

**Komisijos pranešimas dėl tam tikrų Direktyvos 2013/34/ES (Apskaitos direktyvos),
Direktyvos 2006/43/EB (Audito direktyvos), Reglamento (ES) Nr. 537/2014 (Audito reglamento),
Direktyvos 2004/109/EB (Skaidrumo direktyvos), deleguotojo reglamento (ES) 2023/2772 (pirmojo
Europos tvarumo atskaitomybės standartų rinkinio – pirmojo ETAS deleguotojo akto) ir Reglamento
(ES) 2019/2088 (Su tvarumu susijusios finansinės informacijos atskleidimo reglamento – TFIAR)
teisinių nuostatų, susijusių su informacijos apie tvarumą teikimu, aiškinimo**

(C/2024/6792)

Šiame dažnai užduodamų klausimų (toliau – DUK) rinkinyje patikslinamas tam tikrų su informacijos apie tvarumą teikimu susijusių nuostatų, kurios pagal įmonių informacijos apie tvarumą teikimo direktyvą (Direktyvą (ES) 2022/2464, toliau – IITTD) įtrauktos į Apskaitos direktyvą (Direktyvą 2013/34/ES), Audito direktyvą (Direktyvą 2006/43/EB), Audito reglamentą (Reglamentą (ES) Nr. 537/2014) ir Skaidrumo direktyvą (Direktyvą 2004/109/EB), aiškinimas, siekiant padėti įmonėms jas įgyvendinti. Jame taip pat paaiškinamos tam tikros Su tvarumu susijusios finansinės informacijos atskleidimo reglamento (Reglamento (ES) 2019/2088, toliau – TFIAR) nuostatos.

Be to, šiame DUK rinkinyje pateikiami keli paaiškinimai, susiję su tam tikrų pirmojo Europos tvarumo atskaitomybės standartų (toliau – ETAS) rinkinio (Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2023/2772) nuostatų aiškinimu, kai buvo nuspręsta, kad būtinas teisinis Komisijos išaiškinimas. Įmonėms ir kitoms suinteresuotosioms šalims taip pat gali būti naudingos ETAS įgyvendinimo gairės, kurias paskelbė Europos finansinės atskaitomybės patariamoji grupė (toliau – EFRAG) – įvairių suinteresuotųjų šalių patariamasis organas, kuriam pavesta konsultuoti Komisiją ETAS klausimais ⁽¹⁾.

Šiuo DUK rinkiniu Komisija ketina padėti suinteresuotosioms šalims ekonomiškai efektyviai laikytis teisės aktų reikalavimų ir užtikrinti teikiamos informacijos apie tvarumą tinkamumą naudoti ir palyginamumą. Šis DUK rinkinys suteiks didesnę aiškumą ir tikrumą bendrovėms ir taip prisidės prie Komisijos tikslo sumažinti įmonių administracinę naštą, susijusią su informacijos apie tvarumą teikimu ⁽²⁾. Prireikus Komisija gali šiuos dažnai užduodamus klausimus atnaujinti.

Šiame pranešime pateiktais atsakymais į DUK paaiškinamos esamos taikytinų teisės aktų nuostatos. Jais nėra siekiama nei išplėsti teisinių ir pareigų, kylančių iš tokių teisės aktų, nei nustatyti kokių nors papildomų reikalavimų. Šiais DUK tik siekiama padėti įmonėms įgyvendinti atitinkamas teises nuostatas. Autoritetingai aiškinti Sąjungos teisę yra kompetentingas tik Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. Šiame pranešime išreikštos nuomonės negali nulemti pozicijos, kurios Komisija gali laikytis Sąjungos ir nacionaliniuose teismuose.

Turinys

Puslapis

I skyrius.	Atitinkamų terminų glosarijus ir taikytini teisės aktai	3
II skyrius.	IITTD nustatytų informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų apžvalga	4
	TVARUMO REIKALAVIMAI ATASKAITAS TEIKIANČIOMS ĮMONĖMS	5
	TEISĖS AKTŲ NUSTATYTĄ AUDITĄ ATLIEKANTIEMS AUDITORIAMS IR NEPRIKLAUSOMIEMS UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAMS TAIKOMI REIKALAVIMAI	13

⁽¹⁾ www.efrag.org. EFRAG paskelbė reikšmingumo vertinimo, vertės grandinės ataskaitų teikimo ir ETAS duomenų vienetų sąrašo įgyvendinimo gaires. Šiuo metu EFRAG rengia su klimato kaita susijusios pertvarkos planų įgyvendinimo gaires. Be to, EFRAG sukūrė internetinę klausimų ir atsakymų platformą, kurioje įmonės ir kitos suinteresuotosios šalys gali pateikti techninius klausimus apie ETAS.

⁽²⁾ Siekdama racionalizuoti pareigas teikti ataskaitas, Komisija visapusiškai pasinaudojo Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 13 dalyje jai suteiktais įgaliojimais priimti 2023 m. spalio 17 d. Komisijos deleguotąją direktyvą (ES) 2023/2775 (OL L, 2023/2775, 2023 12 21), kuria dėl labai mažų, mažųjų, vidutinių ir didžiųjų įmonių ar grupių dydžio kriterijų koregavimo atsižvelgiant į infliacijos poveikį iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES. Dėl to sumažėjo įmonių, kurioms taikomi informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai pagal Apskaitos direktyvą, taigi ir pagal Reglamento (ES) 2020/852 (Taksonomijos reglamento) 8 straipsnį, skaičius.

III skyrius. DUK dėl informacijos apie tvarumą, teiktinos pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį (individuali ir konsoliduotoji tvarumo ataskaita)15

TAIKYMO SRITIS IR DATOS	15
IŠIMTIES TAISYKLĖS	19
ETAS	23
VERTĖS GRANDINĖ	24
INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS PAGAL TAKSONOMIJOS REGLAMENTO 8 STRAIPSNĮ	27
KALBOS REIKALAVIMAI	27
SKAITMENINIMAS (FORMATAS IR SKAITMENINIS ŽENKLINIMAS)	28
SKELBIMAS	28
PRIEŽIŪRA	29

IV skyrius. DUK dėl informacijos apie tvarumą, teiktinos pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį29

TAIKYMO SRITIS IR DATA	29
ETAS	30
INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS PAGAL TAKSONOMIJOS REGLAMENTO 8 STRAIPSNĮ	30
IŠIMTIES TAISYKLĖS	31
KALBA IR FORMATAS	31
SKELBIMAS	31
PRIEŽIŪRA	32

V skyrius. DUK dėl informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo32

TEISĖS AKTŲ NUSTATYTĄ AUDITĄ ATLIEKANČIŲ AUDITORIŲ IR AUDITO ĮMONIŲ PATVIRTINIMAS	32
NEPRIKLUSOMŲ UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJŲ AKREDITAVIMAS IR PATVIRTINIMAS	34
AKREDITUOTA NEPRIKLUSOMA TREČIOJI ŠALIS	35
NEPRIKLUSOMI UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAI	35
TREČIŲJŲ VALSTYBIŲ UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAI	36
KONFIDENCIALUMAS	36
UŽTIKRINIMO PASLAUGOS	36
MOKESČIAI	36
TVARUMO ATASKAITOS, PARENGTOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 19a IR 29a STRAIPSNIUS, UŽTIKRINIMAS	37
NE UŽTIKRINIMO PASLAUGOS	39
INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ, PARENGTOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 40a STRAIPSNĮ, UŽTIKRINIMAS	39

VI skyrius. DUK dėl pagrindinių nematerialiųjų išteklių40

VII skyrius. Papildomi DUK dėl reikalavimų trečiųjų valstybių įmonėms41

VIII skyrius. DUK dėl su tvarumu susijusios finansinės informacijos atskleidimo reglamento (TFIAR)42

I SKYRIUS

ATTITINKAMŲ TERMINŲ GLOSARIJUS IR TAIKYTINI TEISĖS AKTAI

Terminas	Apibrėžtis / teisės akto nuoroda
Apskaitos direktyva	Direktyva 2013/34/ES ⁽¹⁾ .
Audito direktyva	Direktyva 2006/43/EB ⁽²⁾ .
Audito reglamentas	Reglamentas (ES) Nr. 537/2014 ⁽³⁾ .
Bendrovių teisės direktyva	Direktyva (ES) 2017/1132 ⁽⁴⁾ .
ĮITTD	Direktyva (ES) 2022/2464 (Įmonių informacijos apie tvarumą teikimo direktyva) ⁽⁵⁾ .
ESAP dokumentų rinkinys	— Reglamentas (ES) 2023/2859, kuriuo sukuriamas Europos bendras prieigos punktas (toliau – ESAP), užtikrinantis centralizuotą prieigą prie viešai skelbiamos informacijos, kuri yra aktuali finansinių paslaugų, kapitalo rinkų ir tvarumo srityse, (ESAP reglamentas) ⁽⁶⁾; — Reglamentas (ES) 2023/2869, kuriuo iš dalies keičiami tam tikri reglamentai, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (ESAP reglamentas „Omnibus“) ⁽⁷⁾; — Direktyva (ES) 2023/2864, kuria iš dalies keičiamos tam tikros direktyvos, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (ESAP direktyva „Omnibus“) ⁽⁸⁾.
ESEF deleguotasis reglamentas	Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) 2019/815 dėl vieno elektroninio ataskaitų teikimo formato (toliau – ESEF) ⁽⁹⁾ .
Biržinių MVĮ ETAS	Europos tvarumo atskaitomybės standartai (ETAS), kuriuos turi taikyti biržinės mažosios ir vidutinės įmonės (toliau – MVĮ), išskyrus labai mažas įmones, kaip alternatyvą ETAS, rengdamos savo tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį. Šiuos ETAS Komisija turi priimti pagal Apskaitos direktyvos 29c straipsnį.
Tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirti ETAS	Europos tvarumo atskaitomybės standartai (ETAS), kuriuos turi taikyti trečiųjų valstybių įmonės, kurioms taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis, rengdamos savo informaciją apie tvarumą. Šiuos ETAS Komisija turi priimti pagal Apskaitos direktyvos 40b straipsnį.
ETAS	Europos tvarumo atskaitomybės standartai (ETAS), kuriuos turi taikyti įmonės, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai, rengdamos savo tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius. Šie ETAS apima pirmąjį visiems sektoriams taikomą ETAS rinkinį (priimtą Komisijos deleguotuoju reglamentu (ES) 2023/2772 ⁽¹⁰⁾) ir konkretiems sektoriams skirtus ETAS (kuriuos Komisija turi priimti iki 2026 m. birželio 30 d.).
MVĮ	Mažosios ir vidutinės įmonės, apibrėžtos Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse.
TFIAR	Reglamentas (ES) 2019/2088 (Su tvarumu susijusios finansinės informacijos atskleidimo reglamentas) ⁽¹¹⁾ .
Informacijos apie tvarumą, susijusios su tam tikromis trečiųjų valstybių įmonėmis, teikimas	Informacija apie tvarumą, teikiama pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį.
Tvarumo ataskaita	Informacija apie tvarumą, teikiama pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį (individuali tvarumo ataskaita) ir 29a straipsnį (konsoliduotoji tvarumo ataskaita).
Taksonomijos reglamentas	Reglamentas (ES) 2020/852 ⁽¹²⁾ .
Skaidrumo direktyva	Direktyva 2004/109/EB ⁽¹³⁾ .

- (¹) 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų, kuria iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB ir panaikinamos Tarybos direktyvos 78/660/EEB ir 83/349/EEB, (OL L 182, 2013 6 29, p. 19).
- (²) 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, (OL L 157, 2006 6 9, p. 87).
- (³) 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB, (OL L 158, 2014 5 27, p. 77).
- (⁴) 2017 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1132 dėl tam tikrų bendrovių teisės aspektų (OL L 169, 2017 6 30, p. 46).
- (⁵) 2022 m. gruodžio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464, kuria iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 537/2014, Direktyva 2004/109/EB, Direktyva 2006/43/EB ir Direktyva 2013/34/ES dėl įmonių informacijos apie tvarumą teikimo, (OL L 322, 2022 12 16, p. 15).
- (⁶) 2023 m. gruodžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2023/2859, kuriuo sukuriamas Europos bendras prieigos punktas, užtikrinantis centralizuotą prieigą prie viešai skelbiamos informacijos, kuri yra aktuali finansinių paslaugų, kapitalo rinkų ir tvarumo srityse, (OL L, 2023/2859, 2023 12 20, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj>).
- (⁷) 2023 m. gruodžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2023/2869, kuriuo iš dalies keičiami tam tikri reglamentai, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (OL L, 2023/2869, 2023 12 20, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj>).
- (⁸) 2023 m. gruodžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2023/2864, kuria iš dalies keičiamos tam tikros direktyvos, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (OL L, 2023/2864, 2023 12 20, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).
- (⁹) 2018 m. gruodžio 17 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) 2018/815, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/109/EB papildoma techniniais reguliavimo standartais, kuriais nustatomas vienas elektroninio ataskaitų teikimo formatas, (OL L 143, 2019 5 29, p. 1).
- (¹⁰) 2023 m. liepos 31 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) 2023/2772, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES papildoma tvarumo atskaitomybės standartais, (OL L, 2023/2772, 2023 12 22, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).
- (¹¹) 2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2019/2088 dėl su tvarumu susijusios informacijos atskleidimo finansinių paslaugų sektoriuje (OL L 317, 2019 12 9, p. 1).
- (¹²) 2020 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2020/852 dėl sistemos tvariam investavimui palengvinti sukūrimo, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2019/2088, (Tekstas svarbus EEE) (OL L 198, 2020 6 22, p. 13).
- (¹³) 2004 m. gruodžio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/109/EB dėl informacijos apie emitentus, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, skaidrumo reikalavimų suderinimo, iš dalies keičianti Direktyvą 2001/34/EB, (OL L 390, 2004 12 31, p. 38).

II SKYRIUS

ĮITTD NUSTATYTŲ INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ TEIKIMO REIKALAVIMŲ APŽVALGA

ĮITTD (Įmonių informacijos apie tvarumą teikimo direktyva – Direktyva (ES) 2022/2464) tam tikroms įmonėms nustatyti nauji informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai, iš dalies keičiant Apskaitos direktyvą (Direktyvą 2013/34/ES), Audito direktyvą (Direktyvą 2006/43/EB), Audito reglamentą (Reglamentą (ES) Nr. 537/2014) ir Skaidrumo direktyvą (Direktyvą 2004/109/EB).

Apskritai (³) šiais informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimais tam tikros įmonės įpareigojamos skelbti informaciją apie tvarumą, kuri turi būti parengta pagal konkrečius tvarumo atskaitomybės standartus ir, kai taikytina, atitikti skaitmeninio formato reikalavimus. Šiai informacijai apie tvarumą taikomas užtikrinimo reikalavimas ir ji turi būti skelbiama kartu su susijusia užtikrinimo išvada.

Apskritai šie informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai taikomi valstybės narės teisės aktais reguliuojamoms įmonėms (⁴), kurios yra:

— didžiosios įmonės;

(³) Tai pagrindinių informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų apžvalga. Svarbūs ataskaitų teikimo reikalavimai valstybės narės teisės aktais reguliuojamoms įmonėms: Apskaitos direktyvos 19a, 29a ir 40a straipsniai. Išsamūs kiekvieno reikalavimo pavyzdžiai pateikti tolesniuose punktuose.

(⁴) Tai įmonių, kurioms taikomi šie informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai, apžvalga. Išsamūs įmonių, kurioms taikomas kiekvienas reikalavimas, pavyzdžiai pateikti tolesniuose punktuose.

- MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, ir
- didžiųjų grupių patronuojančiosios įmonės.

Jie taip pat taikomi įmonėms, kurių veikla reglamentuojama trečiosios valstybės teise ir kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje (išskyrus labai mažas įmones) arba kurių veikla Sąjungos teritorijoje viršija tam tikras ribas ⁽⁵⁾.

Įmonės dydžio ir konsolidavimo apimtys nustatymo informacijos apie tvarumą teikimo tikslais taisyklės grindžiamos galiojančiomis finansinės atskaitomybės taisyklėmis, nustatytomis nacionalinės teisės aktuose, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama ankstesnė Apskaitos direktyva. Apskaitos direktyvos ribos, pagal kurias nustatomas kiekvienos kategorijos įmonių dydis, nurodytos toliau esančiame langelyje „Schema, kurioje nurodyti taikytini informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai ir taikymo data“.

Šių informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų taikymo data skiriasi priklausomai nuo konkretaus informacijos teikimo reikalavimo ir nuo įmonės kategorijos. Konkreti kiekvieno reikalavimo taikymo data nurodyta punkte „Tvarumo reikalavimai ataskaitas teikiančioms įmonėms“.

Kadangi šie reikalavimai nustatomi direktyva, konkrečios taisyklės, taikomos įmonėms, yra nustatytos nacionalinės teisės aktuose, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama Apskaitos direktyva su pakeitimais, padarytais ĮTTD ⁽⁶⁾, ir Komisijos deleguotojoje direktyvoje (ES) 2023/2775 ⁽⁷⁾, kuria dėl infliacijos poveikio pakoreguoti labai mažų, mažųjų, vidutinių ir didžiųjų įmonių ar grupių dydžio kriterijai, taip sumažinant įmonių, kurioms taikomi tvarumo reikalavimai ir tam tikra apimtimi finansinės atskaitomybės reikalavimai, skaičių.

ĮTTD nereglamentuojamas įmonių, kurioms netaikoma ĮTTD, (pavyzdžiui, MVĮ, neturinčių vertybinių popierių, kuriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje) savanoriškas informacijos apie tvarumą atskleidimas, kuriam netaikomi Sąjungos lygmeniu nustatyti privalomi reikalavimai.

TVARUMO REIKALAVIMAI ATASKAITAS TEIKIANČIOMS ĮMONĖMS

1. Pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius teiktinos informacijos apie tvarumą (tvarumo ataskaitos) rengimas, užtikrinimas ir skelbimas

1.1. Informacija apie tvarumą, kuri turi būti teikiama atskiros įmonės lygmeniu pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį (tvarumo ataskaita)

Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį, valstybės narės teisės aktais reguliuojamos įmonės, kurios yra:

- didžiosios įmonės ⁽⁸⁾ arba

⁽⁵⁾ Svarbūs ataskaitų teikimo reikalavimai įmonėms, kurių veikla reglamentuojama trečiosios valstybės teise: Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalis (kurioje daroma kryžminė nuoroda į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius) ir Apskaitos direktyvos 40a straipsnis.

⁽⁶⁾ Įmonių parengtos tvarumo ataskaitos pateikimo ir turinio taisyklės nustatytos deleguotuosiuose aktuose, kuriais nustatomi atitinkami Europos tvarumo atskaitomybės standartai (ETAS). Šie standartai priimami reglamentais, todėl jie tiesiogiai taikomi įmonėms, nereikalaujant, kad valstybės narės juos perkeltų į savo nacionalinę teisę.

⁽⁷⁾ 2023 m. spalio 17 d. Komisijos deleguotoji direktyva (ES) 2023/2775, kuria dėl labai mažų, mažųjų, vidutinių ir didžiųjų įmonių ar grupių dydžio kriterijų koregavimo iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES, (OL L, 2023/2775, 2023 12 21, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

⁽⁸⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos su pakeitimais, padarytais Komisijos deleguotąja direktyva (ES) 2023/2775, 3 straipsnio 4 dalyje.

- MVĮ ⁽⁹⁾, išskyrus labai mažas įmones ⁽¹⁰⁾, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais ⁽¹¹⁾ leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje,

privalo pateikti informaciją apie tvarumą atskiros įmonės lygmeniu (individualią tvarumo ataskaitą), susijusią su įmonės poveikiu tvarumo klausimams, ir informaciją apie poveikį, kurį įmonės veiklos pokyčiams, veiklos rezultatams ir būklei turi tvarumo klausimai.

Individuali tvarumo ataskaita turi atitikti šiuos reikalavimus:

- (i) ji turi būti įtraukta į specialų vadovybės pranešimo skirsnį;
- (ii) ji turi būti parengta pagal Europos tvarumo atskaitomybės standartus (ETAS), priimtus Komisijos deleguotaisiais aktais ⁽¹²⁾. MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, savo individualią tvarumo ataskaitą gali parengti pagal specialų proporcingų ETAS ⁽¹³⁾, priimtų Komisijos deleguotaisiais aktais (toliau – biržinių MVĮ ETAS) ⁽¹⁴⁾, rinkinį;
- (iii) ji turi būti paženklinta pagal skaitmeninę taksonomiją ⁽¹⁵⁾, priimtą iš dalies pakeičiant Komisijos deleguotąjį reglamentą dėl vieno elektroninio ataskaitų teikimo formato (ESEF) ⁽¹⁶⁾, o vadovybės pranešimas, į kurį įtraukta tvarumo ataskaita, parengiamas XHTML formatu ⁽¹⁷⁾;
- (iv) ją turi užtikrinti ⁽¹⁸⁾ teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai arba nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai, jei tai leidžia valstybė narė, laikydamiesi riboto užtikrinimo standartų ⁽¹⁹⁾;
- (v) vadovybės pranešimas, į kurį įtraukta tvarumo ataskaita, skelbiamas laikantis galiojančių vadovybės pranešimo skelbimo taisyklių ⁽²⁰⁾ kartu su užtikrinimo nuomone dėl tvarumo ataskaitos ⁽²¹⁾.

⁽⁹⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos su pakeitimais, padarytais Komisijos deleguotąja direktyva (ES) 2023/2775, 3 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse.

⁽¹⁰⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos su pakeitimais, padarytais Komisijos deleguotąja direktyva (ES) 2023/2775, 3 straipsnio 1 dalyje.

⁽¹¹⁾ Apibrėžtais 2014 m. gegužės 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2014/65/ES dėl finansinių priemonių rinkų, kuria iš dalies keičiamos Direktyva 2002/92/EB ir Direktyva 2011/61/ES, 4 straipsnio 1 dalies 44 punkte. Perleidžiamieji vertybiniai popieriai apima, *inter alia*, bendrovių akcijas ir kitokios formos skolos vertybinius popierius.

⁽¹²⁾ Apskaitos direktyvos 29b straipsnis. Šie ETAS apima pirmąjį visiems sektoriams taikomą ETAS rinkinį (priimtą Komisijos deleguotuoju reglamentu (ES) 2023/2772) ir konkreitiems sektoriams skirtus ETAS (kuriuos Komisija turi priimti iki 2026 m. birželio 30 d.).

⁽¹³⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 6 dalis.

⁽¹⁴⁾ Apskaitos direktyvos 29c straipsnis.

⁽¹⁵⁾ Skaitmeninė taksonomija yra taisyklių rinkinys (kuris bus priimtas iš dalies pakeičiant Komisijos deleguotąjį reglamentą 2019/815), kuriame bus nustatyta, kaip ženklinti informaciją tvarumo ataskaitoje, kuri turi būti įtraukta į XHTML formatu parengtą vadovybės pranešimą, kad tvarumo ataskaita galėtų būti kompiuterio skaitoma.

⁽¹⁶⁾ 2018 m. gruodžio 17 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) 2018/815, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/109/EB papildoma techniniais reguliavimo standartais, kuriais nustatomas vienas elektroninio ataskaitų teikimo formatai, (OL L 143, 2019 5 29, p. 1).

⁽¹⁷⁾ Apskaitos direktyvos 29d straipsnis.

⁽¹⁸⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnis.

⁽¹⁹⁾ Pagal IITD 26a straipsnį, informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimas turi būti atliekamas laikantis riboto užtikrinimo standartų, kuriuos Komisija turi priimti iki 2026 m. spalio 1 d. (ir kurie šiuo metu rengiami). Tačiau valstybės narės gali taikyti nacionalinius užtikrinimo standartus, procedūras arba reikalavimus tol, kol Komisija nenustatys tos pačios srities užtikrinimo standarto.

⁽²⁰⁾ Apskaitos direktyvoje su pakeitimais, padarytais IITD, nustatytais informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimais nepakeičiamas anksčiau nustatytas ir Apskaitos direktyvos 30 straipsnyje nurodytas vadovybės pranešimo paskelbimo terminas, t. y. bent 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

⁽²¹⁾ Apskaitos direktyvos 30 straipsnis.

Šių reikalavimų būtina laikytis taikant šį laipsnišką požiūrį ⁽²²⁾:

- 2024 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2025 m.): didžiosioms įmonėms, kurios yra viešojo intereso įmonės ⁽²³⁾, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršijančios vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais;
- 2025 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2026 m.): kitoms didžiosioms įmonėms (t. y. didžiosioms įmonėms, kurios nėra „viešojo intereso įmonės, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršijančios vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais“);
- 2026 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2027 m.):
 - MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje;
 - mažoms ir nesudėtingoms įstaigoms ⁽²⁴⁾, su sąlyga, kad jos yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje;
 - priklausomoms draudimo įmonėms ⁽²⁵⁾ ir priklausomoms perdraudimo įmonėms ⁽²⁶⁾, su sąlyga, kad jos yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje.

MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, gali netaikyti šių reikalavimų iki finansinių metų, prasidedančių iki 2028 m. sausio 1 d., su sąlyga, kad jos savo vadovybės pranešime trumpai paaiškina, kodėl informacija apie tvarumą nebuvo pateikta ⁽²⁷⁾.

Įmonė atleidžiama nuo pareigos paskelbti individualią tvarumo ataskaitą, kai informacija yra įtraukta į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, su sąlyga, kad tenkinamos tam tikros sąlygos, susijusios su įmone, kuriai taikoma išimtis, vadovybės pranešimo turiniu ir patronuojančiosios įmonės informacijos apie tvarumą paskelbimu ⁽²⁸⁾. Šia išimtimi negali pasinaudoti didžiosios įmonės, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, įskaitant mažas ir nesudėtingas įstaigas, priklausomas draudimo įmones ir priklausomas perdraudimo įmones ir įskaitant trečiųjų valstybių įmones ⁽²⁹⁾.

1.2. Informacija apie tvarumą, kuri turi būti teikiama konsoliduotu lygmeniu pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį, (konsoliduotoji tvarumo ataskaita)

Pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį, valstybės narės teisės aktais reguliuojama įmonė, kuri yra didžiosios grupės ⁽³⁰⁾ patronuojančioji įmonė, privalo teikti informaciją apie tvarumą konsoliduotu lygmeniu (konsoliduotąją tvarumo ataskaitą), susijusią su įmonės poveikiu tvarumo klausimams, ir informaciją apie poveikį, kurį įmonės veiklos pokyčiams, veiklos rezultatams ir būklei turi tvarumo klausimai.

Konsoliduotoji tvarumo ataskaita turi atitikti tuos pačius reikalavimus, kurie nustatyti individualiai tvarumo ataskaitai (1.1 punkto i–v papunkčiai) ⁽³¹⁾.

⁽²²⁾ ITTD 5 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą.

⁽²³⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos 2 straipsnio 1 punkte.

⁽²⁴⁾ Apibrėžtos Reglamento (ES) Nr. 575/2013 4 straipsnio 1 dalies 145 punkte.

⁽²⁵⁾ Apibrėžtos Direktyvos 2009/138/EB 13 straipsnio 2 punkte.

⁽²⁶⁾ Apibrėžtos Direktyvos 2009/138/EB 13 straipsnio 5 punkte.

⁽²⁷⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalis.

⁽²⁸⁾ Šios sąlygos nustatytos Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalyje. Taip pat žr. 19 DUK.

⁽²⁹⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 10 dalis.

⁽³⁰⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 7 punkte.

⁽³¹⁾ Tačiau konsoliduotąją tvarumo ataskaitą galima parengti tik naudojantis ETAS. Didžiųjų grupių patronuojančiosios įmonės, kurios yra MVĮ, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, negali taikyti biržinių MVĮ ETAS.

Šių reikalavimų būtina laikytis taikant šį laipsnišką požiūrį ⁽³²⁾:

- 2024 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2025 m.): viešojo intereso įmonėms, kurios yra didžiosios grupės patrunuojančiosios įmonės, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną konsoliduotai viršijančios vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais;
- 2025 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2026 m.): kitoms didžiosios grupės patrunuojančiosioms įmonėms (t. y. didžiosios grupės patrunuojančiosioms įmonėms, kurios nėra „viešojo intereso įmonės ir (arba) kurių grupė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną konsoliduotai neviršija vidutinio 500 darbuotojų skaičiaus finansiniais metais“).

Konsoliduotąją tvarumo ataskaitą skelbianti patrunuojančioji įmonė atleidžiama nuo pareigos skelbti savo individualią tvarumo ataskaitą ⁽³³⁾. Patrunuojančioji įmonė, kuri taip pat yra patrunuojamoji įmonė, atleidžiama nuo pareigos paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, kai informacija yra įtraukta į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotąją tvarumo ataskaitą arba kitos patrunuojančiosios įmonės konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, su sąlyga, kad tenkinamos tam tikros sąlygos, susijusios su įmonės, kuriai taikoma išimtis, vadovybės pranešimo turiniu ir patrunuojančiosios įmonės informacijos apie tvarumą paskelbimu ⁽³⁴⁾. Šia išimtimi negali pasinaudoti didžiosios įmonės, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, įskaitant mažas ir nesudėtingas įstaigas, priklausomas draudimo įmones ir priklausomas perdraudimo įmones ir įskaitant trečiųjų valstybių įmones ⁽³⁵⁾.

- 1.3. Informacija apie tvarumą, kurią pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalį turi teikti emitentai, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, atskiros įmonės lygmeniu (tvarumo ataskaita) arba, jeigu tai didžiųjų grupių patrunuojančiosios įmonės, konsoliduotu lygmeniu (konsoliduotoji tvarumo ataskaita)

Pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, kurioje daroma kryžminė nuoroda į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius, emitentai, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje ⁽³⁶⁾ (nepriklausomai nuo to, ar jie yra reglamentuojami valstybės narės teisės aktais, ar trečiosios valstybės teisės aktais), išskyrus labai mažas įmones, į savo metines finansines ataskaitas turi įtraukti vadovybės pranešimą, kuriame pateikiama informacija apie tvarumą atskiros įmonės lygmeniu (tvarumo ataskaita), o jeigu tai didžiųjų grupių patrunuojančiosios įmonės – konsoliduotu lygmeniu (konsoliduotoji tvarumo ataskaita), laikydamiesi tų pačių reikalavimų, kurie nurodyti 1.1 punkto i–v papunkčiuose. Taikomos metinės finansinės ataskaitos skelbimo taisyklės pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnį ⁽³⁷⁾.

Emitentai, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje ir kurie yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones) arba didžiųjų grupių, apibrėžtų Apskaitos direktyvoje, patrunuojančiosios įmonės, taip pat turės skelbti vadovybės pranešimą laikydamiesi Apskaitos direktyvoje nustatytų ir 1.1 ir 1.2 punktuose nurodytų reikalavimų. Be to, taikomos Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 8 dalyje ir 19a straipsnio 9 dalyje nustatytos išimties taisyklės.

Šių reikalavimų būtina laikytis taikant šį laipsnišką požiūrį ⁽³⁸⁾:

- 2024 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2025 m.): emitentams, kurie yra didžiosios įmonės, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršijančios vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais, taip pat emitentams, kurie yra didžiosios grupės patrunuojančiosios įmonės, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną konsoliduotai viršijančios vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais;

⁽³²⁾ Apskaitos direktyvos 5 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą.

⁽³³⁾ Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 7 dalis.

⁽³⁴⁾ Šios sąlygos nustatytos Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 8 dalyje. Taip pat žr. 19 DUK.

⁽³⁵⁾ Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 9 dalis.

⁽³⁶⁾ Kaip apibrėžta Skaidrumo direktyvos 2 straipsnio a ir d punktuose.

⁽³⁷⁾ Skaidrumo direktyvoje su pakeitimais, padarytais ITTD, nustatytais informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimais nepakeičiamas anksčiau nustatytas ir Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodytas finansinės ataskaitos (į kurią įtrauktas vadovybės pranešimas) paskelbimo terminas, t. y. bent 4 mėnesiai nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

⁽³⁸⁾ Apskaitos direktyvos 5 straipsnio 2 dalies trečia pastraipa.

- 2025 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2026 m.): kitiems emitentams, kurie yra didžiosios įmonės, taip pat kitiems emitentams, kurie yra didžiosios grupės patronuojančiosios įmonės;
- 2026 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančiais finansiniais metais (t. y. skelbiant 2027 m.):
 - emitentams, kurie yra MVĮ (išskyrus labai mažas įmones);
 - emitentams, kurie apibrėžiami kaip mažos ir nesudėtingos įstaigos, su sąlyga, kad jie yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, ir
 - emitentams, kurie apibrėžiami kaip priklausomos draudimo įmonės ir priklausomos perdraudimo įmonės, su sąlyga, kad jie yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje.

2. Pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį teiktinos informacijos apie tvarumą (tam tikrų trečiųjų valstybių įmonių tvarumo ataskaitos) rengimas, užtikrinimas ir skelbimas

Pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį, kai trečiosios valstybės įmonė, kurios grynoji apyvarta Sąjungoje viršija 150 mln. EUR (kiekvienais iš pastarųjų dvejų finansinių metų iš eilės), turi patronuojamąją įmonę Sąjungoje, kuriai taikomas Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnis, arba, jei tokios patronuojamosios įmonės nėra, bet yra filialas Sąjungoje, kurio grynoji apyvarta viršija 40 mln. EUR (praėjusiais finansiniais metais), patronuojamoji įmonė arba filialas turės trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės grupės lygmeniu paskelbti informaciją apie tvarumą ir užtikrinti jos prieinamumą.

Šios pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį teikiamos informacijos apie tvarumą turinys yra ribotas, palyginti su tvarumo ataskaita, kuri turi būti pateikta pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį. Šioje teikiamoje informacijoje apie tvarumą nereikalaujama tam tikrų duomenų, kurių reikalaujama tvarumo ataskaitoje, ypač informacijos apie atsparumą, galimybes ir rizikas, nes šioje teikiamoje informacijoje apie tvarumą visų pirma orientuojamasi į poveikį tvarumo klausimams ⁽³⁹⁾.

Ši teikiama informacija apie tvarumą turi atitikti toliau išvardytus reikalavimus:

- ji turi būti parengta pagal tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirtus ETAS, priimtus Komisijos deleguotaisiais aktais ⁽⁴⁰⁾;
- ji turi būti užtikrinta ⁽⁴¹⁾;
- ją kartu su užtikrinimo nuomone dėl informacijos apie tvarumą teikimo turi paskelbti Sąjungoje įsteigtos ar esančios atitinkamos patronuojamosios įmonės arba filialai ⁽⁴²⁾.

Jei trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė rengia informaciją apie tvarumą pagal ETAS (o ne pagal tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirtus ETAS), patronuojamoji įmonė arba filialas neprivalo rengti informacijos apie tvarumą pagal tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirtus ETAS. Tokiu atveju būtų taikomos 19a straipsnio 9 dalyje ir 29a straipsnio 8 dalyje nustatytos išimties.

Šių reikalavimų būtina laikytis kiekvienais finansiniais metais, prasidedančiais 2028 m. sausio 1 d. arba vėliau ⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 1 dalis: „<...> informaciją apie tvarumą, kurioje būtų pateikta 29a straipsnio 2 dalies a punkto iii–v papunkčiuose, b–f punktuose ir, kai tinkama, h punkte nurodyta informacija“.

⁽⁴⁰⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir 40b straipsnis. 2024 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2024/1306, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2013/34/ES, kiek tai susiję su tam tikrais sektoriais ir tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirtą informacijos apie tvarumą teikimo standartų priėmimo terminais, (OL L, 2024/1306, 2024 5 8, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj>) terminas, iki kurio Komisija turi priimti tam tikrais sektoriais ir tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirtus tvarumo atskaitomybės standartus, buvo atidėtas iki 2026 m. birželio 30 d.

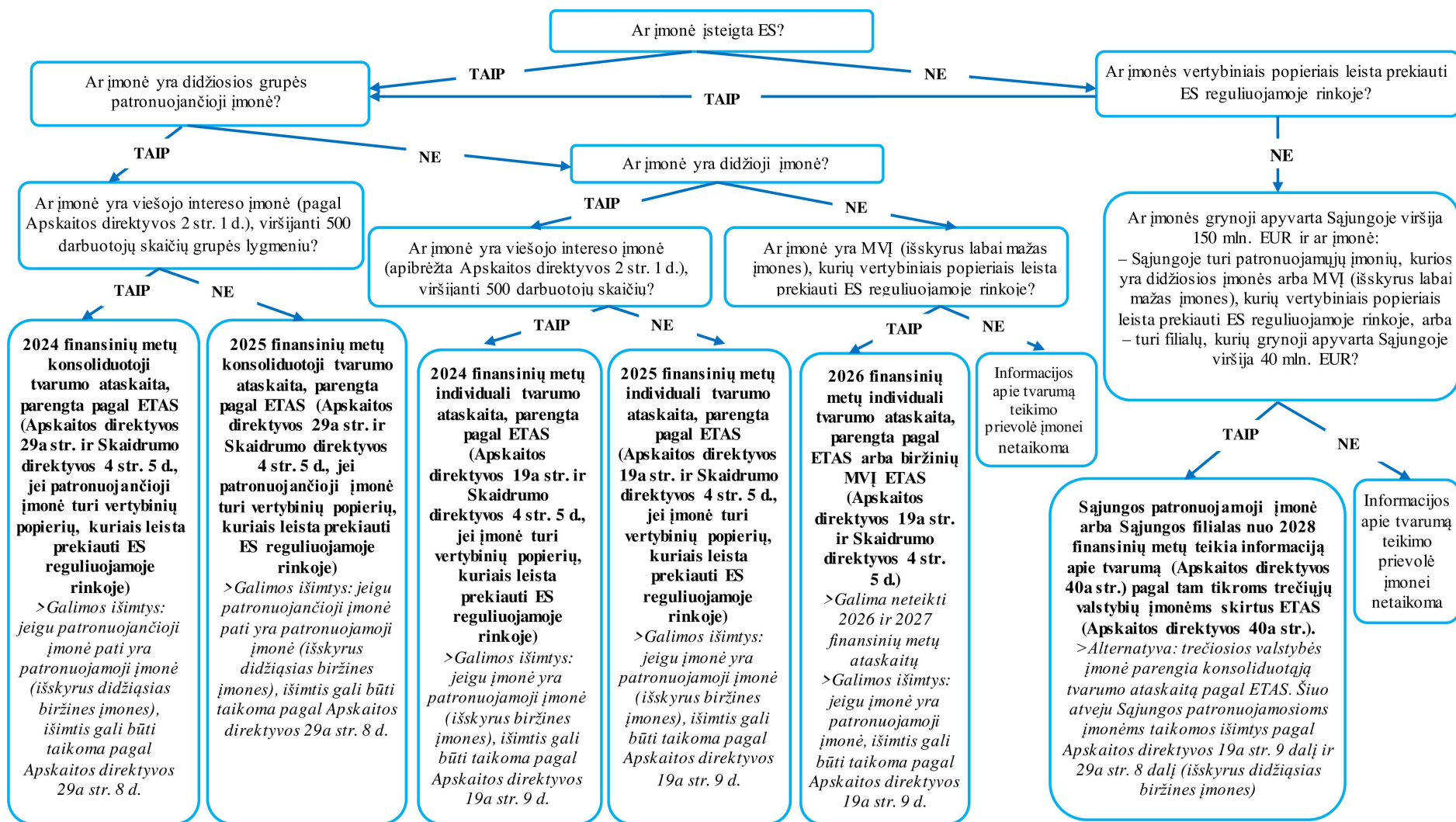
⁽⁴¹⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalis.

⁽⁴²⁾ Apskaitos direktyvos 40d straipsnis.

⁽⁴³⁾ ĮTTD 5 straipsnio 2 dalies antra pastraipa: „Valstybės narės taiko įstatymus ir kitus teisės aktus, reikalingus tam, kad būtų laikomasi 1 straipsnio 14 punkto nuo finansinių metų, prasidedančių 2028 m. sausio 1 d. arba vėliau.“

Schema, kurioje nurodyti kiekvienos rūšies įmonėms taikytini informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai ir konkreti taikymo data

Toliau pateiktoje schemoje parodytas procesas, skirtas nustatyti, ar subjektui taikomi informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai ir nuo kurių finansinių metų jie taikomi.



- **Labai mažos įmonės (Apskaitos direktyvos 3 str. 1 d.)** = įmonės, kurių bent du iš trijų toliau nurodytų rodiklių paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neviršija šių ribų: a) bendra balanso suma: 450 000 EUR; b) grynoji apyvarta: 900 000 EUR; c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 10.
- **MVĮ (Apskaitos direktyvos 3 str. 1, 2 ir 3 d.)** = įmonės, kurių bent du iš trijų toliau nurodytų rodiklių paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neviršija šių ribų: a) bendra balanso suma: 25 000 000 EUR; b) grynoji apyvarta: 50 000 000 EUR; c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 250.
- **Didžiosios įmonės (Apskaitos direktyvos 3 str. 4 d.)** = įmonės, kurių bent du iš trijų toliau nurodytų rodiklių paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršija šias ribas: a) bendra balanso suma: 25 000 000 EUR; b) grynoji apyvarta: 50 000 000 EUR; c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 250.
- **Didžiosios grupės (Apskaitos direktyvos 3 str. 7 d.)** = grupės, kurias sudaro konsoliduojamos patrunuojančioji ir patrunuojamosios įmonės ir kurių bent du iš trijų toliau nurodytų rodiklių patrunuojančiosios įmonės paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną konsoliduotai viršija šias ribas: a) bendra balanso suma: 25 000 000 EUR; b) grynoji apyvarta: 50 000 000 EUR; c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 250.

Informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų taikymo tvarkaraštis

Toliau pateiktoje lentelėje parodomos skirtingos taikymo datos įvairių rūšių įmonėms, kurios privalo teikti informaciją apie tvarumą.

	Finansiniai metai 2024 (ataskaitų teikimas 2025 m.)	Finansiniai metai 2025 (ataskaitų teikimas 2026 m.)	Finansiniai metai 2026 (ataskaitų teikimas 2027 m.)	Finansiniai metai 2027 (ataskaitų teikimas 2028 m.)	Finansiniai metai 2028 (ataskaitų teikimas 2029 m.)
Didžiosios įmonės, kurios yra viešojo intereso įmonės (įskaitant trečiųjų valstybių emitentus) ir kurių vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais yra > 500	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)
Viešojo intereso įmonės (įskaitant trečiųjų valstybių emitentus), kurios yra didžiosios grupės patronuojančiosios įmonės ir kurių vidutinis darbuotojų skaičius konsoliduotai finansiniais metais yra > 500	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)
Didžiosios įmonės (įskaitant trečiųjų valstybių emitentus), kurios nėra „viešojo intereso įmonės ir kurių vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais yra > 500“	Netaikoma	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS)
Didžiosios grupės patronuojančiosios įmonės (įskaitant trečiųjų valstybių emitentus), kurios nėra „viešojo intereso įmonės ir kurių vidutinis darbuotojų skaičius konsoliduotai finansiniais metais yra > 500“	Netaikoma	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)	Konsoliduotoji tvarumo ataskaita (ETAS)
Biržinės MVĮ, mažos ir nesudėtingos įstaigos, priklausomos (per)draudimo įmonės (įskaitant trečiųjų šalių emitentus)	Netaikoma	Netaikoma	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS arba biržinių MVĮ ETAS) (*)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS arba biržinių MVĮ ETAS) (*)	Individuali tvarumo ataskaita (ETAS arba biržinių MVĮ ETAS)
Trečiosios valstybės nebiržinių įmonių patronuojamosios įmonės, kurioms taikoma IITTD (arba, jei tokių nėra, ES esantys filialai, kurių grynoji apyvarta Sąjungoje yra > 40 mln. EUR), kurių grynoji apyvarta Sąjungoje yra > 150 mln. EUR	Netaikoma	Netaikoma	Netaikoma	Netaikoma	Tvarumo ataskaita (tam tikroms trečiųjų valstybių įmonėms skirti ETAS arba ETAS)
(*) gali pasinaudoti galimybe neteikti ataskaitos					

TEISĖS AKTŲ NUSTATYTĄ AUDITĄ ATLIEKANTIEMS AUDITORIAMS IR NEPRIKLAUSOMIEMS UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAMS TAIKOMI REIKALAVIMAI

1. **Pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius teiktinos informacijos apie tvarumą (tvarumo ataskaitos) užtikrinimas**

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktą, bet kuri įmonė, kuriai pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius privaloma teikti informaciją apie tvarumą, turi gauti užtikrinimo nuomonę dėl tvarumo ataskaitos, įtrauktos į jos vadovybės pranešimą ⁽⁴⁴⁾.

Nuo pirmųjų informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų taikymo metų ši užtikrinimo nuomonė, kuri turi būti parengta atlikus riboto užtikrinimo užduotį, teikiama dėl tvarumo ataskaitos atitikties šioms reikalavimams ⁽⁴⁵⁾:

— Apskaitos direktyvoje numatytiems informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimams (įskaitant informacijos apie tvarumą teikimo atitiktį pagal Apskaitos direktyvos 29b ir (arba) 29c straipsnį priimtiems ETAS, įmonės taikomą procesą nustatant informaciją, teikiamą pagal tuos ETAS, ir reikalavimo ženklinti teikiamą informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 29d straipsnį laikymąsi) ir

— Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje numatytiems ataskaitų teikimo reikalavimams.

Pagal Audito direktyvos 26a straipsnį Komisijai suteikiami įgaliojimai iki 2026 m. spalio 1 d. priimti informacijos apie tvarumą teikimo riboto užtikrinimo standartus ⁽⁴⁶⁾.

Komisijai suteikiami įgaliojimai ne vėliau kaip 2028 m. spalio 1 d. priimti informacijos apie tvarumą teikimo pakankamo užtikrinimo standartus, atlikus vertinimą, kuriuo remiantis nustatoma, ar auditoriams ir įmonėms įmanoma atlikti pakankamą užtikrinimą ⁽⁴⁷⁾.

Kol Komisija priims šios srities užtikrinimo standartus, valstybės narės gali taikyti nacionalinius tos pačios srities užtikrinimo standartus, procedūras arba reikalavimus ⁽⁴⁸⁾.

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnį, nuomonę dėl teikiamos informacijos apie tvarumą gali pareikšti šių kategorijų užtikrinimo paslaugų teikėjai:

— teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius, atliekantis atitinkamos įmonės finansinių ataskaitų auditą ⁽⁴⁹⁾;

⁽⁴⁴⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktas: „Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai) ar audito įmonė (-s) taip pat: <...> aa) kai taikytina, pareiškia nuomonę, parengtą atlikus riboto užtikrinimo užduotį, dėl informacijos apie tvarumą teikimo atitikties šios direktyvos reikalavimams <...>“.

⁽⁴⁵⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktas: „Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai) ar audito įmonė (-s) taip pat: <...>aa) kai taikytina, pareiškia nuomonę, parengtą atlikus riboto užtikrinimo užduotį, dėl informacijos apie tvarumą teikimo atitikties šios direktyvos reikalavimams, be kita ko, pagal 29b straipsnį arba 29c straipsnį priimtiems informacijos apie tvarumą teikimo standartams, dėl įmonės taikomo proceso nustatant informaciją, teikiamą pagal tuos informacijos apie tvarumą teikimo standartus, dėl reikalavimo ženklinti teikiamą informaciją apie tvarumą pagal 29d straipsnį laikymosi ir dėl Reglamento (ES) 2020/852 8 straipsnyje nustatytų informacijos teikimo reikalavimų laikymosi; <...>“.

⁽⁴⁶⁾ Audito direktyvos 26a straipsnio 1 dalis ir 3 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės reikalauja, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai ir audito įmonės informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą atliktų laikydamiesi užtikrinimo standartų, Komisijos priimtų <...>. Ne vėliau kaip 2026 m. spalio 1 d. Komisija <...> priima deleguotuosius aktus, kad papildytų šią direktyvą siekiant numatyti riboto užtikrinimo standartus, kuriais būtų nustatytos procedūros, kurias auditorius (-iai) ir audito įmonė (-s) turi atlikti, kad galėtų parengti savo informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo išvadą, įskaitant užduoties planavimą, rizikos įvertinimą ir reagavimą į riziką, ir tai, kokios rūšies išvados turi būti įtrauktos į informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo išvadą arba, kai tinkama, į audito išvadą <...>“.

⁽⁴⁷⁾ Audito direktyvos 26a straipsnio 3 dalies antra pastraipa: „Ne vėliau kaip 2028 m. spalio 1 d. Komisija <...> priima deleguotuosius aktus, <...> kad, atlikus vertinimą, kuriuo remiantis nustatoma, ar auditoriams ir įmonėms įmanoma atlikti pakankamą užtikrinimą, būtų nustatyti pakankamo užtikrinimo standartai. Atsižvelgiant į to vertinimo rezultatus ir jei tikslinga, tuose deleguotuosiuose aktuose nurodoma data, nuo kurios 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodyta nuomonė turi būti grindžiama tais užtikrinimo standartais grindžiamo pakankamo užtikrinimo užduotimi.“

⁽⁴⁸⁾ Audito direktyvos 26a straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės gali taikyti nacionalinius užtikrinimo standartus, procedūras arba reikalavimus tol, kol Komisija nenustatys tos pačios srities užtikrinimo standarto.“

⁽⁴⁹⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės užtikrina, kad vienas ar daugiau teisės aktais nustatytą auditą atliekančių auditorių ar audito įmonių, kuriuos valstybės narės patvirtino atlikti teisės aktų nustatytą auditą pagal Direktyvą 2006/43/EB, atliktų viešojo intereso įmonių, vidutinių ir didžiųjų įmonių finansinių ataskaitų auditą.“

- teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius, kuris neatlieka finansinių ataskaitų audito (jei tai leidžia valstybė narė) ⁽⁵⁰⁾;
- nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas (jei tai leidžia valstybė narė) ⁽⁵¹⁾.

Jei valstybė narė nusprendžia leisti nepriklausomam užtikrinimo paslaugų teikėjui pareikšti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą teikimo, ji taip pat leidžia tokią nuomonę pareikšti kitam teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui nei tas (tie), kuris (-ie) atlieka teisės aktų nustatytą finansinių ataskaitų auditą ⁽⁵²⁾.

2. Pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį teiktinos informacijos apie tvarumą (tam tikrų trečiųjų valstybių įmonių informacijos apie tvarumą) užtikrinimas

Pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą patrunuojamosios įmonės arba filialai, kuriems taikoma prievolė teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį, turi gauti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą ⁽⁵³⁾. Trečiosios valstybės patrunuojančioji įmonė yra atsakinga už užtikrinimo nuomonės dėl informacijos apie tvarumą pateikimą atitinkamai patrunuojamajai įmonei arba filialui ⁽⁵⁴⁾.

Ši užtikrinimo nuomonė turi būti susijusi su šios informacijos apie tvarumą atitiktimi atitinkamiems Apskaitos direktyvoje nustatytiems reikalavimams, įskaitant informacijos apie tvarumą atitiktį ETAS, priimtiems pagal Apskaitos direktyvos 40b straipsnį.

Šią užtikrinimo nuomonę turi pareikšti vienas ar daugiau asmenų ar įmonių, įgaliotų pateikti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą teikimo pagal trečiosios valstybės įmonės nacionalinę teisę arba valstybės narės nacionalinę teisę ⁽⁵⁵⁾.

3. Draudimo paslaugų teikėjai. Tvarumo užtikrinimo sąlygos

Jeigu teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė, kuri yra patvirtinta atlikti finansinių ataskaitų auditą valstybėje narėje, pageidauja būti patvirtinta atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, ji turės laikytis nacionalinės teisės aktų, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama atitinkami Audito direktyvoje nustatyti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo reikalavimai.

Šie reikalavimai visų pirma apima išsilavinimą, profesinės kompetencijos egzaminus, teorinių žinių testus, praktinį mokymą ir tęstinį mokymą. Laikytis šių reikalavimų neprivaloma, jei teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė neatlieka informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo.

Iki 2026 m. sausio 1 d. patvirtinti teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai (kurie buvo patvirtinti iki 2024 m. sausio 1 d. arba kurių patvirtinimo procesas 2024 m. sausio 1 d. dar nebuvo užbaigtas), norintys taip pat atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, neprivalo laikytis šių reikalavimų, tačiau jie vis tiek turi įgyti reikiamų žinių dalyvaudami tęstinio mokymo programose ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 3 dalis: „Valstybės narės gali leisti kitam teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui ar audito įmonei nei tas (tie), kuris (-ie) atlieka teisės aktų nustatytą finansinių ataskaitų auditą, pareikšti 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodytą nuomonę.“

⁽⁵¹⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą: „<...> Valstybės narės gali leisti nepriklausomam jų teritorijoje įsisteigusiam užtikrinimo paslaugų teikėjui pareikšti 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodytą nuomonę <...>.“

⁽⁵²⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalies šeštą pastraipą: „Jei valstybė narė vadovaudamasi pirmą pastraipą nusprendžia leisti nepriklausomam užtikrinimo paslaugų teikėjui pareikšti 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodytą nuomonę, ji taip pat leidžia tokią nuomonę pareikšti kitam teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui nei tas (tie), kuris (-ie) atlieka teisės aktų nustatytą finansinių ataskaitų auditą, kaip numatyta 3 dalyje.“

⁽⁵³⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės reikalauja, kad 1 dalyje nurodyta informacija apie tvarumą būtų skelbiama kartu su užtikrinimo nuomone <...>.“

⁽⁵⁴⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalies antrą pastraipą: „Jei trečiosios valstybės įmonė nepateikia užtikrinimo nuomonės pagal pirmą pastraipą, patrunuojamoji įmonė arba filialas pateikia pareiškimą, kuriame nurodoma, kad trečiosios valstybės įmonė nepateikė reikiamos užtikrinimo nuomonės.“

⁽⁵⁵⁾ Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės reikalauja, kad 1 dalyje nurodyta informacija apie tvarumą būtų skelbiama kartu su užtikrinimo nuomone, kurią pareiškė vienas ar daugiau asmenų ar įmonių, įgaliotų pateikti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą pagal trečiosios valstybės įmonės nacionalinę teisę arba valstybės narės nacionalinę teisę.“

⁽⁵⁶⁾ Audito direktyvos 14a straipsnis.

Nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai gali atlikti teikiamos informacijos apie tvarumą užtikrinimą (jei tai leidžia valstybė narė) ⁽⁵⁷⁾ šiomis sąlygomis:

- nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas yra akredituotas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą pagal Reglamentą (EB) Nr. 765/2008 ⁽⁵⁸⁾ ⁽⁵⁹⁾ ir
- nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas atitinka reikalavimus, kurie yra lygiaverčiai Audito direktyvoje nustatytiems reikalavimams, taikomiems Sąjungos teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams, kad jie galėtų atlikti teikiamos informacijos apie tvarumą užtikrinimą ⁽⁶⁰⁾. Šie reikalavimai visų pirma susiję su: a) mokymu ir egzaminais; b) tęstiniu švietimu; c) kokybės užtikrinimo sistemomis; d) profesine etika, nepriklausomumu, objektyvumu, konfidencialumu ir profesine paslaptimi; e) skyrimu ir atleidimu; f) tyrimais ir sankcijomis; g) nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų darbo organizavimu, ypač dėl aprūpinimo pakankamais ištekliais bei personalu ir duomenų apie klientus bei klientų bylų tvarkymo, ir h) pranešimu apie pažeidimus.

Nuo 2027 m. sausio 6 d. valstybė narė, kuri leidžia nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams savo teritorijoje teikti informacijos apie tvarumą užtikrinimo paslaugas, leidžia ir kitose valstybėse narėse įsisteigusiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą savo teritorijoje ⁽⁶¹⁾.

Trečiųjų valstybių auditoriai ir audito subjektai, atliekantys trečiojoje valstybėje įsisteigusių įmonių, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, tvarumo užtikrinimą, turi būti registruoti toje valstybėje narėje ⁽⁶²⁾.

III SKYRIUS

DUK DĖL INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ, TEIKTINOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 19A IR (ARBA) 29A STRAIPSNIŲ (INDIVIDUALI IR KONSOLIDUOTOJI TVARUMO ATASKAITA)

TAIKYMO SRITIS IR DATOS

- 1) **Kuriais finansiniais metais įmonė priskiriama tam tikrai įmonių dydžio kategorijai – finansiniais metais, kurie yra ataskaitiniai metai, ar finansiniais metais, einančiais prieš ataskaitinius metus?**

⁽⁵⁷⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą.

⁽⁵⁸⁾ 2008 m. liepos 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 765/2008, nustatantis su gaminių prekyba susijusius akreditavimo ir rinkos priežiūros reikalavimus ir panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 339/93, (OL L 218, 2008 8 13, p. 30).

⁽⁵⁹⁾ Apskaitos direktyvos 2 straipsnio 20 punktas: „nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas – atitikties vertinimo įstaiga, akredituota pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 765/2008 konkrečiai atitikties vertinimo veiklai, nurodytai šios direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punkte, vykdyti“.

⁽⁶⁰⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą: „Valstybės narės gali leisti nepriklausomam jų teritorijoje įsisteigusiam užtikrinimo paslaugų teikėjui pareikšti 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodytą nuomonę, jeigu tokiam nepriklausomam užtikrinimo paslaugų teikėjui taikomi reikalavimai, kurie yra lygiaverčiai Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB nustatytiems reikalavimams, susijusiems su tos direktyvos 2 straipsnio 22 punkte apibrėžtu informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimu, visų pirma reikalavimai dėl: a) mokymo ir egzaminų, kuriais užtikrinama, kad nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai įgytų reikiamos kompetencijos informacijos apie tvarumą teikimo ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo srityse; b) tęstinio švietimo; c) kokybės užtikrinimo sistemų; d) profesinės etikos, nepriklausomumo, objektyvumo, konfidencialumo ir profesinės paslapties; e) skyrimo ir atleidimo; f) tyrimų ir sankcijų; g) nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų darbo organizavimo, ypač dėl aprūpinimo pakankamais ištekliais bei personalu ir duomenų apie klientus bei klientų bylų tvarkymo, taip pat h) pranešimo apie pažeidimus.“

⁽⁶¹⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą: „Nuo 2027 m. sausio 6 d. valstybė narė, kuri pasinaudojo 4 dalyje nustatyta teise (toliau – priimančioji valstybė narė), leidžia kitoje valstybėje narėje nei priimančioji valstybė narė (toliau – buveinės valstybė narė) įsisteigusiam nepriklausomam užtikrinimo paslaugų teikėjui teikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo paslaugas.“

⁽⁶²⁾ Audito direktyvos 45 straipsnis.

Taisyklės, pagal kurias nustatoma įmonės dydžio kategorija informacijos apie tvarumą teikimo tikslais, grindžiamos galiojančiomis finansinės atskaitomybės taisyklėmis, kurios įmonei taikomos atsižvelgiant į valstybę narę, kurioje įregistruota jos buveinė⁽⁶³⁾. Šios taisyklės nustatytos nacionalinės teisės aktuose, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama anksčiau priimta Apskaitos direktyva.

- 2) **Jeigu konkrečiais finansiniais metais įmonė pasikeičia taip, kad atitinka priskyrimo kitai įmonių kategorijai kriterijus, ar ji privalo pradėti teikti informaciją apie tvarumą pagal taisyklės, kurios taikomos tai naujai kategorijai, tais pačiais finansiniais metais, ar tik po to, kai tokie kriterijai tenkinami dvejus finansinius metus iš eilės?**

Kai įmonė konkrečiais finansiniais metais pasikeičia, taisyklės, pagal kurias nustatoma įmonės dydžio kategorija informacijos apie tvarumą teikimo tikslais, grindžiamos galiojančiomis finansinės atskaitomybės taisyklėmis (taip pat žr. 1 DUK). Šios taisyklės nustatytos nacionalinės teisės aktuose, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama anksčiau priimta Apskaitos direktyva.

- 3) **Kaip apskaičiuojamas vidutinis darbuotojų skaičius, kad įmonę būtų galima priskirti atitinkamai kategorijai pagal Apskaitos direktyvą?**

Vidutinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimas įmonės priskyrimo atitinkamai kategorijai pagal Apskaitos direktyvą tikslais Sąjungos teisės aktais nereglamentuojamas. Tačiau valstybės narės gali būti priėmusios nacionalines taisykles arba pateikusios gairių šiuo klausimu. Jei nacionalinių taisyklių ar gairių nėra, įmonės gali pasinaudoti 2003 m. gegužės 6 d. Komisijos rekomendacijos dėl labai mažų, mažųjų ir vidutinių įmonių apibrėžties⁽⁶⁴⁾ 5 straipsniu, kaip gairėmis dėl darbuotojų skaičiaus (kaip vidutinio darbuotojų skaičiaus pakaitinio kintamojo) apskaičiavimo: „<...> Darbuotojų skaičius atitinka metinių darbo vienetų (MDV) skaičių, t. y. toje įmonėje ar jos vardu visą darbo laiką per ištisus nagrinėjamuosius ataskaitinius metus dirbusių asmenų skaičių. Visų metų neišdirbusių asmenų, ne visą darbo laiką (nepriklausomai nuo darbo santykių trukmės) dirbusių asmenų ir sezoninių darbuotojų darbas skaičiuojamas MDV dalimis. Prie darbuotojų priskiriami: a) samdomieji darbuotojai; b) asmenys, dirbantys tai įmonei pavaldžioje įmonėje ir pagal nacionalinę teisę laikomi samdomaisiais darbuotojais; c) savininkai vadovai; d) partneriai, toje įmonėje vykdančys reguliarią veiklą ir iš tos įmonės gaunantys finansinės naudos. Pameistriei ar profesinio mokymo programų studentai, su kuriais sudaryta pameistrystės ar profesinio mokymo sutartis, į darbuotojų skaičių neįtraukiami. Į motinystės ar vaiko priežiūros atostogų trukmę neatsižvelgiama.“

- 4) **Ar MVĮ, neturinčios perleidžiamųjų vertybinių popierių, kuriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį?**

MVĮ, neturinčios perleidžiamųjų vertybinių popierių, kuriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, neprivalo teikti informacijos apie tvarumą individualiu lygmeniu (individualios tvarumo ataskaitos) pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį. Tačiau jos privalo teikti informaciją apie tvarumą konsoliduotu lygmeniu (konsoliduotąją tvarumo ataskaitą) pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį, jei jos yra didžiosios grupės⁽⁶⁵⁾ patronuojančiosios įmonės. Apskaitos direktyvos 29a straipsnis taikomas neatsižvelgiant į patronuojančiosios įmonės dydį.

- 5) **Ar kredito įstaigos ir draudimo įmonės privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius, neatsižvelgiant į jų teisinę formą?**

⁽⁶³⁾ Įmonėms, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti, taikomos buveinės valstybės narės, apibrėžtos Skaidrumo direktyvos 2 straipsnio 1 dalies i punkte, (t. y. valstybės narės, kurioje įregistruota įmonės buveinė, arba vienos iš valstybių narių, kuriose įmonės vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje) finansinės atskaitomybės taisyklės.

⁽⁶⁴⁾ 2003 m. gegužės 6 d. Komisijos rekomendacija dėl labai mažų, mažųjų ir vidutinio dydžio įmonių apibrėžties (OL L 124, 2003 5 20, p. 36).

⁽⁶⁵⁾ Apibrėžtos Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 7 punkte.

Taip. Pagal Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 3 dalį, kredito įstaigoms⁽⁶⁶⁾ ir draudimo įmonėms⁽⁶⁷⁾, įskaitant kooperatines bendroves ir savidraudos įmones, taikomas Apskaitos direktyvos 19a straipsnis (individualios tvarumo ataskaitos), neatsižvelgiant į jų teisinę formą, jei jos yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje. Joms taip pat taikomas Apskaitos direktyvos 29a straipsnis (konsoliduotosios tvarumo ataskaitos), neatsižvelgiant į jų teisinę formą, jei jos yra didžiosios grupės patronuojančiosios įmonės.

Pagal Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 3 dalies b punkto antrą sakinį, valstybės narės gali nuspręsti visiškai ar iš dalies netaikyti informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų konkrečioms kredito įstaigoms⁽⁶⁸⁾.

6) Ar finansų įstaigos, išskyrus draudimo įmones ir kredito įstaigas, privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį?

Taip. Finansų įstaigos, išskyrus draudimo įmones ir kredito įstaigas, patenka į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnių taikymo sritį, jeigu jos atitinka abu šiuos reikalavimus:

- jos yra įmonės, įsteigtos kaip įmonės, kurių rūšys išvardytos Apskaitos direktyvos I arba II priede⁽⁶⁹⁾;
- jos yra didžiosios įmonės arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje (Apskaitos direktyvos 19a straipsnis), ir (arba) didžiosios grupės patronuojančiosios įmonės (Apskaitos direktyvos 29a straipsnis).

7) Jei šiuo metu reikalaujama, kad maža ir nesudėtinga įstaiga teiktų nefinansinę informaciją pagal Direktyvą 2014/95/ES (Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvą), ar ji nefinansinę informaciją privalo ir toliau teikti pagal Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvos nuostatas, kol IITD tvarka bus pradėta taikyti mažoms ir nesudėtingoms įstaigoms (t. y. nuo 2026 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių finansinių metų)?

Taip. Pagal IITD 5 straipsnio 2 dalį, maža ir nesudėtinga įstaiga, kuri yra didžioji įmonė arba MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurios perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, nuo 2026 finansinių metų privalės teikti informaciją apie tvarumą pagal ETAS (arba biržinių MVĮ ETAS). Todėl maža ir nesudėtinga įstaiga, kuri, taikant Direktyvos 2014/95/ES (Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvos)⁽⁷⁰⁾ nuostatas, šiuo metu privalo teikti nefinansinę informaciją pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį (t. y. dėl to, kad ji yra ne tik kredito įstaiga, bet ir didžioji įmonė, kuri savo paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršija vidutinio 500 darbuotojų skaičiaus finansiniais metais kriterijų), turėtų toliau teikti informaciją pagal Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvoje nustatytą tvarką, kol IITD tvarka bus pradėta taikyti mažoms ir nesudėtingoms įstaigoms (t. y. nuo 2026 finansinių metų).

8) Jei maža ir nesudėtinga įstaiga yra didžiosios grupės patronuojančioji bendrovė, ar jai gali būti taikoma Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 6 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata ir ji gali parengti informaciją apie tvarumą pagal biržinių MVĮ ETAS?

⁽⁶⁶⁾ Apibrėžtoms Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 575/2013 4 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

⁽⁶⁷⁾ Apibrėžtoms Tarybos direktyvos 91/674/EEB 2 straipsnio 1 dalyje.

⁽⁶⁸⁾ Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 3 dalies b punkto antras sakinys: „Valstybės narės gali nuspręsti šios dalies pirmoje pastraipoje nurodytų derinimo priemonių netaikyti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2013/36/ES 2 straipsnio 5 dalies 2–23 punktuose išvardytoms įmonėms.“

⁽⁶⁹⁾ Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 1 dalis: „1. Šioje direktyvoje nustatytos derinimo priemonės taikomos valstybių narių įstatymams ir kitiems teisės aktams, susijusiems su įmonėmis, kurių rūšys išvardytos: a) I priede; b) II priede, kai visi įmonės tiesioginiai ar netiesioginiai nariai, kitu atveju esantys neribotos atsakomybės, faktiškai yra ribotos atsakomybės todėl, kad tie nariai yra įmonės: i) kurių rūšys išvardytos I priede; arba ii) kurios nėra reglamentuojamos valstybės narės teisės aktais, tačiau jų juridinis statusas yra panašus į išvardytųjų I priede. [...]“.

⁽⁷⁰⁾ 2014 m. spalio 22 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/95/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2013/34/ES nuostatos dėl tam tikrų didžiųjų įmonių ir grupių nefinansinės ir įvairovės informacijos atskleidimo, (OL L 330, 2014 11 15, p. 1).

Jeigu įmonė (nepriklausomai nuo jos dydžio ar konkrečios rūšies, pvz., įskaitant mažas ir nesudėtingas įstaigas) yra didžiosios grupės patrunuojančioji įmonė, ji privalo paskelbti pagal ETAS parengtą konsoliduotąją tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį. Galimybė taikyti biržinių MVĮ ETAS rengiant individualią tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 6 dalį suteikiama tik MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių vertybiniais popieriais prekiaujama ES reguliuojamoje rinkoje, ir mažoms ir nesudėtingoms įstaigoms, priklausomoms draudimo įmonėms arba priklausomoms perdraudimo įmonėms (jeigu jos yra didžiosios įmonės arba MVĮ, išskyrus labai mažas įmones, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama ES reguliuojamoje rinkoje). (Taip pat žr. 10 DUK).

9) Jei maža ir nesudėtinga įstaiga yra didžiosios grupės patrunuojančioji įmonė, kada ji privalo pradėti teikti informaciją apie tvarumą?

Jei maža ir nesudėtinga įstaiga yra didžiosios grupės patrunuojančioji įmonė, ji privalo skelbti konsoliduotąją informaciją apie tvarumą pagal ETAS arba nuo 2024 finansinių metų (jei maža ir nesudėtinga įstaiga yra viešojo intereso įmonė, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršijanti vidutinį 500 darbuotojų skaičių finansiniais metais) arba nuo 2025 finansinių metų (visais kitais atvejais).

10) Jei maža ir nesudėtinga įstaiga yra didžiosios grupės patrunuojančioji įmonė, tačiau neprivalo skelbti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, nes visos jos patrunuojamosios įmonės yra nereikšmingos, ar tokia maža ir nesudėtinga įstaiga vis tiek turi parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą?

Ne. Apskaitos direktyvos 29a straipsnis taikomas didžiųjų grupių patrunuojančiosioms įmonėms. Tačiau, jeigu didžiosios grupės patrunuojančioji įmonė atleidžiama nuo prievolės rengti ir skelbti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal Apskaitos direktyvos 23 straipsnio 10 dalį (t. y. dėl to, kad jos patrunuojamosios įmonės yra nereikšmingos tiek individualiai, tiek kartu, arba dėl to, kad visos jos patrunuojamosios įmonės pagal Apskaitos direktyvos 23 straipsnio 9 dalį gali būti atleistos nuo konsolidavimo prievolės), ta patrunuojančioji įmonė neprivalo rengti ir skelbti konsoliduotosios tvarumo ataskaitos. Tačiau, kai ši patrunuojančioji įmonė pati yra didžioji įmonė, apibrėžta Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 4 dalyje, ir todėl patenka į Apskaitos direktyvos 19a straipsnio taikymo sritį, ji privalo parengti ir paskelbti individualią tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį. Tokioje individualioje tvarumo ataskaitoje teikiant informaciją apie įmonės vertės grandinę pagal ETAS būtina atsižvelgti į patrunuojamąsias įmones.

11) Ar kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektai (KIPVPS) ir alternatyvaus investavimo fondai (AIF) privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?

Ne. Pagal Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 4 dalį, KIPVPS ir AIF netaikomas reikalavimas teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvą, net jei Apskaitos direktyva taikoma šiems finansiniams produktams ⁽⁷¹⁾.

12) Ar įmonės, valdančios kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektus (KIPVPS) ir alternatyvaus investavimo fondus (AIF), privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?

Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 4 dalimi siekiama atleisti KIPVPS ir AIF nuo prievolės laikytis informacijos apie tvarumo teikimo reikalavimų pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius.

Tačiau KIPVPS ir AIF valdančioms įmonėms bus taikoma Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniuose nustatyta prievolė teikti informaciją apie tvarumą, jei jos atitiks Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisinės formos sąlygas ir įmonės dydžio kriterijus pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius.

⁽⁷¹⁾ Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 4 dalis: „19a, 29a ir 29d straipsniuose nustatytos derinimo priemonės netaikomos Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) 2019/2088 [t. y. TFIAR] 2 straipsnio 12 punkto b [t. y. KIPVPS] ir f [t. y. AIF] papunkčiuose nurodytiems finansiniams produktams.“

13) Ar biržiniai fondai ir nekilnojamojo turto investiciniai patikos fondai privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?

Kalbant apie biržinius fondus, kadangi šie finansiniai produktai įsteigti kaip kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektai (KIPVPS) arba alternatyvaus investavimo fondai (AIF), jiems taikoma ta pati išimtis, kuri taikoma KIPVPS ir AIF (žr. 11 DUK). Kalbant apie biržinius turto investicinius patikos fondus, jei jie atitinka Direktyvos 2011/61/ES ⁽⁷²⁾ 4 straipsnio 1 dalies a punkto sąlygas, kad juos būtų galima laikyti AIF, jiems taikoma ta pati išimtis, kuri taikoma AIF (žr. 11 DUK).

14) Ar pensijų fondai privalo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?

Jeigu pensijų fondas yra įsteigtas kaip įmonė, kurios rūšis nurodyta Apskaitos direktyvos ⁽⁷³⁾ I arba II priede pateiktame sąraše, ir patenka į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnių taikymo sritį, jis turės įtraukti tvarumo ataskaitą į savo vadovybės pranešimą. Skirtingai nuo kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektų (KIPVPS) arba alternatyvaus investavimo fondų (AIF), pensijų fondams netaikoma Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 4 dalyje nustatyta informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų išimtis.

15) Ar emitentų, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, vadovybės pranešime skelbiama tvarumo ataskaita turi būti laikoma reglamentuojama informacija pagal Skaidrumo direktyvos 2 straipsnio 1 dalies k punktą?

Taip. Skaidrumo direktyvos 2 straipsnio 1 dalies k punkte reglamentuojama informacija apibrėžiama kaip, *inter alia*, „visa informacija, kurią emitentas arba bet kuris kitas asmuo, pateikęs prašymą suteikti leidimą prekiauti vertybiniais popieriais reguliuojamoje rinkoje be emitento sutikimo, yra paprašomas pateikti pagal šią direktyvą [t. y. Skaidrumo direktyvą] <...>“. Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje reikalaujama, kad emitentai atskleistų tvarumo ataskaitą, todėl ji turi būti laikoma reglamentuojama informacija.

16) Kurios įmonės gali pasirinkti neteikti informacijos apie tvarumą finansiniais metais, prasidedančiais iki 2028 m. sausio 1 d., pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalį?

Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalį, MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, gali nuspręsti neteikti informacijos apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį finansiniais metais, prasidedančiais iki 2028 m. sausio 1 d. (pvz., 2026 ir 2027 finansiniais metais). Vis dėlto tokiais atvejais MVĮ savo vadovybės pranešime trumpai paaiškina, kodėl informacija apie tvarumą nebuvo pateikta.

Ši išimtis taip pat taikoma mažoms ir nesudėtingoms įstaigoms, taip pat priklausomoms draudimo ir perdraudimo įmonėms, jeigu jos yra MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje.

IŠIMTIES TAISYKLĖS

17) Jeigu patronuojančioji įmonė pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį konsoliduotu lygmeniu teikia informaciją apie tvarumą (konsoliduotąją tvarumo ataskaitą), ar ji savo konsoliduotajame vadovybės pranešime privalo pateikti informaciją apie pagrindinius veiklos rezultatų rodiklius pagal Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies trečią pastraipą?

⁽⁷²⁾ 2011 m. birželio 8 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2011/61/ES dėl alternatyvaus investavimo fondų valdytojų, kuria iš dalies keičiami direktyvos 2003/41/EB ir 2009/65/EB bei reglamentai (EB) Nr. 1060/2009 ir (ES) Nr. 1095/2010, (OL L 174, 2011 7 1, p. 1).

⁽⁷³⁾ Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 1 dalis.

Ne. Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje ⁽⁷⁴⁾, kuria reglamentuojamas individualus vadovybės pranešimas, reikalaujama individualiame vadovybės pranešime atskleisti informaciją apie pagrindinius veiklos rezultatų rodiklius. Apskaitos direktyvos 29 straipsnio 1 dalyje ⁽⁷⁵⁾, kuria reglamentuojamas konsoliduotasis vadovybės pranešimas, reikalaujama, kad konsoliduotajame vadovybės pranešime būtų pateikiama bent jau 19 ir 20 straipsniuose reikalaujama informacija. Kadangi pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 7 dalį ⁽⁷⁶⁾ įmonėms netaikomas reikalavimas atskleisti informaciją apie pagrindinius veiklos rezultatų rodiklius teikiant individualų vadovybės pranešimą (kaip reikalaujama Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje), jeigu jos laikosi 29a straipsnio 1–5 dalių nuostatų, ir kadangi konsoliduotojo vadovybės pranešimo turinys pagal 29 straipsnio 1 dalį taip pat apima informaciją, kurios reikalaujama pagal 19 straipsnio 1 dalį, išimtis taip pat būtų taikoma įmonės konsoliduotajam vadovybės pranešimui pagal 29a straipsnį.

- 18) **Jeigu MVĮ, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, nusprendžia savanoriškai parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį, ar ji atleidžiama nuo reikalavimo rengti ir skelbti savo individualią tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį?**

Taip. MVĮ, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje ir kuri savanoriškai paskelbia Apskaitos direktyvos 29a straipsnyje nurodytą konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, netaikomas reikalavimas rengti ir skelbti individualią tvarumo ataskaitą, nurodytą Apskaitos direktyvos 19a straipsnyje, su sąlyga, kad konsoliduotoji tvarumo ataskaita rengiama pagal ETAS.

- 19) **Kokiomis sąlygomis patronuojamoji įmonė, kuriai taikomas Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnis, atleidžiama nuo prievolės teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį (tvarumo ataskaitą)?**

Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį ir 29a straipsnio 8 dalį, įmonė, kuri yra patronuojamoji įmonė, atleidžiama nuo Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 1–4 dalyse (arba Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 1–5 dalyse, jei pati patronuojamoji įmonė yra tarpinė didžiosios grupės patronuojančioji įmonė) nustatytų prievolių, jei tokia įmonė ir jos patronuojamosios įmonės yra įtrauktos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąjį vadovybės pranešimą, parengtą pagal Apskaitos direktyvos 29 ir 29a straipsnius (arba į trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės konsoliduotąją informaciją apie tvarumą, parengtą laikantis ETAS arba tokiu būdu, kuris yra lygiavertis tiems ETAS).

Ši išimtis taikoma laikantis visų sąlygų, išvardytų Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies antroje pastraipoje (arba Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 8 dalies antroje pastraipoje, jei pati patronuojamoji įmonė yra tarpinė didžiosios grupės patronuojančioji įmonė). Įmonės, kuriai netaikomi reikalavimai, vadovybės pranešime visų pirma turi būti pateikta tokia informacija: patronuojančiosios įmonės, teikiančios informaciją grupės lygmeniu, pavadinimas ir registruota buveinė; interneto nuoroda (-os) į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąjį vadovybės pranešimą arba konsoliduotąją informaciją apie tvarumą ir informacija, kad įmonei netaikoma prievolė skelbti individualią tvarumo ataskaitą (arba konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, jei pati patronuojamoji įmonė yra didžiosios grupės tarpinė patronuojančioji įmonė). Jei patronuojančioji įmonė yra įsteigta trečiojoje valstybėje, jos konsoliduotoji informacija apie tvarumą ir užtikrinimo nuomonė turi būti skelbiamas laikantis valstybės narės, kurios teisė taikoma

⁽⁷⁴⁾ Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa: „Tiek, kiek tai reikalinga siekiant suprasti įmonės veiklos pokyčius, veiklos rezultatus ar būklę, analizuojami ir finansiniai, ir tam tikrais atvejais nefinansiniai pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai, susiję su konkrečia veikla, be kita ko, su aplinkos ir personalo klausimais susijusi informacija. Pateikiant analizę vadovybės pranešime tam tikrais atvejais pateikiamos nuorodos į sumas, apie kurias pranešama metinėse finansinėse ataskaitose, ir jų papildomi paaiškinimai.“

⁽⁷⁵⁾ Apskaitos direktyvos 29 straipsnio 1 dalis: „Be visos kitos informacijos, kurios reikalaujama pagal kitas šios direktyvos nuostatas, konsoliduotajame vadovybės pranešime bent jau pateikiama 19 ir 20 straipsniuose reikalaujama informacija, atsižvelgiant į esminį koregavimą dėl konsoliduotojo vadovybės pranešimo ypatingų požymių, palyginti su vadovybės pranešimu, taip, kad būtų lengviau įvertinti konsoliduojamų įmonių, kaip visumos, būklę.“

⁽⁷⁶⁾ Apskaitos direktyvos 29a straipsnio 7 dalis: „Laikoma, kad patronuojančioji įmonė, kuri laikosi šio straipsnio 1–5 dalyse nustatytų reikalavimų, įvykdė 19 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje ir 19a straipsnyje nustatytus reikalavimus.“

patronuojamajai įmonei, teisės aktų, o Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje nustatyta atskleistina informacija (apimanti patronuojamosios įmonės vykdomą veiklą) turi būti įtraukta į patronuojamosios įmonės vadovybės pranešimą arba į trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės parengtą konsoliduotąją informaciją apie tvarumą.

Jei valstybė narė reikalauja, kad būtų pateiktas patronuojančiosios įmonės konsoliduotojo vadovybės pranešimo arba konsoliduotosios informacijos apie tvarumą vertimas, toks vertimas turėtų būti patvirtintas (pvz., vertėjo arba atitinkamos valstybės narės už vertimų patvirtinimą atsakingos institucijos) arba prie jo turi būti pridėtas pareiškimas, kuriame būtų nurodyta, kad jis nebuvo patvirtintas.

Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 10 dalį ir 29a straipsnio 9 dalį, šia išimtimi negali pasinaudoti didžiosios įmonės, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, įskaitant atvejus, kai jos yra mažos ir nesudėtingos įstaigos, priklausomos draudimo įmonės ir priklausomos perdraudimo įmonės, ir įskaitant atvejus, kai jos yra trečiųjų valstybių įmonės.

20) Ar patronuojančiosios įmonės konsoliduotasis vadovybės pranešimas / konsoliduotoji informacija apie tvarumą jau turi būti paskelbti, kai jos patronuojamoji įmonė paskelbia savo vadovybės pranešimą, kad patronuojamoji įmonė būtų atleista nuo reikalavimo skelbti savo pačios tvarumo ataskaitą?

Ne. Kad patronuojamoji įmonė būtų atleista nuo prievolės skelbti savo pačios tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį arba 29a straipsnio 8 dalį, patronuojamosios įmonės paskelbtame vadovybės pranešime turi būti pateikta interneto nuoroda į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąjį vadovybės pranešimą arba konsoliduotąją informaciją apie tvarumą⁽⁷⁾. Jeigu skelbiant patronuojamosios įmonės vadovybės pranešimą toks konsoliduotasis vadovybės pranešimas arba konsoliduotoji informacija apie tvarumą dar nėra paskelbti, patronuojamoji įmonė, prašanti taikyti išimtį, savo vadovybės pranešime gali pateikti bendrą interneto nuorodą į puslapį, kuriame bus galima susipažinti su atitinkamais dokumentais ateityje. Sąjungos patronuojamoji įmonė galėtų apsvarstyti galimybę, pavyzdžiui, gauti iš patronuojančiosios įmonės pareiškimą, kad ši garantuoja patronuojamosios įmonės prisiimtus įsipareigojimus, ir paskelbti tą pareiškimą kartu su vadovybės pranešimu, laikydamasi savo valstybėje narėje nustatyto termino.

21) Ar patronuojančiosios įmonės konsoliduotasis vadovybės pranešimas arba konsoliduotoji informacija apie tvarumą turi būti prieinami valstybei narei, kurios teisės aktais reglamentuojama patronuojamoji įmonė, priimtina kalba, kad patronuojamoji įmonė būtų atleista nuo reikalavimo skelbti savo pačios tvarumo ataskaitą?

Valstybė narė, kurios nacionalinės teisės aktais reglamentuojama patronuojamoji įmonė, gali reikalauti, kad patronuojančiosios įmonės konsoliduotasis vadovybės pranešimas (arba, kai taikytina, konsoliduotoji informacija apie tvarumą) būtų skelbiami tai valstybei narei priimtina kalba ir kad būtų pateiktas reikalaujamas vertimas į tą kalbą. Šiuo atveju šie reikalavimai turi būti įvykdyti, kad patronuojamoji įmonė būtų atleista nuo reikalavimo skelbti savo pačios tvarumo ataskaitą⁽⁸⁾.

22) Kaip patronuojamoji įmonė, kuriai netaikomi reikalavimai, turėtų pranešti apie tai, kad ji yra atleidžiama nuo reikalavimų?

⁽⁷⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies antros pastraipos a punkto ii papunktis ir 29a straipsnio 8 dalies antros pastraipos a punkto ii papunktis: „internetu nuorodos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąjį vadovybės pranešimą arba, kai taikytina, į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąją informaciją apie tvarumą, kaip nurodyta šios dalies pirmoje pastraipoje, ir į šios direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punkte nurodytą užtikrinimo nuomonę arba į šios pastraipos b punkte nurodytą užtikrinimo nuomonę“.

⁽⁸⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies trečia pastraipa ir 29a straipsnio 8 dalies trečia pastraipa.

Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį ir 29a straipsnio 8 dalį, patrunuojamoji įmonė, kuriai netaikomi reikalavimai, į savo vadovybės pranešimą turi įtraukti informaciją, kad ji atleista nuo prievolės skelbti individualią tvarumo ataskaitą (arba konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, jei pati patrunuojamoji įmonė yra didžiosios grupės tarpinė patrunuojančioji įmonė) ⁽⁷⁹⁾.

23) Ar patrunuojamosios įmonės, kuriai netaikomi reikalavimai, vadovybės pranešimas turėtų būti parengtas specialiu skelbimo formatu?

Kai patrunuojamoji įmonė pasinaudoja Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalyje arba 29a straipsnio 8 dalyje numatyta išimtimi, taikomos bendrosios vadovybės pranešimo skelbimo taisyklės, įskaitant prievolę pateikti vadovybės pranešimą nacionaliniam verslo duomenų registrui pagal Apskaitos direktyvos 30 straipsnį, taikomą kartu su Bendrovių teisės direktyvos I antraštinės dalies III skyriaus nuostatomis. Apskaitos direktyvos 29d straipsnyje nustatyti informacijos apie tvarumą teikimo skaitmeniniai reikalavimai netaikomi. Jeigu patrunuojamosios įmonės, kuri pasinaudoja Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 arba 29a straipsnio 8 dalyje nustatyta išimtimi, perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, ji taip pat turės laikytis Skaidrumo direktyvos 4 straipsnyje nustatytų bendrųjų reikalavimų dėl vadovybės pranešimo skelbimo metinėje finansinėje ataskaitoje (t. y. dėl ESEF deleguotuoju reglamentu nustatyto vieno elektroninio ataskaitų teikimo formato (ESEF) naudojimo ir metinės finansinės ataskaitos paskelbimo per keturis mėnesius nuo finansinių metų pabaigos).

24) Ar didžiosios įmonės, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, gali pasinaudoti Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalyje ir 29a straipsnio 8 dalyje nustatytomis išimtimis?

Ne. Pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 10 dalį ir 29a straipsnio 9 dalį, nuo prievolės teikti informaciją apie tvarumą negali būti atleidžiamos didžiosios įmonės, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, įskaitant atvejus, kai jos yra mažos ir nesudėtingos įstaigos, priklausomos draudimo įmonės ir priklausomos perdraudimo įmonės, ir įskaitant atvejus, kai jos yra trečiųjų valstybių įmonės. Todėl jos turės teikti informaciją apie tvarumą pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalį ir Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį.

25) Kaip įmonė gali laikytis reikalavimo parengti ir paskelbti individualią arba konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, kai ji neprivalo rengti ir skelbti individualaus arba konsoliduotojo vadovybės pranešimo?

Įmonė, kuri privalo teikti informaciją apie tvarumą ir kuri neprivalo rengti ir skelbti individualaus arba konsoliduotojo vadovybės pranešimo, gali paskelbti individualią arba konsoliduotąją tvarumo ataskaitą kaip atskirą dokumentą. Šis principas taip pat taikomas trečiosios valstybės patrunuojančiosios įmonės konsoliduotajai informacijai apie tvarumą, kad jos patrunuojamosios įmonės galėtų pasinaudoti išimtimi pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį ir 29a straipsnio 8 dalį.

Tačiau toks atskiras dokumentas, kuriame skelbiama individuali arba konsoliduotoji tvarumo ataskaita, turi atitikti Apskaitos direktyvos 29d straipsnyje nustatytus formato ir ženklavimo reikalavimus ⁽⁸⁰⁾.

26) Kaip įmonė gali laikytis reikalavimo parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, kai jai netaikomas reikalavimas rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas?

⁽⁷⁹⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies antros pastraipos a punkto iii papunktis ir 29a straipsnio 8 dalies antros pastraipos a punkto iii papunktis: „informacija, kad įmonei netaikomi šio straipsnio 1–4 dalyse nustatyti reikalavimai“.

⁽⁸⁰⁾ Apskaitos direktyvos 29d straipsnis: „1. Įmonės, kurioms taikomi šios direktyvos 19a straipsnio reikalavimai, savo vadovybės pranešimą rengia pagal elektroninio ataskaitų teikimo formatą, nurodytą Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2019/815 (26) 3 straipsnyje, ir savo teikiamą informaciją apie tvarumą, įskaitant Reglamento (ES) 2020/852 8 straipsnyje nustatytą atskleistą informaciją, ženklina pagal tame deleguotajame reglamente nurodytą elektroninį ataskaitų teikimo formatą. 2. Patrunuojančiosios įmonės, kurioms taikomi 29a straipsnio reikalavimai, savo konsoliduotąjį vadovybės pranešimą rengia pagal elektroninio ataskaitų teikimo formatą, nurodytą Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2019/815 3 straipsnyje, ir savo teikiamą informaciją apie tvarumą, įskaitant Reglamento (ES) 2020/852 8 straipsnyje nustatytą atskleistą informaciją, ženklina pagal tame deleguotajame reglamente nurodytą elektroninį ataskaitų teikimo formatą.“

Įmonė, kuri turi parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, bet neprivalo rengti ir skelbti atitinkamų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, į konsoliduotąją tvarumo ataskaitą turės įtraukti finansinę informaciją, reikalingą įmonės poveikiui tvarumo klausimams suprasti, ir poveikiui, kurį įmonės veiklos pokyčiams, veiklos rezultatams ir būklei turi tvarumo klausimai, suprasti ⁽⁸¹⁾.

ETAS

27) Kokį Europos tvarumo atskaitomybės standartų (ETAS) rinkinį įmonės turi naudoti rengdamos informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?

Jei nenumatyta kitaip, visos įmonės, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai, taiko ETAS, priimtus pagal Apskaitos direktyvos 29b straipsnį (toliau – ETAS). Pirmąjį ETAS rinkinį Europos Komisija priėmė 2023 m. liepos 31 d. Komisijos deleguotuoju reglamentu (ES) 2023/2772.

Rengdamos individualią tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnį, MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, taip pat mažos ir nesudėtingos įstaigos, priklausomos draudimo įmonės ir priklausomos perdraudimo įmonės gali naudoti proporcingus ETAS, kurie bus priimti pagal Apskaitos direktyvos 29c straipsnį (toliau – biržinių MVĮ ETAS). Taip pat žr. 28 DUK.

28) Kurios įmonės, rengdamos savo individualią tvarumo ataskaitą, gali naudoti biržinių MVĮ ETAS, kaip alternatyvą ETAS, priimtiems pagal Apskaitos direktyvos 29b straipsnį?

Įmonės, kurios rengdamos savo individualią tvarumo ataskaitą gali naudoti biržinių MVĮ ETAS:

- MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje;
- mažos ir nesudėtingos įstaigos ⁽⁸²⁾, su sąlyga, kad jos yra: i) didžiosios įmonės arba ii) MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje;

⁽⁸¹⁾ Šis paaiškinimas pagrįstas Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 3 dalies trečia pastraipa ir 29a straipsnio 3 dalies trečia pastraipa: „Kai taikytina, 1 ir 2 dalyse nurodytoje informacijoje taip pat pateikiamos ir papildomai paaiškinamos nuorodos į kitą informaciją, įtrauktą į vadovybės pranešimą pagal 19 straipsnį, ir į sumas, nurodytas metinėse finansinėse ataskaitose.“ „Kai taikytina“ reiškia aplinkybes, kai įmonė nerengia ir neskelbia finansinių ataskaitų.

⁽⁸²⁾ Apibrėžtos Reglamento (ES) Nr. 575/2013 4 straipsnio 1 dalies 145 punkte, kaip „įstaiga, kuri atitinka visas toliau išvardytas sąlygas: a) tai nėra didelė įstaiga; b) bendra jos turto vertė vertinant individualiai arba, kai taikytina, konsoliduotai pagal šį reglamentą ir Direktyvą 2013/36/ES per ketverių metų laikotarpį,ėjusį iš karto prieš einamąjį metinį ataskaitinį laikotarpį, vidutiniškai lygi 5 mlrd. EUR ribai arba yra mažesnė; valstybės narės gali tą ribą sumažinti; c) jai netaikomos jokios pareigos arba taikomos supaprastintos pareigos gaivinimo ir pertvarkymo planavimo kontekste pagal Direktyvos 2014/59/ES 4 straipsnį; d) jos prekybos knygoje apskaitoma veikla kvalifikuojama kaip smulki pagal 94 straipsnio 1 dalį; e) bendra jos išvestinių finansinių priemonių, turimų prekybos tikslais, pozicijų vertė neviršija 2 % viso balansinio ir nebalansinio turto, o bendra jos visų išvestinių finansinių priemonių pozicijų vertė neviršija 5 %, abi vertės apskaičiuojant pagal 273a straipsnio 3 dalį; f) daugiau nei 75 % įstaigos konsoliduoto viso turto ir įsipareigojimų, abiem atvejais neįtraukiant grupės vidaus pozicijų, yra susiję su veikla, vykdoma kartu su Europos ekonominėje erdvėje esančiomis sandomio šalimis; g) įstaiga nenaudoja vidaus modelių prudenciniams reikalavimams pagal šį reglamentą vykdyti, išskyrus patronuojamųjų įmonių, naudojančių grupės lygmeniu parengtus vidaus modelius, atvejus, su sąlyga, kad grupei konsoliduotai taikomi 433a arba 433c straipsnyje nustatyti informacijos atskleidimo reikalavimai; h) įstaiga nėra pareiskusi kompetentingai institucijai prieštaravimo dėl jos priskyrimo prie mažos ir nesudėtingos įstaigos; i) kompetentinga institucija nėra nusprendusi, kad įstaiga, remiantis jos dydžio, veiklos tarpusavio sąsajų, sudėtingumo ar rizikos pobūdžio analize, negali būti laikoma maža ir nesudėtinga įstaiga“. Šios įstaigos gali atitikti didžiųjų įmonių apibrėžtį, jeigu jos atitinka Apskaitos direktyvos 3 straipsnio 7 dalyje nustatytas ribas.

- priklausomos draudimo įmonės ⁽⁸³⁾, su sąlyga, kad jos yra: i) didžiosios įmonės arba ii) MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, ir
- priklausomos perdraudimo įmonės ⁽⁸⁴⁾, su sąlyga, kad jos yra: i) didžiosios įmonės arba ii) MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje.

VERTĖS GRANDINĖ

29) ETAS reikalaujama, kad įmonės naudotų įverčius, kai jos negali surinkti visos būtinos vertės grandinės informacijos, idėjusios pagrįstas pastangas tai padaryti (1 ETAS „Bendrieji reikalavimai“, 69 straipsnis). Kas yra „pagrįstos pastangos“?

Sąvoka „pagrįstos pastangos“ vartojama siekiant nustatyti, kada įmonė turi pateikti vertės grandinės informacijos įvertį vietoje informacijos, surinktos iš jos vertės grandinės dalyvių.

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 65 straipsnyje nustatyta, kodėl reikia įtraukti vertės grandinės informaciją į tvarumo ataskaitą. Jame teigiama, kad „[i]monė reikšmingą vertės grandinės informaciją turi įtraukti, kai yra būtina: a) suteikti galimybę tvarumo ataskaitų vartotojams suprasti įmonės reikšmingą poveikį, rizikas ir galimybes ir (arba) b) parengti kokybines charakteristikas atitinkančią informacijos rinkinį (žr. šio standarto B priedėlį)“.

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 68 straipsnyje teigiama: „Įmonės gebėjimas gauti reikiamą vertės grandinės pradinės ir galutinės grandies informaciją gali įvairuoti priklausomai nuo skirtingų veiksnių, pavyzdžiui, įmonės sutartimis įformintų susitarimų, jos turimos į konsolidavimą neįtrauktų operacijų kontrolės ir jos perkamosios galios. Kai įmonė negali kontroliuoti savo vertės grandinės pradinės ir (arba) galutinės grandžių veiklos ir savo verslo santykių, gauti vertės grandinės informaciją gali būti sunkiau.“

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 69 straipsnyje teigiama: „Yra aplinkybių, kai įmonė (idėjusi pagrįstas pastangas) negali surinkti informacijos apie įmonės vertės grandinės pradinę ir galutinę grandis, kaip reikalaujama pagal 63 straipsnį. Tokiomis aplinkybėmis įmonė pateiktinus savo vertės grandinės pradinės ir galutinės grandžių duomenis turi įvertinti naudodama visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, pavyzdžiui, vidutinius sektoriaus duomenis ir kitus pakaitinius kintamuosius.“

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 70 straipsnyje pripažįstama, kad vertės grandinės informaciją gali būti sudėtinga gauti, kai atitinkamas vertės grandinės dalyvis yra MVĮ arba kita įmonė, kuriai pačiai netaikomi Įmonių informacijos apie tvarumą teikimo direktyvos reikalavimai.

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 71 straipsnyje atskiriamas informacijos apie politiką, veiksmus ir uždavinius teikimas ir informacijos apie rodiklius teikimas. Kalbant apie politiką, veiksmus ir uždavinius, šiame straipsnyje teigiama, kad įmonė turi teikti vertės grandinės informaciją, „jeigu įgyvendinant tokią politiką, veiksmus ir uždavinius dalyvauja vertės grandinės dalyviai“. Kalbant apie rodiklius, jame teigiama, kad „daugeliu atvejų, visų pirma, tų aplinkosaugos klausimų, kuriems galima naudoti pakaitinius kintamuosius, atveju, įmonė gali sugebėti laikytis atskaitomybės reikalavimų nerinkdama duomenų iš savo vertės grandinės pradinės ir galutinės grandžių dalyvių, ypač iš MVĮ, pavyzdžiui, kai apskaičiuoja įmonės išmestą 3 lygio ŠESD kiekį“.

72 straipsnyje paaiškinama, kad: „Įtraukiant įverčius, parengtus naudojant vidutinius sektoriaus duomenis arba kitus pakaitinius kintamuosius, neturėtų būti pateikiama kokybinių charakteristikų neatitinkanti informacija (žr. šio standarto 2 skyrių ir 7.2 skirsnį „Įverčių ir rezultatų neapibrėžties priežastys“)“.

⁽⁸³⁾ Apibrėžtos Direktyvos 2009/138/EB 13 straipsnio 2 punkte.

⁽⁸⁴⁾ Apibrėžtos Direktyvos 2009/138/EB 13 straipsnio 5 punkte.

Pagrįstas pastangas, kurios nurodytos 1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 69 straipsnyje, įmonė turėtų nustatyti atsižvelgdama į savo konkrečius faktus ir aplinkybes, taip pat į išorės aplinkos, kurioje ji vykdo veiklą, sąlygas. Todėl tikėtina, kad tokios pagrįstos pastangos gali skirtis priklausomai nuo įmonės.

Tikimasi, kad pirmaisiais ataskaitų teikimo reikalavimų taikymo metais įmonės dažniau naudos įverčius ir kad ilgainiui gerėjant įmonių ir jų vertės grandinių dalyvių gebėjimui dalytis informacija apie tvarumą įverčių naudojimo atvejų ims mažėti.

Bet kuriuo atveju įmonė turėtų apsvarstyti, ar įverčių naudojimas gali turėti įtakos teikiamos informacijos kokybei. Tam tikromis aplinkybėmis teikiamos informacijos kokybė galėtų pagerėti naudojant įverčius, pavyzdžiui, kai taip galima užtikrinti, kad informacija apie poveikį, rizikas ir galimybes būtų neutrali, arba jei surinkta informacija nebūtų pakankamai patikima. Tokiomis aplinkybėmis naudojant įverčius būtų galima teisingiau perteikti informacijoje parodomų reiškinių esmę, todėl labiau tikėtina, kad ataskaitą teikianti įmonė naudos įverčius. Kitomis aplinkybėmis teikiamos informacijos kokybė galėtų pablogėti naudojant įverčius, pavyzdžiui, kai dėl to gaunama ne tokia tiksli ir (arba) išsami informacija ir todėl nepakankamai tiksliai perteikiama informacijoje parodomų reiškinių esmė.

Toliau išvardyti kriterijai galėtų būti naudingos gairės vertinant įmonės konkrečius faktus bei aplinkybes ir išorės aplinkos, kurioje ji vykdo veiklą, sąlygas, kad būtų galima nustatyti pagrįstas pastangas. Nusprendžiant, ar buvo įdėtos pagrįstos pastangos, galėtų pakakti vieno iš šių kriterijų arba kriterijai galėtų būti taikomi kartu.

- **Ataskaitą teikiančios įmonės dydis ir ištekliai, atsižvelgiant į jos vertės grandinės mastą ir sudėtingumą.** Pastangos, kurios laikytinos pagrįstomis kalbant apie didesnę, gerai aprūpintą įmonę, nebūtinai bus tokios pat kalbant apie mažesnę, paprastai mažiau išteklių turinčią įmonę. Įmonės dydis ir ištekliai taip pat turėtų būti vertinami atsižvelgiant į jos vertės grandinės mastą ir sudėtingumą. Pavyzdžiui, pastangos, kurios yra pagrįstos didesnei įmonei, turinčiai daug įvairių produktų tiekėjų ir (arba) daugiapakopių tiekimo grandinių, gali būti laikomos pernelyg didelėmis mažesnei įmonei, kurios vertės grandinės sudėtingumas yra panašus.
- **Ataskaitą teikiančios įmonės techninis pasirengimas rinkti vertės grandinės informaciją.** Pavyzdžiui, pastangos, kurios yra pagrįstos labai didelei įmonei, turinčiai daug ankstesnės patirties renkant informaciją apie tvarumą iš savo vertės grandinės dalyvių, gali būti laikomos pernelyg didelėmis, jeigu tai mažesnė įmonė, neturinti tokios ankstesnės patirties. Tikimasi, kad ilgainiui įmonių techninis pasirengimas rinkti vertės grandinės informaciją pagerės.
- **Priemonių, sudarančių sąlygas gauti vertės grandinės informaciją ir ją dalytis, prieinamumas.** Pagrįstoms pastangoms įtakos gali turėti veiksmingų ir įprastai naudojamų priemonių, įskaitant skaitmenines priemones, prieinamumas, kad įmonės galėtų tarpusavyje dalytis vertės grandinės informacija. Tikėtina, kad pirmaisiais ETAS taikymo metais tokių priemonių prieinamumas bus ribotas, tačiau ilgainiui turėtų pagerėti, be kita ko, dėl savanoriškų MVĮ tvarumo atskaitomybės standartų, kuriuos šiuo metu rengia EFRAG. Tai reiškia, kad įmonės bus labiau linkusios naudoti įverčius pirmaisiais ETAS taikymo metais, palyginti su vėlesniais ataskaitų teikimo ciklais.
- **Vertės grandinės dalyvio dydis ir ištekliai.** Pagrįstoms pastangoms įtakos gali turėti vertės grandinės dalyvio, iš kurio tikimasi gauti informaciją, dydis ir ištekliai. Reikiamų išteklių gali pritrūkti visų pirma MVĮ, kad jos galėtų paprastai ir greitai pateikti informaciją, kuri gali būti svarbi ataskaitą teikiančiai įmonei, todėl tokiais įmonei bus sunkiau iš MVĮ surinkti reikiamą vertės grandinės informaciją. Todėl ataskaitas teikianti įmonė, kurios vertės grandinės dalyvis yra MVĮ, bus labiau linkusi naudoti įverčius. Apskritai, jei ataskaitas teikianti įmonė deda pagrįstas pastangas, tai automatiškai nereiškia, kad iš vertės grandinės dalyvio turėtų būti tikimasi pernelyg didelių pastangų.

- **Vertės grandinės dalyvio techninis pasirengimas.** Pagrįstoms pastangoms įtakos gali turėti vertės grandinės dalyvio techninis pasirengimas teikti informaciją apie tvarumą. Ilgainiui vertės grandinės dalyvių techninis pasirengimas turėtų pagerėti. Tai reiškia, kad įmonės bus labiau linkusios naudoti įverčius pirmaisiais ETAS taikymo metais, palyginti su vėlesniais ataskaitų teikimo ciklais.
- **Įtakos lygis ir perkamoji galia.** Pagrįstoms pastangoms įtakos gali turėti esamas ataskaitas teikiančios įmonės įtakos vertės grandinės dalyviui lygis ir ataskaitas teikiančios įmonės santykinė perkamoji galia, palyginti su kitomis įmonėmis. Pavyzdžiui, gali prireikti mažiau pastangų norint gauti informaciją iš vertės grandinės dalyvio, kuris iš dalies priklauso ataskaitas teikiančiai įmonei arba kurio didelė apyvartos dalis sukurama iš pardavimo ataskaitas teikiančiai įmonei veiklos. Tai reiškia, kad įmonės bus labiau linkusios naudoti įverčius teikdamos informaciją apie vertės grandinės dalyvius, kurie joms iš dalies nepriklauso, arba jei jos sukuria tik nedidelę tokių dalyvių apyvartos dalį.
- **Su įtakos lygiu susijęs vertės grandinės dalyvio artimumas.** Nustatant, kas yra pagrįstos pastangos, gali būti atsižvelgiama į vertės grandinės dalyvio artimumą ataskaitas teikiančiai įmonei, nes paprastai reikia mažiau pastangų norint gauti informacijos iš 1 grandies tiekėjo arba tiesioginio kliento nei iš kitų vertės grandinės dalyvių. Tai reiškia, kad įmonės bus labiau linkusios naudoti įverčius teikdamos informaciją apie vertės grandinės dalyvius, kurie nėra 1 grandies tiekėjai arba tiesioginiai klientai.

30) Ko turėtų tikėtis MVĮ, kalbant apie prašymus pateikti informaciją apie tvarumą pagal IITTD ir ETAS?

1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 132 ir 133 straipsniuose nustatytos pereinamojo laikotarpio nuostatos, kuriomis ribojama vertės grandinės informacija, kurią įmonės, kurioms taikoma IITTD, turi pateikti ir (arba) surinkti iš savo vertės grandinės dalyvių per pirmuosius trejus metus⁽⁸⁵⁾. MVĮ gaunamų prašymų pateikti informaciją apie tvarumą pagal IITTD ir ETAS apimčiai per pirmuosius trejus įgyvendinimo metus didelę įtaką turės tai, ar įmonės, kurioms taikoma IITTD, naudosis šiomis pereinamojo laikotarpio nuostatomis, susijusiomis su vertės grandinės ataskaitų teikimu.

Nepaisant pirmiau nurodytų pereinamojo laikotarpio nuostatų, MVĮ turėtų tikėtis, kad įmonės, kurioms taikoma IITTD, dės pagrįstas pastangas, kad iš savo vertės grandinių dalyvių surinktų informaciją, kuri joms reikalinga, kad jos laikytųsi ETAS reikalavimų. Atsižvelgiant į atsakymą į ankstesnį klausimą, vertės grandinės dalyvio dydis ir ištekliai, techninis pasirengimas ir artimumas yra vieni iš kriterijų, kuriais remiantis galima nustatyti, kas yra pagrįstos pastangos. Todėl mažesnėms MVĮ, kurios niekada savanoriškai neteikė informacijos apie tvarumą, kurios nėra susijusios su dideliu neigiamu poveikiu ir nėra įmonių, kurioms taikoma IITTD, 1 grandies tiekėjai ar klientai, bent jau pirmaisiais informacijos teikimo reikalavimų taikymo metais turėtų būti keliami mažesni lūkesčiai dėl informacijos apie tvarumą prieinamumo ir dalijimosi ja. Didesnėms MVĮ, kurios anksčiau jau buvo teikusios informaciją apie tvarumą (pavyzdžiui, dėl to, kad jos taiko EMAS arba kitas aplinkosaugos ar tvarumo sertifikavimo arba ataskaitų teikimo sistemas), ir MVĮ, kurios yra įmonių, kurioms taikoma IITTD, 1 grandies tiekėjai arba klientai, gali būti keliami didesni lūkesčiai dėl informacijos apie tvarumą prieinamumo ir dalijimosi ja.

⁽⁸⁵⁾ 132 straipsnis: „Pirmuosius trejus įmonės tvarumo ataskaitų teikimo pagal ETAS metus, jei visos būtinos informacijos apie jos vertės grandinės pradinę ir galutinę grandis neturima, įmonė turi paaiškinti pastangas, dėtas siekiant gauti būtiną vertės grandinės pradinę ir galutinę grandžių informaciją, priežastis, kodėl visos būtinos informacijos nebuvo galima gauti, ir įmonės planus būtiną informaciją gauti ateityje.“ 133 straipsnis: „Siekiant atsižvelgti į sunkumus, kurių gali kilti įmonėms renkant informaciją iš jų vertės grandinės dalyvių, ir sumažinti vertės grandinės MVĮ tenkančią naštą, pirmuosius trejus informacijos apie tvarumą teikimo pagal ETAS metus: a) pagal 2 ETAS ir kitus ETAS atskleidžiamą informaciją apie politiką, veiksmus ir uždavinius įmonė gali apriboti vertės grandinės pradinę ir galutinę grandžių informaciją viduje turima informacija, pavyzdžiui įmonės jau turimais duomenimis ir viešai prieinama informacija, ir b) atskleidžiant rodiklius įmonei nereikia įtraukti vertės grandinės pradinę ir galutinę grandžių informacijos, išskyrus duomenų vienetų, kurių reikalaujama pagal kitus ES teisės aktus, nurodytus 2 ETAS B priedėlyje.“

EFRAG šiuo metu rengia du MVĮ skirtus tvarumo atskaitomybės standartus: privalomą standartą, skirtą biržinėms MVĮ (biržinių MVĮ ETAS), ir savanorišką standartą, skirtą nebiržinėms MVĮ. Biržinių MVĮ ETAS bus nustatytas didžiausias informacijos apie tvarumą kiekis, kurį pagal ETAS iš savo vertės grandinės MVĮ turėtų gauti įmonė, kuriai taikoma IITTD. Savanoriškas standartas bus sukurtas kaip atskaitos taškas visiems rinkos dalyviams, siekiant užtikrinti, kad įmonių, kurioms taikoma IITTD, ir įmonių, kurioms IITTD netaikoma, ataskaitų teikimo pastangos būtų proporcingos.

31) Iki kada galioja informacijos apie vertės grandinę atskleidimo pereinamasis laikotarpis? Ar trejų metų pereinamojo laikotarpio pradžios data kiekvienos rūšies įmonei turėtų būti skirtinga?

1 ETAS 10.2 skyriuje išdėstytos pereinamojo laikotarpio nuostatos, susijusios su 5 skyriumi dėl vertės grandinių. Informacijos, kurią reikalaujama pateikti apie vertės grandinę, atskleidimo pereinamasis laikotarpis taikomas kiekvienai įmonei pirmuosius trejus informacijos teikimo reikalavimų taikymo finansinius metus. Pavyzdžiui, jeigu įmonė patenka į Apskaitos direktyvos 19a arba 29a straipsnio taikymo sritį nuo 2024 finansinių metų, ji gali pasinaudoti informacijos apie vertės grandinę teikimo pereinamuoju laikotarpiu 2024, 2025 ir 2026 finansiniais metais.

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS PAGAL TAKSONOMIJOS REGLAMENTO 8 STRAIPSNI

32) Ar įmonės turi į savo tvarumo ataskaitą įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją?

Taip, įmonės, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a arba 29a straipsniai, į savo tvarumo ataskaitas turi įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją.

33) Jei MVĮ, kurios perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, pasinaudoja galimybe neteikti informacijos apie tvarumą dvejus metus iki 2028 m., ar ji vis tiek turi į savo vadovybės pranešimą įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją?

Ne. Taksonomijos reglamento 8 straipsnis taikomas visoms įmonėms, kurios privalo parengti ir paskelbti tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius. Tačiau jeigu MVĮ (išskyrus labai mažas įmones), kurios perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, nusprendžia į savo vadovybės pranešimą neįtraukti tvarumo ataskaitos pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalį, kurioje reikėtų pateikti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją, ji neprivalo atskleisti informacijos pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį.

34) Ar įmonės privalo į savo vadovybės pranešimą įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją, net jei joms netaikomas reikalavimas rengti ir skelbti savo tvarumo ataskaitą pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį ir 29a straipsnio 8 dalį?

Taip, bet tik jei patrunuojančioji įmonė yra įsteigta trečiojoje valstybėje ir pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiama informacija nėra įtraukta į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotąją informaciją apie tvarumą. Kai įmonė naudojasi atleidimo nuo prievolės teikti informaciją apie tvarumą galimybe pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį arba 29a straipsnio 8 dalį, jei patrunuojančioji įmonė įsteigta trečiojoje valstybėje, Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje nustatyta atskleistina informacija, apimanti Sąjungoje įsteigtos patrunuojamosios įmonės, kuriai netaikomi reikalavimai, ir jos patrunuojamųjų įmonių vykdomą veiklą, turi būti įtraukta į patrunuojamosios įmonės, kuriai netaikomi reikalavimai, vadovybės pranešimą arba į trečiojoje valstybėje įsteigtos patrunuojančiosios įmonės parengtą konsoliduotąją informaciją apie tvarumą ⁽⁸⁶⁾.

KALBOS REIKALAVIMAI

35) Kokia kalba turėtų būti rengiama ir skelbiama tvarumo ataskaita?

⁽⁸⁶⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies antros pastraipos c punktas.

Įmonės, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai, turėtų skelbti vadovybės pranešimą (įskaitant tvarumo ataskaitą) kartu su teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės pateikta nuomone ir pareiškimu, nurodytais Apskaitos direktyvos 34 straipsnyje, pagal Apskaitos direktyvos 30 straipsnio 1 dalį, kurioje daroma nuoroda į kiekvienos valstybės narės numatytus įstatymus pagal Bendrovių teisės direktyvos 1 antraštinės dalies III skyrių. Visų pirma Bendrovių teisės direktyvos 21 straipsnyje paaiškinta, kad „1. Dokumentai ir duomenys, kurie turi būti atskleisti remiantis 14 straipsniu, rengiami ir pateikiami viena iš kalbų, kurią leidžia valstybėje narėje, kurioje užvedama 16 straipsnio 1 dalyje nurodyta byla, taikomos kalbos taisyklės.“ Todėl kalba, kurią įmonės turi vartoti skelbdamos į vadovybės pranešimą įtrauktą tvarumo ataskaitą, turi būti kalba, nurodyta atitinkamos valstybės narės įstatymuose, priimtuose pagal Bendrovių teisės direktyvos 21 straipsnį.

Jeigu įmonės, kuriai taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai, vertybiniais popieriais prekiaujama ES reguliuojamoje rinkoje, ji taip pat turės laikytis Skaidrumo direktyvoje nustatytą informacijos atskleidimo prievolių, susijusių su vadovybės pranešimu. Reglamentuojamos informacijos, kuri apima vadovybės pranešimą, kaip metinės finansinės ataskaitos dalį, kalbų vartojimo tvarką nustato kiekviena valstybė narė pagal Skaidrumo direktyvos 20 straipsnį.

SKAITMENINIMAS (FORMATAS IR SKAITMENINIS ŽENKLINIMAS)

36) Kokie yra vadovybės pranešimo, kuriame pateikiama tvarumo ataskaita, skaitmeninio formato reikalavimai?

Apskaitos direktyvos 29d straipsnyje reikalaujama, kad įmonės, kurios turi teikti informaciją apie tvarumą, savo vadovybės pranešimą parengtų (kai taikytina, konsoliduotu lygmeniu) pagal elektroninio ataskaitų teikimo formatą, nurodytą ESEF deleguotojo reglamento 3 straipsnyje (t. y. XHTML), ir savo tvarumo ataskaitą, įtrauktą į vadovybės pranešimą, ženklintų pagal skaitmeninės taksonomijos formatą, kuris turi būti nurodytas iš dalies pakeičiant ESEF deleguotąjį reglamentą.

37) Ar įmonės taip pat turi ženklinti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją?

Taip. Apskaitos direktyvos 29d straipsnyje reikalaujama, kad įmonės, kurios turi paskelbti tvarumo ataskaitą savo vadovybės pranešime, ženklintų savo tvarumo ataskaitą, įskaitant pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje nustatytą atskleistiną informaciją, pagal skaitmeninės taksonomijos formatą, kuris turi būti nurodytas iš dalies pakeičiant ESEF deleguotąjį reglamentą.

38) Kokius formato reikalavimus reikia taikyti įmonėms, kol Europos Komisija priims skaitmeninę taksonomiją tvarumo ataskaitai ženklinti?

Apskaitos direktyvos 29d straipsnyje reikalaujama, kad įmonės, kurios turi skelbti tvarumo ataskaitą savo vadovybės pranešime, ją parengtų pagal elektroninio ataskaitų teikimo formatą, nurodytą ESEF deleguotojo reglamento 3 straipsnyje (t. y. XHTML), ir tvarumo ataskaitą, įtrauktą į vadovybės pranešimą, ženklintų pagal konkretų skaitmeninės taksonomijos formatą, kuris bus priimtas iš dalies pakeičiant ESEF deleguotąjį reglamentą. Iki šios skaitmeninės taksonomijos priėmimo įmonės neprivalo ženklinti savo tvarumo ataskaitų. Atsižvelgiant į tai, kad tvarumo ataskaita taps kompiuterio skaitoma tik tada, kai ji bus įtraukta į XHTML dokumentą ir paženklinta pagal skaitmeninės taksonomijos formatą, įmonės taip pat neprivalo parengti vadovybės pranešimo XHTML formatu, kol bus priimta skaitmeninė taksonomija.

SKELBIMAS

39) Koks yra vadovybės pranešimo, į kurį įtraukta tvarumo ataskaita, paskelbimo terminas?

Apskaitos direktyvos 30 straipsnyje nustatytos vadovybės pranešimo (kuris prireikus apima pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį parengtą tvarumo ataskaitą), kuris turi būti paskelbtas kartu su užtikrinimo nuomone / pareiškimu ir ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo finansinių metų, už kuriuos parengta ataskaita, paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, kaip numato kiekviena valstybė narė, skelbimo taisyklės.

Įmonės, kurios yra vertybinių popierių, kuriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, emitentai, taip pat privalo paskelbti savo metinę finansinę ataskaitą (įskaitant vadovybės pranešimą, taigi ir tvarumo ataskaitą) ne vėliau kaip per keturis mėnesius nuo kiekvienų finansinių metų pabaigos pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, kurioje daroma kryžminė nuoroda į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius.

PRIEŽIŪRA

40) Kurios institucijos yra atsakingos už pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius parengtos tvarumo ataskaitos reikalavimų laikymosi priežiūrą?

ĮITTD nekeičiama ankstesnė ES priežiūros tvarka, pagal kurią reikalaujama, kad valstybės narės numatytų veiksmingas, proporcingas ir atgrasomąsias sankcijas, taikytinas ribotos atsakomybės įmonėms, kurios nesilaiko reikalavimų (Apskaitos direktyvos 51 straipsnis), ir įsteigtų nacionalinę priežiūros instituciją, įgaliotą prižiūrėti, kaip emitentai, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, laikosi reikalavimų (Skaidrumo direktyvos 28 ir paskesni straipsniai). Tai reiškia, kad prižiūrint įmonių atitiktį informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimams galios nacionalinis sankcijų režimas, taikytinas ribotos atsakomybės įmonių (kurioms taikoma Apskaitos direktyva) ir emitentų, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje (kuriems taikoma Skaidrumo direktyva), vadovybės pranešimui. Kalbant apie emitentus, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, ESMA taip pat privalo paskelbti gaires dėl nacionalinių kompetentingų institucijų vykdomos informacijos apie tvarumą teikimo priežiūros pagal Skaidrumo direktyvos 28d straipsnį.

Bet kuriuo atveju, pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnį, į vadovybės pranešimą įtrauktiną tvarumo ataskaitą visada turi užtikrinti teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas, kai tai leidžia valstybė narė.

IV SKYRIUS

DUK DĖL INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ, TEIKTINOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 40A STRAIPSNĮ

TAIKYMO SRITIS IR DATA

41) Ar tam, kad patektų į Apskaitos direktyvos 40a straipsnio taikymo sritį, pagrindinė trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė turi būti tam tikros teisinės formos?

Ne. Pagrindinės trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės teisinė forma nėra svarbi Apskaitos direktyvos 40a straipsnio taikymo tikslais.

42) Kokios yra ES esančios patronuojamosios įmonės arba ES esančio filialo prievolės pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį? Ar ES esanti patronuojamoji įmonė / filialas privalo parengti informaciją apie tvarumą, ar tik paskelbti savo patronuojančiosios įmonės parengtą informaciją apie tvarumą ir užtikrinti jos prieinamumą?

Jei trečiosios valstybės įmonė patenka į Apskaitos direktyvos 40a straipsnio taikymo sritį, jos ES esanti patronuojamoji įmonė arba ES esantis filialas turės savo trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės vardu paskelbti informaciją apie tvarumą ir užtikrinti jos prieinamumą. Prievolė parengti informaciją apie tvarumą aiškiai nepriskiriama ES esančiai patronuojamajai įmonei ar filialui. Tai reiškia, kad trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė gali parengti tokią informaciją, kurią ES esanti patronuojamoji įmonė ar filialas paskelbia ir užtikrina jos prieinamumą, pateikdami ją ES verslo duomenų registrui arba paskelbdami ją savo interneto svetainėje. Arba ES esanti patronuojamoji įmonė ar filialas gali parengti ir paskelbti tokią informaciją savo trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės vardu ir užtikrinti jos prieinamumą.

- 43) **Ar kiekviena ES esanti patronuojamoji įmonė arba ES esantis filialas turi skelbti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį? Galbūt pakanka, kad tokią informaciją paskelbtų tik viena iš ES esančių patronuojamųjų įmonių ar filialų, o kiti subjektai tiesiog pateiktų nuorodą į tą informaciją apie tvarumą?**

Apskaitos direktyvos 40a straipsnyje reikalaujama, kad kiekvienoje valstybėje narėje viena patronuojamoji įmonė arba filialas paskelbtų bent vieną informacijos apie tvarumą rinkinį („Valstybė narė reikalauja, kad jos teritorijoje įsteigta patronuojamoji įmonė <...>“). Siekdamas išvengti dvigubo tos pačios trečiosios valstybės įmonės patronuojamųjų įmonių ir filialų informacijos teikimo, valstybės narės gali leisti vienai jos teritorijoje įsteigta ar esančiai patronuojamai įmonei arba filialui įvykdyti Apskaitos direktyvos 40a straipsnyje nustatytą prievolę pateikiant nuorodą į kitos trečiosios valstybės įmonės Sąjungos patronuojamosios įmonės arba filialo paskelbtą informaciją apie tvarumą.

ETAS

- 44) **Kurie ETAS turėtų būti naudojami teikiant informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį?**

Apskaitos direktyvos 40a straipsnyje nurodyta informacija apie tvarumą turi būti parengta vadovaujantis tvarumo atskaitomybės standartais, kurie turi būti priimti pagal Apskaitos direktyvos 40b straipsnį.

Nukrypstant nuo to, Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje leidžiama informaciją apie tvarumą parengti laikantis tvarumo atskaitomybės standartų, priimtų pagal Apskaitos direktyvos 29b straipsnį (t. y. ETAS), arba tokiu būdu, kuris yra lygiavertis tiems tvarumo atskaitomybės standartams, priimtiems pagal Apskaitos direktyvos 29b straipsnį, kaip nustatyta Komisijos sprendime dėl lygiavertiškumo. Ši nuostata turėtų būti suprantama taip, kad trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė, kuriai taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis, gali nuspręsti paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą (parengtą vadovaujantis standartais, priimtais pagal 29b straipsnį) pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį vietoje to, kad ES esanti jos patronuojamoji įmonė arba filialas skelbtų informaciją apie tvarumą grupės lygmeniu pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį. Tokiu atveju ES esančiai patronuojamai įmonei būtų taikomos Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalyje ir 29a straipsnio 8 dalyje nustatytos išimties.

- 45) **Kas nutiks, jei ES esanti patronuojamoji įmonė / filialas nesugebės surinkti visų duomenų, reikalingų informacijai apie tvarumą parengti?**

Jei pateikiama ne visa prašoma informacija, patronuojamoji įmonė arba filialas parengia, paskelbia ir padaro prieinamą informaciją apie tvarumą, kurioje pateikiama visa jų turima, gauta ar įgyta informacija, ir paskelbia pareiškimą, kuriame paaiškina, kad trečiosios valstybės įmonė nepateikė reikiamos informacijos (Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 2 dalies ketvirta pastraipa).

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS PAGAL TAKSONOMIJOS REGLAMENTO 8 STRAIPSNĮ

- 46) **Ar įmonės turi įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją į pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį parengtą informaciją apie tvarumą?**

Ne. Įmonės, teikiančios informaciją pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį, neprivalo į informaciją apie tvarumą įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamos informacijos.

- 47) **Jei trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė, kuriai taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis, nusprendžia vietoje informacijos apie tvarumą teikimo parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, parengtą pagal ETAS, ar ta trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė privalo atskleisti informaciją pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį?**

Trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė, kuriai taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis ir kuri vietoje informacijos apie tvarumą teikimo nusprendžia paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, parengtą pagal ETAS, neprivalo atskleisti informacijos pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį.

Tačiau tam, kad tos trečiosios valstybės patrunuojančiosios įmonės Sąjungos patrunuojamosios įmonės būtų atleistos nuo reikalavimų teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį (kai šioms Sąjungos patrunuojamosioms įmonėms taikytini informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį), Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje nustatyta atskleistina informacija, apimanti tų Sąjungos patrunuojamųjų įmonių vykdomą veiklą, turi būti įtraukta į jų vadovybės pranešimus arba į trečiosios valstybės patrunuojančiosios įmonės parengtą konsoliduotąją informaciją apie tvarumą ⁽⁸⁷⁾.

IŠIMTIES TAISYKLĖS

48) Ar Sąjungos patrunuojamosioms įmonėms, kurioms taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis, gali būti taikoma išimties tvarka pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalį ir 29a straipsnio 8 dalį?

Pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį parengtos tvarumo ataskaitos ir pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį parengtos informacijos apie tvarumą turinys skiriasi ir joms taikoma atskira tvarka.

Todėl Sąjungos patrunuojamajai įmonei paskelbus informaciją apie tvarumą trečiosios valstybės patrunuojančiosios įmonės grupės lygmeniu pagal 40a straipsnio nuostatas, nei pati Sąjungos patrunuojamoji įmonė, nei jos patrunuojamosios įmonės neatleidžiamos nuo 19a ir (arba) 29a straipsniuose nustatytų ataskaitų teikimo prievolių įvykdymo.

Tačiau trečiosios valstybės patrunuojančioji įmonė, kuriai taikomas 40a straipsnis, gali nuspręsti skelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą pagal 29a straipsnį (parengtą laikantis tvarumo atskaitomybės standartų, priimtų pagal 29b straipsnį, arba būdu, lygiaverčiu tiems tvarumo atskaitomybės standartams) vietoje to, kad ES esanti jos patrunuojamoji įmonė arba filialas skelbtų informaciją apie tvarumą grupės lygmeniu pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį. Šiuo atveju ES esanti patrunuojamoji įmonė atleidžiama nuo prievolės skelbti informaciją apie tvarumą pagal 40a straipsnį, jei tenkinamos 19a straipsnio 9 dalyje ir 29a straipsnio 8 dalyje nustatytos sąlygos.

KALBA IR FORMATAS

49) Kokia kalba turėtų būti skelbiama informacija apie tvarumą?

Kiekviena valstybė narė nustato informacijos apie tvarumą kalbų vartojimo tvarką pagal Bendrovių teisės direktyvos 21 straipsnį.

50) Kokie yra informacijos apie tvarumą, kuri turi būti teikiama pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį, formato reikalavimai?

Apskaitos direktyvoje nereikalaujama, kad informacija apie tvarumą būtų skelbiama specialiu formatu. Tačiau 33a straipsnyje, kuris įtrauktas Direktyva (ES) 2023/2864 dėl Europos bendro prieigos punkto veikimo (ESAP direktyva „Omnibus“) ⁽⁸⁸⁾, reikalaujama, kad patrunuojamosios įmonės ir filialai, kuriems taikomas 40a straipsnis, valstybės narės paskirtai duomenis renkančiai įstaigai pateiktų informaciją apie tvarumą nuskaitomuoju formatu, prie jos pridėjusios metaduomenis ⁽⁸⁹⁾. Komisijai taip pat suteikiami įgaliojimai priimti įgyvendinimo priemones, kuriomis nustatomi prie informacijos apie tvarumą pridėtini papildomi metaduomenys, ir reikalauti naudoti kompiuterio skaitomą formatą.

SKELBIMAS

51) Kada įmonės ir (arba) filialai turėtų skelbti informaciją apie tvarumą?

⁽⁸⁷⁾ Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalies antros pastraipos c punktas ir 29a straipsnio 8 dalies antros pastraipos c punktas.

⁽⁸⁸⁾ 2023 m. gruodžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2023/2864, kuria iš dalies keičiamos tam tikros direktyvos, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (OL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

⁽⁸⁹⁾ Apskaitos direktyvos su pakeitimais, padarytais ESAP dokumentų rinkiniu, 33a straipsnis.

Pagal Apskaitos direktyvos 40d straipsnio 1 dalį reikalaujama, kad Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 1 dalyje nurodytos patonuojamosios įmonės ir filialai informaciją apie tvarumą kartu su užtikrinimo nuomone ir, kai taikoma, Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 2 dalies ketvirtoje pastraipoje nurodytu pareiškimu paskelbtų per 12 mėnesių nuo finansinių metų, už kuriuos parengta ta informacija, paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

PRIEŽIŪRA

52) Kokios institucijos yra atsakingos už informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimų laikymosi priežiūrą?

ĮITTD nekeičiamas ankstesnis Apskaitos direktyvoje numatytas sankcijų režimas, pagal kurį reikalaujama, kad valstybės narės numatytų veiksmingas, proporcingas ir atgrasomąsias sankcijas už reikalavimų nesilaikymą įmonėms, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos reikalavimai⁽⁹⁰⁾. Todėl prižiūrint įmonių atitiktį informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimams galioja nacionalinis sankcijų režimas, taikytinas įmonių, kurioms taikoma Apskaitos direktyva, vadovybės pranešimui. Bet kuriuo atveju informaciją apie tvarumą visada turi užtikrinti užtikrinimo paslaugų teikėjas pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalį⁽⁹¹⁾.

V SKYRIUS

DUK DĖL INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ TEIKIMO UŽTIKRINIMO

TEISĖS AKTŲ NUSTATYTĄ AUDITĄ ATLIEKANČIŲ AUDITORIŲ IR AUDITO ĮMONIŲ PATVIRTINIMAS

53) Ar fiziniai asmenys, atliekantys teisės aktų nustatytą auditą audito įmonės vardu, turi atitikti Audito direktyvos 4 ir 6–12 straipsniuose nustatytas sąlygas, įskaitant papildomus konkrečius reikalavimus, nustatytus Audito direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje, 8 straipsnio 3 dalyje, 10 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje ir 14 straipsnio 2 dalies ketvirtoje pastraipoje? Ar fiziniai asmenys, turintys balsavimo teises audito įmonėje, taip pat turi atitikti Audito direktyvos 4 ir 6–12 straipsniuose nustatytas sąlygas, įskaitant papildomus konkrečius reikalavimus, nustatytus Audito direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje, 8 straipsnio 3 dalyje, 10 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje ir 14 straipsnio 2 dalies ketvirtoje pastraipoje, net jei audito įmonė neketina atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo? Kokie reikalavimai taikomi fiziniams asmenims, kurie yra audito įmonės administracinio arba valdymo organo nariai?

Audito direktyvos 3 straipsnyje, kuriuo reglamentuojamas teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių patvirtinimas, nustatyta, kad kompetentingos institucijos gali patvirtinti teisės aktų nustatytą auditą atliekančius auditorius ir audito įmones tik jei tenkinamos tam tikros sąlygos.

Audito direktyvos 3 straipsnio 3 dalyje dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių patvirtinimo daroma kryžminė nuoroda į Audito direktyvos 4 ir 6–10 straipsnius, o Audito direktyvos 3 straipsnio 4 dalyje dėl audito įmonių patvirtinimo daroma kryžminė nuoroda į Audito direktyvos 4 ir 6–12 straipsniais.

Audito direktyvos 4 straipsnio formuluotė dėl neprikaištingos reputacijos yra pakankamai plati, tad ją taip pat būtų galima taikyti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimui, o Audito direktyvos 6–12 straipsniai buvo iš dalies pakeisti, kad juos būtų galima aiškiai taikyti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimui.

⁽⁹⁰⁾ Apskaitos direktyvos 51 straipsnis: „Valstybės narės numato sankcijas, taikomas už nacionalinių nuostatų, priimtų pagal šią direktyvą, pažeidimus, ir imasi visų būtinų jų įgyvendinimą užtikrinančių priemonių. Numatytos sankcijos turi būti veiksmingos, proporcingos ir atgrasomosios.“

⁽⁹¹⁾ 40a straipsnio 3 dalies pirma pastraipa: „Valstybės narės reikalauja, kad <...> informacija apie tvarumą būtų skelbiama kartu su užtikrinimo nuomone, kurią pareiškė vienas ar daugiau asmenų ar įmonių, įgaliotų pateikti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą pagal trečiosios valstybės įmonės nacionalinę teisę arba valstybės narės nacionalinę teisę.“

Jeigu teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė pageidauja būti patvirtinti atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, jie turi laikytis visų atitinkamų nacionalinės teisės aktų, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama Audito direktyva, reikalavimų, susijusių su informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimu, įskaitant Audito direktyvos 3 straipsnio 4 dalyje nurodytus reikalavimus. Atitiktis informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo reikalavimams nėra privaloma pagal Audito direktyvos 3 straipsnį tvirtinant teisės aktų nustatytą auditą atliekantį auditorių arba audito įmonę, kurie neatlieka informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo.

- 54) **Kokie informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo patvirtinimo reikalavimai taikomi teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams, kurie buvo patvirtinti iki 2024 m. sausio 1 d. arba kurių patvirtinimo procesas 2024 m. sausio 1 d. dar nebuvo užbaigtas?**

Kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai galėtų atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, jie turi būti patvirtinti ir atitikti papildomus tvarumo reikalavimus.

Konkrečiau, pagal Audito direktyvos 14a straipsnio trečią pastraipą, iki 2026 m. sausio 1 d. patvirtinti teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai, kurie buvo patvirtinti iki 2024 m. sausio 1 d. arba kurių patvirtinimo procesas 2024 m. sausio 1 d. dar nebuvo užbaigtas, norintys taip pat atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, neprivalo laikytis Apskaitos direktyvos 7 straipsnio 2 dalies, 8 straipsnio 3 dalies, 10 straipsnio 1 dalies antros pastraipos ir 14 straipsnio 2 dalies ketvirtos pastraipos reikalavimų, tačiau jie vis tiek turi įgyti reikiamų žinių dalyvaudami tęstinio mokymo programose.

- 55) **Ar iki 2026 m. sausio 1 d. patvirtinti teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai gali neribotą laiką kreiptis dėl patvirtinimo atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą? Kokie reikalavimai būtų taikomi jų patvirtinimui?**

Pagal Audito direktyvos 14a straipsnio trečią pastraipą, iki 2026 m. sausio 1 d. patvirtinti teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai, norintys atlikti teikiamos informacijos apie tvarumą užtikrinimą, pagal Audito direktyvos 13 straipsnyje nurodytą tęstinio švietimo reikalavimą turi įgyti reikalingų žinių apie informacijos apie tvarumą teikimą ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, įskaitant Audito direktyvos 8 straipsnio 3 dalyje išvardytus dalykus. Audito direktyvos 14a straipsnyje nereikalaujama išlaikyti papildomų egzaminų ir įgyti šių žinių prieš gaunant patvirtinimą. Audito direktyvoje nenustatytas terminas, iki kurio teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai, patvirtinti iki 2026 m. sausio 1 d., turi pateikti prašymą dėl informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo atlikimo pagal šiuos reikalavimus.

- 56) **Ar tam, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba stažuotojas taip pat būtų patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, Audito direktyvos 10 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje reikalaujamas trejų metų praktinis mokymas turės apimti aštuonis informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo praktinio mokymo mėnesius, ar jis turės būti pratęstas aštuoniais papildomais mėnesiais?**

Tam, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba stažuotojas taip pat būtų patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, Audito direktyvos 10 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje reikalaujamas trejų metų praktinis mokymas turės apimti aštuonis praktinio mokymo apie metinės ar konsoliduotosios informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą arba kitas su tvarumu susijusias paslaugas mėnesius.

Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba stažuotojas, kuris teikdamas prašymą dėl patvirtinimo atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą jau yra baigęs trejų metų praktinį mokymą, turės išklausti papildomą aštuonių mėnesių praktinį mokymą apie metinės ar konsoliduotosios informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą arba kitas su tvarumu susijusias paslaugas.

Audito direktyvos 14a straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose numatytas šių kategorijų specialistų atleidimas nuo šio reikalavimo taikymo: iki 2024 m. sausio 1 d. patvirtintų arba pripažintų teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir asmenų, kurių patvirtinimo procesas 2024 m. sausio 1 d. dar nėra užbaigtas, jei jie šį procesą užbaigs ne vėliau kaip 2026 m. sausio 1 d. Pagal Audito direktyvos 14a straipsnio trečią pastraipą šiems specialistams vis tiek reikės įgyti reikalingų žinių dalyvaujant tęstinio mokymo programose.

- 57) Pagal Audito direktyvos 10 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tam, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba stažuotojas taip pat būtų patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, bent aštuoni pirmoje pastraipoje nurodyto praktinio mokymo mėnesiai turi apimti metinės ar konsoliduotosios informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą arba kitas su tvarumu susijusias paslaugas. Kaip teisingai aiškinti žodžių junginį „kitos su tvarumu susijusios paslaugos“?

Kitos su tvarumu susijusios paslaugos turėtų būti suprantamos kaip paslaugos, susijusios su informacijos apie tvarumą teikimu, išskyrus jo užtikrinimą. Jos galėtų apimti, pavyzdžiui, konsultavimo dėl informacijos apie tvarumą teikimo ir informacijos apie tvarumą rengimo paslaugas.

- 58) Ar teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius, iki 2024 m. sausio 1 d. patvirtintas atlikti teisės aktų nustatyta auditą valstybėje narėje A, gali būti patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą valstybėje narėje B, net jei tas teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius nėra patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą valstybėje narėje A? Ar siekdamas registracijos valstybėje narėje B šis auditorius turi būti registruotas kaip teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius ir kaip užtikrinimo paslaugų teikėjas, ar šis auditorius gali būti registruotas tik kaip užtikrinimo paslaugų teikėjas?

Siekdamas registracijos valstybėje narėje B, teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius turi būti toje valstybėje narėje patvirtintas teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius (žr. Audito direktyvos 3 straipsnio 1 dalį ir 14 straipsnio 1 dalį). Jei auditorius yra patvirtintas ir pageidauja būti registruotas kaip užtikrinimo paslaugų teikėjas, valstybėje narėje B bus taikoma pereinamojo laikotarpio tvarka pagal Audito direktyvos 14a straipsnį (taip pat žr. 54 DUK). Auditorius neprivalo būti patvirtintas kaip užtikrinimo paslaugų teikėjas valstybėje narėje A.

- 59) Po 2024 m. sausio 1 d. valstybėje narėje A patvirtintas teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius, kuris toje valstybėje narėje taip pat patvirtintas atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, siekia registracijos valstybėje narėje B. Ar tokiu atveju teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius turi būti registruotas valstybėje narėje B kaip auditorius ir užtikrinimo paslaugų teikėjas, ar toks teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius galėtų būti registruotas tik kaip užtikrinimo paslaugų teikėjas?

Teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius turėtų būti registruotas valstybėje narėje B kaip teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius ir užtikrinimo paslaugų teikėjas. Vieninteliai subjektai, kurie gali būti registruojami kaip užtikrinimo paslaugų teikėjai, nebūdami registruoti kaip auditoriai, yra nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai.

NEPRIKLUSOMŲ UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJŲ AKREDITAVIMAS IR PATVIRTINIMAS

- 60) Ar fiziniai asmenys gali būti akredituoti kaip nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai?

Taip. Audito direktyvos 2 straipsnio 23 punkte ir Apskaitos direktyvos 2 straipsnio 20 punkte nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas apibrėžiamas kaip „atitikties vertinimo įstaiga, akredituota pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 765/2008 konkrečiai atitikties vertinimo veiklai, nurodytai Direktyvos 2013/34/ES 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punkte, vykdyti“. Reglamente (EB) Nr. 765/2008 atitikties vertinimo įstaiga taip pat apibrėžta kaip „įstaiga, vykdanči atitikties vertinimo veiklą, įskaitant kalibravimą, bandymus, sertifikavimą ir tikrinimą“.

Nors Reglamente (EB) Nr. 765/2008 kalbama tik apie įstaigų akreditavimą, reikia priminti, kad nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai nepatenka į numatytąją to reglamento taikymo sritį. Terminas „įstaiga“ turėtų būti suprantamas kaip apimantis fizinius asmenis, siekiant užtikrinti vienodas sąlygas nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams ir teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams.

- 61) Valstybėje narėje įsisteigę nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai gali atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą toje teritorijoje, jeigu jiems taikomi reikalavimai, kurie yra lygiaverčiai Audito direktyvoje nustatytiems reikalavimams. Ar reikalavimų lygiavertiškumas turi apimti ir Audito direktyvos 3a straipsnį?

Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalyje reikalaujama, kad, norėdami atlikti informacijos apie tvarumą užtikrinimą, nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai turi laikytis reikalavimų, kurie yra lygiaverčiai Audito direktyvoje nustatytiems reikalavimams. Šie reikalavimai apima Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalyje pateiktą nebaigtinį sąrašą ir jų lygiavertiškumo su informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimu, apibrėžtu Audito direktyvos 2 straipsnio 22 punkte, vertinimą.

Siekiant užtikrinti vienodas sąlygas nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams ir teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams, nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai taip pat turėtų atitikti registracijos reikalavimus, kurie yra lygiaverčiai Audito direktyvos 3a straipsnyje nustatytiems reikalavimams.

AKREDITUOTA NEPRIKLAUSOMA TREČIOJI ŠALIS

62) Kas yra akredituota nepriklausoma trečioji šalis, nurodyta Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 6 dalyje ir Audito direktyvos 37 straipsnio 3 dalyje?

ĮITTD 63 konstatuojamojoje dalyje teigiama: „Valstybės narės užtikrina, jog tais atvejais, kai pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad įmonės informacijos apie tvarumą elementus patikrintų akredituota nepriklausoma trečioji šalis, tos akredituotos nepriklausomos trečiosios šalies išvada būtų pateikiama kaip vadovybės pranešimo priedas arba kitomis viešai prieinamomis priemonėmis. Toks tos ataskaitos prieinamumas neturėtų nulemti užtikrinimo nuomonės, kurios patikrinimas, atliekamas trečiosios šalies, turėtų išlikti nepriklausomas, rezultato. Jis neturėtų lemti auditoriaus ir užtikrinimo nuomonę teikiančio paslaugų teikėjo, kuris pareiškia užtikrinimo nuomonę, ir akredituotos nepriklausomos trečiosios šalies darbo dubliavimo.“

Akredituota nepriklausoma trečioji šalis – subjektas, paprastai ekspertas, kuris nėra teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas, teikiantis užtikrinimo nuomonę dėl tvarumo ataskaitos, ir kuris gali patikrinti teikiamos informacijos apie tvarumą dalis, pavyzdžiui, išmetamą ŠESD kiekį. ĮITTD reikalaujama užtikrinti tokio subjekto darbo rezultatų skaidrumą ir nedubliuoti teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir (arba) nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų darbo ⁽⁹²⁾.

NEPRIKLAUSOMI UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAI

63) Ar kitos valstybės narės teritorijoje įsisteigęs nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas galės atlikti užduotis valstybėje narėje, kuri neleidžia nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo savo teritorijoje?

Ne. Kitos valstybės narės teritorijoje įsisteigęs nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas negalės atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo valstybėje narėje, kuri neleidžia nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo savo teritorijoje.

Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje valstybėms narėms suteikiama galimybė leisti jų teritorijoje įsisteigusiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams pareikšti užtikrinimo nuomonę dėl informacijos apie tvarumą teikimo, jeigu šiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams taikomi reikalavimai, kurie yra lygiaverčiai Audito direktyvoje nustatytiems reikalavimams, kurie taikomi teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams, atliekantiems informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą. Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje reikalaujama, kad tik valstybės narės, kurios pasinaudojo šia galimybe, leistų kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą savo teritorijoje.

64) Jei nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, kas turės įgaliojimus prižiūrėti nepriklausomo užtikrinimo paslaugų teikėjo atliekamą darbą?

Kai nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas atlieka informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą kitos valstybės narės (priimančiosios valstybės narės) teritorijoje, valstybė narė, kurioje įsisteigęs nepriklausomas užtikrinimo paslaugų teikėjas (buveinės valstybė narė), turėtų būti atsakinga už nepriklausomo užtikrinimo paslaugų teikėjo darbo priežiūrą, išskyrus atvejus, kai priimančioji narė nusprendžia savo teritorijoje prižiūrėti nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų atliekamą informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą ⁽⁹³⁾. Jei priimančioji valstybė narė nusprendžia prižiūrėti kitoje valstybėje narėje registruotų nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų jos teritorijoje atliekamą informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, priimančioji valstybė narė: i) tokiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams nenustato griežtesnių informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo reikalavimų ar atsakomybės nei tie, kurie pagal nacionalinę teisę taikomi toje priimančiojoje valstybėje narėje įsisteigusiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams ar auditoriams, ir ii) informuoja kitas valstybes nares apie savo sprendimą prižiūrėti kitose valstybėse narėse įsisteigusių nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikėjų atliekamą informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą.

⁽⁹²⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 6 dalis ir Audito direktyvos 37 straipsnio 3 dalies antra pastraipa.

⁽⁹³⁾ Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 5 dalis.

- 65) **Kai valstybė narė leidžia nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams įsisteigti savo teritorijoje, ar nacionalinėms įmonėms automatiškai leidžiama kreiptis į nepriklausomus užtikrinimo paslaugų teikėjus dėl informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo?**

Taip, valstybei narei leidus nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, įmonėms bus leista kreiptis į nepriklausomus užtikrinimo paslaugų teikėjus dėl savo tvarumo ataskaitų užtikrinimo.

TREČIŲJŲ VALSTYBIŲ UŽTIKRINIMO PASLAUGŲ TEIKĖJAI

- 66) **Ar trečiųjų valstybių nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai gali atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą Sąjungoje?**

Vadovaujantis Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 4 dalimi, informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą gali būti leidžiama atlikti valstybės narės teritorijoje įsisteigusiems nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams.

Audito direktyvos 2 straipsnio 23 punkte ir Apskaitos direktyvos 2 straipsnio 20 punkte pateiktoje nepriklausomo užtikrinimo paslaugų teikėjo apibrėžtyje reikalaujama, kad jis būtų akredituotas pagal Reglamentą (EB) Nr. 765/2008. Nors tame reglamente kalbama tik apie valstybės narės teritorijoje įsisteigusių įstaigų akreditavimą, reikia priminti, kad nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai nepatenka į numatytąją to reglamento taikymo sritį. Nepriklausomi užtikrinimo paslaugų teikėjai teikia informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo paslaugas. Todėl leidimų nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams suteikimo tvarka turi būti aiškinama atsižvelgiant į valstybių narių įsipareigojimus pagal Pasaulio prekybos organizacijos bendrąjį susitarimą dėl prekybos paslaugomis (toliau – GATS) ir Sąjungos dvišalius susitarimus. Taigi, kiek tai sietina su nepriklausomais užtikrinimo paslaugų teikėjais, Reglamentas (EB) Nr. 765/2008 turi būti aiškinamas taip, kad trečiųjų valstybių nepriklausomiems užtikrinimo paslaugų teikėjams leidžiama teikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, atsižvelgiant į valstybių narių įsipareigojimus.

KONFIDENCIALUMAS

- 67) **Ar Audito direktyvos 23 straipsnyje nustatyti konfidencialumo reikalavimai taip pat taikomi specialistams, atliekantiems informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą?**

Taip. Audito direktyvos 23 straipsnyje nustatyti konfidencialumo reikalavimai taip pat taikomi specialistams, atliekantiems informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą. Jeigu valstybė narė leido nepriklausomam užtikrinimo paslaugų teikėjui arba teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui, kuris nėra finansinių ataskaitų auditą atliekantis auditorius, atlikti informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, šie užtikrinimo paslaugų teikėjai turėtų turėti galimybę keistis informacija, kad galėtų tinkamai koordinuoti veiksmus.

UŽTIKRINIMO PASLAUGOS

- 68) **Ką reiškia Audito direktyvos 8 straipsnio 3 dalies b punkte vartojamas terminas „tvarumo analizė“?**

Terminas „tvarumo analizė“ buvo vartojamas lygiagrečiai su Audito direktyvoje vartojamu terminu „finansų analizė“ kalbant apie teisės aktų nustatytą auditą atliekančius auditorius. Finansų analizė reiškia verslo, verslo padalinio ar projekto gyvybingumo, stabilumo ir pelningumo vertinimą, o tvarumo analizė turėtų būti suprantama kaip tvarumo klausimų, darančių poveikį verslui, ir tvarumo klausimų, kuriems verslas gali daryti poveikį, vertinimas.

MOKESČIAI

- 69) **Jei mokestis už informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą būtų sumažintas, kai jį atlieka tas pats teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius, kuris taip pat atlieka teisės aktų nustatytą auditą, ar tai būtų laikoma Audito direktyvos 25 straipsnio pažeidimu?**

Audito direktyvos 25 straipsnyje reikalaujama, kad valstybės narės užtikrintų, kad mokesčiai už teisės aktų nustatytą auditą ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą nebūtų paveikti ar nulemti audituojamam subjektui teikiamų papildomų paslaugų, kurios turėtų būti suprantamos kaip kitos nei teisės aktų nustatyto audito ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo paslaugos. Šiuo straipsniu nereglamentuojamas mokesčių už teisės aktų nustatytą auditą ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą santykis.

TVARUMO ATASKAITOS, PARENGTOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 19a IR 29a STRAIPSNIUS, UŽTIKRINIMAS

70) Dėl ko pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalį užtikrinimo paslaugų teikėjas turėtų pareikšti nuomonę?

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktą, bet kuri įmonė, kuriai pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius privaloma teikti informaciją apie tvarumą, turi gauti užtikrinimo nuomonę dėl savo tvarumo ataskaitos.

Ši užtikrinimo nuomonė, parengta atlikus riboto užtikrinimo užduotį, teikiama dėl tvarumo ataskaitos atitikties šiems reikalavimams:

- Apskaitos direktyvoje numatytiems informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimams (įskaitant informacijos apie tvarumą teikimo atitiktį pagal Apskaitos direktyvos 29b ir (arba) 29c straipsnį priimtiems ETAS, įmonės taikomą procesą nustatant informaciją, teikiamą pagal tuos ETAS, t. y. dviejopo reikšmingumo vertinimo procesą, ir reikalavimo ženklinti teikiamą informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 29d straipsnį laikymąsi), ir
- Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje numatytiems ataskaitų teikimo reikalavimams.

Tikimasi, kad užtikrinimo paslaugų teikėjai atliks procedūras, kad galėtų padaryti išvadą, kad jie nesužinojo nieko, kas galėtų leisti jiems suabejoti, jog į tvarumo ataskaitą įtraukta informacija visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikta pagal Sąjungos priimtus ETAS ir kad ji atitinka informacijos apie tvarumą ženklinimo (t. y. skaitmeninio ženklinimo) teisinius reikalavimus ir Taksonomijos reglamento 8 straipsnio teisinius reikalavimus.

Pirmoje išvados dalyje, susijusioje su visais reikšmingais atžvilgiais teisingu pateikimu pagal ETAS, pareiškiamą nuomonę dėl to:

- ar įmonės tvarumo ataskaita, įskaitant procesą nustatant informaciją, teikiamą ataskaitoje, (t. y. dvigubo reikšmingumo vertinimo procesą), atitinka ETAS, ir
- ar pritaikius šį procesą buvo atskleistas visas su tvarumu susijęs poveikis, rizikos ir galimybės, kurie yra reikšmingi įmonei, pagal ETAS.

71) Pagal 1 ETAS (Bendrieji reikalavimai) 121 straipsnį įmonė gali įtraukti informaciją į savo tvarumo ataskaitą pateikdama nuorodą į savo ataskaitą, parengtą pagal ES aplinkosaugos vadybos ir audito sistemos (EMAS) reglamentą (ES) Nr. 1221/2009. Šiai nuostatai taikomos 120 straipsnyje nustatytos sąlygos, įskaitant tai, kad informacijai, įtrauktai pateikiant nuorodą, būtų taikomi bent tokio paties lygio užtikrinimo reikalavimai kaip ir tvarumo ataskaitai. Ar įmonės ataskaitai, parengtai pagal ES aplinkosaugos vadybos ir audito sistemos (EMAS) reglamentą (ES) Nr. 1221/2009, turi būti taikomi bent tokio paties lygio užtikrinimo reikalavimai kaip ir tvarumo ataskaitai?

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktą, bet kuri įmonė, kuriai pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius privaloma teikti informaciją apie tvarumą, turi gauti užtikrinimo nuomonę, atlikus riboto užtikrinimo užduotį. Įmonės ataskaitą, parengtą pagal ES aplinkosaugos vadybos ir audito sistemos (EMAS) reglamentą (ES) Nr. 1221/2009, turi patvirtinti aplinkosaugos vertintojas; gali būti laikoma, kad šis patvirtinimas yra bent tokio paties užtikrinimo lygio kaip riboto užtikrinimo reikalavimas pagal IITD.

72) Jei finansinių ataskaitų auditą ir tvarumo ataskaitos užtikrinimą atlieka du skirtingi teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai, kuris iš jų turėtų pareikšti nuomonę dėl to, ar vadovybės pranešimas atitinka finansines ataskaitas?

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos a punkto i papunktį, teisės aktų nustatyta finansinių ataskaitų auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė turi pareikšti nuomonę dėl to, ar vadovybės pranešimas atitinka tų pačių finansinių metų finansines ataskaitas. Kai teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė, kuri neatlieka teisės aktų nustatyto finansinių ataskaitų audito, yra atsakinga už užtikrinimo nuomonės dėl teikiamos informacijos apie tvarumą pateikimą, už finansinių ataskaitų auditą atsakingas teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė ir toliau atsako už nuomonės dėl tų pačių finansinių metų vadovybės pranešimo ir finansinių ataskaitų suderinamumo pateikimą.

73) Į kurį dokumentą reikia įtraukti užtikrinimo nuomonę?

Į užtikrinimo išvadą ⁽⁹⁴⁾. Jei užtikrinimo nuomonę pateikia tas pats auditorius, kuris atlieka finansinių ataskaitų auditą, valstybės narės gali leisti auditoriams užtikrinimo nuomonę įtraukti į audito išvadą kaip atskirą skirsnį.

74) Kaip turėtų būti skelbiama užtikrinimo išvada? Ar užtikrinimo išvadai taikomi kokie nors formato reikalavimai?

Šiuo metu Sąjungos teisėje nereikalaujama laikytis konkretaus audito ataskaitos ir (arba) jos pasirašymo formato. Tačiau Apskaitos direktyvos su pakeitimais, padarytais ESAP dokumentų rinkiniu, 33a straipsnyje reikalaujama, kad įmonės pateiktą užtikrinimo išvadą atitinkamai ESAP duomenis renkančiai įstaigai nuskaitomuoju formatu (arba, kai privaloma pagal Sąjungos ar nacionalinę teisę, elektroniniu formatu) tuo pačiu metu, kai ji paskelbiama, kartu su atitinkamais pridėdama metaduomenimis. Komisijai taip pat suteikiami įgaliojimai priimti įgyvendinimo priemones, kuriomis nustatomi prie užtikrinimo išvados pridėtini papildomi metaduomenys, ir reikalauti naudoti kompiuterio skaitomą formatą.

75) Kokius užtikrinimo standartus turėtų taikyti tvarumo ataskaitos užtikrinimo paslaugų teikėjai, kol Europos Komisija priims užtikrinimo standartus?

Pagal Audito direktyvos 26 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, valstybės narės gali taikyti nacionalinius audito standartus, procedūras arba reikalavimus tol, kol Komisija dar nepriėmė tos pačios srities tarptautinio audito standarto.

Atsižvelgdama į informacijos kokybines charakteristikas, reikalaujamas pagal 1 ETAS (2 skyriuje ir B priedėlyje: aktualumą ir teisingą pateikimą, taip pat palyginamumą, patikrinamumą ir suprantamumą) ir siekdama išvengti fragmentacijos ir užtikrinti, kad šiuo pereinamuoju laikotarpiu, kol bus priimti Sąjungos užtikrinimo standartai, taikoma praktika būtų kuo nuoseklesnė, Komisija paprašė Europos audito priežiūros įstaigų komiteto (toliau – CEAOB) 2024 m. parengti neprivalomas gaires teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams ir kitiems užtikrinimo paslaugų teikėjams.

76) Ar valstybės narės galėtų leisti įmonėms, kurioms taikomi IITTD reikalavimai, savanoriškai pavesti užduotį pareikšti nuomonę, pagrįstą mišria užtikrinimo forma (t. y. ribotu užtikrinimu dėl informacijos apie tvarumą teikimo dalių ir pakankamu užtikrinimu dėl kitų pateiktos informacijos dalių, pavyzdžiui, dėl konkrečių pagrindinių veiklos rezultatų rodiklių)?

Pagal Apskaitos direktyvos 34 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aa punktą, užtikrinimo nuomonė dėl informacijos apie tvarumą teikimo turi būti parengta atlikus riboto užtikrinimo užduotį ⁽⁹⁵⁾. Atsižvelgiant į tai, kad atlikus pakankamo užtikrinimo užduotį galimas aukštesnis užtikrinimo lygis, palyginti su riboto užtikrinimo užduotimi, IITTD neužkertamas kelias įmonei savanoriškai nuspręsti prašyti pareikšti pakankamu užtikrinimu grindžiamą nuomonę dėl visos pateiktos informacijos apie tvarumą ar jos dalių. Šį sprendimą turėtų priimti įmonė, o ne užtikrinimo paslaugų teikėjas.

⁽⁹⁴⁾ Audito direktyvos 28a straipsnis.

⁽⁹⁵⁾ Pagal Audito direktyvos 26a straipsnį Komisijai suteikiami įgaliojimai iki 2026 m. spalio 1 d. priimti informacijos apie tvarumą teikimo riboto užtikrinimo standartus. Komisijai taip pat suteikiami įgaliojimai ne vėliau kaip 2028 m. spalio 1 d. priimti informacijos apie tvarumą teikimo pakankamo užtikrinimo standartus, atlikus vertinimą, kuriuo remiantis nustatoma, ar auditoriams ir įmonėms įmanoma atlikti pakankamą užtikrinimą.

- 77) **Ar reikalaujama, kad įmonės, kurios savanoriškai teikia informaciją apie tvarumą pagal ETAS (pvz., MVI, neturinčios vertybinių popierių, kuriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje), gautų šios informacijos užtikrinimą?**

ĮITTD nereglamentuojamas savanoriškas informacijos apie tvarumą teikimas. Todėl įmonė, savanoriškai teikianti informaciją apie tvarumą, neprivalo savo informacijai apie tvarumą taikyti užtikrinimo užduoties reikalavimo.

NE UŽTIKRINIMO PASLAUGOS

- 78) **Kokie yra ne audito paslaugų apribojimai, kai teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius teikia užtikrinimo paslaugas pagal ĮITTD subjektui arba grupei, kuri nėra finansinių ataskaitų audito klientas?**

Pagal Audito direktyvos 25c straipsnio 1 dalį, teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė, atliekanti viešojo intereso įmonės informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą (ar bet kuris tinklo narys), viešojo intereso įmonei neteikia uždraustų Audito reglamento 5 straipsnio 1 dalies antros pastraipos b bei c punktuose ir e–k punktuose nurodytų ne audito paslaugų.

Pagal Audito direktyvos 25c straipsnio 2 dalį, teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė gali teikti viešojo intereso įmonei ne audito paslaugas, išskyrus:

- šio straipsnio 1 dalyje nurodytas uždraustas ne audito paslaugas, arba
- jei taikoma (t. y. kai teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius taip pat atlieka finansinių ataskaitų auditą), uždraustas ne audito paslaugas, nurodytas Audito reglamento 5 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, arba
- paslaugas, kurias valstybės narės laiko keliančiomis grėsmę nepriklausomumui, kaip nurodyta to reglamento 5 straipsnio 2 dalyje, jei tai patvirtina audito komitetas, tinkamai įvertinęs grėsmes nepriklausomumui ir apsaugos priemones, taikomas pagal Audito direktyvos 22b straipsnį.

Todėl:

- kai audito įmonė atlieka tik viešojo intereso įmonės informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, ji gali teikti ne audito paslaugas, išskyrus uždraustas paslaugas, nurodytas Audito reglamento 5 straipsnio 1 dalies antros pastraipos b ir c punktuose ir e–k punktuose (nes pastarosios kelia riziką audito įmonės nepriklausomumui, jei atliekamas informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimas);
- kai audito įmonė atlieka konkrečios viešojo intereso įmonės teisės aktų nustatyta auditą ir informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą, ji gali teikti ne audito paslaugas, išskyrus uždraustas paslaugas, nurodytas Audito reglamento 5 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, (t. y. uždraustas paslaugas, nurodytas visuose a–k punktuose, nes jos kelia riziką audito įmonės nepriklausomumui atliekant tiek informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimą (b, c ir e–k punktai), tiek teisės aktų nustatyta auditą (a–k punktai)).

INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ, PARENGTOS PAGAL APSKAITOS DIREKTYVOS 40a STRAIPSNĮ, UŽTIKRINIMAS

- 79) **Kas nutiks, jei trečiosios valstybės įmonė nepateiks užtikrinimo nuomonės ES esančiai patronuojamajai įmonei / ES esančiam filialui?**

Pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 3 dalį, jei trečiosios valstybės įmonė nepateikia užtikrinimo nuomonės, patronuojamoji įmonė arba filialas pateikia pareiškimą, kuriame nurodomas tas faktas.

- 80) **Kaip turėtų būti skelbiama pagal Apskaitos direktyvos 40a straipsnį parengtos informacijos apie tvarumą užtikrinimo nuomonė? Ar yra kokių nors formato reikalavimų?**

Pagal Apskaitos direktyvos 40d straipsnio 1 dalį, pagal 40a straipsnį parengtos informacijos apie tvarumą teikimo užtikrinimo nuomonė skelbiama kartu su informacija apie tvarumą ir, kai taikoma, su Apskaitos direktyvos 40a straipsnio 2 dalies ketvirtoje pastraipoje nurodytu pareiškimu per 12 mėnesių nuo finansinių metų, už kuriuos parengta ta informacija, paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, kaip numatyta kiekvienos valstybės narės pagal Bendrovių teisės direktyvos 14–28 straipsnius ir, kai aktualu, pagal tos direktyvos 36 straipsnį. Šiuo metu Sąjungos teisėje nėra specialių užtikrinimo nuomonės formato reikalavimų. Tačiau Apskaitos direktyvos 33a straipsnyje, įtraukta ESAP dokumentų rinkiniu⁽⁹⁶⁾, reikalaujama, kad patronuojamosios įmonės ir filialai, kuriems taikomas Apskaitos direktyvos 40a straipsnis, valstybės narės paskirtai duomenis renkančiai įstaigai pateiktų informaciją apie tvarumą nuskaitomuoju formatu kartu su atitinkamais pridedamais metaduomenimis. Komisijai taip pat suteikiami įgaliojimai priimti įgyvendinimo priemonės, kuriomis nustatomi prie užtikrinimo nuomonės pridėti papildomi metaduomenys, ir reikalauti naudoti kompiuterio skaitomą formatą.

VI SKYRIUS

DUK DĖL PAGRINDINIŲ NEMATERIALIŲJŲ IŠTEKLIŲ

- 81) **Pagal Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies ketvirtą pastraipą, įmonės teikia informaciją apie pagrindinius nematerialiuosius išteklius ir paaiškina, kaip įmonės verslo modelis iš esmės priklauso nuo tokių išteklių ir kaip tokie ištekliai yra įmonės vertės kūrimo šaltinis. Ar šis atskleidimo reikalavimas taikomas visų rūšių pagrindiniams nematerialiesiems ištekliams, įskaitant balanse pripažintą nematerialųjį turtą?**

Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies ketvirta pastraipa neapsiriboja informacija apie pagrindinius nematerialiuosius išteklius, kurie balanse nepripažįstami nematerialiuoju turtu. Todėl šis reikalavimas taikomas visiems įmonės pagrindiniams nematerialiesiems ištekliams, įskaitant balanse pripažintą nematerialųjį turtą.

Šis holistinis požiūris suteikia naudotojams galimybę suprasti įmonės verslo modelio priklausomybę nuo pagrindinių nematerialiųjų išteklių ir jų svarbą įmonės vertės kūrimui, nepriklausomai nuo to, ar jie atitinka taikytinos apskaitos sistemos pripažinimo ir vertinimo kriterijus. Naudodamiesi šia informacija, naudotojai galės įvertinti įmonės rinkos vertę.

- 82) **Kurie subjektai vadovybės pranešime privalo pateikti informaciją apie pagrindinius nematerialiuosius išteklius? Ar šis reikalavimas taip pat taikomas kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms, neatsižvelgiant į jų teisinę formą?**

Didžiosios įmonės ir biržinės MVĮ (išskyrus labai mažas įmones) teikia informaciją apie pagrindinius nematerialiuosius išteklius ir paaiškina, kaip įmonės verslo modelis iš esmės priklauso nuo tokių išteklių ir kaip tokie ištekliai yra įmonės vertės kūrimo šaltinis. Apskaitos direktyvos 19 straipsnis taikomas tik Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje nurodytų rūšių įmonėms, įskaitant kredito įstaigas ir draudimo įmones, kurios atitinka Apskaitos direktyvos 1 straipsnio 1 dalies sąlygas. Ši informacija turi būti įtraukta į vadovybės pranešimą (bet nebūtinai į tvarumo ataskaitą).

- 83) **Ar pagrindiniai nematerialieji ištekliai turi būti įtraukti į tvarumo ataskaitą?**

Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta informacija, kuri turi būti įtraukta į įmonės vadovybės pranešimą. Apskaitos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies ketvirtoje pastraipoje reikalaujama į vadovybės pranešimą įtraukti informaciją apie pagrindinius nematerialiuosius išteklius. Todėl ši informacija nebūtinai turi būti įtraukta į tvarumo ataskaitą ir gali būti pateikta kitame vadovybės pranešimo skirsnyje.

⁽⁹⁶⁾ Visų pirma 2023 m. gruodžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2023/2864, kuria iš dalies keičiamos tam tikros direktyvos, kiek tai susiję su Europos bendro prieigos punkto sukūrimu ir veikimu, (OL L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>) (ESAP direktyva „Omnibus“).

VII SKYRIUS

PAPILDOMI DUK DĖL REIKALAVIMŲ TREČIŲJŲ VALSTYBIŲ ĮMONĖMS

- 84) **Ar trečiųjų valstybių įmonės privalo teikti informaciją apie tvarumą individualiu ir (arba) konsoliduotu lygmeniu (individualią ir (arba) konsoliduotąją tvarumo ataskaitą) pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį?**

Nedarant poveikio Skaidrumo direktyvos 23 straipsniui, trečiųjų valstybių įmonės privalo teikti informaciją apie tvarumą individualiu ir (arba) konsoliduotu lygmeniu pagal Apskaitos direktyvos 19a ir (arba) 29a straipsnį, tačiau tik jei trečiosios valstybės įmonė yra emitentas, kurio perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, išskyrus labai mažas įmones.

Trečiųjų valstybių emitentai informaciją apie tvarumą privalo įtraukti į savo vadovybės pranešimą, kuris yra jų metinės finansinės ataskaitos dalis, pagal Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, kurioje daroma kryžminė nuoroda į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius.

- 85) **Ar trečiųjų valstybių MVĮ, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje, gali pasirinkti nevykdyti prievolės teikti informaciją apie tvarumą už finansinius metus, prasidedančius iki 2028 m. sausio 1 d., pagal Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalį?**

Taip, Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 7 dalies nuostata dėl galimybės pasirinkti sąlygos taip pat taikoma trečiųjų valstybių MVĮ, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje (žr. 16 DUK).

- 86) **Jei trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė savanoriškai skelbia konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, kad jos patronuojamosios įmonės galėtų pasinaudoti Apskaitos direktyvos 19a straipsnio 9 dalyje ir 29a straipsnio 8 dalyje nustatytomis išimtimis, ar ta konsoliduotoji tvarumo ataskaita turi būti įtraukta į konsoliduotąjį vadovybės pranešimą, ar tai gali būti atskiras dokumentas?**

Trečiosios valstybės patronuojančioji įmonė, kuri savanoriškai laikosi Apskaitos direktyvos 29a straipsnio reikalavimų, konsoliduotąją tvarumo ataskaitą gali pateikti atskiru dokumentu.

- 87) **Ar trečiosios valstybės patronuojančiosios įmonės konsoliduotoji tvarumo ataskaita, parengta pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnį, turi apimti visas jos patronuojamąsias įmones, ar tik ES esančias patronuojamąsias įmones?**

Tvarumo ataskaitos konsolidavimo taisyklės yra tokios pačios, kaip ir finansinių ataskaitų konsolidavimo taisyklės. Pagal Apskaitos direktyvos 22 straipsnio 6 dalį⁽⁹⁷⁾, konsoliduotoji tvarumo ataskaita turi apimti visas jos patronuojamąsias įmones, neatsižvelgiant į tai, kur yra tokių patronuojamųjų įmonių registruotosios būstinės.

- 88) **Kol Komisija priims sprendimą dėl trečiųjų valstybių tvarumo standartų lygiavertiškumo, kaip trečiosios valstybės įmonė, kuri neprivalo teikti informacijos apie tvarumą pagal Sąjungos teisę, gali leisti savo Sąjungos patronuojamosioms įmonėms netaikyti reikalavimo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius?**

Trečiosios valstybės įmonė, kuri neprivalo teikti informacijos apie tvarumą pagal Sąjungos teisę ir kuri nori leisti savo patronuojamosioms įmonėms netaikyti reikalavimo teikti informaciją apie tvarumą pagal Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsnius, gali paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, parengtą pagal ETAS.

⁽⁹⁷⁾ Apskaitos direktyvos 22 straipsnio 6 dalis: „Nedarant poveikio 23 straipsnio 9 daliai, patronuojančioji įmonė ir visos jos patronuojamosios įmonės turi būti konsoliduojamos, neatsižvelgiant į tai, kur yra tokių patronuojamųjų įmonių registruotosios būstinės.“

Arba, pagal Apskaitos direktyvos 48i straipsnio 1 dalį, iki finansinių metų, kurie baigsis 2030 m. sausio 6 d., valstybės narės turi leisti valstybės narės teisės reglamentuojamai patrunuojamajai įmonei, kuriai taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai ir kurios patrunuojančioji įmonė reglamentuojama trečiosios valstybės teisės aktais, pagal Apskaitos direktyvos 29a straipsnio reikalavimus parengti ir paskelbti konsoliduotąją tvarumo ataskaitą, apimančią visas tokios trečiosios valstybės įmonės tiesiogiai ar netiesiogiai pavaldžias Sąjungos patrunuojamasias įmones, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniai. Apskaitos direktyvos 48i straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad Sąjungos patrunuojamoji įmonė, kuri rengia konsoliduotąją informaciją apie tvarumą, yra viena iš grupės Sąjungos patrunuojamųjų įmonių, kurių apyvarta (kai taikytina, konsoliduota) bent vienais iš ankstesnių penkerių finansinių metų buvo didžiausia Sąjungoje.

Remiantis Apskaitos direktyvos 48i straipsnio 3 dalimi, Sąjungos patrunuojamosios įmonės rengiamos ir skelbiamos konsoliduotosios tvarumo ataskaitos parengimas ir paskelbimas pagal Apskaitos direktyvos 48i straipsnio 1 dalį lemia visų konsoliduojamųjų įmonių atleidimą nuo informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimo, su sąlyga, kad laikomasi 19a straipsnio 9 dalies ir 29a straipsnio 8 dalies sąlygų.

89) Ar trečiųjų valstybių emitentai turi į savo tvarumo ataskaitą įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją?

Nedarant poveikio Skaidrumo direktyvos 23 straipsniui, trečiųjų valstybių emitentai, teikiantys informaciją pagal Apskaitos direktyvos 19a arba 29a straipsnį, į savo tvarumo ataskaitas turi įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją.

Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje reikalaujama, kad ES ir trečiųjų valstybių emitentai, kurių perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais leista prekiauti ES reguliuojamoje rinkoje (išskyrus labai mažas įmones), parengtų savo vadovybės pranešimą pagal Apskaitos direktyvos 19, 19a bei 20 straipsnius ir 29d straipsnio 1 dalį (arba konsoliduotąjį vadovybės pranešimą pagal Apskaitos direktyvos 29 bei 29a straipsnius ir 29d straipsnio 2 dalį) ir įtrauktų į jį išsamesnes nuostatas, priimtas pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnio 4 dalį, „kai pranešimą rengia tose nuostatose nurodytos įmonės“.

Atsižvelgiant į aiškų teisėkūros institucijų ketinimą Apskaitos direktyvoje (kuri taikoma tik ES įmonėms) nustatytus informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimus taikyti ir ES, ir trečiųjų valstybių emitentams, teiginys „kai pranešimą rengia tose nuostatose nurodytos įmonės“ turi būti aiškinamos kaip nuoroda į Apskaitos direktyvos 19a ir 29a straipsniuose nurodytas įmonių kategorijas (t. y. didžiąsias įmones, biržines MVĮ, išskyrus labai mažas įmones, ir didžiųjų grupių patrunuojančiąsias įmones). Kadangi Skaidrumo direktyva taikoma visiems ES ir trečiųjų valstybių emitentams (įskaitant labai mažas įmones), šis sakiny s reikalingas siekiant užtikrinti, kad informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai nebūtų taikomi biržinėms labai mažoms įmonėms.

Taksonomijos reglamento 8 straipsnyje reikalaujama, kad įmonės, kurioms taikomi Apskaitos direktyvos 19a arba 29a straipsniai, skelbtų, kaip ir koku mastu įmonės veikla yra susijusi su ekonomine veikla, kuri laikytina aplinkos atžvilgiu tvaria. Skaidrumo direktyvos 4 straipsnio 5 dalies formuluotė rodo, kad tais atvejais, kai ES arba trečiosios valstybės emitentui taikomi informacijos apie tvarumą teikimo reikalavimai pagal Apskaitos direktyvos 19a arba 29a straipsnį, jis į savo vadovybės pranešimą turi įtraukti pagal Taksonomijos reglamento 8 straipsnį atskleidžiamą informaciją.

VIII SKYRIUS.

DUK DĖL SU TVARUMU SUSIJUSIOS FINANSINĖS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO REGLAMENTO (TFIAR)

90) Ar finansų rinkos dalyviai gali daryti prielaidą, kad bet kuris rodiklis, kurį investuojamoji įmonė, kuriai taikoma IITTD, nurodė kaip nereikšmingą, neprisideda prie atitinkamo pagrindinio neigiamo poveikio rodiklio atskleidžiant informaciją pagal TFIAR?

Taip. Finansų rinkos dalyviai gali daryti prielaidą, kad bet kuris rodiklis, kurį investuojamoji įmonė, taikydamą ETAS, nurodė kaip nereikšmingą, neprisideda prie atitinkamo pagrindinio neigiamo poveikio rodiklio atskleidžiant informaciją pagal TFIAR, t. y. tos investicijos vertės nereikia įtraukti į konkretaus pagrindinio neigiamo poveikio rodiklio pagal TFIAR skaitiklį.

Apskaitos direktyvos 29b straipsnio 5 dalies b punkte reikalaujama, kad priimdama tvarumo atskaitomybės standartus Komisija kuo labiau atsižvelgtų į informaciją, reikalingą finansų rinkos dalyviams, kad jie galėtų vykdyti savo informacijos atskleidimo pareigas, nustatytas Reglamente (ES) 2019/2088 ir pagal tą reglamentą priimtuose deleguotuosiuose aktuose.

Laikantis IITTD nustatyto įpareigojimo atsižvelgti į finansų rinkos dalyvių informacijos poreikius, bet koks rodiklis, kurį investuojamoji įmonė, kuriai taikomi IITTD reikalavimai, nurodo kaip nereikšmingą, yra svarbi informacija ir gali būti laikoma, kad jis neprisideda prie pagrindinio neigiamo poveikio pagal TFIAR.

Finansų rinkos dalyviai šią informaciją ras pagal IITTD pateiktose ataskaitose, nes 1 ETAS 35 straipsnyje reikalaujama, kad tais atvejais, kai įmonė mano, jog konkretus duomenų vienetas, kurio reikalaujama pagal TFIAR, nėra reikšmingas, įmonė aiškiai nurodo, kad konkreti informacija „nereikšminga“ ⁽⁹⁸⁾.

Be to, 2 ETAS 56 straipsnyje reikalaujama, kad įmonės, kurioms taikoma IITTD, įtrauktų visų duomenų vienetų, kurių reikalaujama pagal kitus ES teisės aktus, įskaitant TFIAR, lentelę, nurodydamos, kurioje tvarumo ataskaitos vietoje juos galima rasti, taip pat pagal 1 ETAS 35 straipsnį įterpdamos žodį „nereikšminga“ šalia tų duomenų vienetų, kuriuos įmonė įvertino kaip nereikšmingus.

⁽⁹⁸⁾ To paties požiūrio laikomasi ir dėl duomenų vienetų, kurių reikalaujama pagal kitus ES teisės aktus, nurodytus 2 ETAS B priedėlyje.