT informacijos tvarumo klausimais vadovybėse ataskaitose apžvalgos rezultatai atskleidžia reikšmingą temų identifikavimo ir atskleidimo nevienodumą, kad įmonės skirtingai supranta tvarumo atskaitomybės svarbą, taiko nevienodą vertinimo metodiką bei disponuoja nevienodais ištekliais ir kompetencijomis šioje srityje. Ši apžvalga, susijusi su reikšmingų IRO bei temų atskleidimu, leidžia išskirti kelias esmines įžvalgas, ypač kai kalbame apie pastebėtą ryškų reikšmingų temų skaičiaus išsiskyrimą tarp to paties segmento subjektų. Viena vertus, per mažas reikšmingų temų skaičius gali rodyti nepakankamą įsigilinimą į specifinius tvarumo klausimus ar net sąmoningą informacijos neatskleidimą. Kita vertus, per didelis reikšmingų temų skaičius gali rodyti nepakankamą supratimą apie reikšmingumo nustatymo principus ir nepasirengimą išsamiai atskleisti visų pasirinktų temų turinio. Pavyzdžiui, subjektas, pateikęs



- Rizikos
- Galimybės
- Teigiamas poveikis
- Neigiamas poveikis

pav. 6. IRO paskirstymas pagal poveikį, rizikas ir galimybes

itin gausų temų ir potemių sąrašą, tvarumo ataskaitos apimtyje nurodė tik labai ribotą informaciją, kas kelia klausimų dėl duomenų kokybės ir atskleidimo atitikimo ETAS reikalavimams.

AVNT daro prielaidą. Šie reikšmingi IRO nustatymo skirtumai atskleidžia, kad dalis subjektų vis dar neturi aiškios metodikos arba pakankamo supratimo apie IRO identifikavimo svarbą, skirtingą subjektų požiūrį ir brandos lygį identifikuojant reikšmingus IRO.

AVNT nustatė, kad kai kurie subjektai nepateikė informacijos apie IRO vertės grandinėje, o taip pat nenurodė laikotarpių (trumpojo, vidutinio ir ilgojo), kuriais šie IRO buvo vertinami, kas reikšmingai riboja atskleidžiamos informacijos kontekstą bei pritaikomumo vertę.

Šie skirtumai gali būti susiję tiek su tuo, kad įmonėms tai buvo pirmasis privalomas tvarumo atskaitomybės rengimo ir užtikrinimo ciklas, tiek su jų veiklos specifika bei skirtingais pasirengimo lygiais. Šie pastebėjimai patvirtina būtinybę stiprinti metodologinį nuoseklumą, siekiant sudaryti sąlygas tvaresniam, palyginamam ir patikimam IRO bei temų atskleidimui tarp visų subjektų, ypač to paties ekonominio sektoriaus ribose.

Atskleidimo reikalavimai

ETAS atskleidimo reikalavimai – privalomas pagrindas skaidriam informacijos pateikimui. 1 ETAS, 2 ETAS ir teminiai ir konkrečiam sektoriui taikomi ETAS įtvirtina informaciją tvarumo klausimais rengiantiems subjektams reikalavimus, kokia informacija turi būti atskleidžiama, kai atitinkamas tvarumo klausimas nustatomas kaip reikšmingas. Atitinkamai turi būti atskleidžiama informacija apie politiką, veiksmus, uždavinius ir rodiklius. Vadovaujantis 1 ETAS 33 straipsniu, jei tam tikra informacija negali būti atskleidžiama, šis faktas turi būti atskleistas.

Tuo tarpu 2 ETAS dalyje nurodyti minimalūs atskleidimo reikalavimai, kuriuos subjektas turi atskleisti be reikalaujamų atskleidimo reikalavimų, nurodytų teminiuose ar konkrečiam sektoriui taikomuose ETAS. Negalint šios informacijos atskleisti, 2 ETAS 62 ir 72 straipsniai įpareigoja atskleisti ne tik negalėjimo faktą, tačiau taip pat nurodyti ir priežastis, kodėl nėra priėmusi politikos, veiksmus ir(ar) išsikėlusius uždavinius. Rodikliai turi būti atskleidžiami, jei subjektas nustato juos esant reikšmingus (1 ETAS 34 straipsniu), o kartu su jais be kita ko

pateikiant ir naudotas metodikas, reikšmingas prielaidas bei informaciją apie tai, ar rodiklio matmenis patikrino išorinė įstaiga (2 ETAS 77 straipsnis).





AVNT primena. Svarbu suprasti, kad atskleidimo reikalavimai nėra rekomendacinio pobūdžio – jie yra pamatiniai informacijos atskleidimo standartai, taikomi visais atvejais, kai tema yra nustatyta kaip reikšminga. Atitinkamos informacijos atskleisti negalint, atitinkamai turi būti užtikrinamas fakto bei priežasčių atskleidimas. Šių reikalavimų laikymasis tiesiogiai lemia ataskaitos kokybę, skaidrumą ir atitiktį reikalavimams.

Atlikta informacijos tvarumo klausimais vadovybės ataskaitose apžvalga atskleidė sisteminių trūkumą – daugeliu atvejų subjektai nepateikia priežasčių, kodėl nėra atskleidžiama informacija apie politiką, veiksmus ar uždavinius, nors toks pagrindimas yra privalomas. Pastebima tendencija, kad įmonės dažniau pasirenka pateikti informaciją apie ateities planus, kuris negali būti pakeičiantis privalomus reikalavimus. Ypač akivaizdūs trūkumai išryškėja tais atvejais, kai subjektai pasirenko didelį reikšmingų temų skaičių.

Be to, pastebima, kad net kai subjektai atskleidžia rodiklius, ne visuomet pateikiama reikalaujama informacija, kaip antai metodikos, reikšmingos prielaidos. Šie pažeidimai rodo ne tik nepakankamą įsigilinimą į ETAS reikalavimus, bet ir reikšmingą atskaitomybės brandos stoką, kurią būtina spręsti siekiant užtikrinti tvarumo ataskaitų patikimumą, skaidrumą ir atitiktį ETAS.

Informacijos pateikimo kokybiniai principai

AVNT primena, kad informacijos tvarumo klausimais vertė priklauso ne vien nuo to, ką įmonė atskleidžia, bet ir nuo to, kaip ši informacija yra pateikiama. Todėl įmonė turi laikytis pagrindinių informacijos kokybinių charakteristikų – aktualumo ir teisingo pateikimo, bei gerinančių informacijos kokybinių charakteristikų – palyginamumo, patikrinamumo ir suprantamumo (detaliai apibrėžiamos 1 ETAS B priedėlyje).

 <p>Aktualumas</p> <p>Tvarumo informacija laikoma aktuali tada, kai, vadovaujantis dvejopo reikšmingumo principu, ji gali turėti įtakos vartotojų sprendimams.</p>	<p>Aktualumo kriterijus yra tenkinamas, jei pateikta informacija turi prognozinę, patvirtinamąją vertę arba abi šias savybes.</p>
 <p>Teisingas pateikimas</p> <p>Tvarumo informacija turi perteikti tikrovę taip, kaip ji yra – aiškiai, patikimai ir be iškreipimų.</p>	<p>Informacija turi būti:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) išsami – aprėpianti visą reikšmingą kontekstą, reikalingą poveikio, rizikų ar galimybių supratimui; 2) neutrali – pateikta objektyviai, be šališkumo ar manipuliavimo; ir 3) tiksli – perteikianti faktus be reikšmingų klaidų ar netikslumų.
 <p>Palyginamumas</p> <p>Palyginama informacija leidžia palyginti informaciją subjekto viduje ir tarp subjektų.</p>	<p>Informacija laikoma palyginama tuomet, kai ją galima vertinti tiek laiko perspektyvoje – lyginant su pačios įmonės ankstesnių ataskaitinių laikotarpių duomenimis, – tiek horizontaliai – lyginant su kitų įmonių, ypač veikiančių tame pačiame sektoriuje ar vykdančių panašią veiklą, atskleista informacija.</p>
 <p>Patikrinamumas</p> <p>Tai charakteristika, padedanti užtikrinti vartotojų pasitikėjimą teikiama tvarumo informacija.</p>	<p>Tik patikrinama informacija gali būti laikoma išsamia, objektyvia ir patikima. Informacija yra laikoma patikrinama, kai ją arba jos pagrindu naudotus įvestinius duomenis galima patvirtinti – tiek vidinių procesų, tiek išorinių šaltinių lygmeniu.</p>



Suprantamumas

Tvarumo informacija turi būti aiški, glausta ir lengvai suprantama jos tiksliniams vartotojams.

Informacija laikoma suprantama tuomet, kai pakankamai informuoti vartotojai, neturėdami papildomos pagalbos, geba savarankiškai suprasti jos esmę, turinį ir kontekstą.

Kad informacija būtų iš tiesų glausta ir skaidri, būtina vengti trijų pagrindinių kliūčių: (a) bendro pobūdžio standartinės informacijos; (b) perteklinio duomenų kartojimo, ypač jei informacija jau pateikta finansinėse ar kitose ataskaitose; (c) neaiškios kalbos – sudėtingų sakinių konstrukcijų, techninių terminų be paaiškinimo ar miglotos struktūros.

Šios savybės reikalauja, kad tvarumo ataskaitose pateikta informacija vartotojams būtų prasminga, tiksliai atspindinti tikrovę, leidžianti atlikti lyginamąją analizę, pagrįsta objektyviais duomenimis ir aiškiai suprantama. Tai reiškia, kad kiekvienas ataskaitos teiginys turi turėti aiškią informacinę vertę ir formuoti nuoseklią žinią. Tvarumo ataskaitos neturėtų tapti formaliu dokumentu be turinio. Jos turinys turi būti tikslingas, susijęs su įmonės veikla ir reikšmingas bei suprantamas jos suinteresuotosioms šalims.

Atlikta informacijos tvarumo klausimais vadovybės ataskaitose apžvalga atskleidžia, kad kai kurie subjektai dar nepakankamai užtikrina kokybinių informacijos charakteristikų įgyvendinimą – ypač aktualumo ir suprantamumo srityse. Pastebima, kad pateikiama informacija kartais yra fragmentiška, stokojanti duomenų pagrindimo ar išdėstyta neaiškiai ir nenuosekliai, o tai riboja jos informacinę vertę ir praktinį pritaikomumą suinteresuotosioms šalims. Norint pasiekti aukštesnį tvarumo atskaitomybės standartą, būtina, kad šios kokybinės savybės būtų taikomos ne formaliai, o kaip esminė ir neatsiejama tvarumo ataskaitų rengimo dalis – užtikrinant, kad kiekviena pateikiama žinia būtų prasminga, tikslinga ir suprantama.

Atlikta peržiūra parodė, kad dalis subjektų informaciją pateikia sudėtingu, vartotojui nepritaikytu stiliumi – vartojami ilgi, painūs sakiniai, nepaaiškinti terminai, o teksto struktūra stokoja aiškumo. Tokia informacijos pateikimo forma ne tik riboja informacijos prieinamumą ir supratimą, bet ir kelia klausimų dėl informacijos atskleidimo tikslingumo. Siekiant didesnio skaidrumo ir efektyvaus suinteresuotųjų šalių įsitraukimo, būtina stiprinti įgūdžius ir praktikas, užtikrinančias aiškų, koncentruotą ir vartotojui suprantamą tvarumo atskleidimą.

Klimato kaitos klausimai

Ypatingas dėmesys tvarumo ataskaitose yra E1 „Klimato kaita“ temai, kurią išskyrė kaip reikšmingą temą visos minėtos įmonės. Tai viena iš pagrindinių ETAS temų ir skirta užtikrinti išsamų įmonių poveikio klimatui bei su klimato rizikomis susijusios informacijos atskleidimą. Ši tema, be kita ko, reikalauja subjektus nustatyti, įvertinti bei atskleisti, perėjimo prie klimatui neutralios ekonomikos strategijas, fizines ir pertvarkos rizikas, taip pat prisitaikymo prie klimato kaitos veiksmus, išmetamo ŠESD kiekio mažinimo tikslus, išmetamą šiltnamio efektą sukeliančių dujų (toliau - ŠESD) kiekį pagal visus tris lygius (1, 2 ir 3).

ES krypties siekis, kad įmonės, ypač didelės ir visuomenei svarbios, priimtų atsakomybę ne tik stebėti savo poveikį klimatui, bet ir aktyviai prisidėti prie jo švelninimo. Atsižvelgiant į tai, kad klimato rizikos vis labiau integruojamos į finansinius sprendimus, teisinę priežiūrą ir investuotojų lūkesčius, išsamus klimato kaitos poveikio vertinimas ir aiškus atskleidimas pagal ETAS yra būtina sąlyga užtikrinant tiek reguliacinę atitiktį, tiek skaidrų, patikimą ir ilgalaikį įmonių dialogą su suinteresuotosiomis šalimis.

Informacijos tvarumo klausimais vadovybės ataskaitose apžvalga atskleidė, kad dalis subjektų jau iki ETAS reikalavimų įsigaliojimo buvo suformavę aiškius tikslus ir strateginius planus klimato kaitos srityje. Tuo pačiu įžvelgiama, jog nemaža dalis subjektų vis dar nepakankamai įvertina šios temos svarbą, o tai akivaizdu iš fragmentiško požiūrio į klimato rizikas ir jų valdymą. Pastebima, kad nemaža dalis subjektų nėra atlikę klimato rizikų vertinimo pagal E1 ETAS 18–19 straipsnių nuostatas. Nors kai kuriais atvejais teigiama, jog atlikta scenarijų analizė, dažnai trūksta išsamios ir pagrįstos informacijos, atitinkančios atskleidimo reikalavimus. Dalis įmonių nėra parengusios pertvarkos plano. Nors šis reikalavimas pereinamuoju laikotarpiu nėra privalomas, primintina, kad pagal ETAS 1 17 straipsnį, jei įmonė tokio plano dar neturi, ji privalo nurodyti, ar ketina jį parengti ir, jei taip, koku laikotarpiu.

Svarbu akcentuoti, kad strateginis kryptingumas tvarumo klausimų srityje ir atskleidimų motyvacija yra esminis pagrindas kokybiškai tvarumo atskaitomybei.

Strateginis kryptingumas

Vertinant pirmąsias tvarumo ataskaitas, matyti, kad strateginis kryptingumas dažnai dar nėra aiškiai pakankamai integruotas į bendrą organizacijų valdymo struktūrą. Nors ataskaitose atsispindi pastangos laikytis teisės aktų reikalavimų, neretai pasigendama aiškios vizijos, kaip tvarumo principai realiai integruoti į ilgalaikę verslo strategiją.

Kaip jau minėta, kai kurios įmonės naudojosi teisėmis neatskleisti informacijos apie politiką, veiksmus, tikslus ar jų rodiklius. Visgi svarbu priminti, kad net ir tokiu atveju turi būti išlaikyti minimalūs atskleidimo reikalavimai. Be to, ataskaitose dažnai pasitelkiamos įvairios išimty, kurios taip pat daro įtaką bendram strateginio kryptingumo vertinimui.

Grupės lygmens atskaitomybė. Dalis įmonių, priklausančių didesnėms grupėms, tvarumo ataskaitų nerengė savarankiškai, o šią atsakomybę perkėlė patronuojančiajai įmonei.

Nors tai leidžiama remiantis teisės aktais, tokia praktika riboja galimybę įvertinti nacionalinio lygmens strateginį požiūrį į tvarumą.

ŠESD apskaitos ribotumas. Įmonės naudojosi išimtimi neskaičiuoti 3 lygio išmetamo ŠESD kiekio. Kadangi būtent šis lygis dažnai atspindi didžiausią poveikį vertės grandinėje, tokios spragos apsunkina išsamų įmonės poveikio vertinimą ir rodo atsargų požiūrį į strateginį anglies pėdsako valdymą.

1 ETAS C priedėlio išimtys. Įmonės, kurios pasinaudojo gausiomis šio priedėlio išimtimis, ženkliai sumažino atskleidžiamos informacijos apimtį. Nors tokia galimybė įtvirtinta teisės aktuose, tokie sprendimai kelia klausimų dėl realaus įsipareigojimo tvarumo principams ir ilgalaikės strategijos.

Galiausiai, tam tikrą strateginio nusiteikimo stoką išduoda ir tai, kad **paskatų (atlygio) sistemos** dažniausiai nėra susietos su tvarumo tikslų įgyvendinimu. Tai reiškia, kad tvarumo rezultatai dar nėra integruoti į veiklos vertinimo mechanizmus – nei vadovybei, nei kitiems darbuotojams dažnai nekeliami konkretūs, išmatuojami su tvarumu susiję tikslai, už kuriuos būtų atsiskaitoma.

Kiti tvarumo ataskaitų pateikimo klausimai

Be jau pateiktų įžvalgų, tenka pažymėti, kad rengiant ir atskleidžiant informaciją tvarumo klausimais neįvertinta ir daugiau jau esamų reikalavimų.

AVNT atlikta 2024 m. tvarumo ataskaitų analizė atskleidė, kad tvarumo informacijos pateikimas ir jos užtikrinimas išlieka kompleksišku procesu, reikalaujančiu tiek metodologinio tikslumo, tiek teisinių reikalavimų laikymosi. AVNT pažymi, jog įmonėms vis dar kyla iššūkių tinkamai integruoti tvarumo informaciją į vadovybės ataskaitą, todėl būtina dar kartą akcentuoti kelis reglamentuojamus ĮJGAJ esminius aspektus.

AVNT primena. Pagal ĮJGAJ 10 straipsnio 1 dalį, informacija tvarumo klausimais yra laikoma neatsiejama vadovybės ataskaitos dalimi, o jos pateikimas turi atitikti nustatytą struktūrą bei formą.

Įmonių, kurioms nuo 2024 m. taikomas tvarumo atskaitomybės reikalavimas, **tvarumo ataskaitų apimtis** svyruoja nuo 55 iki 129 puslapių. Šis skirtumas dažnai priklauso ne tik nuo pačių poveikių, rizikų ir galimybių kiekio, bet ir nuo subjekto požiūrio bei pastangų užtikrinti išsamų ir kokybišką informacijos tvarumo klausimais atskleidimą. Dalis įmonių siekdamas pagerinti informacijos pateikimo būdą ir padidinti informacijos prieinamumą naudoja grafinius sprendimus – tai padeda gerinti suprantamumą. Nors tekstinis informacijos pateikimas nėra ribojamas (išskyrus, kiek ETAS numato tikslią informacijos pateikimo formą),

vis dėlto svarbu nepamiršti kokybinių reikalavimų – informacija turi būti ne tik tiksli, bet ir aiškiai struktūruota.

Analizuojant dažniausiai **pasitaikančias klaidas**, išsiskiria sisteminiai netikslumai, kaip antai, neteisingai pateikiamos nuorodos į kitas ataskaitos dalis, trūksta puslapių nuorodų privalomuose skyriuose, duomenys lentelėse paliekami nebaigti.

Kalbant apie **ŠESD rodiklių** apskaitą, pastebėta, kad kai kurie subjektai nepakankamai įsigilino į metodologinius reikalavimus.

AVNT primintina, kad 3 lygio išmetamo ŠESD kiekio apskaičiavimui nėra taikomi vietos ir rinkos metodai, kurie taikytini tik 2 lygio išmetamo ŠESD kiekio paskaičiavimui.

Tokie neatitikimai rodo, kad siekiant aukštesnės ataskaitų kokybės, būtina ne tik gilus ETAS išmanymas, techninė kompetencija, tuo pačiu tvirtas įsipareigojimas tvarumo principams.

2. TVARUMO ATSKAITOMYBĖS UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKIMO APŽVALGA

Šiuo metu tvarumo ataskaitose taikomas riboto užtikrinimo principas (angl. *limited assurance*), kuris atlieka svarbų vaidmenį vertinant atskleidžiamos informacijos tvarumo klausimais patikimumą. Tai procesas, kurio metu užtikrinimo specialistas pateikia nepriklausomą išvadą dėl įmonės parengtos tvarumo ataskaitos.

Riboto užtikrinimo esmė – taikant riboto masto tikrinimo procedūras įvertinti, ar nėra jokių reikšmingų požymių, leidžiančių manyti, jog ataskaita neatitinka taikomų tvarumo standartų arba pažeidžia informacijos pateikimo ir atskleidimo reikalavimus. Vertinimas apima ne tik faktinių duomenų patikrinimą, bet ir ataskaitos turinio analizę – ar informacija nesukuria klaidinančio įspūdžio apie įmonės daromą poveikį. Taip pat vertinama, ar tinkamai atskleistas tvarumo veiksnių poveikis pačios įmonės veiklai, rezultatams ir finansinei būklei – pavyzdžiui, ar nėra nepagrįstai teigiama, kad klimato kaita nedaro įtakos įmonės veiklai, kai ji operuoja klimato rizikai jautriame sektoriuje, kaip antai žemės ūkyje. Ribotas užtikrinimas suteikia pagrįstą pasitikėjimo lygį – tai reiškia, kad ataskaitoje esanti informacija nėra reikšmingai klaidinga, nors užtikrinimo apimtis ir procedūros yra mažesnio intensyvumo nei taikomos pakankamo užtikrinimo atveju.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito ir kitų užtikrinimo įstatymo 4 straipsnio nuostatomis, tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugas gali teikti auditorius arba audito įmonė, turintys teisę teikti tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugas ir nepriklausomas užtikrinimo paslaugas teikėjas. Svarbu, kad nepriklausomumo, profesionalios kompetencijos bei metodologinio pagrįstumo reikalavimų būtų laikomasi vienodai visiems teikiant tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugą. Didėjantis visuomenės, investuotojų ir reguliuotojų dėmesys ESG (aplinkos, socialinės atsakomybės ir valdysenos) aspektų patikimumui lemia tai, kad užtikrinimo paslaugų teikėjų vaidmuo tampa neatsiejamas nuo pasitikėjimo tvarumo informacija bei skaidrumo verslo praktikoje.

Atlikus riboto užtikrinimo išvadų dėl informacijos tvarumo klausimais analizę, nustatyta, įpareigojimas atlikti subjektų rengiamos informacijos tvarumo klausimais užtikrinimą buvo įgyvendintas visais atvejais, kuomet informaciją tvarumo klausimais rengė subjektai.

Iki kol bus suteikta teisė tvarumo atskaitomybės užtikrinimą paslaugą teikti nepriklausomiems tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugos teikėjams ir specialistams¹⁷, šią paslaugą teikė audito įmonės ir jų auditoriai, kuriems įstatymų nustatyta tvarka tokia teisė buvo suteikiama.

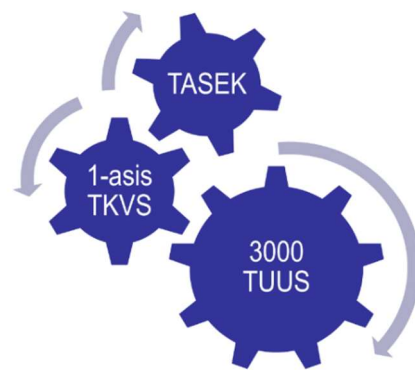
¹⁷ Ši galimybė įtvirtinama LR Audito įstatyme 4 straipsnio 2 dalimi.

Reikalavimai užtikrinimui

Remiantis BTAD, visoms įmonėms numatyta galimybė atlikti riboto tvarumo atskaitomybės privalomo užtikrinimą, nors direktyva leido pasirinkti ir aukštesnio – pakankamo – užtikrinimo lygį. Tai, kokia informacija turi būti pateikiama tvarumo atskaitomybės užtikrinimo išvadoje detalizuojama Audito įstatymo 50 ir 51 straipsniuose, užtikrinimo specialistams taikomuose standartuose.

Analizuojant 2024 m. privalomų tvarumo ataskaitų užtikrinimo išvadas, matyti, visose riboto užtikrinimo išvadosse vertinta ir nuomonė pateikta dėl to, kad tvarumo ataskaitos reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal ĮJGAĮ ir atitinka: 1) ETAS, įskaitant, kad subjekto vykdytas procesas, skirtas identifikuoti tvarumo ataskaitose pateikiamą informaciją atitinka subjektų pateiktą aprašymą dėl dvejojo reikšmingumo vertinimo, ir 2) ES Taksonomijos reglamento 8 straipsnio reikalavimus.

Išvados pagrindu atlikti šią užduotį tapo persvarstytas 3000-asis Tarptautinis užtikrinimo užduočių standartas „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“ (3000-asis TUUS). Taip pat vadovautasi 1-uoju Tarptautiniu kokybės kontrolės standartu (1-asisTKVS) ir Tarptautiniu apskaitos profesionalų etikos kodeksu (TASEK).



Tuo pačiu **AVNT rekomenduoja** užtikrinti tvarumo atskaitomybę vadovaujantis 5000-uoju Tarptautiniu tvarumo užtikrinimo standartu (angl. *International Standard on Sustainability Assurance 5000 (ISSA 5000)*); toliau – 5000-asis TTUS), kurį 2024 m. lapkričio 12 d. patvirtino Viešojo intereso priežiūros valdyba (*Public Interest Oversight Board, PIOB*). Nors formaliai šis standartas įsigalioja nuo laikotarpio, prasidedančio po 2026 m. gruodžio 15 d., jį jau galima taikyti anksčiau – tai leidžia užtikrinti metodinį nuoseklumą ir aukštesnę kokybę.

Be to, 2024 m. rugsėjo 30 d. Europos audito priežiūros įstaigų komitetas (CEAOB) patvirtino neprivalomas gaires dėl tvarumo atskaitomybės riboto užtikrinimo¹⁸, paremtas 5000-ojo TTUS nuostatomis. Šios gairės skirtos palengvinti užtikrinimo paslaugų vykdymo suderinimą visose ES valstybėse narėse.

¹⁸ Gairės ir neoficialus vertimas į lietuvių kalba pateikiami AVNT [svetainėje](https://avnt.lrv.lt).

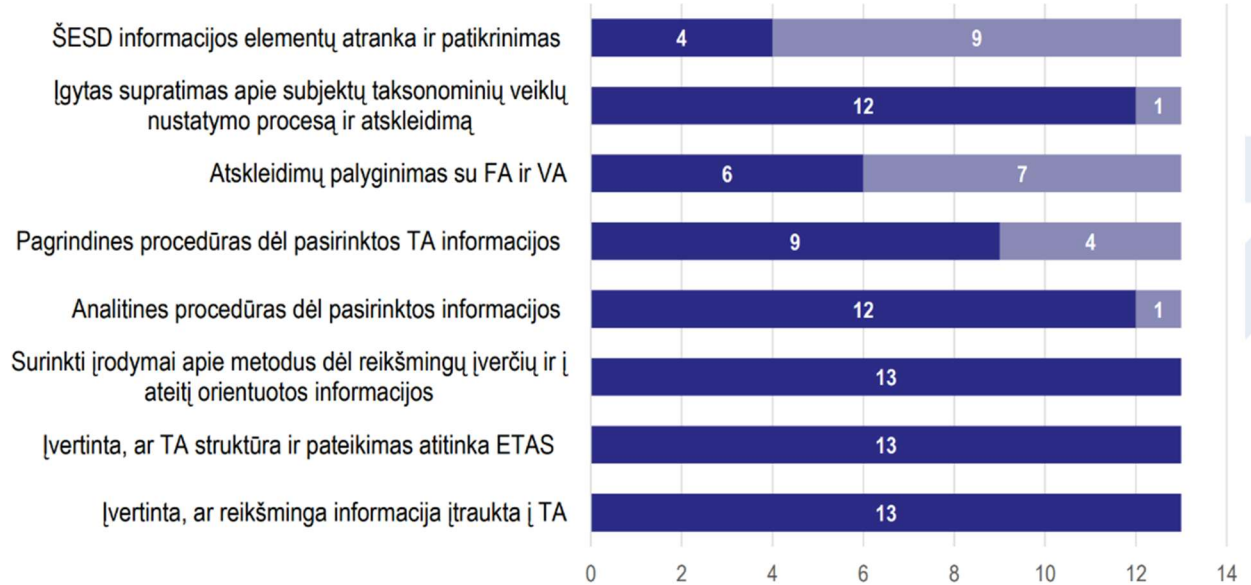
Tvarumo atskaitomybės užtikrinimo specialistų atsakomybė

Analizuojant riboto užtikrinimo išvadas, pastebimas tam tikras nevienodumas auditoriams apibrėžiant savo atsakomybes. Visos audito įmonės nurodo, kad įgyja supratimą apie tvarumo atskaitomybės procesą, tačiau skiriasi jų taikomos procedūros ir jų interpretacijos. Viena grupė auditorių procedūras taiko vertindami, ar įmonės procesas atitinka tvarumo ataskaitoje aprašytą procesą, susijusį su dvejojo reikšmingumo vertinimu – tokią praktiką taikė 8 atvejų. Kitos audito įmonės skirtų procedūrų pagrindu vertina, ar įmonės procesas atitinka aprašytą atskleidimų struktūrą pagal ES Taksonomijos reglamento 8 straipsnio reikalavimus – tai taikė 5 subjektai. Taip pat yra atvejų, kai audito įmonės vertino, ar atskleista informacija atitinka taikytinus ETAS reikalavimus – tokių atvejų nustatyta 6.

Tik pusė audito įmonių (6 iš 13) savo išvadose aiškiai įvardijo atsakomybę – supratimo apie kontrolės aplinką, duomenų valdymo procesus ir informacinės sistemas įgijimą. Šios įmonės vertino, kaip yra valdomi duomenys, kokios informacinės sistemos bei darbo metodai taikomi renkant ir konsoliduojant informaciją, pateikiamą Tvarumo ataskaitoje. Beveik visos audito įmonės, išskyrus vieną, nurodė atlikusios procedūras, skirtas įvertinti atskleidimus, kuriuose gali kilti reikšmingų iškreipimų rizika. Dažniausiai nurodoma, kad buvo kuriamos ir atliekamos procedūros siekiant nustatyti reikšmingus iškreipimus, susijusius tiek su apgaule, tiek su klaidomis. Tai rodo, kad nors dalis audito įmonių nuosekliai vertina kontrolės aplinką ir su ja susijusius procesus, vis dar trūksta vienodos praktikos ir aiškumo, kaip šie aspektai turėtų būti integruojami į riboto užtikrinimo procedūras.

Užduočių riboto užtikrinimo išvadose ypatumai

Kalbant apie užduočių santrauką, galima išskirti pagrindines užtikrinimo užduotis, kurios kyla iš užtikrinimo tikslingumo, kartu pastebint, kad tos pačios esmės užduotys kartais įvardijamos skirtingai. Išanalizavus riboto užtikrinimo išvadas, matyti šie dažniausiai pasikartojantys ar išsiskiriantys aspektai. Rengiant visas išvadas nurodyta, kad užtikrinimo specialistai atliko tokias užduotis, kaip vertinimą, ar reikšminga proceso metu nustatyta informacija buvo įtraukta į tvarumo ataskaitas, ar ataskaitų struktūra ir pateikimas atitinka ETAS reikalavimus, surinko įrodymai apie metodus, naudotus reikšmingiems įverčiams ir perspektyvinei informacijai rengti, bei apie šių metodų taikymą. Didžioji dalis užduotyse apsibrėžė, jog įgijo supratimą apie subjektų procesą, skirtą taksonominių ekonominių veiklų ir jų atitikties kriterijams nustatymui bei susijusių atskleidimų parengimui, atliko analitines procedūras dėl pasirinktos informacijos. Tačiau kai kuriais atvejais iškeltos užduotys išsiskyrė. Tik maža dalis užtikrinimo specialistų atliko tvarumo ataskaitų atskleidimų palyginimas su finansinėmis ataskaitomis ir vadovybės ataskaita (šių užduočių formulavo 3 audito įmonės) ar patikrino konkrečius ŠESD informacijos elementus. Nors pagrindinės procedūros nėra privalomos, 9 išvadose nurodoma, kad jos buvo atliktos dėl pasirinktų tvarumo ataskaitų atskleidimų.



pav. 7. Uždavinių pasiskirstymas riboto užtikrinimo išvadose

Šia apžvalga nebuvo siekiama įvertinti kiekvienos išvadose nurodytos užduoties turinį ir pasikartojimą, todėl išskirti tik AVNT nuomone aktualiausi paminėti aspektai. Jie parodo skirtingą audito įmonių metodologinį požiūrį ir pasirinktą užtikrinimo apimtį. Akcentuotina, kad ŠESD duomenų analizė atskleidžia papildomą auditoriaus dėmesį kiekybinei informacijai, kuri yra itin svarbi klimato kaitos kontekste. Nors tokios procedūros taikomos rečiau, jos galėtų būti laikomos gerąja praktika, didinančia ataskaitų patikimumą ir naudotojų pasitikėjimą.

Rekomendacijos ir tolimesni žingsniai

AVNT yra atsakinga už vadovybės ataskaitų, kuriose įstatymo nustatytais atvejais turi būti pateikiama ir informacija tvarumo klausimais, stebėseną. Išsamiai atliekamos stebėsenos procedūros bus atliekamos ir rezultatai bus skelbiami 2026 m. pradžioje. Neabejojame, kad atlikę šią stebėseną galėsime pateikti dar daugiau įžvalgų ir rekomendacijų.

Atlikę detalesnę informaciją dėl riboto užtikrinimo išvadų ir jų atitikimo teisės aktų bei standartų reikalavimas, galėsime pateikti taip pat daugiau pastebėjimų dėl šios paslaugos ir jos rezultate pateikiamos tvarumo atskaitomybės riboto užtikrinimo išvados.

Apibendrinant informacijos tvarumo klausimais apžvalgos rezultatus, galima išskirti pagrindines įžvalgas dėl atskleidžiamos informacijos pobūdžio ir tvarumo ataskaitų rengimo kokybės.

AVNT džiaugiasi pirmųjų privalomų tvarumo ataskaitų rengėjų bei tvarumo atskaitomybės užtikrinimo paslaugas šiemet teikusių audito įmonių pastangomis. Matyti, kad dalis jų jau šiame etape skyrė itin daug dėmesio ir užtikrino aukštą ataskaitų kokybę. Neabejotinai ir kitiems tvarumo ataskaitų rengėjams prireikė reikšmingų finansinių bei žmogiškųjų išteklių, siekiant sukurti procesus ir užtikrinti tinkamą informacijos rengimą bei pateikimą tvarumo klausimais.

Atlikus tvarumo ataskaitų apžvalgą, nustatėme tobulintinų sričių, klausimų beveik kiekvienoje tvarumo ataskaitoje, kurios buvo įtrauktos į šią apžvalgą. Apžvalgoje taip pat pateikta pastabų, siekiant, kad pastabomis kitais metais būtų pasiektas geresnis rezultatas, buvo susijusios su neteisingu ETAS supratimu arba buvo būdingas konkrečiam subjektui.

Atlikta informacijos tvarumo klausimais apžvalga parodė didelį nevienodumą tarp įmonių taikant dvejetainio reikšmingumo principą. Nors kai kurios įmonės tinkamai identifikavo poveikius, rizikas ir galimybes, kai kurioms jų trūksta aiškumo, o ataskaitose dažnai nepateikiami būtini duomenys ar kontekstas. Pastebėta, kad dažniausiai reikšmingomis laikomos geriau suprantamos temos, tokios kaip klimato kaita ar verslo etika, tuo tarpu mažiau dėmesio skiriama sudėtingesnėms temoms. Kai kurios įmonės apsiribojo paviršutinišku temų įvardijimu, neatskleisdamos rodiklių ar poveikio masto, o tai mažina informacijos vertę. Skirtumai tarp tų pačių sektorių įmonių rodo ne tik kompetencijų trūkumą, bet ir skirtingą pasirengimo lygį. Todėl būtina stiprinti metodinį palaikymą ir skatinti nuoseklesnį bei kokybiškesnį IRO vertinimą.

Dalis subjektų nesilaiko minimalių ETAS informacijos atskleidimo reikalavimų – ypač dažnai nepaaiškinamos politikos, veiksmų ar uždavinių neatskleidimo priežastys, nors tai yra privaloma. Nors šie reikalavimai sudaro tvarumo ataskaitų pagrindą, kai kurios įmonės jų ignoravimą pateisina tik bendrais planais ateičiai. Trūksta ne tik paaiškinimų, bet ir esminių elementų, tokių kaip rodikliai, jų metodikos ar išorinio tikrinimo faktai.

Praktikoje pasitaiko atvejų, kai informacija tvarumo klausimais yra perteklinė, fragmentiška, nepagrįsta ar neaiškiai išdėstyta, taip pat nėra pakankamai įgyvendintos pagrindinės ETAS nustatytos kokybinės informacijos savybės - ypač aktualumą, suprantamumą

ir patikrinamumą. Tvarumo informacija turi būti ne tik atskleista, bet ir pateikta taip, kad būtų prasminga, tiksliai atspindėtų tikrovę, būtų palyginama, pagrįsta bei lengvai suprantama suinteresuotosioms šalims. Nors teisės aktai leidžia taikyti tam tikras informacijos neteikimo išimtis, būtina užtikrinti, kad būtų laikomasi minimalių ETAS reikalavimų.

Pirmųjų tvarumo ataskaitų užtikrinimas parodė, kad ši paslauga kelia iššūkių dėl tvarumo temos naujumo ir specifikos. Tai kelia susirūpinimą tiek dėl pačių tvarumo ataskaitų kokybės, tiek dėl atliekamo tvarumo atskaitomybės užtikrinimo. Subjektams būtina stiprinti supratimą tvarumo klausimuose bei skirti finansinius bei žmogiškuosius išteklius, padėsiančius užtikrinti, kad įmonės tinkamai vykdytų savo pareigas pagal ĮJGAJ, ETAS ir kitų teisės aktų nuostatas. Tuo pačiu AVNT mato būtinybę visapusiškam metodiniam palaikymui ir gerųjų praktikų taikymo skatinimui.

Todėl AVNT rekomenduoja. Būtina laikytis tvarumo ataskaitose aiškios atskleidimo struktūros ir nuoseklumo. Aiški atskleidimo struktūra reiškia logišką, suprantamą ir sistemingą informacijos pateikimą tvarumo ataskaitoje. Tai leidžia ataskaitų suinteresuotoms šalims lengviau rasti reikalingą informaciją, ją interpretuoti ir palyginti tarp skirtingų laikotarpių ar organizacijų. Tai nėra vien formalumas, bet tai yra strateginis organizacijos komunikacijos elementas, padedantis kurti pasitikėjimą, užtikrinti atskaitomybę ir sustiprinti organizacijos poziciją rinkoje. Tvarumo srityje, kur skaidrumas tampa vis svarbesnis, šie principai yra būtini kokybiškai ir patikimai ataskaitai.

Tvarumo ataskaitoje pateikta informacija turi būti išsami, patikima ir struktūriškai pagrįsta, atskleidžiant visus esminius tvarumo klausimus per keturis pagrindinius elementus: politiką, veiksmus, uždavinius ir rodiklius. Kiekvienai reikšmingai temai įmonė turi apibrėžti politiką, kurioje aiškiai būtų nurodyta, kokius principus ir įsipareigojimus taiko konkrečioje tvarumo srityje. Įmonė taip pat turi atskleisti taikomus veiksmus – plačiau kalbant pateikti informaciją apie įgyvendinamus sprendimus, procesus ar iniciatyvas, kuriomis realizuojama politika. Įmonė turi nustatyti tikslus (uždavinius) – apibrėžti konkrečius, pamatuojamus ir laike apibrėžtus tikslus ar siekius. Ir galiausiai įmonė turi pateikti veiklos rezultatus (rodiklius) – išmatuoti ir skaidriai atskleisti faktinius veiklos rezultatus bei pažangą, susijusią su tikslais ir įsipareigojimais. Šį reikalavimą galima taikyti kaip vertinama, ar tvarumo ataskaita atitinka gerosios praktikos ir reguliacinius lūkesčius.

Subjektai turėtų aiškiau formuoti subjektų strategiją tvarumo klausimais. Įmonės organizacijos turėtų neapsiriboti bendromis deklaracijomis ar pavienėmis iniciatyvomis, bet nuosekliai įtvirtinti tvarumą kaip svarbią savo veiklos strateginę dalį. Tai apima aiškų ilgalaikių tikslų formulavimą, reikšmingų temų identifikavimą, rizikų ir galimybių analizę bei konkretų veiksmų planą, integruotą į bendrą verslo strategiją. Svarbus šios rekomendacijos aspektas – pakankamų resursų (žmogiškųjų, finansinių, technologinių) skyrimas strategijai įgyvendinti: be to, ji turi būti remiama aukščiausio lygmens vadovybės, turėti aiškų įgyvendinimo mechanizmą ir būti periodiškai vertinama.

Tuo pačiu AVNT primena, jog Europos Komisija 2024 m. rugpjūčio 7 d. paskelbė DUK dėl ES įmonių tvarumo ataskaitų teikimo taisyklių įgyvendinimo¹⁹. Atsakydama į 70 klausimą apie ką užtikrinimo paslaugų teikėjas turėtų pareikšti nuomonę pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalį, EK pabrėžė, kad užtikrinimo paslaugų teikėjas pateikdamas nuomonę, tikimasi, jog pateiks išvadą dėl teisingo informacijos pagal ETAS pateikimo. Teisingas pateikimas (angl. *fair presentation*) visais reikšmingais atžvilgiais pagal ETAS apima nuomonės pateikimą apie tai: ar tvarumo ataskaita, įskaitant pateikiamos informacijos nustatymo procesą (t. y. dvigubo reikšmingumo vertinimo procesą), atitinka ETAS; ir, dar svarbiau, ar šio proceso rezultatai leido atskleisti visus reikšmingus su tvarumu susijusius IRO pagal ETAS.

Išreiškiant susirūpinimą dėl tinkamo šio reikalavimo interpretavimo, teisingo pateikimo reikalavimą ketinama įtraukti į pakeistus ETAS. AVNT rekomenduoja atsakingai įvertinti tvarumo atskaitomybės užtikrinimo apimtį, atsižvelgiant į kylančius aiškinimo iššūkius bei teisingo informacijos pateikimo reikalavimus.

¹⁹ https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-asked-questions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules_en