

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITA IR FINANSŲ VALDYMAS

Ugnė Jutelytė

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

EUROPOS ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKA APSKAITOS ORGANIZAVIMUI IR ĮMONĖS ATASKAITŲ RENGIMUI	THE INFLUENCE OF THE EUROPEAN GREEN COURSE PROJECT ON THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND THE PREPARATION OF COMPANY STATEMENTS
--	---

Darbo vadovė Dr. Irma Kamarauskienė

Vilnius, 2024

TURINYS

ĮVADAS.....	5
1. EUROPOS ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKA ATSKAITOMYBEI	8
1.1. Žaliojo kurso projekto raida ir vystymosi pažanga Europos Sąjungoje	8
1.2. Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo įtaka finansinės apskaitos reglamentavimui	15
1.3. Tvarumo apskaitos tendencijos	22
2. ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKOS ATSKAITOMYBEI TYRIMO METODOLOGIJA.....	33
3. ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKOS ATSKAITOMYBEI TYRIMO REZULTATŲ APŽVALGA.....	43
3.1. Išorinių informacijos vartotojų požiūris į informacijos apie tvarumą atskleidimą įmonių ataskaitose.....	43
3.2. Įmonių prisitaikymo teikti informaciją apie tvarumą apžvalga.....	54
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	78
LITERATŪRA	82
SUMMARY	85
PRIEDAI.....	86
1 Priedas. Žvalgybinio tyrimo anketa	86
2 Priedas. Apklauso tyrimo anketa atrinktai tyrimo populiacijai	89
3 Priedas. Apklauso tyrimo populiacija.....	94
4 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų organizavimo procesų integracija	95
5 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų tvarumo praktikų vykdymas.....	96
6 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje yra naudojamos tam tikros apskaitos organizavimo priemonės, padedančios siekti tvarumo tikslų	97

7 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokias priemones jų atstovaujama įmonė yra numačiusi diegti ar tobulinti apskaitos organizavime, siekiant didesnės tvarumo pažangos	98
8 Priedas. Analizuojamų atvejų atskleidžiama informacija pagal suformuotą tvarumo ataskaitos modelį.....	99

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Su tvarumu susijusių nuostatų reforma įsigaliojus LR finansinės apskaitos įstatymui..	19
2 lentelė Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo keliami iššūkiai apskaitos srityje bei jų sprendimo būdai.....	23
3 lentelė Detalizuotos aplinkosauginės finansinės ataskaitos formos pavyzdys.....	27
4 lentelė Privalomi Tvarumo ataskaitos atskleidimai, remiantis Tvarumo ataskaitos teikimo direktyvos nuostatomis.....	29
5 lentelė Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų organizavimo procesų integracija.....	48
6 lentelė Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų tvarumo praktikų vykdymas.....	49
7 lentelė Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje yra naudojamos tam tikros apskaitos organizavimo priemonės, padedančios siekti tvarumo tikslų.....	60
8 lentelė Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokias priemones jų atstovaujama įmonė yra numąčiusi diegti ar tobulinti apskaitos organizavime, siekiant didesnės tvarumo pažangos.....	62
9 lentelė Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokius duomenis jų įmonės atskleidžia tvarumo ataskaitose.....	66

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatų taikymo etapų pasiskirstymas pagal įmonių specifiką.....	17
2 paveikslas Tvarumo apskaitos teikiamų duomenų panaudojimo galimybės.....	25
3 paveikslas Empirinio tyrimo nuoseklumo schema.....	33
4 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal amžių ir darbo specifiką.....	43
5 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar domisi aplinkosauga ir tvarumu.....	44
6 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal prioretizuojamą neigiamą aplinkosauginį reiškinį.....	45
7 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę, kuri aplinkosauginį reiškinį prioretizuoti įmonėms.....	46
8 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę ar tvarios įmonės patrauklesnės ir patirtį ar tvarumo lygis yra nulėmęs jų sprendimą sudaryti su įmone sandorį.....	47
9 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar yra domėjęsi įmonių tvarumo pažangumu.....	50
10 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kur ieškotų informacijos apie įmonių tvarumo pažangą.....	51
11 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę ar tvarumo informacija atskleidžiama kokybiškai.....	52
12 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kiek svarbu jiems tvarumo ataskaitose matyti informaciją apie tam tikrus veiksnius.....	53
13 paveikslas Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sektorių bei atstovų užimamos pareigos.....	55
14 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal atstovaujamos įmonės susidomėjimą aplinkosaugos ir tvarumo klausimais.....	56
15 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal įmonių atstovų susipažinimo su Žaliojo kurso projektu lygį.....	57
16 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar atstovaujamų įmonių viduje galima pastebėti Žaliojo kurso projekto iškeltų tikslų įtaką, suintensyvėjusią pastaraisiais laikotarpiais.....	58
17 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal nuomone, kokie neigiami aplinkosauginiai reiškiniai prioretizuojami atstovaujamoje įmonėje.....	58
18 paveikslas Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar atstovaujamoje įmonėje integruojama tvarumo apskaita.....	59

19 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar jų atstovaujamosiose įmonėse vykdomi apskaitos skaitmenizavimo, modernizavimo bei robotizavimo procesai.....	60
20 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje numatomas priemonių, susijusių su tvaresniu apskaitos organizavimu diegimas ar tobulinimas.....	61
21 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar atstovaujama įmonė yra suinteresuota į kokybišką tvarumo informacijos atskleidimą.....	63
22 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal tai per kur suinteresuotoms šalims teikiama įmonių tvarumo informacija.....	64
23 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal jų nuomonę ar atstovaujamų įmonių teikiama tvarumo informacija atitinka keliamus kokybės reikalavimus.....	64
24 paveikslas	Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujama įmonė atskleidžia tvarumo informaciją vadovaudamasi Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos bei ETAS reglamentavimu...	65

IVADAS

Temos aktualumas: Vis labiau ryškėjant aplinkosauginių problemų keliamiems padariniams, tokiems kaip klimato kaita, neatsinaujinančių Žemės išteklių, miškų bei bioįvairovės nykimas, geriamojo vandens trūkumas ir kt., tvarumo tema šiuolaikiniame pasaulyje tampa viena iš prioritetinių. Dėl šios priežasties aplinkosauginiai klausimai vis dažniau varijuoja organizuojamose iniciatyvose, formuojamuose struktūriniuose planuose, edukacinėse programose. Europos Sąjunga, siekdama užimti pasaulinio masto lyderio poziciją, sprendžiant klimato kaitos problemas, ryžosi priimti sprendimą iki 2050 m. tapti pirmuoju žemynu, visiškai neutralizavusiu poveikį planetos klimatui. Sprendimas buvo įformintas 2019 m. gruodžio mėn. patvirtinus Europos Žaliojo kurso projektą, kuris, numatoma, lems Europos perversmą į modernesnę, efektyviau išteklius naudojančią ir ekonomiškai konkurencingesnę sąjungą, kurioje neliks grynojo išmetamo šiltnamio efekto sukuriančių dujų kiekio. Į efektyvų projekto tikslų įgyvendinimo procesą turės įsitraukti kiekvienas visuomenės ir verslo sektorių subjektas – visi privalės dalyvauti socialiai teisingoje ekologinėje pertvarkoje, integruoti ir priimti naujus įpročius, metodus ir priemones, lemiančias mažiau žalingą poveikį aplinkai. Žaliojo perversmas įpareigos įmones peržiūrėti savo veiklos procesus, vidines tvarkas bei pateikti išsamesnius duomenis, kurie įrodytų, jog įmonė juda aplinkosauginių problemų sprendimo pažangumo link, siekiant Europos Komisijos iškeltų tvarumo tikslų įgyvendinimo. Bendrovių teikiama aplinkosauginė informacija, siekiant jos skaidrumo, tikrumo bei palyginamumo turės būti ne tik išreikšta kokybiniais aspektais, tačiau ir pagrindžiama skaičiavimais bei faktais. Tokia tvarka jau yra ir reglamentuojama, atnaujinus senus bei priėmus naujus, su aplinkosauginiais veiksniais, susijusius bei verslo veiklą reglamentuojančius teisės aktus, kurių nuostatos koreliuoja su Žaliojo kurso projekto keliamų tikslų įgyvendinimu. Naujieji reikalavimai, tvarumo perversmo skatinami pokyčiai, tokie kaip skaitmenizavimo, modernizavimo bei robotizavimo integracijų procesai, numatoma, kad kels daug klausimų ir sunkumų verslo vykdytojams bei už įmonės atskaitomybės rengimą atsakingiems asmenims, todėl vyriausybės institucijos jau dabar skatina verslo subjektus imtis planuoti pokyčius, integruoti į veiklą tvarumo apskaitos principus, kurti efektyvias metodikas aktualios aplinkosauginės informacijos rinkimui, kaupimui, sisteminimui bei pateikimui suinteresuotoms šalims, papildant aktualia informacija įmonės finansinės atskaitomybės rinkinius.

Temos ištyrimo lygis: Analizuota mokslinė literatūra apimanti tokių užsienio autorių mokslinius straipsnius kaip - Bloomfield ir Steward (2020), Dupont, Ingmar von Homeyer ir Oberthur (2020) bei Jaeger, Mielke ir kt. (2020) daugiausiai orientuota į Europos Žaliojo kurso projekto tikslus, jų terminus, įgyvendinimo gaires, tvarumo perversmo pažangumo etapus, kontrolės priemones. Be to, šie ir kiti užsienio mokslinių straipsnių autoriai plačiai nagrinėja Žaliojo projekto įtaką verslo

sektoriui, atskirų žemynų ar šalių būsimai ekonominei padėčiai, finansinę veiklą reglamentuojantiems tarptautiniams bei nacionaliniams teisės aktams. Užsienio Ekspertai, tokie kaip Gonzales ir Mendoza (2021), Lako (2019), Rounaghi (2019) bei Lietuvių prof. Žaptorius savo darbuose plačiai nagrinėja tvarumo apskaitos sąvoką, jos teikiamų duomenų svarbą ir panaudojimą įmonėms vidiniams tikslams, įpareigotiems koreliuoti su tvaraus verslo vykdymo ideologijomis, tvarumo perversmo keliamas problemas apskaitos srities specialistams bei jų sprendimo būdus ir metodus. Mažiau temai aktualioje literatūroje galima rasti išskirtų tikslų žaliosios apskaitos metodų bei atskaitomybės modulių, užtikrinančių teisingą tvarumo reformos reikalavimus atitinkančios finansinės įmonių atskaitomybės pateikimą. Tikėtina, jog tai susiję su tuo, kad tvariosios apskaitos sistema dar nėra plačiai paplitusi bei įmonių tvarumo ataskaitų preliminarios formos ir turinys – t.y. nuostatos, kokius su aplinkosauga susijusius duomenis ir informaciją įmonės įpareigotos pateikti atskaitomybėje, iki 2023 m. nebuvo griežčiau reglamentuotos.

Darbo naujumas: Literatūros analizės dalyje analizuojami neseniai paskelbti ar atnaujinti, analizuojamai temai aktualūs, teisės aktai, susisteminama juose pateikiama informacija, atskleidžiama naujų nuostatų įtaka šių dienų įmonėms, pateikiamos nuorodos į priemones efektyviam pokyčių adaptavimui. Susisteminami temai aktualių sąvokų, tokių kaip Europos Žaliojo kurso projektas, tvarumo perversmas, tvarumo apskaita ir kt. apibrėžimai, atskleidžiami aplinkosauginių veiksmų pažangumo ir vertinimo įmonės atskaitomybėje metodai ir moduliai, pagrindžiant jų informatyvumą ir naudingumą, pateikiant pasiūlymus atskleidimo kokybei gerinti.

Darbo problematika: Kokiomis priemonėmis apskaitos srityje sušvelninti Europos Žaliojo kurso Projekto keliamus iššūkius bei kaip efektyviai pateikti įmonės aplinkosauginį pažangumą suinteresuotoms šalims?

Darbo tikslas: Išnagrinėjus Europos Žaliojo kurso projekto keliamus iššūkius apskaitos srityje, apibūdinti informacijos apie tvarumo pažangą atskleidimo galimybes įmonių atskaitomybėse.

Darbo uždaviniai:

1. Apibūdinti Europos Žaliojo kurso projektą ir jo įtaką finansinės apskaitos reglamentavimui,
2. Įvardinti pagrindines tvarumo apskaitos tendencijas,
3. Išskirti pagrindinius įmonių informacijos apie tvarumą elementus svarbius išorės informacijos vartotojams,
4. Apibūdinti Žaliojo kurso projekto įtaką Lietuvoje veikiančių įmonių apskaitos organizavimui ir ataskaitų rengimui bei pateikti pasiūlymus jų efektyvinimui ir turinio kokybei didinti.

Darbo metodai: Mokslinės teorinės literatūros, teisės aktų, publicistinių leidinių bei kitų informacinių šaltinių nagrinėjimas, analizė, informacijos sisteminimas, grupavimas. Tiriamojo darbo metodikos sudarymas. Tyrimo organizavimas sudarant anketines apklausas ir atliekant daugybinę atvejo analizę, tyrimo rezultatų analizė, sisteminimas, siejimas, interpretavimas, išvadų ir pasiūlymų formulavimas.

Darbo struktūra: Pirmasis darbo skyrius sprendžia du pirmuosius darbo uždavinius. Pirmajame skyriuje yra atskleidžiama Europos Žaliojo kurso projekto esmė, tikslai ir raidos etapai, įtaka verslo sektoriui. Taip pat, įvardijami esminiai teisės aktai, turintys įtaką tvarumo perversmui, Žaliojo kurso projekto iškeltų tikslų poveikis nacionalinių teisės aktų reformai, įvardijami etapai, nuo kada ir koku mastu įmonės turės teikti Tvarumo ataskaitas. Be to, apibūdinami iššūkiai, su kuriais susiduria apskaitos specialistai, po Žaliojo kurso projekto nulemtų pokyčių bei siūlomos priemonės minėtiems iššūkiams eliminuoti ar sušvelninti, apibrėžiama tvarumo apskaitos sąvoka bei apibūdinamos šios sistemos pagrindinės esamos tendencijos. Atskleidžiama nuo 2023 m. teisės aktų patvirtinta tvarumo ataskaitų rengimo tvarka bei standartas, remiantis Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatomis bei tvarumo informacijos atskleidimo standartų reikalavimais. Antrajame skyriuje pateikiama tyrimo, padėsiančio atskleisti projekto įtaką Lietuvoje veikiančių įmonių apskaitos organizavimui ir tvarumo atskaitomybei, metodologija. Trečiasis darbo skyrius apima atlikto tyrimo rezultatus. Abu minėti skyriai orientuoti į trečiojo bei ketvirto uždavinių sprendimus. Anketinių tyrimų rezultatai pateikiami pasitelkiant grafinius paveikslus bei lenteles. Skyriaus gale pateikiamos išsamios kiekvieno tyrimo etapo rezultatų išvados.

1. EUROPOS ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKA ATSKAITOMYBEI

1.1. Žaliojo curso projekto raida ir vystymosi pažanga Europos Sąjungoje

Šiandieninė konkurencinga verslo aplinka dažnai kelia daug iššūkių įmonėms, siekiančioms ne tik efektyviai vykdant savo verslą išlikti ar užimti aukštą poziciją rinkoje, tačiau tuo pačiu ir sėkmingai plėtoti veiklą bei užtikrinti verslo vystymo tęstinumą. Šiam procesui, šiuolaikiniame pasaulyje, reikšmingą įtaką turi ne tik įmonės pasiekiami finansiniai rodikliai, tačiau ir socialiniai veiksniai, kurie svarbūs bendrovės reputacijos klausimui, įmonės prekių ar paslaugų vartotojų keliamų lūkesčių tenkinimo tikslams, gebėjimui prisitaikyti prie visuomenės aktualijų ir siekių, suinteresuotų šalių atliekamam įmonės verslo vystymo efektyvumo ir ateities galimybių vertinimui, kuris yra reikšmingas siekiant išsiaiškinti įmonės veiklos ar plėtros tęstinumo prognozes, galimų sandorių rezultatų numatymui.

Šių dienų pasaulyje itin didelis dėmesys yra skiriamas tvarumo klausimui bei aplinkosauginių problemų kėlimo, atskleidimo bei būdų jas spręsti ieškojimo procesų skatinimui. Verslai, kurie atitinka tvaraus verslo sąvoką ar nuolat deda indėlį į procesus, kurie tvarumo požymį įmonės veikloje didintų – priima naujus, tvaresnius sprendimus, keičia bendrovės nuostatas bei politiką ir pan. visuomenėje yra vertinami palankiau, kadangi atitinka šių dienų visuomenės interesus. Atitinkamai, tokios bendrovės sulaukia didesnio suinteresuotų šalių, pavyzdžiui, investuotojų ar prekių bei paslaugų pirkėjų dėmesio, kadangi visuomenės lūkesčius atitinkančios bendrovės geba susidaryti patikimo verslo įvaizdį, taip susiformuojant stiprią poziciją rinkoje dėl nemažėjančios vartotojų paklausos, leidžiančios įmonei parduoti daugiau savo produkcijos arba teikti didesnes apimtis savo siūlomų paslaugų, užtikrinant įmonei plėtros galimybes, konkurencingumą, verslo tęstinumą bei kitus verslo aplinkoje teigiamai vertinamus rodiklius.

Visuomenės susidomėjimas aplinkosaugos problemomis bei vis aktyvėjantis aplinkosaugos aktyvistų būrio didėjimas pastaraisiais dešimtmečiais yra itin augantys reiškiniai. Pasak Macijauskaitės – Daunaravičienės, Mikalauskienei ir Štreimikienės (2022), didelį skatinimą skleisti žmonėms informaciją apie klimato kaitos padarinius tiek jau šiuolaikiniame pasaulyje, tiek ilgalaikėje perspektyvoje, lėmė tai, kad pastarųjų dešimtmečių metu nykstančios ekosistemos bei esančių ekosistemų padėties pablogėjimas gali sukelti ekologinę katastrofą. Pagrindiniai, ekosistemų nykimui įtaką darančios, klimato kaitos iššūkiai yra susiję su tarša, visuotiniu atšilimu, biologinės įvairovės nykimu, visuomenės sveikatos problemomis, ozono sluoksnio yrimu, miškų naikinimu ir kt. Numatomos minėtų veiksnių pasekmės skatina vartotojišką visuomenę atkreipti dėmesį į vyraujančią padėti bei domėtis, kokių priemonių pagalba

galima esamus neigiamus veiksmus eliminuoti ar sušvelninti, siekiant ateityje išvengti pasaulinio masto ekologinės krizės ar bent sumažinti galimus jos padarinius.

Pagal 2020 metais atliktos Europos barometro apklausos, kuri buvo orientuota į europiečių nuomonės apie vyraujančią klimato kaitą, neatsinaujinančių energijos išteklių eikvojimą bei to padarinius pasauliui bei būsimų kartų gyvenimo kokybei atskleidimą, rezultatus, galima teigti, kad europiečių susidomėjimas ir susirūpinimas netolima ateitimi yra pagrįstas ir realus – net 94 proc. apklausoje dalyvavusių Europos Sąjungai priklausančių šalių piliečių teigė, kad jiems yra svarbu saugoti aplinką, 91 proc. apklaustųjų teigė, kad klimato kaitą ir jos padarinius mato kaip rimtą, jau vyraujančią, Europos Sąjungos problemą, tai pat, 83 proc. europiečių teigė, kad yra būtini Europos lygmens įstatymai, reglamentuojantys visų šalių narių įsitraukimą ir būtinybę spręsti aplinkosaugos klausimus. Be to, jau 2019 m. atliktame tyrime dėl vartotojų sprendimų priėmimo, daugiau nei pusė – 56,8 proc. europiečių nurodė, kad teiginiai apie aplinką turi įtakos bent kai kuriems jų su pirkimu susijusiems sprendimams (Consumer Pro, 2021). Tokie su aplinkosauga susijusių apklausų rezultatai patvirtina, kad šių dienų visuomenės nariams tvarumo koncepcija yra aktuali bei Europos sąjungos šalių narių piliečių, kaip įvairių išteklių vartotojų, susidomėjimas tvarumo temomis auga.

Tuo tarpu, kalbant apie susidomėjimą aplinkosaugos klausimais Lietuvos mastu, galima pastebėti, kad tvarumo klausimai sulaukia dar vangaus, tačiau su laiku vis didėjančio, lietuvių susidomėjimo. Valstybės kontrolės institucijos atliktas vertinimas (2021), atskleidžia, kad tik kas ketvirtas Lietuvos valstybės pilietis gerai žino arba yra girdėjęs pakankamai informacijos apie numatytus darnaus vystymosi tikslus, kurie gali būti glaudžiai siejami su aplinkosaugos ir bendros tvarumo koncepcijos temomis ir kurie apima tris aspektus: aplinkos, socialinį ir ekonominį, orientuotus į tokias socialines problemas kaip kova su klimato kaita, nelygybė, skurdas, sveikata, tvaraus vartotojiškumo, gamybos, verslo vystymo principai ir kt. Pagal Jungtinės Tautos organizacijos sudaryto darnaus vystymosi tikslų (angl. Sustainable Development Goals – SDG) siekimo bei laikymosi vertinimo rodiklį – SDG indeksą, Lietuva užima 39 vietą iš 163, savanoriškai į dalyvavimą ilgamečiame strateginiame projekte įsitraukusių pasaulio šalių bei atsilieka nuo kaimyninių valstybių – Estijos, Latvijos bei Lenkijos. Tačiau, nuo pat 2000 m. minėtas rodiklis nebuvo sumažėjęs, o jo augimas vyksta teigiama tendencija (Sustainable Development Report, b. m.). Kadangi Lietuvos užimama vieta minėtame reitinge yra gana prasta bei, atsižvelgiant į šių dienų klimato kaitos procesų pažangą, aplinkosauginių klausimų problemų suvokimo ugdytas ir jų sprendimo būdų ieškojimo skatinimas yra būtini modernios visuomenės komponentai, yra labai svarbus nuoseklus darnaus vystymosi, ypač susijusio su tvarios pasaulėžiūros formavimu, tikslų ir uždavinių suformavimas bei jų integravimas į piliečių gyvenimo būdą bei šių procesų kontrolės užtikrinimo ir būsimos pažangos įvertinimo planas.

Išvardinti veiksniai svarbūs ne tik šiuos klausimus nagrinėjančiose temose dar nedaug pažengusiose valstybėse, tačiau visame pasaulyje, siekiant užtikrinti geresnę ateitį visiems, išsikėlus bendrus vyraujančių problemų sprendimo tikslus. Dėl to, įvairios organizacijos, valdantieji asmenys ir kiti už valstybių bei pasaulinių sąjungų veikimą atsakantys subjektai, matydami klausimo reikšmingumą, mato būtinybę bei ryžtasi imtis įvairių strategijų ir įrankių, efektyvaus tvaresnio gyvenimo, atitinkamai ir verslo vystymo būdo, judėjimo link.

Vis didesnis visuomenės susirūpinimas aplinkosaugos klausimais, pasaulio ateitimi ir klimato kaitos požymiais bei realūs, rekordiniai moksliniais tyrimais nustatyti ar jau net ir akivaizdžiai matomi klimato kaitos padariniai padarė įtaką ir konkrečiai Europos Sąjungos strateginių tikslų formavimui. Skaičiuojant nuo 1950 metų Europos sąjungos teritorijos indėlis į bendrą susidariusią atmosferos taršos situaciją, vertinant neigiamą situacijos aspektą, sudaro 24 proc., Jungtinių Amerikos Valstijų – virš 30 proc. Kinijos, vienos iš pramonės šalių gigantišką, virš 10 proc. Nepaisant Jungtinių tautų susitarimo, kitaip vadinamo – Paryžiaus susitarimu, kurio tikslai buvo orientuoti į pastangas kovoti su klimato kaita ir judėti link darnaus valstybių vystymo, smarkiai besisiekiančio su aplinkosauginiais klausimais (United Nations Climate Change), Jungtinės Amerikos Valstijos bei kitos didžiosios pasaulio valstybės, atliekančios didelį vaidmenį pasaulio pramonės struktūroje – pavyzdžiui, Kinija bei Indija, aktyvumo klimato kaitos pasekmių mažinimo procesuose nerodo bei numatoma, kad ateinančiu metu ir toliau laikysis tos pačios pozicijos. Tokiu atveju, Europos sąjunga priėmė sprendimą prisiimti lyderio poziciją bei tapti tuo žemynu, kuris ilgalaikėje perspektyvoje, numatoma, kad taps pirmuoju žemynu, visai neutralizavusiu poveikį Žemės klimatui. 2019 m., prieš imantis aplinkosauginių procesų perversmo, Europos Sąjungos šalių įtaka pasauliniam taršos anglies dioksidu indeksui sudarė apie 9 proc. įtakos – priėmus naujus nutarimus, buvo numatyta, kad 2030 m. minėtas indeksas, visų sąjungos narių bendromis pastangomis ir įsitraukimu, turėtų sumažėti iki 5 proc. (Verslo žinios, 2019) Siekiant sukurti būtinus struktūrinius pokyčius, padėsiančius įgyvendinti minėtą taršos problemos mažinimo tikslą ir kitų susijusių aplinkosauginių problemų slopinimą, 2019 m. gruodžio 11 dieną Europos Komisija paskelbė Europos žaliojo kurso projektą (angl. European Green Deal – EGD). Pasak Bloomfield ir Steward (2020) Europos Žaliojo kurso projekto esmė yra pagrindinių ekonomikos vartojimo ir gamybos sistemų – energijos, pastatų, transporto ir maisto šaltinių struktūrų transformacija, pagrįsta prieš dešimtmetį pradėtomis kelti problemomis, susijusiomis su klimato kaitos sritimi. Dupont, Ingmar von Homeyer ir Oberthur (2020) Žaliojo kurso projektą apibūdina kaip smarkiai besivystančią, viską apimančią strategiją, kuria yra siekiama iki 2050 metų pasiekti klimato neutralumą. Tuo tarpu Jaeger, Mielke, Schutze, Teitge and Wolf (2020) projekto koncepciją papildė ne tik tuo, kad pagal Europos žaliajį kursą yra siekiama, jog iki 2050 metų Europa būtų neutralus klimato kaitai žemynas, kas reiškia, kad teks

rasti priemones, gerokai paspartinančias išmetamųjų teršalų mažinimą, tačiau, taip pat, projektas siejamas su platesnėmis sritimis tokiomis, kaip socialinės nelygybės ir atskirties tarp visuomenės narių mažinimas, darbo vietų paklausa ir kūrimas, kainų stabilumas ir kt., kurios turės įtaką projekto rezultatams. Dar kituose šaltiniuose Europos Žalioji kursas apibūdinamas kaip išsami politinė programa ateinantiems penkeriems ir daugiau metų, kurios priemonėmis siekiama užtikrinti maisto sistemų tvarumą, pagerinti transporto ir būsto energijos vartojimo efektyvumą, perorientuoti energijos gamybos procesus į atsinaujinančią energiją, skatinti gamybą tokių produktų, kurie ilgiau tarnautų, būtų lengviau taisomi ir perdirbami (ConsumerPro, 2021). Oficialaus Europos komisijos puslapio duomenimis (2019), dabartinė Europos Komisijos prezidentė Ursula von der Leyen, patvirtinant Žaliąjį kursą – atlikdama minėtos komisijos tuometinės pirmininkės pareigas, projektą bei jo keliamus tikslus ir svarbą apibūdino kaip „mūsų nauja augimo strategija, skirta augimui, kuris daugiau duoda, nei paima. Juo remiantis parodoma, kaip keisti savo gyvenimo ir darbo, gamybos ir vartojimo būdą, kad gyventume sveikiau, o įmonės taptų novatoriškos. Visi galime prisidėti prie pertvarkos ir pasinaudoti galimybėmis. Veikdami pirmi ir sparčiai, padėsime savo ekonomikai tapti pasaulio lydere.“ Taip pat, savo pareiškime dabartinė Europos Komisijos prezidentė pabrėžė, kad visa Europos bendruomenė privalo būti pasiryžusi sėkmingai veikti dėl planetos ir jos gyvybės – Europos sąjungos teritorijos gamtos paveldo, biologinės įvairovės, miškų ir vandenų. Europos sąjunga užsibrėžė tikslą parodyti likusiam pasauliui kaip galima būti tvariais ir konkurencingais, taip skatinant likusias šalis imtis veiksmų tvarumo atžvilgiu sekant teigiamu ir rezultatyviu Europos sąjungos atstovių pavyzdžiu.

Patvirtintas Žaliojo kurso projektas įpareigoja visas Europos Sąjungos šalis nares ir jų piliečius integruoti pokyčius, vedančius tvaresnės ateities ir Žaliojo kurso projekto tikslų įgyvendinimo link, į beveik kiekvieną gyvenimo sritį. Visos Europos sąjungos kryptys, tokios kaip mobilumas, pramonės politika, mokslinių tyrimų politika, maisto pramonė, finansai, energetikos pramonė, turi atitikti Žaliojo kurso tikslus, todėl sisteminiai, pokyčiai keičiantys žmonių gyvenimus yra būtini. Siekiant stabdyti klimato kaitos aktyvėjimą, žmonės turi keisti savo gyvenimo būdus, vartojimo, judėjimo, šildymosi ir kt. įpročius. (Consumer Pro, 2021) Valdančiosios institucijos turi būti suinteresuotos ne tik į klimato kaitos padarinių švelninimą ar eliminavimą, bet ir į visuomenės šveitimą, skatinimą, aplinkosauginių problemų prioretizavimo bei efektyvaus jų sprendimo programų sudarymus.

Kaip jau buvo minėta, Žaliojo kurso pokyčio įnešami procesai paveiks visas visuomenės sritis, tarp jų – ir verslus. Aplinkosauginiams klausimams vis aktualėjant visuomenės tarpe, verslai privalės prisitaikyti, kad išlaikytų paklausą, kadangi vartotojų nuomonė ir jų interesų sutapimas su verslo puoselėjamosiomis vertybėmis yra svarbus aspektas efektyviam įmonės veikimui, plėtrai, konkurencingumui. Žalioji pertvarka verslo srityje, kurs paklausą novatoriškiems, aplinkai

nekenksmingiems gaminiams, paslaugoms ir technologijoms. Imsis formuotis žaliosios rinkos, kurios numatoma, socialiniu požiūriu, taps itin ryškiu šiuolaikinės verslo konkurencijos pagrindu (Bak, Cheba, Loppolo, Szopik-Depczynska, 2022). Pasak Ruginės ir Šneiderienės (2019), per pastaruosius dešimtmečius, buvo pripažinta, kad tradiciniai ekonomikos verslo modeliai turi būti pakeisti ar reformuoti taip, kad būtų sprendžiamos aplinkosaugos problemos, pavyzdžiui, klimato pokyčiai, biologinės įvairovės nykimas, vandens trūkumas ir kt. Verslas turėtų imtis orientuotis į žaliosios ekonomikos koncepciją. Spaudimą įmonėje diegti naujas politikas bei ieškoti ir į veiklą integruoti aplinkai mažiau žalingus sprendimus įmonės, taip pat, jaus ir iš šalies valdančiųjų pozicijų. Jau kelių praėjusių metų laikotarpyje atsakingos organizacijos bei įstaigos leido įvairią informacinę bei rekomenduotiną medžiagą apie tai, kaip verslo aplinka efektyviai turėtų integruoti naujus procesus, kokius pokyčius privalo planuoti įgyvendinti ateityje bei kokios naujos atsakomybės slėgs vykdomą veiklą. Taip pat, siekiant struktūriškai diegti ekologinio vystymo procesus tiek Europos Sąjungos tiek nacionaliniu mastu priimami nauji teisės aktai, reglamentuojantys su aplinkosauga susijusius klausimus, liečiančius ir verslus, todėl verslai privalo nuolat sekti esamą Žaliojo kurso projekto vystymo situaciją, kad nepavėluotų įsidiesti naujus procesus, atitinkančius įvairių šaltinių nuostatas.

Ypač didelę svarbą Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo našumas turi verslams, kuriems yra aktualus finansavimo klausimas. Žaliojo kurso projekto turinyje buvo numatyta, kad Europos Sąjungos suteikiama europinė parama bus skirstoma atsižvelgiant į aplinkosauginius rodiklius – ekologiškumą, anglies dioksido emisijos dydį bei kitus panašius rodiklius (Verslo žinios, 2019). Atitinkamai nacionalinio biudžeto skirstymo įtakai šie aspektai, taip pat, galimai turės įtakos, nekalbant dar apie tai, kad valstybė numato įvairaus tipo paramas bei kitas skatinamąsias priemones, tvarios ekonomikos tikslų efektyviai siekiančiams subjektams.

Nepaisant nepatogumų dėl įsisenėjusių tvarkų pasikeitimo ar nuolat besikeičiančių iš Žaliojo kurso projekto idėjos besiformuojančių nurodymų ir tvarkų, specialistai ragina verslus imtis iniciatyvos diegiant aplinkosaugai palankius procesus. Kuo anksčiau bendrovės savo strateginiuose planuose numatys priemones, leidžiančias efektyviai siekti Žaliojo kurso projekto iškeltų tikslų, tuo jos bus konkurencingesnės. (Verslo žinios, 2019) Lietuvoje šis klausimas yra ypač aktualus energetikos ir transporto sektoriams, dėl jų masto bei klimato kaitai turinčios didelės anglies dioksido emisijos, kurią siekiant sumažinti, greičiausia iš pagrindo teks keisti įmonės veikimo principą. Taip pat, žemės ūkiui, kuris iš praktikos yra matoma – dažnai būna linkęs priimti sprendimus vėliau, vengti inovacijų ir naujovių. Galima numatyti, kad naujų sprendimų, susijusių su aplinkosaugos klausimais svarstymas, priėmimas ir įdiegimais pareikalaus įmonėms daug sąnaudų. Pradedant nuo naujų ekologiškesnių technologijų diegimo kaštų, produkcijos pritaikymo sąnaudų ar reformų išlaidų, baigiant išlaidomis, skirtomis specialistams, gebantiems objektyviai

įvertinti įmonės esamą padėtį, identifikuoti silpnąsias vietas ir sudaryti struktūrinį planą, kokių veiksmų verslas turi imtis, kad atitiktų naujus socialinius standartus bei Žaliojo kurso tikslų įgyvendinimą reglamentuojančių teisės aktų ir rekomendacijų nuostatas, taip pat, specialistams gebantiems naujus procesus diegti, integruoti, kontroliuoti bei galiausiai tiems, kurie sugebės viską fiksuoti, apskaityti bei pateikti įmonės atskaitomybėje, tinkamai atskleidžiant tikrąjį verslo indėlį ir pasistūmėjimą ekologiškesnio vystymosi link.

Europos Sąjungos žaliasis susitarimas, įvardintas Žaliojo kurso projekto sąvoka, numato paversti Europos žemyną neutralaus poveikio klimatui žemynu. Tikslas įgyvendinimo terminas – iki 2050 metų. 2050 metais, Žaliojo kurso projekto iniciatyvos rengėjų teigimu, grynasis šiltnamio efektą sukeliančių dujų kiekis turi būti lygus nuliui. Projekto vykdymo procesą specialistai yra linkę skaidyti į dar smulkesnius etapus. Jau iki 2023 metų Europos Sąjungos siekis yra bent iki 55 proc. sumažinti grynąjį išmetamųjų šiltnamio efektą sukeliančių dujų kiekį, lyginant su 1990 metų rodiklio lygio duomenimis (Dupont, Homeyer, Oberthur, 2020). Taip pat, reikšmingas dėmesys skiriamas ir miškų išsaugojimui bei atkūrimui – iki 2030 metų numatoma Europos Sąjungos teritorijoje papildomai pasodinti mažiausiai 3 milijardus naujų medžių (Europos Komisija, b. m.).

Žvelgiant į rezultatus, kurių yra tikimasi iš Lietuvos valstybės, Europos Sąjunga, pasak Rovaitės (2019), Lietuvą yra įpareigojusi šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijas, lyginant su 2005 m. rodiklio lygio duomenimis, sumažinti iki 43 proc. pramoninių aplinkos teršėjų sektoriuje, kurie dalyvauja apyvartinių taršos leidimų prekybos sektoriuje bei 9 proc. visuose kituose šalies rinkoje vyraujančiuose sektoriuose. Taip pat, numatyta, kad energijos vartojimo efektyvumo rodiklis, lyginant su 2017 m. duomenimis, turi tapti mažesnis bent pusantro karto, o atsinaujinančių energijos išteklių dalis didėtų 45 proc. – daugiau nei dvigubai. Lietuva, siekiant bendruomeniškai vykdyti Europos Sąjungos išsikeltus aplinkosauginius tikslus, aktyviai kuria nacionalinius klimato bei energetikos veiksmų planus. Jų įgyvendinimui dešimties metų laikotarpiui yra numatyta skirti net 14,1 milijardų biudžeto lėšų, kurių didesnis srautas bus kreipiamas į transporto sektorių, mažesni – į inovatyvias ir ekologiškas priemones, skirtas prisitaikyti prie klimato kaitos bei energinio efektyvumo skatinimui.

Europos Parlamento (2023) duomenimis Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo proceso efektyvumui bei kontrolei yra numatyta tam tikra sistema. Iki 2023 metų rugsėjo mėnesio Europos Komisijos atstovai, atsakingi už aplinkosauginės reformos vystymą, įvertins Europos Sąjungos šalių efektyvumą tvaraus judėjimo link. Vėliau, numatoma, kad ta pati Komisija vykdys bendrą visų Europos Sąjungos šalių pažangos įvertinimą Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo procese bei atskirų šalių diegiamų ir vykdomų priemonių nuoseklumo įvertinimą kas penkerius metus. Be Europos Komisijos, Europos klimato politikos numatytų tikslų pažangumą, taip pat, vertina ir įsteigta mokslinė Europos klimato kaitos taryba.

Kadangi planetoje vyraujančios taršos lygio padariniai jau šiandieniniame pasaulyje tampa vis labiau matomi, o tolimesnis klimato kaitos ir aplinkos būklės prastėjimas kelia egzistencines rizikas ne tik dabartiniam pasauliui, bet ypatingai ir ateities kartoms, Žaliojo kurso projekto esmė, verčianti organizuoti ir planuoti permainas visose gyvenimo srityse bei verslo ir pramonės sektoriuose, yra visuomenės gerovės – piliečių ir ateities kartų gyvenimo kokybės, sveikatos užtikrinimas. Europos komisijos (b. m.) specialistai išskiria konkretizuotus aspektus, susijusius su aukštesne gyvenimo kokybe, kuriuos Europos Sąjungos gyventojams užtikrins Žaliojo kurso projekto vystymas. Minėti aspektai yra šie: grynas oras, daugiau deguonies, švarus vanduo, geriamojo vandens atsargų užtikrinimas, sveikas dirvožemis, biologinė įvairovė, renovuoti, efektyviai energiją naudojantys pastatai, sveiki, ekologiški bei įperkami maisto produktai, didesni srautai viešojo transporto, pažangios švarių technologijų inovacijos, švaresnė energija, ilgaamžiai, perdirbami, renovotini, pakartotinai naudojami gaminiai, naujos ir perspektyvios darbo vietos bei aplinkosauginei tvarumo pertvarkai reikalingų įgūdžių ugdymo galimybės, pasauliniu mastu konkurencinga ir neigiamiems rinkos veiksniams atspari pramonė. Įgyvendinus Žaliojo kurso projekto tikslus bei pavykus efektyviai realizuoti išvardintus aspektus, numatoma ženklus visuomenės narių gyvenimo kokybės pagerėjimas, sveikatos problemų sušvelnėjimas, bendro pasitenkimo gyvenimu lygis. Atitinkamai, kylant visuomenės pasitenkinimui ir pragyvenimo lygiui bei formuojantis naujiems išpročiams ir poreikiams, sėkmė nusimato ir verslams, jei tik šie sugebės adaptuotis bei spėti prisiderinti prie persiformuojančio pasaulio, atrasti paklausą skatinančius sprendimus ir atitikti tvaraus veikimo bei augimo vertybes.

Priemonės, kuriomis Europos Sąjungos narės pasiektų anksčiau išvardintus pažangumo rodiklius, apima įvairius sektorius ir didelę įvairovę pokyčių, įskaitant inovacijų diegimą, vartojimo išpročių keitimo skatinimą ir esmines pertvarkas. Vienas iš pavyzdžių, kaip planuojama švelninti klimato kaitos veiksnius, pagal Europos Sąjungos komisiją (b. m.), siekti darnumo permainų transporto srityje. Europos Komisija iki 2030 metų planuoja sumažinti automobilių išmetamųjų teršalų kiekį 55 proc., furgonų – 50 proc., o iki 2035 metų teršalų kiekį, išmetamą iš naujų automobilių, eliminuoti visiškai. Tą planuojama pasiekti skatinant mažai taršių ar visai neteršiančių automobilių, elektromobilių rinkos augimą, užtikrinant, tokioms transporto priemonėms reikalingą infrastruktūrą, taip pat, taikant įvairias apmokestinimo sistemas ne tik kelių transportui, tačiau ir aviacijos bei jūrų sektoriuose, siekiant skatinti tvarių degalų mišinių naudojimo mastą. Antrasis procesas, kuris turės didelę įtaką Žaliojo kurso projekto tikslų įgyvendinimui – judėjimas švaresnės energetikos link. Europos Komisija numato iki 2030 metų padidinti privalomą atsinaujinančių energijos išteklių panaudojimą 40 proc. Planuojama skatinti verslus ir piliečius rinktis atsinaujinančius energijos šaltinius, galimai padaryti juos plačiuoju mastu privalomais, mažinti energijos suvartojimo kiekius. Taip pat, dar viena numatoma

priemonė, skatinanti rinktis minėtus energijos šaltinius – apmokestinimas. Teikiami pasiūlymai mokesčių minimaliuosius tarifus derinti su Žaliojo kurso projekto keliamais tikslais, o ekologinių produktų brangimo socialinį poveikį švelninti remiant labiausiai pažeidžiamas visuomenės grupes. Galiausiai, itin aktuali sritis gyventojams, kurioje numatomos reformos, vykdant tvarumo pertvarką, pagal Europos Parlamentą (2023) – maisto sistema. Specialistai patvirtino naują maisto tiekimo, auginimo, gamybos strategiją, kurios tikslas užtikrinti sąžiningą, patikimą ir aplinkai palankią maisto sistemą. Sistema yra orientuota į tvarumą, galimybę visuomenei būti aprūpintai sveikais, iš planetos išteklių gautais produktais. Nauja strategija turėtų turėti teigiamos įtakos ne tik klimato kaitos ir planetos išteklių tausojimo klausimui, tačiau ir visuomenės narių sveikatos būklės pagerinimui. Labiausiai numatoma, kad pokyčius šios strategijos vystymo metu pajaus žemės ūkio sektorius, kuris įprastai nepasižymi inovatyvumu, aktyvia pokyčių integracija.

Apibendrinant, jau šiomis dienomis vyraujantys klimato kaitos padariniai verčia visuomenę domėtis aplinkosauginėmis problemomis, skleisti apie jas informaciją bei ieškoti jų sprendimo būdų. Tvarumo klausimas ypač aktualus ir verslams, nes siekiant išlikti konkurencingais ir inovatyviais, verslai privalo atsižvelgti į pasaulines aktualijas, derinti vystomo verslo vertybes su visuomenės interesais. Europa 2019 m. gruodžio 11 dieną paskelbė Europos Žaliojo kurso projektą, kurio esmė – iki 2050 metų tapti pirmuoju klimato kaitai neutraliu žemynu. Projekto tikslai numato atrasti priemones, sumažinančias išmetamųjų teršalų kiekį, užtikrinti maisto sistemų tvarumą, pakeisti energijos gamybos procesus į atsinaujinančią energiją ir kt. Žaliojo kurso projekto vystymas yra skaidomas į etapus, o jo pažangumo kontrolei yra numatytos priemonės. Nauda, kurią numatoma, kad atneš įgyvendinto projekto rezultatai yra orientuota į geresnę žmonių gyvenimo kokybę, sveikatą.

1.2. Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo įtaka finansinės apskaitos reglamentavimui

2019 m. gruodžio 11 d. pristačius Europos Žaliojo kurso projektą Europos Komisijai teko svarstyti priemones, kurios padėtų užtikrinti efektyvų projekto numatytų tikslų pasiekimą, Europos Sąjungos piliečių ir verslų integraciją į naująją pertvarką. Griežto reglamentavimo priemonių tuo metu nebuvo numatyta ar priimta, tačiau vyriausybės institucijos siekė informaciją skleisti įvairiais kitais šaltiniais. Pristatant Europos Žaliojo kurso projektą Europos Komisija išleido komunikatus, kuriuose buvo aprašyta projekto įgyvendinimo politika, apimanti numatomus veiksmų planus ir orientacinius terminus Žaliojo kurso projekto tikslų įgyvendinimui. Komunikate pristatyta pertvarka traktuojama kaip galimybė įmonėms tapti modernesnėmis ir konkurencingesnėmis, kartu su Europos Komisijos pagalba, kuri teiks informaciją apie tai, kaip įsitikinti investicijų tvarumu ir patikimumu, rengs įvairaus tipo rekomendacinę medžiagą,

padedančią formuoti tvaresnius strateginius bei operatyvinius tikslus, padės standartizuoti gamtinio kapitalo apskaitos ir atskleidimo metodus (Komisijos komunikatas, 2019). Be minėto dokumento, nuolat buvo ir yra rengiami bei atnaujinami įvairūs priemonių paketai, informaciniai veikslių planai, strategijos bei pasiūlymai, kurie įpareigoja verslus imtis strategijų ir numatyti tvaresnių procesų integracijos įmonės valdymo politikoje rezultatą bei padeda verslams rasti tinkamiausius metodus kaip nukreipti jį į tas sritis, kurios pagal verslo sektorių ir veikimo pobūdį yra aktualiausios ir esminės įmonėje aplinkosaugos perspektyvoje. Pasak Pupkevičiaus (b.m.), Žaliojo kurso pramonės planas kasmet yra papildomas naujomis pataisomis, įstatymų aktais, kurie numato paprastesnę reguliacinę aplinką, geresnę finansavimo prieigą, darbo jėgos įgūdžių tobulinimą ir atsparesnių tiekimo grandinių kūrimą.

Vis dėl to, siekiant didesnės kontrolės Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo procesų efektyvumo palaikyme bei užtikrinimo, kad visi verslai vieningai vykdytų tvarumo pertvarką, pasak Europos Parlamento (2023), 2021 m. Europos Komisija teikė siūlymą dėl naujų ir persvarstytinų teisės aktų paketo priėmimo. Paketas buvo įvardytas kaip pasirengimo įgyvendinti 55 proc. tikslą priemonių rinkiniu. Buvo numatyta, kad rinkinyje turės būti peržiūrėti Europos Sąjungos teisės aktai, kurių turinys apima klimato ir energetikos temas, įskaitant įvairius aktualius pasiūlymus, pavyzdžiui, dėl prekybos taršos leidimų, atsinaujinančios energijos ir energijos vartojimo efektyvumo, žemės naudojimo sektoriaus ir miškininkystės ir kt. Dalis paminėtų pasiūlymų tekstų buvo patvirtinti tik 2023 m. antrojoje pusėje. Tačiau, 2021 m. birželio mėn. Europos Parlamentas patvirtino naują Europos klimato teisės aktą, kuriuo buvo įteisinti Europos Žaliojo kurso politiniai įsipareigojimai. Naujojo įsakymo esminė nuostata buvo Europos Sąjungos įsipareigojimas iki 2030 metų sumažinti išmetamųjų teršalų kiekį, ir iki 2050 m. užtikrinti neutralų aplinkosauginį poveikį planetai – kad į atmosferą būtų išmetama ne daugiau šiltnamio efektą sukeliančių dujų nei jų yra surenkama įvairiomis tvariomis technologijomis ir absorbuojama.

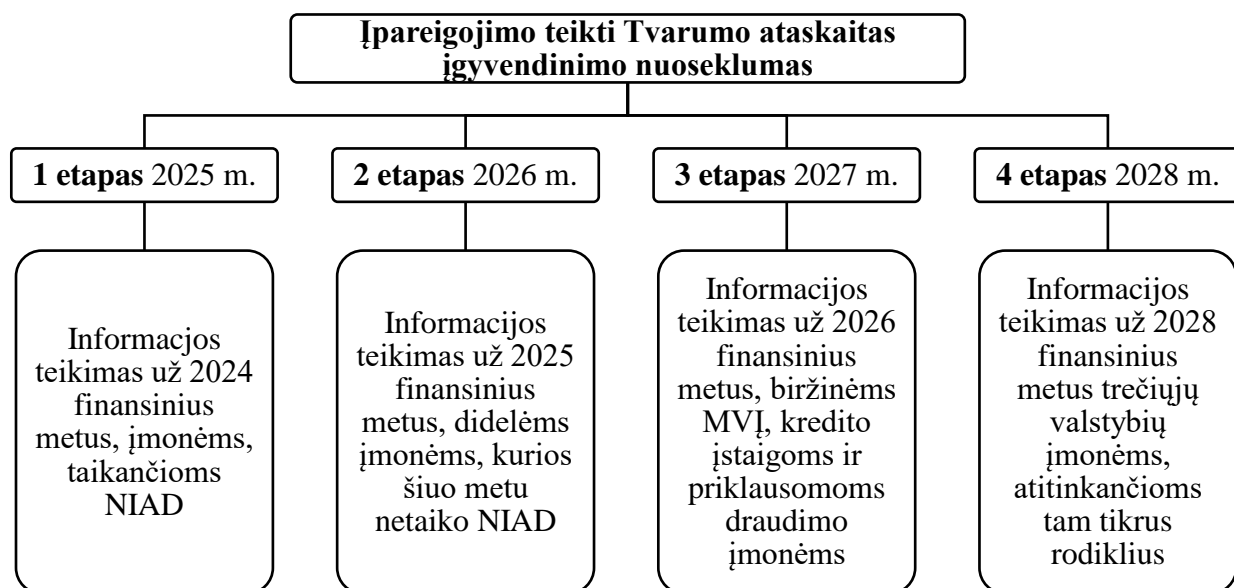
Pagal 2019 m. išleistą Europos Komisijos Žaliojo kurso projekto komunikatą, tam, kad vartotojai ir įmonės efektyviau priimtų tvaresnius sprendimus ir vyrautų mažesnė vadinamoji – ekomanipuliavimo rizika, informacija apie priimtus ir vykdomus tvarumo sprendimus turi būti patikima, palyginama ir patikrinta. Tokios nuostatos vedama Europos Komisija iškelė tikslą „Komisija kovos su melagingais ekologiškumo teiginiais aktyviau dėdama reglamentuojamojo arba kitokio pobūdžio pastangas“ (Consumer Pro, 2021). Realizuojant šį tikslą, buvo numatyta, kad įmonės rengdamos finansinės atskaitomybės ataskaitas, kartu turi imti rengti ir nefinansinės informacijos ataskaitas, kurių rengimą reglamentuoja Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyva (angl. – Non-Financial Reporting Directive, NFRD). Tačiau, pastebėjus, kad minėtose ataskaitose teikiama informacija dažnu atveju neatitinka tikrojo vaizdo, direktyvos nuostatose yra daug spragų bei siekiant sugriežtinti verslų aplinkosauginės atskaitomybės tvarką 2023 m. sausio

5 d. buvo priimta nauja Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva (angl. – Corporate Sustainability Reporting Directive, CSR). Naujoji direktyva nustato vienodus įmonių ataskaitų apie tvarumą standartus, o nauji reikalavimai bus taikomi ženkliai didesniai įmonių skaičiui, nei įpareigojo iki šiol galiojanti Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyva (Markevičienė, 2022). Įmonės bus įpareigosios atskleisti savo verslo modelį bei strategiją, pateikti numatomų tvarumo tikslų ir rodiklių aprašymus bei tų tikslų pasiekimo progresą, nuolat atidžiai stebėti ir matuoti savo vykdomos veiklos poveikį aplinkai bei kitus nematerialaus turto rodiklius ir pagal vieningą priimtą bei patvirtintą standartą periodiškai, reguliariai ir tiksliai teikti savo veiklos nefinansines Tvarumo ataskaitas (Akelis, 2021).

Preliminariais skaičiavimais naujoji direktyva turės įtakos apie 50 tūkst. Europos Sąjungos teritorijoje veikiančių įmonių atskaitomybės rengimo procesams, atitinkamai – apskaitos vedimo bei organizavimo procesams. Direktyva įmonėms numatoma būti pradėta taikyti keturiais etapais (žr. į 1-ą paveikslą).

1 paveikslas

Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatų taikymo etapų pasiskirstymas pagal įmonių specifiką



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Markevičiene, 2022; Europos Vadovų Taryba, 2022.

Direktyvos nuostatos numato, kad nuo 2024 m. įmonių Tvarumo ataskaitas rengti pradėti turės didelės viešojo intereso įmonės, kurios turi daugiau nei 500 darbuotojų bei kurios jau rengia ataskaitas pagal Nefinansinės atskaitomybės direktyvos reikalavimus, 2025 m. direktyvą ims taikyti įmonės, netaikančios Nefinansinės atskaitomybės direktyvos reikalavimų, turinčios daugiau kaip 250 darbuotojų ir (arba) 40 milijonų eurų apyvartą ir (arba) 20 milijonų eurų balansinę vertę, 2026 m. ataskaitas turės pradėti rengti į biržos prekybos sąrašus įtrauktos mažos

ir vidutinės įmonės, kredito įstaigos, priklausomos draudimo įmonės bei kitos įmonės, kurios turi teisę atsisakyti teikti ataskaitas iki 2028 m. (Markevičienė, 2022). Taip pat, 2028 m. direktyvos nuostatos taps privalomos ir trečiųjų valstybių įmonėms, kurių grynoji apyvarta Europos Sąjungoje viršija 150 milijonų eurų, jei bent viena jų patrunuojama įmonė ar filialas Europos Sąjungoje viršija tam tikras ribas (Europos Vadovų taryba, 2022).

Siekiant suteikti verslams aiškumo dėl naujosios direktyvos reglamentuojamųjų ataskaitų rengimo tvarkos, taip pat, Europos Komisija patvirtino 12 Europos Sąjungos tvarumo ataskaitų teikimo standartų, kurie apibrėžia ataskaitų teikimo reikalavimus. Pasak Lopez Mingo (b.m.) Standartai yra skaidomi į du – viską apimančius bendruosius standartus, kurie nusako bendruosius ataskaitų rengimo reikalavimus ir dešimt – aktualių standartų, pateikiančių aplinkosaugos, socialinius ir valdymo aspektus pagal kategorijas, pavyzdžiui, taršos, klimato kaitos, vandens ir jūrų išteklių, bioįvairovės ir kt. Pagal naujuosius reikalavimus rengiamos ataskaitos turės apimti daug platesnius ir gilesnius bendrovių veiklos ir poveikio klimato kaitai duomenis nei dabar, todėl didelei daliai verslų permainos reikš ženklus valdymo pokyčius ir pareikalaus papildomų žmogiškųjų resursų bei specifinių žinių, todėl įmonės turėtų įsivertinti numatomus pokyčius, iš anksto apmokyti atsakingą personalą, sukurti reikalingas metodikas, padedančias kaupti ir kalkuluoti reikalingą informaciją bei numatyti papildomų išlaidų prognozes.

Kalbant apie nacionalinius Lietuvos teisės aktus, Europos Žaliojo kurso projekto patvirtinimas bei jo nuostatų integracija į beveik visas šiuolaikinio pasaulio gyvenimo sritis, turi įtaką ir Lietuvos Respublikos teisės aktų steigimui, atnaujinimui bei papildymui. 2021 metų lapkričio 23 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo pakeitimo įstatymas. Juo remiantis nuo 2022 metų gegužės 1 dienos įsigaliojo naujasis Lietuvos Respublikos Finansinės apskaitos įstatymas, pakeitęs virš dviejų dešimtmečių galiojusį Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą, kuris iki šiol, pasak Eglės Markevičienės (2022) buvo koreguotas tik fragmentiškai, periodiškai atnaujinant tik tam tikrus straipsnius, nekeičiant įstatymo turinio ar jo dalių iš esmės, kas lėmė tai, kad senasis įstatymas jau kurį laiką neatitiko dabartinio, elektroninio laikmečio aktualijų, apimančių tokius su apskaita susijusius procesus, kaip: kompiuterizavimas, automatizavimas, robotizavimas ir skaitmenizavimas. Naujajame Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatyme (2022) įvardintas įstatymo tikslas yra „reglamentuoti finansinės apskaitos organizavimą ir tvarkymą siekiant užtikrinti finansinės apskaitos informacijos tinkamumą ataskaitoms parengti ir subjekto ar informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti“.

Esminius Finansinės apskaitos įstatymo pokyčius galima skaidyti į keturias kategorijas. Pasak (Samantos Blėdienės, b.m.) Visų pirma, keitėsi terminai ir vartojamos sąvokos – keitėsi net tik įstatymo pavadinimas, tačiau ir kiti su apskaitos sritimi susiję terminai. Pavyzdžiui,

buhalterinės apskaitos sąvoka keičiama į finansinę apskaitą, buhalterio specialisto pareigybių pavadinimas keičiamas į finansininką, apskaitą tvarkantį asmenį ar kitą buhalterio pareigų apibrėžimą, pagal pačių įmonių nusistatytą ir jų vidaus tvarkas atitinkančią terminologiją. Antra, tikimasi, kad naujasis įstatymas sudarys verslui geresnes sąlygas – buvo panaikintas reikalavimas laikytis privalomos inventorizacijos, kasos darbo organizavimo bei tam tikrų kitų tvarkų. Įstatymas reglamentuoja, kad už šių vidaus tvarkų efektyvų susiformavimą bei jų laikymosi kontrolės priemonės ir jų realizavimą, kaip ir už skaidrių ir tikrų verslo procesų rezultatų ir duomenų, susijusių su minėtais aspektais, vaizdavimą bus atsakingas pats verslą vystantis subjektas. Teisę sudaryti didžiąją dalį kontrolės priemonių naujasis Finansinės apskaitos įstatymas paliko įmonių vadovams. Trečia, naikinamas ribojimas juridinio vieneto vadovui pačiam tvarkyti apskaitą, tačiau tai įmonių neatleidžia nuo būtinybės apskaitą tvarkyti pagal teisės aktų numatytus reikalavimus, todėl prieš atsisakant buhalterių specialistų paslaugų, ekspertai pataria įsivertinti ar subjekto vadovas turi pakankamai laiko resursų bei finansinių ir mokesčių žinių apskaitos funkcijai atlikti kokybiškai, taip pat, įsivertinti atsakomybes, kylančias už teikiamą klaidingą finansinę informaciją. Galiausiai, itin aktualūs aplinkosaugos temai pokyčiai, reglamentuojami naujajame įstatyme, vertinant per Europos Žaliojo kurso projekto tikslų prizmę, tai apskaitos procesų suderinimas su šiuolaikiniame pasaulyje itin aktualiu procesų modernizavimo ir skaitmenizavimo perversmu ir skatinimu, siekiant daryti kuo mažesnę neigiamą ekologinę įtaką pasauliui (Eglė Markevičienė, 2022).

Naujasis Lietuvos Respublikos Finansinės apskaitos įstatymas yra orientuotas į skaitmenines technologijas ir informacines technologijas pagrįstą apskaitos tvarkymą bei organizavimą. Senojo apskaitos procesus reglamentavusio įstatymo nuostatos buvo keičiamos taip, kad apskaitoje vykdomi procesai taptų tvaresni, mažiau darantys neigiamą įtaką klimato kaitos reiškiniams ir tokiu veikimu, koreliuotų su 2019 m. priimto Europos Žaliojo kurso projekto keliamais tikslais bei didintų Lietuvos valstybės pažangumą aplinkosaugos srityje. Keičiantis įstatymui buvo patvirtintos kelios įstatymo nuostatų korekcijos ar papildymai, susiję su minėtais veiksniais (žr. į 1-ą lentelę).

1 lentelė

Su tvarumu susijusios nuostatos finansinę apskaitą reglamentuojančiuose nacionaliniuose teisės aktuose

Apskaitos tvarkymo objektas	Reglamentavimas	
	LR buhalterinės apskaitos įstatymas (iki 2022 m. gegužės 1 d.)	LR Finansinės apskaitos įstatymas (nuo 2022 m. gegužės 1 d.)
Apskaitos dokumento samprata	Popierinis arba elektroninis dokumentas, kuriuo patvirtinama ūkinė operacija ir kuriame yra	Skatinimas elektroninių apskaitos dokumentų sudarymo, keičiama dokumento apibrėžtis orientuojantis į jo turinį, o ne

Apskaitos tvarkymo objektas	Reglamentavimas	
	LR buhalterinės apskaitos įstatymas (iki 2022 m. gegužės 1 d.)	LR Finansinės apskaitos įstatymas (nuo 2022 m. gegužės 1 d.)
	rekvizitai tos ūkinės operacijos tapatumui nustatyti. Dažniausiai suprantamas, kaip popierinis dokumentas, todėl vyrauja spausdinimo ir popierinių dokumentų kaupimo problema.	pateikimo ar parengimo būdą, formą, laikmeną. Keičiama terminologija, siekiant, kad apskaitos dokumento suvokimas pirmiausia būtų siejamas su skaitmeniniais duomenimis.
Apskaitos dokumento informacija	Vienas iš privalomųjų apskaitos dokumento rekvizitų yra asmens, turinčio teisę pasirašyti apskaitos dokumentą vardas, pavardė bei parašas ir pareigos. Tokia nuostata skatina naudoti popierinius dokumentus, nesant galimybei identifikuoti pasirašančiojo el. būdu.	Atsisakoma pasirašančio asmens vardo, pavardės ir parašo rekvizitų (negalioja grynųjų pinigų atsiskaitymų dokumentams), siekiant išvengti dokumentų spausdinimo pasirašymo procesui.
Apskaitos dokumento parengimas ir pateikimas	Įstatymas reglamentuoja, kad apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos metu arba jiems Pasibaigus, neišskiriant informacijos apie dokumento perdavimo ar sukūrimo priemones, formas ir būdus.	Skatinant el. apskaitos dokumentų rengimą, teikimą ir apdorojimą (system to system duomenų perdavimo principą), nustatyta, kad kai el. dokumentas teikiamas verslo subjektui, jis gavėjui teikiamas jį parengusio subjekto pasirinktomis priemonėmis, o kai teikiamas viešojo sektoriaus subjektui – turi būti teikiamas per E. sąskaita platformą.
Apskaitos dokumentų saugojimas	Subjektas privalo saugoti visus apskaitos dokumentus, įstatymų numatytą laikotarpį, nepaisant to, kad duomenys yra pateikti valstybės informacinėms sistemoms (i.MAS, E. sąskaita ir pan.).	Subjektui leidžiama atskirai nesaugoti apskaitos dokumentų, kurie pateikti į informacinę sistemą E. sąskaita arba jei yra užtikrinti tam tikri reikalavimai veiklos valdymo informacinėse sistemose.
Apskaitos registrai	Apskaitos registras apibrėžiamas kaip remiantis apskaitos dokumentais parengta ūkinių operacijų suvestinė, kurioje apibendrinami jų duomenys. Apibrėžtyje neteikiama pirmenybė elektroniniams apskaitos registrams. Įstatymas nenurodo konkrečių apskaitos registru, kuriuos turi sudaryti subjektas	Siekiami skatinti elektroninių apskaitos registru sudarymą. Įstatymas nenumato registru būdo, formos ir laikmenos, kad didesnis dėmesys būtų skiriamas elektronei, o ne popierinei formai. Nurodomi privalomi apskaitos registrai, suteikiant subjektui galimybę įsivertinti kitu registru būtinybę.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 pakeitimo įstatymo ir lydinių įstatymų projektų aiškinamuoju raštu, 2021.

Didžioji dalis lentelėje išskirtų nuostatų pasikeitimų yra orientuoti į apskaitos skaitmenizavimą ir modernizavimą, skatinant įtraukti į apskaitos procesą kuo daugiau informacinių technologijų, elektroninių dokumentų, duomenų rinkmenų formatų, elektroninių informacijos bei dokumentų perdavimo ir saugojimo priemonių ir platformų. Naujų įstatymo nuostatų, susijusių su skaitmenizavimu, integracija į įmonių veiklos procesus, nulemtų ženkliai sumažėjanti popieriaus sunaudojimo lygį, popierinių dokumentų kaupimo, valdymo ir tvarkymo eliminavimą iš įmonės vidinių tvarkų, taip tampant aplinkai draugiškesniu verslu, nes pasauliniu mastu perteklinis popieriaus naudojimas yra masinio miškų nykimo priežastis, kuri yra vienas iš veiksnių, smarkiai lemiančių klimato kaitą. Tuo metu apskaitos procesų modernizavimas bei

robotizavimas, kaip teigiama Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte (2021), leis sumažinti duomenų įvedimo klaidų riziką, trumpins duomenų įvedimo laiką, taip pat gerins duomenų kokybę, mažins darbo sąnaudas, prireikus nebus gaištamas laikas dokumento paieškos procesams, nes bet kuris asmuo, turintis teisę susipažinti su apskaitos dokumentu, tai galės padaryti bet kuriuo metu ir bet kurioje vietoje, kuri suteiktą galimybę naudotis elektroninėmis priemonėmis bei užtikrintų reikalaujamus saugumo parametrus.

Svarbu paminėti ir tai, jog kartu su naujuoju Finansinės apskaitos įstatymu buvo priimti ir lydimieji įstatymų pakeitimai – kartu buvo patvirtintas ir daugiau nei dešimties susijusių įstatymų pakeitimo paketas, susidedantis ne tik iš įstatymų, tačiau ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų, administracinių nusižengimų kodekso, baudžiamojo kodekso ir kitų įgyvendinamųjų teisės aktų pakeitimų, kurie, taip pat, turės įtakos apskaitos proceso organizavimui ir rengimui, todėl yra itin aktualūs ir reikalaujantys platesnės apskaitos ekspertų analizės. Vienas reikšmingesnių susijusių teisės aktų pakeitimų Europos Žaliojo kurso projekto tikslų įgyvendinimo ir tvarumo perversmo kontekste yra Lietuvos Respublikos įmonių atskaitomybės įstatymo, reglamentuojančio „įmonių finansinę atskaitomybę, reikalavimą atlikti įmonių finansinių ataskaitų auditą, įmonių finansinių ataskaitų skelbimo tvarką, metinio pranešimo, mokėjimų valdžios institucijoms ataskaitos parengimo ir skelbimo tvarką, atsakomybę už įmonių finansinių ataskaitų, metinio pranešimo rengimą ir skelbimą“ (LR įmonių atskaitomybės įstatymas, 2023) nuostatų dėl metinio finansinio ataskaitų rinkinio parengimo pokyčiai. Atnaujintas įstatymas numato, kad dideli verslo subjektai turės prievolę metiniame pranešime pateikti informaciją, susijusią su kova su korupcija ir kyšininkavimu bei su subjekto veiksmais dėl klimato, rodančio įmonės aplinkosauginio pažangumo, prisidedant prie Europos žaliojo kurso projekto tikslų, lygį. Pasak Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo pakeitimo įstatymo aiškinamojo rašto (2021), reikalavimas subjektams kasmet viešai skelbiamose ataskaitose pateikti informaciją, susijusią su klimato kaitos klausimu, skatintų subjektus atkreipti dėmesį į aplinkosauginius klausimus ir imtis atitinkamų veiksmų dėl klimato kaitos efekto švelninimo, pavyzdžiui, savo veikla mažinti taršą, naudoti ekologiškus produktus, naujas technologijas, taikyti žiedinės ekonomikos principus ir pan. Su klimato kaita susijusios informacijos atskleidimas subjekto nefinansinėse ataskaitose yra aspektas, kuris yra itin teigiamai vertinamas investuotojų ar kitų suinteresuotų šalių, pavyzdžiui, svarstančių subjektui teikti papildomą finansavimą (bankų, finansinę paramą teikiančių institucijų, verslų fondų ir kt.), Pateikiant galutinį įvertinimą – verslo subjektas dėl kuo išsamesnės tokio tipo informacijos atskleidimo gautų papildomos, skirtingo tipo naudos.

Apibendrinat, Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo nuostatas reglamentuoja 2021 m. birželio mėn. patvirtintas Europos klimato teisės aktas. Be įvairių kitų naujų ar papildytų su

aplinkosaugos veiksniais susijusių teisės aktų, valdančiosios institucijos, nuolat leidžia įvairius pasiūlymus, gaires, priemonių paketus bei strategijas, susijusias su tvarumo reforma. Esminis, didelę reikšmę verslo aplinkai turintis naujas, 2023 sausio mėn. priimtas, teisės aktas, užtikrinantis, kad verslo teikiama informacija apie priimtus ekologinius sprendimus būtų palyginama, patikima ir patikrinta, yra Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva, kuri iš dalies pakeičia seniau vyravusią Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvą. Naująją direktyvą įmonės turės pradėti taikyti jau nuo 2024 m., pagal Europos Komisijos numatytus etapus. Žaliojo kurso projekto patvirtinimas turėjo įtakos ir Lietuvos nacionaliniams teisės aktams. Numatomas apskaitos procesų skaitmenizavimas, robotizavimas bei modernizavimas buvo viena iš priežasčių iš pagrindo pakeisti iki 2022 m. gegužės mėn. vyravusį LR buhalterinės apskaitos įstatymą į LR finansinės apskaitos įstatymą, kuriame buvo patvirtintos naujos nuostatos ar pakoreguotos senosios, kurios skatina subjektus atsisakyti popierinių dokumentų naudojimo bei kaupimo, o pereiti prie tvaresnės veiklos politikos, naudojant elektrinius dokumentus, elektronines duomenų perdavimo bei kaupimo priemones, integruoti daugiau informacinių technologijų, kompiuterizuotų darbo modelių, taip prisidedant prie Žaliojo kurso projekto tikslų įgyvendinimo.

1.3.Tvarumo apskaitos tendencijos

Žaliojo kurso projekto iniciatorė dabartinė Europos Komisijos pirmininkė Ursula von der Leyen teigė, kad ilgalaikėje perspektyvoje Žaliojo kurso projekto įgyvendinimas yra ekonominė būtinybė, nes tiems verslams, kurie pirmieji ir greičiausiai įgyvendins tvarumo perversmą, atsivers visos ekologinės pertvarkos galimybės. Tvarumo perversmas apims visus ekonomikos sektorius. Kai kuriems sektoriams, pvz., transporto, pastatų, žemės ūkio, energijos gamybos, tenka didžiulė išmetamo šiltnamio efektą sukeliančių dujų kiekio dalis, todėl aplinkosauginiai pokyčiai, numatoma, kad juos palies labiausiai. Kitiems sektoriams, pvz., finansų, teks kreipti privatųjį kapitalą bei kitus resursus į tvaresnių investicijų integraciją bei vidaus kontrolės pokyčių procesus (Europos Komisija, b.m.). Pasak Bloomfield (2020) finansų sektoriaus laukiančius pokyčius galima būtų detalizuoti į: strateginių planų formavimą, siekiant nustatyti investicijų į žaliąjį perversmą galimybes ir rezultatus, tvarios apskaitos modelių kūrimą bei integraciją, siekiant gebėti atskleisti aplinkosauginių procesų ir veiksmų įtaką įmonei, anglies dioksido emisijos bei neatsinaujinančios energijos šaltinių naudojimo mažinimo priemonių vertinimą bei integraciją.

Aktyvus įmonių veikimas aplinkosauginiais klausimais, kuris tiesiogiai koreliuotų su aktualiomis visuomeninėmis problemomis, šiuo atveju numatoma pasauline ekologinės katastrofos rizika, bei su Europos Žaliojo kurso projekto paskelbtų iniciatyvų siekiamais rezultatais, pasak Ayittey, Dhar ir Sarkar (2020) gali padėti bendrovėms ne tik gauti išteklių,

strateginei ir esminei veiklos plėtrai, bet ir įgauti įmonės prekių ar paslaugų vartotojų pasitikėjimą bei palankumą ir pelnyti didesnę potencialių investuotojų susidomėjimą. Tačiau, tvarumo perversmas, taip pat, reikalaus iš kiekvienos įmonės daug resursų, ne tik finansinių, bet ir kokybinių – efektyvaus pokyčių valdymo, iniciatyvumo, finansų sektoriaus specialistų įsitraukimo bei jų kompetencijų gerinimo, nuolatinio domėjimosi aplinkosauginėmis naujovėmis ir susijusiais leidiniais bei įstatymų pataisomis ir kt. Europos Žaliojo kurso projekto patvirtinimas ir skatinimas verslo sektorių įgalinti veiksmus, padėsiančius efektyviai siekti minėto projekto numatytų tikslų bei su aplinkosauga susijusių nuostatų patvirtinimas apskaitos tvarkymą ir organizavimą reglamentuojančiuose teisės aktuose, verčia už įmonių apskaitos procesus atsakingus asmenis bei vadovus susidurti su naujais veiklos iššūkiiais bei ieškoti ir sėkmingai bei efektyviai į veiklą integruoti jų sprendimo būdus (žr. į 2-ą lentelę).

2 lentelė

Žaliojo kurso projekto įgyvendinimo keliami iššūkiai apskaitos srityje bei jų sprendimo būdai

Aspektas	Iššūkis	Sprendimas
Atskaitomybės, palyginamumo ir skaidrumo reikalavimas	Teisės aktai reikalauja griežtesnės aplinkosauginių procesų rolės įmonės veiklai atskleidimo. Susiduriama su problema, kaip rinkti, analizuoti bei pateikti atskaitomybėje aktualius duomenis.	Diegti stipresnes ir modernesnes apskaitos ir programines sistemas, kurios gebėtų fiksuoti ir apdirbti reikalingą informaciją, investuoti į apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimą, mokymus apie aplinkosaugą, EK reikalavimus.
Aplinkosauginio turto ar įsipareigojimų vertės nustatymas	Naujoji tvarumo ataskaitų tvarka reikalauja atskleisti balansui priskiriamus aplinkosauginius komponentus kiekybine bei tikslia išraiška, tačiau jų vertinimas yra sudėtingas, specifinis.	Skirtingų sričių specialistų bendradarbiavimo skatinimas su apskaitos specialistais. Siūloma kreiptis pagalbos į aplinkosaugos ekspertus, konsultantus, turto vertintojus. Minėtų sričių specialistai galėtų padėti įmonei sukurti pažangias metodikas.
Aplinkosauginių sąnaudų integracija į finansinę atskaitomybę	Naujoji tvarumo ataskaitų tvarka reikalauja atskleisti aplinkosauginių sąnaudų kiekybines vertes įmonės atskaitomybėje, tačiau nėra nurodyti tikslūs metodai ar formatai, praktikoje trūksta pavyzdžių kaip tai realizuoti, todėl apskaitos specialistams tai gali būti sudėtinga.	Suformuoti efektyvią apskaitos politiką ir metodus aplinkosauginių sąnaudų identifikavimui, skaičiavimui ir pateikimui atskaitomybėje. Suderinti viziją su suinteresuotomis šalimis. Rasti įmonei pasiteisinantį efektyviausią metodą sąnaudoms apskaityti.
Aplinkosaugos veiksmų pažangumo išmatavimas ir įvertinimas	Naujieji teisės aktai reikalauja nuolat matuoti įmonės pažangumą, siekiant aplinkosauginių tikslų, tačiau apskaitos specialistams sudėtinga nustatyti teisingiausią metodą tai atlikti, suderinti teikiamos informacijos turinį su suinteresuotomis šalimis.	Integruoti į įmonės veiklą aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikas (KPI metodą, anglies dioksido emisijos apskaitą, EMS sistemą). Kreiptis pagalbos į nepriklausomus specialistus, auditą, kad būtų patvirtintas duomenų teisingumas ir patikimumas.
Duomenų valdymas ir sauga	Padidėjus valdomos ir apskaitomos informacijos kiekiui daugės jautrių duomenų, didės įmonės naudojamų sistemų apkrova.	Tobulinti esamas sistemas, kad apdorotų didesnius kiekius informacijos, sudaryti griežtą duomenų tvarkymo tvarką ir diegti saugumo priemones, papildomas atsarginių kopijų įrankius.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lako (2019), Makarenko ir Plastun (2017), Europos Komisija (b.m.) ir kt.

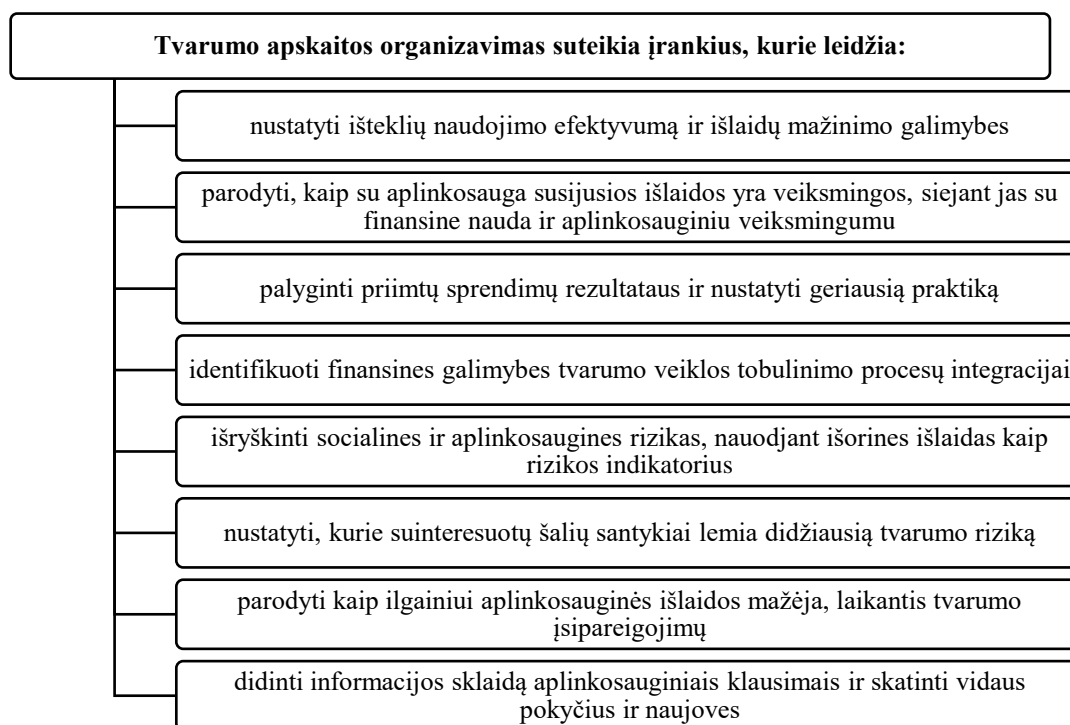
Atsižvelgiant į lentelėje pateikimą informaciją, galima pastebėti, kad integruojant į verslą aplinkosauginius aspektus, itin plečiasi apskaitą tvarkančio asmens pareigybių bei atsakomybių spektras. Tvarumo plėtra apskaitos specialistus verčia suteikti įmonėms pagalbą integruojant tvaraus verslo praktikas į jų valdymo, vadybos ir atskaitomybės politikas, dėti pastangas įsisavinti tvaraus vystymo nuostatas ir reikalavimus ir atrasti metodus, palankius jų taikymui praktikoje, skatinti verslą imtis iniciatyvų aplinkosaugos veiksnių pažangumui užtikrinti, pavyzdžiui, skatinti skirti daugiau investicijų skaitmenizavimo ir modernizavimo procesams, naujų modelių ir metodų adaptacijai įmonės veikloje, domėtis priemonėmis, kurios galėtų mažinti įmonės veiklos daromą įtaką ekologijai, sukurti veiksmingą atskaitomybės sistemą, kuri atskleistų visą teisės aktų apibrėžiamą aktualią informaciją, susijusią su įmonės pažangumu aplinkosauginėje srityje (Makarenko ir Plastun, 2017). Taip pat, vis labiau suprantant žmonijos veiklos įtaką klimato kaitos procesams ir ateities gyvenimo kokybės perspektyvai, atsiranda reglamentuoti reikalavimai bendrovėms rinkti ir viešinti įrodymus, kad jos yra socialiai atsakingos ir jų pažangumo lygis aplinkosauginiais klausimais kyla. Ekonominės pažangos dėmesio centras perkeliamas iš ekonominės plėtros į tvarųjį vystymąsi, todėl tradicinė finansinė apskaita šiuo metu patiria transformacijos procesą, kurio metu faktiniai finansinės apskaitos duomenys vis dažniau papildomi nefinansiniais duomenimis, susijusiais su aplinkosauginiais veiksniais (Žaptorius, 2017), kurių rinkimo, sisteminimo bei vertinimo problematika, taip pat, buvo tirama 2-oje lentelėje. Siejant tradicinės finansinės apskaitos procesus su aplinkosauginio pažangumo vertinimo veiksniais yra gaunama nauja koncepcija – žalioji apskaita (angl. Green Accounting).

Žalioji, arba kitaip tvarumo, apskaita tai naudinga priemonė, kuri gali būti taikoma verslo sektoriuje siekiant padėti bendrovėms ir organizacijoms tapti tvaresnėmis. Taikant tvarumo apskaitą yra pripažįstamas svarbus finansinės informacijos transformavimo vaidmuo ir matoma, kaip tradicinė finansinė apskaita gali būti išplėsta, siekiant orientuotis į tvarumo poveikį įmonei. Finansinių duomenų išplėtimas apima aplinkosauginį, socialinį ir ekonominį poveikį, o jų analizė leidžia formuoti sprendimų priėmimus (Žaptorius, 2017) Trumpai tariant, tvarumo apskaita, tai finansinės informacijos generavimas, analizė ir naudojimas, siekiant pagerinti bendrą aplinkosaugos, socialinį ir ekonominį veiksmingumą. Pasak Lako (2019), Žalioji apskaita yra nauja apskaitos paradigma, kuri yra grįsta dvasingumo vertybėmis, skirta palaikyti planetos, žmonių, pelno ir nacionalinės valstybės tvarumą. Gonzales ir Mendoza (2021) pabrėžia, kad žalioji apskaita suteikia informacijos vartotojams duomenų apie aplinkosaugos aspektus, kurie turi įtakos verslo vertinimui, o Rounaghi (2019) papildoma tvarumo apskaitos sąvoką tuo, kad ši apskaitos rūšis apima aplinkos sąnaudų įtraukimą į galutinius bendrovės finansinius veiklos rezultatus. Pasak Žaptoriaus (2017) „tvarumo apskaita iš esmės yra grindžiama išplėsta funkcionuojančia tradicinės finansinės apskaitos sistema“.

Tvarumo apskaitos propagavimas turėtų tapti įmonės tvarumo veiksmų pritaikymo praktikoje priemone, kadangi tvarumo apskaitos teikiama informacija įmonės viduje gali būti naudojama kaip individualaus verslo tvarumo plėtros efektyvinimo priemone, nes tvarumo apskaitos rezultatai atskleidžia daug aktualios informacijos tiek vidaus tiek išorės informacijos vartotojams (žr. į 2-ą paveikslą).

2 paveikslas

Tvarumo apskaitos teikiamų duomenų panaudojimo galimybės



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Žaptorium, 2017 ir Makarenko, I., Mynhardt, H., Plastun, A. (2017)

Visgi, dabartiniu metu tvarumo apskaita daugeliui įmonių yra plati eksperimentavimo erdvė, kadangi nėra nė vienos tikslios, griežtai reglamentuotos ir išsamios metodologijos kaip ši apskaitos sritis turėtų būti organizuojama ir praktikoje įmonės tvarumo apskaitos įrankius dažnai taiko dalinai, koncentruojantis į atskirus skirtingus elementus pagal savo galimybes, siekius ir kompetenciją (Eckert, E. ir Kovalevska, O., 2021).

Vienas iš tvarumo apskaitos vystymo procesų yra galimas esamų įmonės finansinių ataskaitų transformavimas, kadangi tvarumo apskaita, kaip teigia Bužinskienė (2022), yra apskaitos sistema, kuri įtraukia į apskaitą aplinkosaugos turtą (investicijas, skirtas aplinkos apsaugai), aplinkosaugos įsipareigojimus, pajamas iš aplinkos (ekonominę naudą įmonei, atsirandančią dėl jos aplinkosaugos priemonių) ir aplinkosaugos sąnaudas (įmonės patiriamas išlaidas, siekiant sumažinti atsinaujinančių ir neatsinaujinančių išteklių naudojimą). Visi šie

komponentai, norint, kad jie atsispindėtų parengtoje bendrovės atskaitomybėje, koku nors formatu turi būti įtraukiami į ataskaitas. Pavyzdžiui, kai kurie tvarumo apskaitos metodai siūlo sukurti alternatyvių sąskaitų rinkinį, kuris leistų įmonei atstovauti save kaip tvarią. Naujosios sąskaitos gali apimti investuojamas į tvarumą sąnaudas ir pelną, galimas aplinkosauginės, socialinės ir ekonominės rizikas. Detalesnė informacija, pateikiama papildomose sąskaitose, leistų bendrovei identifikuoti ir priimti išsamesnius ekologinius, aplinkosauginius sprendimus, vertinti tvarumo perversmo pažangumą, įtaką įmonės rezultatui (Žaptorius, 2017).

Rengiant finansines ataskaitas pagal žaliosios apskaitos principus, minėtose papildomose buhalterinėse sąskaitose apskaitomi duomenys gali būti integruojami į tradicines finansinių ataskaitų formas. Pasak Lako (2019), papildomai formuojamos žaliosios apskaitos balanso ataskaitos turto dalyje gali būti įtraukiami du nauji aplinkosauginiai elementai – gamtinių išteklių turtas bei socialinės ir aplinkos investicijos. Šie du komponentai apima ekologiško turto struktūrą, kurią sudaro investicijos į aplinkosauginės ir socialinės atsakomybes. Įsipareigojimų dalyje gali būti įterpiami neapibrėžtieji socialiniai ir aplinkosaugos įsipareigojimai, kurie rodo prievolę įmonei įgyvendinti žaliąjį verslą ir atsakomybę už ekonominius nuostolius, kuriuos dėl įmonės veiklos visuomenė ir valstybė patyrė dėl žalingos verslo įtakos aplinkai. Taip pat, nuosavo kapitalo dalyje gali būti įterpta Socialinės paramos sąskaita, kuri apima geranorišką verslo įsitraukimą ir lėšų aukojimą visuomenės nariams, kurioms reikalinga socialinė pagalba. Patirtos išlaidos finansuojamos iš grynujų pajamų arba iš nepaskirstytojo pelno. Todėl, žvelgiant iš žaliosios apskaitos perspektyvos, šios išmokos laikomos savininko nuosavybės vertės sumažėjimu (Bužinskienė, 2022). Tuo tarpu, papildomai rengiamos pelno (nuostolių) ataskaitos išplėtimas gali apimti išorines aplinkos, socialines ir ekonomines sąnaudas, kurios įprastai nėra išskiriamos tradicinėje finansinėje atskaitomybėje. Minėti straipsniai gali apimti: atliekų surinkimo, tvarkymo, perdirbimo išlaidas, stichinių nelaimių socialines išlaidas, aplinkosauginio pažangumo vertinimo audito išlaidas, taršos kaštus, aplinkosauginių mokesčių sąnaudas, taršos kontrolės išlaidas, žalos aplinkai išlaidas, socialinės ir aplinkosauginės informacijos atskleidimo išlaidas, nepriklausomų ekspertų konsultacijų aplinkosauginiais klausimais išlaidas ir kt. (Bužinskienė, 2022).

Siekiant smulkiau detalizuoti ir iššifruoti įmonės ekologines sąnaudas ir pajamas, įmonės reikmėms, taip pat, be įprastinių finansinių ataskaitų šablonų modifikavimo, gali būti sudaroma papildoma ekologinė arba aplinkosauginė finansinė ataskaita (Abdullah, Yuliana, 2018). Pasak Žaptoriaus (2017), ekologinė finansinė ataskaita iš esmės yra apibendrinta įmonės sąnaudų ir pajamų ataskaita, kuria stengiamasi lyginti ir atskleisti vienoje vietoje informaciją apie bendras įmonės aplinkosaugos išlaidas ir visas susijusias finansines santaupas, gautas iš veiklos rezultatų, konkrečiu nagrinėjamu laikotarpiu. Ataskaita siekiama užfiksuoti visus svarbiausius su

aplinkosauga susijusių išlaidų elementus, jų vertines išraiškas, įmonei priimtina ir patogiausia metodika bei forma (žr. į 3 lentelę).

3 lentelė

Detalizuotos aplinkosauginės finansinės ataskaitos formos pavyzdys

Eil. nr.	Straipsnis
IŠLAIDOS EKOLOGIJAI	
1	Bendrosios veiklos išlaidos Personalo išlaidos (personalo išlaidų, skirtų aplinkosaugos vadybai, paskirstymas)
2	Tiekėjai: bendrosios veiklos išlaidos, skirtos ekologijai
3	Reguliavimas ir kontrolė: apima valstybinius ir savivaldybinius mokesčius, atliekų tvarkymo licencijas, sąvartynų ir klimato kaitos mokesčius Kitos: įnašai ekologinėms grupėms
4	Kapitalizuotos išlaidos – nusidėvėjimas, integruotos kapitalizuotos išlaidos
Iš viso ekologinių išlaidų	
EKOLOGINĖS PAJAMOS	
Generuojamos pajamos	
5	Pajamos iš atliekų panaudojimo Papildomos pajamos už ekologinę kainos priemoną Papildomas verslas, kuriamas dėl ekologinės reputacijos
Išlaidų taupymas	
6	Atliekų šalinimo išlaidų sumažinimas Energijos taupymas Pakavimo išlaidų mažinimas
Valdymo išlaidų mažinimas	
7	Sąvartynų mokesčių santaupos Klimato kaitos mokesčių santaupos Nuotekų santaupos Baudų vengimas
Gautos dotacijos ir subsidijos	
8	Turto mokesčio lengvata už energiją taupančius prietaisus
Iš viso ekologinių pajamų	
GRYNASIS EKOLOGINIS PELNAS (NUOSTOLIS)	

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Abdullah ir Yulliana, 2018, Žaptorium, 2017.

Įmonės aplinkosauginių sąnaudų bei pajamų atskleidimas ir skaidymas į kategorijas, numatoma, kad gali turėti didelį poveikį įmonės tvarumo perversmo integracijos pažangumo vertinime, taip pat, tokio tipo finansinės ekologinės informacijos atskleidimas yra naudingas įmonės vidaus procesams – išlaidų bei pajamų vertinimui, lyginimui, geresnių strateginių sprendimų formavimui.

Be kiekybine verte atskleistų aplinkosauginių aspektų įmonės veiklos procesuose, naujoji Tvarumo ataskaitų direktyva numato prievolę įmonei atskleisti savo klimato kaitos švelninimo planus pereinamuoju laikotarpiu, įtakos klimato kaitai mažinimo politiką, veiksmus bei jų įgyvendinimui skirtus išteklius, susijusius tikslus ir esamą bei numatomą įmonės pažangumą, siekiant aplinkosauginių problemų mažinimo tikslų, numatytų Europos Komisijos (Rinkevičė, b.m.). Savo nuožiūra nustatyti tikslų ir suinteresuotų šalių interesus atitinkantį pažangumo vertinimą verslams gali būti sudėtinga bei toks naudojamas metodas gali būti laikomas nepagrįstu ir nepatikimu, todėl, šiam procesui įgyvendinti yra siūloma naudotis įvairiomis aplinkosauginio

vertinimo metodikomis. Viena jų gali būti – KPI's metodas, kurį taikant įmonės pažangumas nustatomas kalkuliuojant, analizuojant bei lyginant nustatytus pagrindinius susijusius veiklos rodiklius. Būtina atkreipti dėmesį, kad privalomas tokių rodiklių skaičiavimas, atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką, ir atskleidimas finansinėje atskaitomybėje – tvarumo ataskaitoje, yra numatomas ir naujojoje Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvoje. Aplinkosauginio pažangumo vertinimui nustatyti siūloma skaičiuoti tokius veiklos rodiklius: energijos suvartojimo kiekį iš neatsinaujinančių ir atsinaujinančių šaltinių (dažniausiai didelio poveikio klimatui sektoriuose), šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijos kiekį visose įmonės veiklos srityse, intensyvumo rodiklius – energijos suvartojimo kiekį, tenkantį grynujų pajamų vienetui, ŠESD emisijos kiekį, tenkantį grynujų pajamų vienetui, vandens sunaudojimo normas, atliekų susidarymo ir perdirbimo normas ir kt. Taip pat, dar viena metodika, padedanti nustatyti įmonės veiklos įtakos pasikeitimus aplinkosaugos srityje yra anglies dioksido apskaitos vykdymas ir jos rezultatų lyginimas (Europos Komisijos deleguotas reglamentas (EU) 2023/2772, 2023).

Įprastai įmonės finansinių ataskaitų informacijos vartotojų praktikoje yra sutinkama daug – nuo mokesčių reguliavimo institucijų, kreditorių, darbuotojų, iki tiekėjų ar pirkėjų, tačiau finansinė apskaita bei jos rezultatai, visų pirma yra skirti investuotojams, siekiant informuoti juos apie bendrovės finansinį rezultatą, kad šie galėtų priimti strategiškus investicinius sprendimus, užtikrinančius įmonės veiklos efektyvumą, plėtrą, tęstinumą. Todėl organizuojant ir tvarkant apskaitą, praktikoje pagrindinis dėmesys skiriamas bendrovės finansinėms ataskaitoms, kuriose atsispindi įmonės veiklos rezultatas, veiklos tendencijos, o pastaruoju metu dar ir informacija apie bendrovių pažangumą tvarumo srityje.

Praktikoje didžiosios viešojo intereso bendrovės, kurių vidutinis metinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus viršija 500 darbuotojų bei turto vertė viršija 20 mln. eurų arba grynosios pajamos viršija 40 mln. eurų, kartu su finansinių ataskaitų rinkiniu nuo 2017 m. turi prievolę teikti socialinės atskaitomybės ataskaitas, kuriose pateikiama su aplinkosaugos, socialiniais ir personalo, žmogaus teisių užtikrinimo, kovos su korupcija klausimais susijusi informacija. Ši informacija turi būti teikiama tokios apimties, kiek būtina įmonės plėtrai, veiklos rezultatams, būklei ir jos veiklos poveikiui suprasti (LR Finansų ministerija, 2021). Tokių ir panašaus tipo jau dabar rengiamų aplinkosauginio turinio ataskaitų rengimas nebuvo griežtai reglamentuotas. Jų rengimo nuostatas galima rasti Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvoje, kuri, kaip jau buvo minėta anksčiau, numatė reikalavimus įmonėms pateikti informaciją apie poveikį, kurį jų veiklos rezultatams, būklei ir pokyčiams turi tvarumo aspektai (išorės poveikis įmonei), ir apie poveikį, kurį jos pačios daro žmonėms ir aplinkai (įmonės poveikis išorei). Tačiau, kadangi ataskaitų turinys buvo aiškiai neįvardintas teisės aktu, iki šiol rengtos verslo subjektų ataskaitos tarpusavyje skiriasi ir yra sunkiai palyginamos, gana

fragmentiškos, ne visada pateikiančios esminius rodiklius, komentarus ar išvadas (Bužinskienė, 2022). Taip pat, vis didėjanti problema, pastebima verslo sektoriuje yra didėjantys vadinamojo žaliojo smegenų plovimo mastai, kai įmonės bando manipuluoti tiksline auditorija – vartotojais ar investuotojais, pateikdamos netikslius ir faktinio pagrindo neturinčius teiginius apie įmonės aplinkosauginį pažangumą, deklaruodamos verslo tvarumą, aplinkosaugą ar socialinę atsakomybę, siekiant save bei savo produktus pristatyti kaip tvaresnius, nei iš tiesų yra (Markevičienė, 2022). Minėti veiksniai, paskatino Europos Komisiją imtis veiksmų, tvarumo ataskaitų teikimo tvarkos suvienodinimui ir sugriežtinimui visoje Europoje. Šiam tikslui pasiekti, kaip jau buvo aptarta anksčiau, 2023 m. sausio mėn. buvo priimta Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva, įpareigojanti įmones privalomai reikšmingiau vertinti ataskaitose teikiamus duomenis, pateikti juos kiekybine verte, griežtini įmonės tvarumo valdymo ir susijusias politikas, kas lėmė intensyvesnį įmonių susidomėjimą žaliosios apskaitos integravimu, kurio galimybės ir nauda jau buvo apibūdinama anksčiau, į jau vyraujančios finansinės apskaitos procesus, kad būtų galimybė tinkamai atskleisti ataskaitose direktyvos numatytus reikalavimus.

Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva numato, kaip finansų rinkos dalyviai turėtų atskleisti informaciją apie tvarumą galutiniams investuotojams ir turto savininkams (Europos parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464, 2022). Direktyvos nuostatos nurodo, kad rengiant ataskaitų rinkinį į vadovybės pranešimą privalo būti įtraukiama informacija, kuri leistų suprasti įmonės poveikį tvarumo klausimams bei informacija reikalinga poveikiui, kurį bendrovės veiklos pokyčiams, būklei bei veiklos rezultatams turi tvarumo klausimai suprasti. Teisės aktas įpareigoja įmones teikti tik tokią informaciją, kuri būtų orientuota į ateitį bei būtų retrospektyvi – kokybinė ir kiekybinė. Patvirtintos direktyvos nuostatų turinyje yra pateikti konkretūs aspektai, kuriuos bendrovės, turinčios prievolę rengti Tvarumo ataskaitas, privalo jose atskleisti (žr. į 4 lentelę).

4 lentelė

Privalomi Tvarumo ataskaitos atskleidimai, remiantis Tvarumo ataskaitos teikimo direktyvos nuostatomis

Eil. Nr.	Atskleidimas
1.	Trumpas verslo modelio bei strategijos aprašymas. Nurodant:
1.1.	Įmonės verslo modelio bei strategijos atsparumą rizikai, susijusiais su tvarumo klausimais
1.2.	Įmonės galimybes susijusias su tvarumo klausimais
1.3.	Įmonės planus, kuriais užtikrinama, kad įmonės verslo modelis ir strategija būtų suderinami su perėjimu prie tvarios ekonomikos
1.4.	Kaip įmonės verslo modelyje bei strategijoje atsižvelgiama į įmonės suinteresuotųjų subjektų interesus ir įmonės poveikį tvarumo klausimams
1.5.	Kaip įmonės strategija šiuo metu įgyvendinta tvarumo klausimų atžvilgiu
2.	Įmonės nustatytų tikslų, susijusių su tvarumo klausimais, ir padarytos pažangos siekiant tų tikslų aprašymas
3.	Administracinių, vadovybės ir priežiūros organų vaidmens tvarumo klausimų atžvilgiu aprašymas
4.	Įmonės politikos, susijusios su tvarumo klausimais, aprašymas
5.	Išsamaus patikrinimo proceso, įgyvendinamo tvarumo klausimų atžvilgiu, aprašymas

Eil. Nr.	Atskleidimas
6.	Pagrindinio faktinio arba galimo neigiamo poveikio, susijusio su įmonės vertės grandine, įskaitant jos pačios veiklą, produktus ir paslaugas, verslo santykius ir tiekimo grandinę aprašymas
7.	Visų veiksmų, kurių imtasi siekiant užkirsti kelią faktiniam arba galimam neigiamam poveikiui, jį sušvelninti arba ištaisyti, ir tokių veiksmų rezultatų aprašymas
8.	Pagrindinės rizikos įmonei, susijusios su tvarumo klausimais, įskaitant įmonės pagrindinę priklausomybę nuo tokių klausimų, ir tos rizikos valdymo būdų aprašymas
9.	Rodikliai, susiję 1-8 punktuose nurodyta atskleidžiama informacija
10.	Informaciją apie su tvarumu vystymu susijusį nematerialųjį turtą, įskaitant informaciją apie intelektinį, žmogiškąjį, socialinį ir santykių kapitalą
11.	Informaciją apie procesą, kurio laikytasi nustatant informaciją, įtrauktą į vadovybės pareiškimą pagal 1-9 punktus ir kuriame atsižvelgiama į trumpalaikį, vidutinės trukmės ir ilgalaikį laikotarpį

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Europos parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464, 2022

Kaip jau buvo minėta anksčiau, siekiant palengvinti įmonėms sprendimų priėmimą susijusį su tuo, kokias metodikas ar modulius taikyti atskleidžiant su tvarumu susijusią informaciją, kaip plačiai ją atskleisti, į kokius aspektus orientuotis siekiant tai atlikti kokybiškai ir pagal reglamentavimą, Europos Komisija įsipareigojo rengti papildomas gaires, priemonių paketus, strategijas ir kt. naudingą informaciją, padėsiančią įmonėms priimti tikslingus sprendimus. Viena tokių priemonių – 2023 m. gruodžio 22 dieną paskelbtas bei patvirtintas Europos tvarumo atskaitomybės standartų (toliau – ETA standartai) rinkinys. Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvoje yra nuostata, kad visi 4-toje lentelėje pateikiami atskleidimai turi būti ataskaitose pateikiami vadovaujantis būtent minėtais informacijos apie tvarumą teikimo standartais, kurie detaliam aprašo pageidautiną atskleidimų turinį, apimtį, detalumą.

Itin reikšmingi aspektai, kuriuos nusako ETA standartai yra tai, jog įmonė rengdama tvarumo ataskaitą privalo laikytis pagrindinių informacijos kokybinių charakteristikų – informacijos aktualumo ir teisingo pateikimo, bei kiekybinių charakteristikų – palyginamumo, patikrinamumo ir suprantamumo (EK reglamentas 2023/2772, 2023). Remiantis ETA standartais įmonė įmonės tvarumo ataskaitos struktūra turėtų būti suskirstyta į keturias dalis: bendroji informacija, aplinkosauginė informacija, socialinė informacija ir valdymo informacija. Kadangi darbo tema yra daugiau orientuota į Žaliojo kurso projekto aplinkosauginę kryptį, plačiau bus aptariamos tik pirmosios dvi ataskaitos struktūros dalys.

ETA standartai yra skirstomi į tris kategorijas: atskleidimo reikalavimai dėl bendrojo lygmens informacijos (apima 2 pirmuosius standartus), teminiai ETA standartai (apima 10 likusių standartų) ir konkrečiam sektoriui taikomi standartai. Bendrojo lygmens informacija apima sekančias sritis: valdymą, strategiją, poveikio, rizikų ir galimybių valdymą, rodiklius bei uždavinius. Bendrojo lygmens informaciją privalo atskleisti visos tvarumo ataskaitą rengiančios bendrovės. Toliau, kiekviena įmonė turi nusistatyti tvarumo veiksmų poveikio bei finansinį reikšmingumą įmonei ir pagal jį įsivertinti, kurių su tvarumu susijusių temų atskleidimas yra reikšmingas ir aktualus. Informacijos, kuri individualiose įmonių situacijoje yra nereikšminga,

pagal ETA standartus įmonės prievolės teikti neturi. Informaciją apie reikšmingas temas įmonės turi atskleisti vadovaujantis teminiais ETA standartais, kurie yra suskirstyti į sekančias temas: klimato kaita, tarša, vandens ir jūrų išteklių, biologinė įvairovė ir ekosistema, išteklių naudojimas ir žiedinė ekonomika bei mažiau aktualias analizuojamos temas atžvilgiu – sava darbo jėga, vertės grandinės darbuotojai, paveikiamos bendruomenės, vartotojai ir galutiniai vartotojai ir verslo etika. Teminiuose standartuose yra nurodomi papildomi reikalavimai, ką įmonė tvarumo ataskaitose turi pateikti papildant bendrajame lygmenyje atskleistą informaciją, pagal atskleidžiamos temas reikalavimus. Jei nustatoma, kad atskleidžiama informacija, dėl panašios standartuose reglamentuotų atskleidimų struktūros ir jos turinio, gali dubliuotis aprašant skirtingas temas pagal atitinkamus standartus, įmonės ataskaitoje gali teikti nuorodas į kitas rengiamos ataskaitos temas ar potemes su pastaba, kad veiksnys jau atskleistas. Jei teminiai standartai neapėmia visos reikšmingos informacijos, būdingos konkrečiam įmonių sektoriui, šios turi papildomai remtis konkrečioms sektoriams skaitais ETA standartais. Jei įmonė nusprendžia, kad dėl ypatingų faktų ar aplinkybių kažkoks poveikis, rizika ar galimybės yra neapėpiami ETA standartuose, tačiau reikšmingi jos veikloje, ji gali atskleisti informaciją papildomai, vadovaujantis savo nuožiūra (EK reglamentas 2023/2772, 2023).

Bendrojo lygmens informaciją sudarančios sritys, pagal kurias atskleista informacija būna papildoma remiantis teminių ar sektoriaus standartų informacijos poreikio nuostatomis, turi reglamente išskeltus minimalaus atskleidimo reikalavimus, nusakančius, kokią informaciją privalo atskleisti įmonės pagal atitinkamą atskaitomybės sritį. Valdymo atskaitomybės sritis privalo apimti valdymo procesų, poveikio, rizikų ir galimybių kontrolės, valdymo ir prižiūrėjimo procedūrų aprašymą, strategijos atskaitomybės sritis privalo apimti aprašymą kaip įmonės strategija ir verslo modelis sąveikauja su jos reikšmingu poveikiu, rizikomis ir galimybėmis, poveikio, rizikų ir galimybių atskaitomybės srityje turi būti atskleidžiami procesai, kuriuos įmonė naudoja minėtiems veiksniams nustatyti, įvertinti jų reikšmingumą ir juos valdyti bei rodiklių ir uždavinių srityje turi būti nurodomi įmonės veiklos tvarumo rezultatai, įskaitant nusistatytus tvarumo uždavinius, pažangą juos įgyvendinant. Spręsdama ar įtraukti į šį atskleidimą rodiklius, įmonė turi nusistatyti ar jų suteikiama informacija yra patikima, negrindžiama prielaidomis, ar užtenka Tvarumo ataskaitoje pateikiamos kontekstinės informacijos, kuri padėtų tuos rodiklius tinkamai paaiškinti bei ar rodikliai parodo kiek įmonės taikomos tvarumo praktikos yra veiksmingos arba neveiksmingos aplinkos atžvilgiu (EK reglamentas 2023/2772, 2023).

Apibendrinant, siekiant įgyvendinti Europos Žaliojo kurso projekto numatytus aplinkosauginius tikslus bei teikti metinę finansinę atskaitomybę, apimančią įmonės tvarumo veiklos ataskaitą, atitinkančią 2023 m. patvirtintos Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos ir 2023 m. patvirtintų ir publikuotų Europos tvarumo atskaitomybės standartų reglamentuojamas

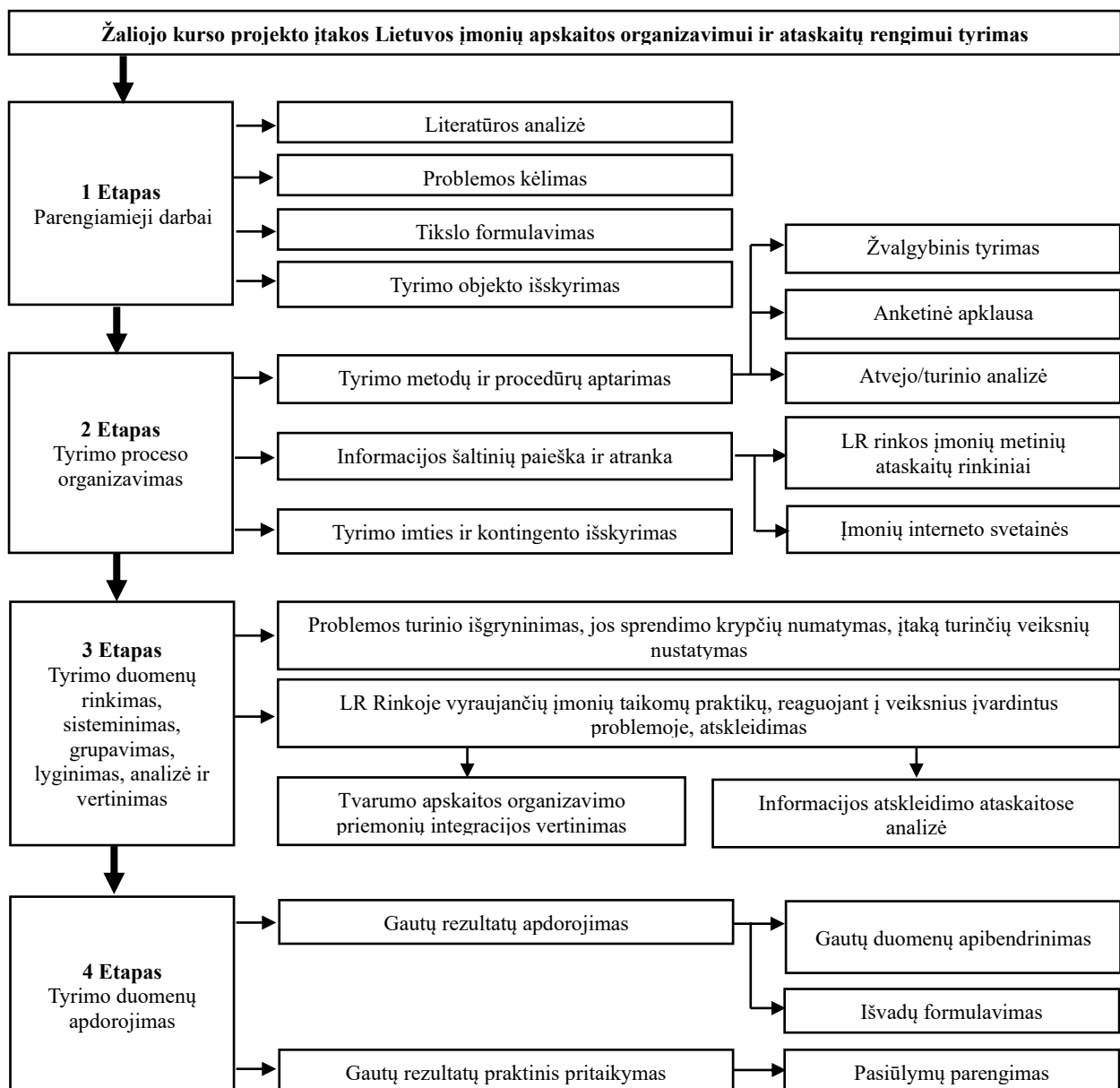
nuostatas – išsamią, tikslią, palyginamą ir išreikštą ne tik kokybiniais, bet ir kiekybiniais rodikliais, taip išvengiant žaliojo smegenų plovimo tendencijų, bendrovės privalo į savo veiklą integruoti naujas metodikas ir modelius, padedančius apskaityti tvarumo perversmo veiksnius įmonės veikloje. Tam ypač naudingas žaliosios apskaitos procesų integravimas į įmonės įprastus finansinės apskaitos procesus. Tvarumo apskaita yra apskaitos sistema, kuri įtraukia į apskaitą aplinkosaugos turtą (investicijas, skirtas aplinkos apsaugai), aplinkosaugos įsipareigojimus, pajamas iš aplinkos (ekonominę naudą įmonei, atsirandančią dėl jos aplinkosaugos priemonių) ir aplinkosaugos sąnaudas (įmonės patiriamas išlaidas, siekiant sumažinti atsinaujinančių ir neatsinaujinančių išteklių naudojimą). Minėta sistema iš esmės yra grindžiama išplėsta tradicinės finansinės apskaitos sistema, kuri gali būti realizuojama taikant įvairius metodus, pavyzdžiui, sudarant papildomais straipsniai papildytas žaliosios apskaitos balanso bei pelno (nuostolių) ataskaita ar papildomas ataskaitas, tokias kaip aplinkosauginė finansinės ataskaita, apimanti visų aplinkosauginių sąnaudų ir pajamų detalizavimą ir pan. Įmonės indėlis į aplinkosauginę reformą, taip pat, gali būti vertinamas taikant įvairius modelius, pavyzdžiui, susijusių veiklos rodiklių kalkuliavimu ir lyginimu, anglies dioksido emisijos apskaita.

2. ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKOS ATSKAITOMYBEI TYRIMO METODOLOGIJA

Numatyta, kad Žaliojo kurso projekto įtakos įmonių apskaitos organizavimui ir ataskaitų rengimui empirinis tyrimas bus atliekamas laikantis keturių pagrindinių tyrimo etapų eigos: parengiamųjų tyrimo darbų atlikimo, tyrimo proceso organizavimo, tiriamųjų duomenų surinkimo, sisteminimo, grupavimo, analizės ir kt. susijusių procesų vykdymo bei tyrimo duomenų apdorojimo. Detalesnis paminėtų etapų apimtų tyrimo procesų atskleidimas pateikiamas tiriamojo darbo metodikos schemeje (žr. į 3-ią paveikslą).

3 paveikslas

Empirinio tyrimo nuoseklumo schema



Šaltinis: sudaryta autorės.

➤ 1 Etapas. Parengiamieji darbai

Darbo pirmajame skyriuje buvo analizuojama mokslinė literatūra bei kiti temos analizei ir atskleidimui aktualūs informacijos šaltiniai. Teorinė medžiaga pateikiama minėtame skyriuje, atskleidžia Žaliojo kurso projekto esmę, tikslus ir vystymo planą. Taip pat, projekto jau esamą arba numatomą įtaką finansinės apskaitos kryptčiai – pačiam bendrovių apskaitos organizavimo procesui ir su aplinkosauginiais veiksniais susijusių duomenų atskleidimo tendencijų formavimuisi įmonių atskaitomybėje. Siekiant išsiaiškinti Europos Žaliojo kurso projekto įtakos įmonių veiklai realų paplitimą teoriniu bei praktiniu aspektais ir pateikti išvagas, ko reikia, kad projekto sukeliamas poveikis įmonių veiklai būtų efektyviai valdomas buvo atliktas empirinis tyrimas, papildantis pirmajame skyriuje pateiktą literatūrinę temą apžvalgą.

Siekiant apibrėžti empirinio tyrimo koncepciją ir veiksnius, kurie laikomi reikšmingais analizuojamos temos kontekste, buvo išskirtas empirinio tyrimo objektas, suformuota tyrimo problema bei tikslas:

Tyrimo objektas – Žaliojo kurso projekto įtaka apskaitos organizavimui ir įmonių atskaitų rengimui Lietuvoje.

Tyrimo problema – Kokiomis priemonėmis organizuojant Lietuvos įmonių apskaitą sušvelninti Europos Žaliojo kurso projekto keliamus iššūkius bei kaip efektyviai pateikti įmonių aplinkosauginį pažangumą atskaitomybėje?

Tyrimo tikslas – Identifikuoti priemones, kurios padeda Lietuvos įmonių apskaitos organizavimo procesui koreliuoti su Žaliojo kurso projekto tikslų realizavimo nuostatomis bei ištirti tvarumo pažangumo atskleidimo galimybes įmonių atskaitose.

➤ 2 Etapas. Tyrimo proceso organizavimas

Žaliojo kurso projekto įtakos įmonių apskaitos organizavimui ir tvarumo atskaitomybei tyrimui atlikti buvo pasirinkti keli empirinių tyrimų metodai, t.y., naudotas mišrus arba kombinuotasis tyrimo duomenų rinkimo ir analizės būdas, organizuojant ir kiekybinio ir kokybinio tipo tyrimą. Minėtas tyrimo organizavimo būdas – kiekybinių bei kokybinių tyrimo metodų derinimas, leidžia neutralizuoti silpnesnius pavienių tyrimo metodų aspektus. Pavyzdžiui, atliekant kokybinį tyrimą tyrėjui gali kilti sunkumų nusakant tyrimo teorinį bei praktinį reikšmingumą ir rezultatų patikimumą, interpretuoti tiriamus duomenis, dėl iš anksto nežinomų galimų tyrimo rezultatų. Efektyvus tyrimo metodų suderinimas leidžia identifikuoti tikslesnius ir labiau pagrįstus tyrimo veiksnius bei prielaidas (Kardelis, 2017).

Visų pirma, buvo nuspręsta organizuoti žvalgybinio tipo tyrimą, kuris praktikoje dar yra vadinamas pažintiniu tyrimu. Žvalgybiniai tyrimai yra atliekami siekiant giliau išanalizuoti narpliojamą temą ir jos problematiką, padėti tyrėjui sugeneruoti naujų, platesnio spektro idėjų,

hipotezių, identifikuoti daugiau veiksnių tolesniems tyrimams. Žvalgybinio tyrimu tyrėjas surenka išankstinę informaciją, kuri gali padėti geriau suvokti problemos esmę ir leidžia tyrėjui iš anksto susiformuoti nuomonę apie galimus problemos sprendimo kelius, problemos aktualumo mastą, taip pat, numatyti tolimesnių tyrimų prioritetinius veiksniai, patikslinti turimas koncepcijas ar eliminuoti nepraktines idėjas.

Darbo žvalgybinio tyrimo tikslas yra išsigryninti Lietuvos visuomenės interesus aplinkosauginiais klausimais. Pateikiant detalesnį tyrimo tikslo apibūdinimą – siekiama išsiaiškinti kiek yra paplitęs susidomėjimas aplinkosauga ir tvarumo vystymu, kokios su tvarumu susijusios problemos visuomenės atžvilgiu yra opiausios, ar vartotojai yra suinteresuoti informacijos apie įmonių tvarumo pažangumą pasiekiamumu ir išsamumu bei ar įmonėje taikoma aplinkosaugos politika turi įtakos vartotojų pirkimo ar kito tipo sandorių sudarymo su įmonėmis įpročiams.

Žvalgybinis tyrimas buvo atliekamas organizuojant respondentų struktūruotą apklausą, pasitelkiant iš anksto parengtą tyrimo priemonę – anketą. Anketa parengta, vadovaujantis bendraisiais rekomenduotinais anketos sudarymo reikalavimais: pristatant anketą respondentui buvo pateiktas logiškas paaiškinimas dėl ko atliekama apklausa, pateikiama trumpa pildymo instrukcija. Anketos klausimai suformuoti taip, kad apklausiamojo pastangos atsakyti būtų minimalios – klausimai konkretūs, pateikiami atsakymų variantai aiškūs. Be to, anketos apimtis nedidelė, visi klausimai uždaro tipo, nereikalaujantys respondento plataus rašytinio atsakymo, suteikiantys galimybę pasirinkti neutralų atsakymą (Kardelis, 2017).

Organizuojamos apklausos respondentų atranka buvo vykdoma taikant netikimybinį metodą. Sudarant tiriamųjų imtį netikimybinio metodu, respondentų patekimo į imtį atsitiktinumas yra visiškai subjektyvus ir negali būti išmatuotinas. Dėl šios priežasties netikimybinis imties sudarymas yra mažiau reprezentatyvus, t.y. atspindintis visos populiacijos rezultatus. Šio tipo atrankos yra tinkamos, kai atliekamos bandomosios, pirminės apklausos. Taip pat, kai tyrimo resursai yra riboti, dėl to, kad netikimybinis atrankų tipas mažina apklausos organizavimo laiko bei finansinius kaštus, tyrimo apimtis bei sudėtingumą (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Respondentų atrankos vykdymą galima iš dalies priskirti netikimybinio metodo sniego gniūžtės imties sudarymo strategijai – kai tyrėjas atranka pirmuosius respondentus, kurie klausimą nukreipia kitiems potencialiems respondentams. Kadangi apklausos respondentų atrankos būdas yra netikimybinis, imties dydžio nustatymas gali būti paremtas analizės gilumo poreikiu. Tokio tipo tyrimą, kurio duomenis planuojama analizuoti, tikslinga atlikti, kai yra bent 100-to elementų imties tūris (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014), todėl, atliekamo žvalgybinio tyrimo metu buvo planuota surinkti ne mažiau nei nurodyta atsakymų.

Siekiant, kad organizuojamos apklausos rezultatai, suteiktų galimybę plačiau ir giliau įvertinti Lietuvos visuomenės interesus aplinkosauginiais ir įmonių tvarumo klausimais bei kad surinkta informacija būtų objektyvi, o rezultatai kokybiški būsimų tyrimo rezultatų atžvilgiu, apklausa buvo pateikiama fiziniams asmenims, kurių veikla ar domėjimosi sritys yra susijusios su apskaitos, audito, finansų ar pan. sektoriais, siekiant, kad respondentas turėtų pakankamų žinių apklausai atsakyti, interesų analizuojamai temai bei gebėtų suformuoti ar jau turėtų suformuotą nuomonę temos keliamų klausimų atžvilgiu. Žvalgybinio tyrimo anketa pateikiama darbo prieduose (žr. į 1-ą priedą).

Pagrindinis darbo Žaliojo kurso projekto įtakos įmonių apskaitos organizavimui ir tvarumo atskaitomybei tyrimas buvo tęsiamas pasitelkiant kiekybinį tyrimo metodą – struktūruotą netiesioginę apklausą, kuri buvo organizuojama naudojant iš anksto parengtą, respondento administruojamą internetinę anketą, kaip tyrimo vykdymo instrumentą. Pagal metodologines rekomendacijas anketos klausimyno sudarymas bei administravimas yra skaidomas į 6 etapus: klausimyno tikslų nustatymą bei suformavimą, respondentų imties sudarymą, klausimyno struktūros sudarymą bei klausimų suformavimą, klausimyno platinimą, gautų atsakymų kodavimą bei rezultatų interpretavimą (Tamaševičius, 2015). Tyrimas bus atliekamas remiantis nurodyta rekomenduojama tvarka bei eiliškumu.

Apklausa yra itin plačiai paplitęs tyrimo metodas dėl savo patogumo, kaštų taupumo, suteikiamų galimybių efektyviai surinkti didelių populiacijų sistemingus duomenis bei išreikšti juos kiekybine forma, leidžiančia atlikti gilesnes analizes, atrasti duomenų sąsajas, atlikti palyginimą, identifikuoti ypatumus. Apklausos būdu surenkami duomenys gali būti skirstomi į dvi grupes: duomenis apie faktus, kurie apima informaciją apie respondentų elgesį, bei subjektyvius duomenis. Pastarieji apima vyraujančias nuostatas, nuomones, vertybes, sampratas, požiūrius, vertinimus ir kt. (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Būtent dėl šių apklausos tyrimo metodo siūlomų ypatybių, jis numatytas kaip pakankamai validus tam, kad pasiekti darbo tyrimo tikslą.

Tyrimo klausimyno tikslas buvo identifikuoti Lietuvos Respublikos teritorijoje veikiančių įmonių domėjimosi lygį aplinkosauginiais klausimais, Žaliojo kurso projekto tikslais bei jų įgyvendinimo politikos niuansais, turinčiais reikšmingos įtakos įmonių veikslai ateityje. Taip pat, atskleisti, kokias priemones, padedančias vykdyti tokią veiklą, kuri koreliuotų su minėto projekto keliamais reikalavimais, įmonės jau naudoja apskaitos organizavimo bei įmonės atskaitų rengimo procesuose bei kokias numato ir ar numato naudoti ateityje vystat vykdomą veiklą. Kadangi tyrimo tikslas buvo įgauti įžvalgų apie esamą padėti rinkoje, atliekamo tyrimo tipą galima būtų laikyti eksploraciniu tyrimu, kurio eigoje išankstiniai teiginiai – hipotezės nėra formuluojamos.

Apklaustos tyrimo respondentų atranka buvo vykdoma netikimybinio metodo tikslinės atrankos būdu – kai tiriamųjų grupė buvo suformuota priklausomai nuo tyrėjo tikslų, orientuojantis į tuos populiacijos elementus, kurie gali būti informatyviausi tiriamojo požymio atžvilgiu. Buvo nuspręsta tyrimo populiacija laikyti Lietuvos Respublikos teritorijoje veikiančias įmones, kurių vertybiniais popieriais – akcijomis, yra prekiaujama NASDAQ Baltic vertybinių popierių biržoje. Tyrimo respondentų populiacijos pasirinkimą lėmė šie kriterijai:

- Duomenų prieinamumas – atviro tipo bendrovės, prekiaujančios savo vertybiniais popieriais akcijų biržoje privalo viešai skelbti savo finansinius ir kitus aktualius su įmonės veikla bei vizija susijusius duomenis, kurie tyrėjui gali būti naudingi gilesnių tyrimų etapuose, todėl informacijos šaltinių atvira prieiga yra vertinama teigiamai tyrimo atžvilgiu.
- Įmonių padėtis rinkoje – listinguojamos įmonės statistiškai yra didelės, ilgaamžės, dažnai gali būti laikomos vienos iš rinkos lyderių, dėl to galima formuoti prielaidą, kad įmonių veiklos vykdymas efektyvus, struktūrizuotas, konkurencingas. Šie aspektai lemia tai, jog galimai įmonių, kurios rinkoje yra lyderės, pateikti duomenys bus aktualūs, plačios apimties tyrinėjamos temos atžvilgiu bei vertingi gaunamos informacijos įvairiapusiškumo atžvilgiu.
- Atskleidžiamos informacijos apimtys – kadangi įmonės, prekiaujančios savo vertybiniais popieriais akcijų biržoje priklauso didelių įmonių kategorijai, be to, yra suinteresuotos atskleisti daugiau reprezentatyvios informacijos apie savo veiklą potencialiems investuotojams, be finansinių ataskaitų bendrovės rengia bei viešina ir dažnai itin detalias veiklos apžvalgos ataskaitas, metinius pranešimus, socialinės atskaitomybės ataskaitas ar net Tvarumo ataskaitas, kurių turinys būtent ir gali atskleisti tyrimui aktualią informaciją.
- Užtikrinta valdymo kokybė – NASDAQ vertybinių popierių biržos sąrašuose esančios įmonės prisiima įsipareigojimą laikytis Vilniaus vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodekso rekomendacijų, kurios numato, kad įmonių veiklos valdymas privalo būti efektyvus, teisingas, įmonės duomenų atskleidimo organizavimas suinteresuotas į akcininkų gerovę, užtikrinantis skaidrumą, atspindintis realią įmonės situaciją. Be to, listinguojamų įmonių ataskaitos yra audituojamos. Šie veiksniai lemia tai, kad galima daryti prielaidą, jog įmonių suinteresuotoms šalims teikiama vieša informacija yra patikima, patikrinta, pagrįsta tiek, kad galima būtų remiantis ja formuoti logiškas ir aktualias išvadas.

Sudarant konkretų tiriamos populiacijos sąrašą buvo pasitelkta NASDAQ vertybinių popierių biržos viešai prieinama internetinė svetainė, kurios pagalba suformuojamas biržos sąrašuose esančių bendrovių, prekiaujančių akcijomis, sąrašas. Iš turimo sąrašo eliminuojamos bendrovės nevykdančios veiklos Lietuvos Respublikos teritorijoje, nes organizuojant tyrimą nuspręsta orientotis į Žaliojo kurso projekto įtaką Lietuvoje veikiančių bendrovių veiklos procesams, dėl to, kad Lietuvoje tvarumo pažangumo tikslų formavimas bei jų vykdymas dar gana

naujas dalykas bei dėl pasirinkto tyrimo metodo pobūdžio – numatoma, kad Lietuvoje veikiančius respondentus pasiekti bei gauti jų užpildytą anketos klausimyną yra didesnės galimybės. Atrinktą tyrimo populiaciją sudarė 27 bendrovės. Anketa buvo išsiųsta viešoje erdvėje prieinamais kontaktais, atrinktų juridinių asmenų vadovaujantiems asmenims ar specialistams, kurie galėtų turėti pakankamai žinių ir kompetencijų vertinant įmonės valdymo politikos, veiklos organizavimo ir tikslų turinį tyrimo analizuojamos temos atžvilgiu.

Anketos klausimai buvo rengiami atsižvelgiant į pažintinio tyrimo metu išsiginantą informaciją apie visuomenės narių susidomėjimo aplinkosauginiais klausimais lygį, mastą bei lūkesčius dėl įmonių atskleidžiamos informacijos apie tvarumo pažangumą apimties, pateikimo būdo bei turinio. Taip pat, orientuoti į tyrimo nagrinėjamos problemos turinį, siekiant išsiaiškinti, konkrečiai, kokią realią įtaką Žaliojo kurso projektas jau šiuo metu yra padaręs įmonių apskaitos organizavimui ir ataskaitų rengimui ir kaip su projekto iškeltų tikslų padariniais įmonių veiklai ir atskaitomybei bendrovės planuoja susitvarkyti ateinančiais laikotarpiais. Netiesioginės apklausos anketa pateikiama darbo prieduose (žr. į 2-ą priedą).

Tolimesnėje tyrimo eigoje buvo naudojamas daugybinių atvejų analizės arba daugybinių atvejų studijos metodas. Šis tyrimo metodas pasižymi tuo, kad suteikia galimybę atlikti nuodugnią vieno ar kelių konkrečių atvejų, iliustruojančių analizuojamą problemą, analizę, kuo išsamiau aprašant ar paaiškinant kokį nors įvykį ar faktą realiame kontekste. Atvejų analizės praktikoje gali būti naudojamos formuluojant teorijas, analizuojant taikomas metodikas, rengiant aprašymus, kurie išsamiai atskleistų organizacijų gerą patirtį, tam tikrus fenomenus ar tendencijas. Šis metodas leidžia deduktyviai pereiti nuo bendrinių aspektų prie konkretesnių tyrimo aspektų arba padeda surinkti informaciją, kuri gali padėti formuojant ar svarstant teorinius konstruktus. Atvejų studijai yra priimtina naudoti tiek kiekybinius tiek kokybinius duomenis.

Dėl apibūdinto tyrimo metodo ypatybių galima teigti, kad metodas yra pakankamai validus, siekiant įvykdyti numatytą empirinio tyrimo tikslo turinyje numatytą uždavinį – ištirti tvarumo pažangumo atskleidimo galimybes įmonių ataskaitose. Tyrimo metu numatoma atlikti atrinktų atvejų analizę, nustatant kaip ir kokią informaciją Lietuvos rinkoje vyraujančios įmonės savo rengiamose ataskaitose atskleidžia šiuo metu, nustatyti teikiamos informacijos apimtį, detalumą, informatyvumą, atsižvelgiant į tyrėjo nustatytus kriterijus bei tuo pačiu įvertinant, ko įmonių teikiamose ataskaitose dar trūksta, atsižvelgiant į tvarumo informacijos atskleidimo rekomendacijas. Įmonių ataskaitos, kurios bus analizuojamos tyrimo metu, apima 2023-čių metų finansinį laikotarpį. Buvo pasirinkta tirti tik vienerių metų duomenis, atsižvelgiant į pasirinktus tyrimo metodus bei jų ribotumą – kadangi numatoma atlikti daugybines atvejo analizę, per didelis tiriamųjų atvejų kiekis, ribotų laiko kaštų atveju, gali lemti žemesnę tyrimo rezultatų kokybę, o taip pat, keli teisės aktai, turintys didelę reikšmę darbe analizuojamos problemos susiformavimui,

buvo patvirtinti tik 2023 m., kas lemia, kad jų turinio įtaka įmonių sprendimams rengiant ataskaitas stipriausiai gali atsispindėti už minėtą periodą teiktose ataskaitose, todėl jų analizė tyrimo tikslais gali būti laikoma informatyviausia ir naudingiausia.

Rekomenduotiną atvejo analizės eigą sudaro 4 etapai: atvejo išskyrimas bei pasirinkto atvejo identifikavimas, duomenų rinkimas bei aprašymas, naudojantis visa prieinama arba tyrėjo išskirta informacijos šaltinių įvairove, duomenų analizė ir gautų rezultatų interpretavimas. Tyrimas buvo atliekamas remiantis šia metodologų nurodyta rekomenduojama tvarka bei eiliškumu.

Atliekant atvejo analizės metodu grįstą tyrimą visų pirma yra svarbu išskirti analizuojamą atvejį arba kelis atvejus. Tyrimo metu atveju buvo laikoma prieš tai aprašyto apklausos metodu vykdyto tyrimo imčiai priklausanti bendrovė ir viešinamos jos veiklos ataskaitos. Tyrimas apėmė kelis analizuojamus atvejus, kuriuos sieja bendri bruožai, besisiejantys su tyrimo tema. Tiriamos įmonės atrinktos remiantis tais pačiais kokybiniais požymiais, įvardintais prieš tai aprašyto tyrimo etapo atskleidime – įmonių duomenys prieinami, bendrovės užima reikšmingą padėtį rinkoje, yra suinteresuotos į reprezentatyvią atskaitomybę bei veiklos kokybės užtikrinimą. Tyrimo atvejai buvo pasirinkti pagal į informacijos pobūdį nukreiptos imties atrankos strategiją, kuri praktikoje naudojama siekiant maksimaliai padidinti informacijos, gaunamos iš nedidelės apimties imties, naudingumą, kadangi atvejai atrinkami pagal lūkesčius dėl jų informacijos turinio, atsižvelgiant į tiriamos temos problematiką. Atrinkti tyrimo atvejai – apklausos tyrimo metu apklaustos bendrovės bei jų teikiamos ataskaitos, buvo atrinkami remiantis šiais kriterijais:

- 1) Ar iš bendrovės atstovų buvo gautas atsakymas į anketinę tyrimo apklausą;
- 2) Ar įmonė veikia Lietuvos teritorijoje bei yra prieinama jos finansinė ir susijusi viešinama informacija už 2023-ųjų metų laikotarpį;
- 3) Ar įmonė išsamiai atskleidžia su tvarumo vystymo bei pažangumo klausimais susijusią informaciją papildomose savo veiklos ataskaitose, tokiose kaip vykdomos veiklos ataskaita, metinis pranešimas, socialinės atskaitomybės ataskaita, Tvarumo ataskaita ir kt.

Tyrime buvo analizuojami tik tie atvejai, kurie atitiko visus atvejui keliamus reikalavimus. Galutinį tirtų atvejų – įmonių ir jų ataskaitų, sąrašą sudarė 7 bendrovės. Jų sąrašas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 8-tą priedą).

Visi trys organizuoto tyrimo metodai pasirinkti bei pritaikyti taip, kad nuosekliai bei struktūriškai galėtų būti pasiekiamas rezultatas, padėsiantis išspręsti darbo keliamą problemą. Tyrimo validumą ir patikimumą gali padėti užtikrinti taikomas trianguliacijos principas, kai atliekant tyrimą naudojami keli tyrimų metodai, kurių rezultatai papildo vienas kitą. Šiuo atveju, žvalgybinis tyrimas padėjo išsiaiškinti visuomenės interesus – kiek informacijos vartotojams rūpi aplinkosauga tiek bendrine prasme tiek verslo aplinkoje ir kokią su tvarumu susijusią informaciją

ir kokia apimtimi jie norėtų matyti bendrovių atskleidžiamoje informacijoje. Atrinktų juridinių asmenų apklausa atskleidė jau naudojamas įmonių priemonės, skirtas tvarumo informacijos atskleidimo efektyviam valdymui užtikrinti ir įmonių viziją kaip susidoroti su Žaliojo kurso projekto įtaka apskaitos sričiai planuojama ateityje. Atvejų studijos tyrimas padėjo išsiaiškinti kokią su tvarumu susijusią informaciją įmonės ataskaitose atskleidžia jau dabar, kokios informacijos atskleidimo tendencijos, apimtys bei ko dar trūksta kokybiškam tvarumo pažangumo atskleidimui. Bendrai įvertinti tyrimų metų gauti ir apibendrinti rezultatai leidžia identifikuoti priemones, kurios integruojamos į apskaitos organizavimą dėl Žaliojo kurso projekto įtakos, tvarumo pažangumo atskleidimo įmonių ataskaitose būdus bei teikti pasiūlymus į kokius aspektus įmonės dar turėtų orientuotis bei kokias priemones diegti, kad įgyvendintų pakankamo lygio informatyvumą užtikrinantį tvarumo apskaitos organizavimą. Be minėto principo, numatoma, kad tyrimo patikimumą užtikrins tinkamai pasirinkta tyrimo imtis ir kontingentas – didelės, konkurencingos įmonės, veikiančios skirtinguose sektoriuose, kurios siekia būti reprezentatyviomis bei kurių veikla kontroliuojama, teikiami duomenys audituojami, todėl gali būti vertinami kaip patikimi bei pagrįsti, analizuojamų duomenų naujumas, temos aktualumas.

Išskiriami aspektai, kuriuos galima būtų laikyti tyrimą apribojančiais veiksniais yra šie: anketinės apklausos metodo kokybė priklauso nuo respondentų veikiančių išorės veiksnių ir motyvacijos, kurios negali kontroliuoti tyrėjas, ypač tuo atveju, kai vykdoma netiesioginė apklausa, o nuo respondento anketos pildymo greičio, aplinkos ir laiko, kada apklausa pildoma, bei noro atsakyti į klausimyną priklauso tyrimo rezultatai. Be to, organizuojant apklausą anketos principu, prarandama galimybė gauti papildomą informaciją, nes respondento atsakymai yra apribojami. Taip pat, vyrauja tikimybė nesurinkti pakankamos informacijos apie tiriamuosius, ką gali lemti pakankamo respondentų atsakymų kiekio nesurinkimas, kas lemtų mažesnę tyrimo patikimumą arba galimybės pasiekti tiriamųjų atskleidžiamą informaciją apie įmonės veiklą praradimas.

➤ 3 Etapas. Tyrimo duomenų rinkimas, sisteminimas, analizė bei vertinimas

Tiek darbo žvalgybinis tyrimas, tiek pagrindinio tyrimo anketinės apklausos dalis buvo atliekami naudojantis skaitmeninėmis informacinėmis technologijomis, komunikacinėmis priemonėmis. Abiejų apklausų anketos buvo suformuotos naudojantis nekomercine, plačiai naudojama ir lengvai prieinama visiems Google sistemos vartotojams priemone – Google Forms, kuri suteikia galimybę sukurti įvairaus tipo klausimus apimančius klausimynus, taip pat, toje pačioje sistemoje atlikti ir pirminę surinktų duomenų analizę, naudojantis priemonės skaičiuokle, vartotojui prieinamais grafinių duomenų vaizdavimo įrankiais. Atliekant žvalgybinį tyrimą nuorodos į minėtą produktą suformuotas anketas elektroninio pašto pagalba buvo išsiųstos

respondentams – fiziniams asmenims, suinteresuotiems apskaitos, finansų, audito ar pan. sričių aktualijomis. Tuo tarpu elektroninės nuorodos į antrosios anketos klausimą, taip pat, elektroninio pašto pagalba buvo išsiųstos nusistatytai respondentų imčiai – pagal anksčiau minėtą metodiką atrinktų juridinių asmenų vadovaujantiems asmenims ar specialistams, kurie galėtų turėti pakankamai žinių ir kompetencijų vertinant įmonės valdymo politikos, veiklos organizavimo ir tikslų turinį tyrimo analizuojamos temos atžvilgiu. Respondentų kontaktai buvo surenkami įmonių teikiamų ataskaitų, internetiniuose puslapiuose arba bendroje internetinėje erdvėje teikiamų duomenų pagalba.

Tyrimų metu surinkti duomenys buvo įvertinami pagal anketų užpildymo kokybę, atsižvelgiant į tai ar visi klausimai buvo atsakyti, anketos pildymo laiką ir kitus kokybę užtikrinančius aspektus. Tuomet koduojami pasitelkiant jau minėto Google Forms įrankio priedus, kurie suteikia galimybę iškart apdoroti surinktus duomenis skaitine išraiška, juos kategorizuoti, atrasti ryšius bei sąveikas, pritaikyti statistinius metodus, taip pat, gautus rezultatus vizualizuoti pasitelkiant grafikus ar diagramas. Po tyrimo duomenų apdorojimo rezultatai buvo interpretuojami, analizuojami bei aprašomi, atskleidžiant kaip gauti tyrimo duomenys atsako į iškeltą tyrimo tikslą.

Tuo tarpu atliekant daugybinę atvejų analizę, po praeitame etape apibūdintos tyrimo atvejų atrankos įgyvendinimo, kiekvienas atrinktas atvejis tyrime buvo analizuojamas atskirai. Buvo atliktas kritiškas atrinktų įmonių atskaitomybėje teikiamų duomenų įvertinimas bei vertinimą atskleidžiantis atvejo aprašymas, vadovaujantis sekančiais orientaciniais aspektais bei požymiais:

- ar įmonė rengia atskirą tvarumo ataskaitą? Jei ne, ar integruoja su tvarumu susijusią informaciją į kitas ataskaitas? Jei taip, į kokias?
- Ar galima išvelgti su tvarumu susijusių sąsajų įmonės atskleidžiamame verslo modelyje, strategijoje, vizijoje?
- Ar su tvarumu susijusi atskleista informacija gali būti laikoma patikima, pavyzdžiui, ar ataskaitos yra audituojamos?
- Ar informacija tvarumo klausimais yra atskleidžiama remiantis Tvarumo direktyvos ir Europos tvarumo atskaitomybės standartų reglamentuotomis nuostatomis? – atskleidžiama remiantis įmonės teikiamos tvarumo informacijos palyginamąją analize su darbo autoriaus sukurtu Tvarumo ataskaitos modeliu.
- Ko trūksta įmonės teikiamai tvarumo pažangumo informacijai, kad ši atitiktų Tvarumo direktyvos bei Europos tvarumo atskaitomybės standartų numatytą tvarką? – atskleidžiama remiantis įmonės teikiamos tvarumo informacijos palyginamąją analize su darbo autoriaus sukurtu tvarumo ataskaitos modeliu.

Siekiant atlikti gilesnę atvejų analizę, tyrimui duomenys buvo renkami ne tik iš jau minėtos vertybinių popierių biržos internetiniame puslapyje atskleidžiamos bendrovių informacijos, tačiau ir pasitelkiant įmonių internetinius puslapius bei kitą viešoje erdvėje skelbiamą informaciją, kadangi galima daryti prielaidą, kad šiuolaikiniame pasaulyje įmonės vis dažniau renkasi tokio tipo kanalus, siekiant didinti įmonės reprezentatyvumą bei informacijos apie vykdomą veiklą sklaidą suinteresuotoms šalims. Tyrimo metu sukaupti duomenys apie kiekvieną atvejį buvo lyginami tarpusavyje, buvo ieškoma sąsajų, atvejų trūkumų ir privalumų, įvertinus ir kitų jau atliktų tyrimų rezultatus bei siejami su nagrinėjamos temos teoriniais aspektais.

➤ **4 Etapas. Tyrimo duomenų apdorojimas**

Gauti empirinio tyrimo rezultatai buvo apibendrinami, siejami tarpusavyje bei su nagrinėjamos temos teoriniais aspektais, siekiant atsakyti į tyrimo problematikoje keliamą klausimą bei suformuoti logiškas ir pagrįstas tyrimo išvadas ir pritaikyti gautus rezultatus praktiškai – suformuojant rekomendacijas ir įvardinant veiksnius, padėsiančius tvarumo apskaitos organizavimą bei tvarumo pažangos atskleidimą įmonių atskaitomybėje padaryti efektyvesniais.

3. ŽALIOJO KURSO PROJEKTO ĮTAKOS ATSKAITOMYBEI TYRIMO REZULTATŲ APŽVALGA

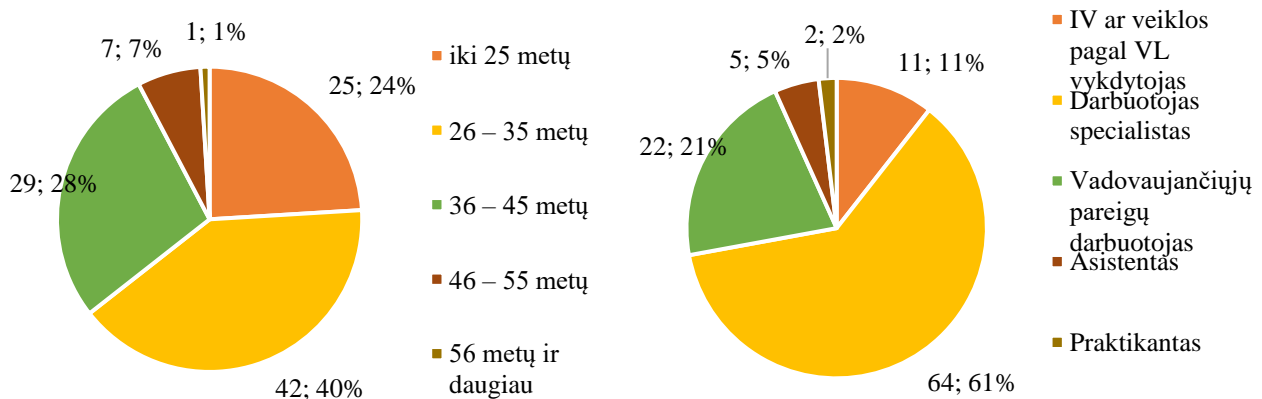
3.1. Išorinių informacijos vartotojų požiūris į informacijos apie tvarumą atskleidimą įmonių ataskaitose

Siekiant ištirti Lietuvos visuomenės susidomėjimo aplinkosauginiais klausimais mastą, išsiaiškinti ar įmonių pažangumas tvarume daro įtaką vartotojų įpročiams bei suprasti vartotojų keliamus lūkesčius šiuolaikinės įmonės organizavimo procesams, tvarumo praktikoms ir tvarumo pažangos atskleidimui, laikantis darbo metodikoje nurodyto nuoseklumo buvo atlikta struktūruota respondentų apklausa. Apklaunami asmenys buvo apskaitos, audito, finansų ir susijusių kryptių rinkų dalyviai. Į apklausą atsakiusių respondentų skaičius sudarė 104 asmenis. Gauti apklausos duomenys leidžia formuoti išvadas bei pasiūlymus, kurių, su tvarumu susijusių, apskaitos organizavimo priemonių įtraukimas į įmonės veiklos procesus, objektyvia įmonių paslaugų ar prekių vartotojų nuomone, yra svarbus šiuolaikinių įmonių vykdomai veiklai, siekiant tvarumo pažangos. Taip pat, ar įmonių teikiama tvarumo informacija išorės informacijos vartotojams yra užtektina ir kokybiška, atsižvelgiant į kokybinius ir kiekybinius aspektus bei į kuriuos minėtus aspektus įmonės atskleisdamos tvarumo pažangą turėtų orientuotis labiau, siekiant patenkinti informacijos vartotojų poreikius.

Kaip buvo minėta anksčiau tyrime dalyvavo 104 asmenys, didžiąją dalį jų sudarė asmenys priklausantys amžiaus grupei nuo 26-ųjų iki 35-ųjų metų, taip pat, darbuotojai specialistai – samdomą kvalifikuotą darbą dirbantys asmenys, turintys darbinės patirties, tačiau neužimantys vadovaujančiosios pozicijos (žr. į 4-tą paveikslą).

4 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal amžių ir darbo specifiką



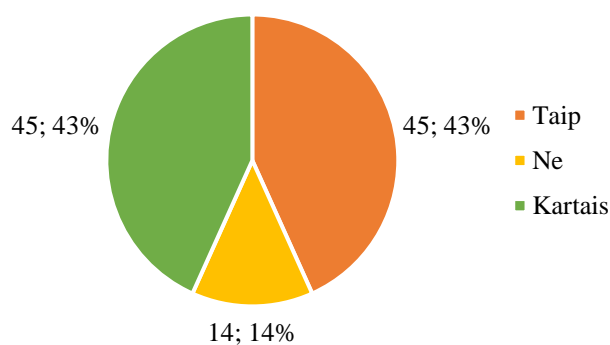
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Beveik lygią dalį atsakiusiųjų sudarė asmenys priklausantys iki 25-ųjų metų grupei (24 proc. respondentų) bei asmenys priklausantys 36-45 metų amžiaus kategorijai (28 proc. respondentų). Taip pat, tyrime dalyvavo ir 22 vadovo pareigas užimantys asmenys bei 11 asmenų besiverčiančių individualia veikla ar vykdančių veiklą pagal verslo liudijimo pažymą. Mažumą respondentų sudarė asmenys vyresni nei 46 metai bei asistentai ir praktikantai.

Siekiant identifikuoti bendrą temos aktualumą – ar aplinkosauga ir tvarumas yra svarbu šiuolaikinės visuomenės nariams, buvo užduodamas klausimas ar respondentai domisi su aplinkosauga ir tvarumu susijusiais klausimais (žr. į 5-tą paveikslą).

5 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar domisi aplinkosauga ir tvarumu



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Lygi dalis atsakiusiųjų (45 asmenys arba 43 proc. respondentų) teigė, kad aplinkosauga ir tvarumu domisi arba domisi kartais. Mažuma atsakiusiųjų – 14 proc., nurodė, kad minėtos temos jiems yra neaktualios.

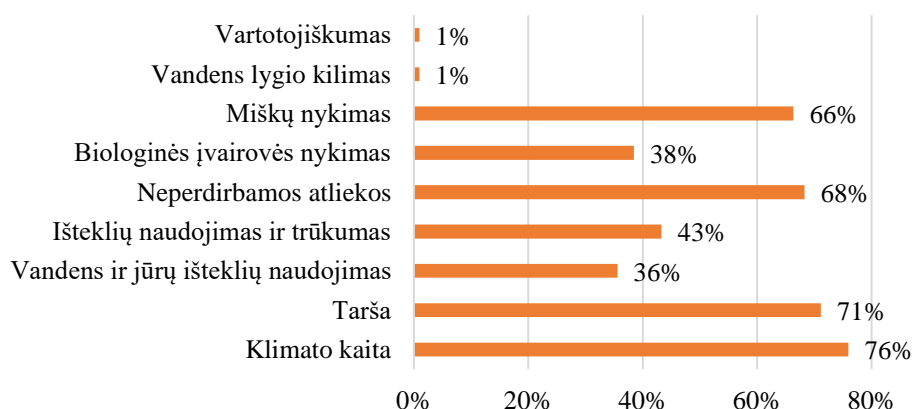
Aktyviausiai susidomėjimą aplinkosauginiais ir tvarumo klausimais savo amžiaus grupėje reiškė asmenys priklausantys iki 25 metų amžiaus kategorijai (52 proc. kategorijai priklausančių asmenų) bei asmenys priklausantys nuo 26 iki 35 metų amžiaus kategorijai (50 proc. kategorijai priklausančių asmenų). Pasyviausią susidomėjimą savo amžiaus grupėje rodė asmenys priklausantys 46-55 metų amžiaus grupei. Pagal šiuos rezultatus galima daryti išvadą, kad susidomėjimas aplinkosauginiais klausimais yra labiau paplitęs jaunesnio amžiaus žmonių tarpe. Žvelgiant į užimamų darbinių pareigų ir susidomėjimo aplinkosaugos bei tvarumo klausimais ryšį – didžiausias susidomėjimas tvarumu pastebimas tarp darbuotojų specialistų (50 proc. kategorijai priklausančių asmenų), vangesnis – tarp vadovų bei savarankiškai veiklą vykdančių asmenų.

Bendrai susidomėjimo aplinkosaugos bei tvarumo klausimais tendenciją galima vertinti kaip teigiamą – didžiąją dalį asmenų tvarumas rūpi, todėl iš didžiosios visuomenės dalies galima

tikėtis įsitraukimo sprendžiant aplinkosauginės problemas, kas lemtų sveikesnės ir kokybiškesnės ateities užtikrinimą ir atitinkamai efektyvesnį Žaliojo kurso projekto tikslų pasiekimą. Tai, kad aktyvesnį susidomėjimą aplinkosauga rodo jaunosios kartos atstovai, taip pat, galima vertinti kaip teigiamą tendenciją, numatant, kad ateityje susidomėjimo lygis toliau kils ir bus rezultatyvus. Taip pat, aptartas apklausos rezultatas koreliuoja su teorinėje dalyje minėto Europos barometro tyrimo rezultatais, kurie rodė, jog net 94 proc. europiečių teigė, kad jiems yra svarbu saugoti aplinką, o 91 proc. apklaustųjų klimato kaitą įvardijo, kaip rimtą ir didelį susirūpinimą keliančią problemą. Būtent klimato kaitą rinkosi ir daugiausiai (76 proc.) žvalgybinio anketos tyrimo respondentų, atsakant į klausimą, kokie jų nuomone yra opiausi neigiami aplinkosauginiai reiškiniai pagal jų sprendimo prioretizavimo svarbą (žr. į 6 paveikslą).

6 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal prioretizuojamą neigiamą aplinkosauginį reiškinį

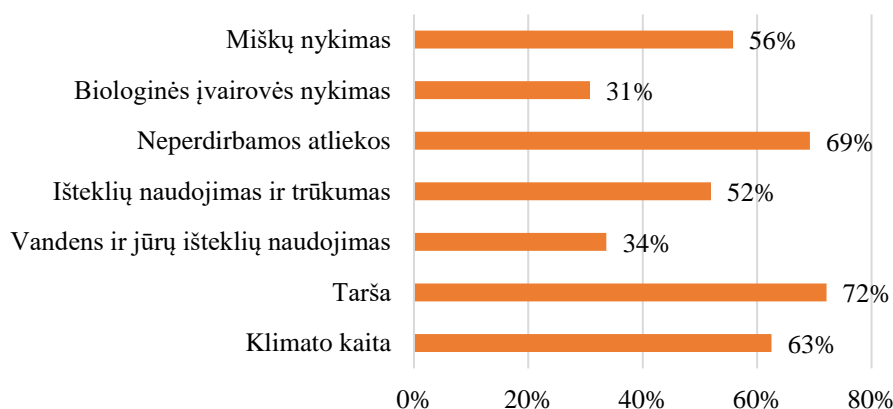


Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Tyrimo rezultatai atskleidžia, kad be klimato kaitos, itin opiomis problemomis visuomenės atstovai laiko aplinkos taršą (71 proc.), išmetamų ir daugėjančių neperdirbamų atliekų kiekį (68 proc.) bei aktyvų miškų nykimą (66 proc.). Kaip papildomus, jų nuomone svarbius, neigiamus aplinkosauginius reiškinius respondentai įvardijo ir vartotojiškumą bei vandens lygio kylimą. Taip pat, respondentams buvo užduotas klausimas, kurias iš minėtų aplinkosauginių problemų, jų nuomone, svarbiausia yra imtis spręsti įmonėms (žr. į 7-tą paveikslą).

7 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę, kuri aplinkosauginį reiškinį prioretizuoti įmonėms



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Reikšmingiausių neigiamų aplinkosauginių reiškinų ketvirtuką, vertinant jų sprendimo prioretizavimo svarbą, šiuo atveju sudarė tos pačios aplinkosauginės problemos – Tarša, kurią pasirinko net 72 proc. apklaustųjų, neperdirbamų atliekų kiekio didėjimas (69 proc.), klimato kaita (63 proc.) bei miškų nykimas (56 proc.).

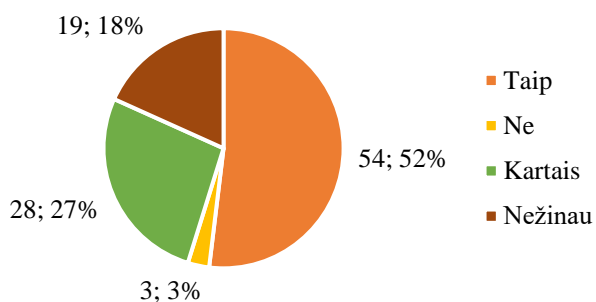
Rezultatai, gauti respondentams atsakius į pastaruosius klausimus, rodo, jog įmonėms vykdant savo veiklą derėtų atidžiau įsivertinti, kiek jų veikla turi įtakos minėtų aplinkosauginių reiškinų poveikiui bei skirti pakankamai dėmesio ir resursų visuomenei atskleisti to poveikio mastą ir pasekmes bei priemones, kurių įmonė imasi neigiamam poveikiui, jei toks yra, mažinti. Šių komponentų tinkamas atskleidimas informacijos vartotojams bei augantis pažangumas, švelninat šių aplinkosauginių problemų pasireiškimą, galėtų gerinti įmonės reprezentatyvumą bei konkurencingumą, pritraukti daugiau paslaugų ar prekių vartotojų ar investuotojų, kadangi šios sritys visuomenei aktualios. Taip pat, kadangi aptartų klausimų atsakymai koreliuoja tarpusavyje, kai užduodami klausimai, galima laikyti, yra turintys tą pačią reikšmę – abejais atvejais iš respondento galima sužinoti informaciją, kuri aplinkosauginė problema jo požiūriu aktualiausia, tai itin panašūs atsakymai leidžia anketos rezultatus laikyti patikimesniais, nes analogiški atsakymai į tokios pačios potekstės klausimus, rodo, kad respondentui atsakinėjant į apklausą buvo išlaikomas dėmesys ir logika.

Tai, jog įmonės, kurios tenkina vartotojų lūkesčius aplinkosauginiais bei tvarumo klausimais gali būti laikomos konkurencingesnėmis rinkoje, įrodo gauti rezultatai anketos tyrimo respondentams atsakius į klausimus ar įmonės, kurios aktyviai diegia procesus vedančius tvarumo pažangumo link, yra patrauklesnės respondentams svarstant ar sudaryti su jomis sandorius bei ar įmonių tvarumo praktikų taikymo lygis yra lėmęs respondentų apsisprendimą sudaryti su įmonėmis sandorius (žr. į 8 paveikslą).

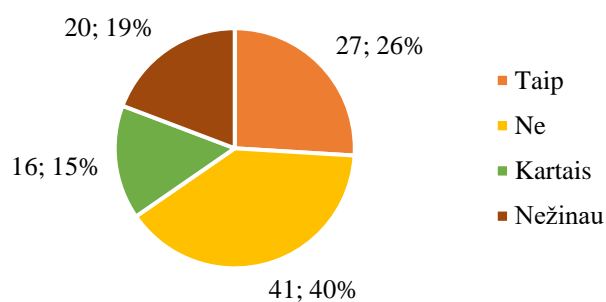
8 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę ar tvarios įmonės patrauklesnės ir patirtį ar tvarumo lygis yra nulėmęs jų sprendimą sudaryti su įmone sandorį

Ar tvarios įmonės yra patrauklesnės:



Ar tvarumo lygis yra nulėmęs sprendimą sudaryti sandorį:



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Respondentų atsakymai parodė, kad daugiau nei pusė – 52 proc. apklaustųjų mano, kad įmonės, kurios rūpinasi aplinkosauga bei tvarumu yra patrauklesnės, vertinant jas kaip potencialų sandorių sudarymo subjektą – partnerį, tiekėją, kreditorių ar pan. 27 proc. apklaustųjų mano, kad patrauklesnėmis tokias įmones laikyti galima kartais, o kad tvarumas su įmonės patrauklumu yra nesietinas dalykas mano mažuma – tik 3 proc. apklaustųjų. Tuo tarpu, kad įmonės iniciatyvumas tvarume lemia arba kartais yra nulėmęs respondentų sprendimą sudaryti arba nesudaryti su įmone sandorius, bendrai įvertinus, nurodė 41 proc. apklaustųjų, o kad nėra nulėmęs – 40 proc. apklaustųjų. Atsižvelgiant į gautus rezultatus, galima daryti išvadą, kad tvarios ir aplinkosauga besirūpinančios bendrovės susilaukia daugiau teigiamo visuomenės dėmesio, o taip pat, matoma tendencija, kad tokio tipo įmonės gali būti linkusios susilaukti didesnio sandorių skaičiaus, kas lemtų didesnį veiklos pelningumą bei kitus verslui teigiamus veiksnius. Dėl šių aspektų įmonėms yra rekomenduotina didinti savo įsitraukimą sprendžiant tvarumo ir aplinkosaugos klausimus bei tinkamai bei efektyviai iškomunikuoti savo indėlį į minėtus veiksnius išorės informacijos vartotojams, kad pritraukti daugiau potencialių klientų, investuotojų, kreditorių ir kt. Aptarti tyrimo rezultatai vėlgi koreliuoja su jau minėto Europos barometro tyrimo rezultatais, išdėstytais darbo teorinėje dalyje – kurie teigė, kad daugiau nei pusė (56,8 proc.) europiečių mano, jog įmonių teiginiai apie aplinką turi įtakos bent kai kuriems jų su pirkimu susijusiais sprendimais. Taigi, Lietuvos visuomenės tarpe gali būti matoma sėkminga tendencija sekti ir atitikti kitų Europos šalių ideologijas, iškeltus bendrus su tvarumo pažangumu susijusius tikslus.

Toliau siekiant išsiaiškinti, kurių apskaitos organizavimo procesų, susijusių su tvarumu, integravimas į įmonės veiklos vykdymą, visuomenės nuomone yra svarbus ir aktualus, respondentams buvo užduotas klausimas, kiek svarbu šiuolaikinei įmonei, siekiančiai būti

patrauklia vartotojams, tam tikrų, su apskaita susijusių, organizavimo procesų įvedimas (žr. į 5-tą lentelę).

5 lentelė

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų organizavimo procesų integracija

Organizavimo procesas	Visiškai nesvarbu	Iš dalies nesvarbu	Nei svarbu nei nesvarbu	Iš dalies svarbu	Labai svarbu
Reguliariai peržvelgiamos ir pagal aktualijas atnaujinamos įmonės vertybės, tikslai, strategija	-	1%	14%	38%	47%
Reguliariai peržvelgiamos ir pagal aktualijas atnaujinamos valdymo ir apskaitos metodikos, politika	-	1%	12%	53%	35%
Vykdomi procesų modernizavimo projektai	-	5%	22%	43%	30%
Vykdomi skaitmenizavimo projektai	-	2%	13%	61%	24%
Diegiamos elektroninių apskaitos dokumentų sistemos	-	1%	20%	45%	34%
Diegiamos elektroninės dokumentų saugojimo ir apsikeitimo sistemos	-	3%	9%	41%	47%
Diegiamos papildomos ar sustiprintos kibernetinio saugumo priemonės	-	2%	17%	35%	46%
Vykdomi robotizavimo projektai	1%	19%	45%	22%	13%
Vykdomas nuolatinis specialistų kvalifikacijos kėlimas	-	1%	3%	37%	60%
Bendradarbiaujama su organizacijomis, kurios atitinka tvarumo pažangos vystymo kriterijus	9%	29%	31%	24%	8%
Diegiamos verslo valdymo sistemos, padedančios kaupti ir apdoroti tvarumui aktualią informaciją	-	7%	44%	32%	17%
Matuojamas ir sekamas vykdomos veiklos poveikis aplinkai	-	4%	28%	51%	17%
Tvarumo pažangumas atskleidžiamas viešai prieinamuose informacijos šaltiniuose	-	4%	25%	53%	18%

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Rezultatai parodė, kad atsakiusiųjų nuomone šių dienų įmonei yra labai svarbu reguliari įmonės vertybių, tikslų bei strategijos peržiūra bei jos atnaujinimas, esant reikalui (47 proc. respondentų nurodė, kad tai labai svarbu). Taip pat, elektroninių dokumentų saugojimo bei apsikeitimo sistemų diegimas (47 proc. – labai svarbu), papildomų ar sustiprintų kibernetinio saugumo priemonių diegimas (46 proc. – labai svarbu) bei nuolatinis specialistų kvalifikacijos kėlimas (60 proc. – labai svarbu). Kaip svarbius veiksnius įmonių organizavimo procesuose respondentai taip pat nurodė: reguliarią valdymo ir apskaitos metodikų bei politikos peržiūrą ir atnaujinimą (53 proc.), procesų modernizavimą (43 proc.), skaitmenizavimą (61 proc.), elektroninių apskaitos dokumentų sistemų diegimą (45 proc.), vykdomos veiklos poveikio aplinkai matavimą (51 proc.) ir tvarumo pažangos atskleidimą viešojoje prieigoje (53 proc.). Visai

nesvarbūs arba iš dalies nesvarbūs organizavimo procesai respondentams pasirodė bendradarbiavimas su kitomis organizacijomis, kurios yra tvarios ir robotizavimo projektai. Remiantis apibendrintais rezultatais galima identifikuoti, kuriuos su tvarumu susijusius bei apskaitos sritį keičiančius organizavimo procesus įmonėms reikėtų imti diegti savo veikloje, kad vartotojų nuomone, įmonė turėtų pranašumą šiuolaikinėje rinkoje. Grafinis rezultatų paveikslas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 4-tą priedą).

Kaip buvo minėta darbo teorinėje dalyje, tam, kad tinkamai atskleisti įmonės tvarumo pažangą, turi kisti apskaitos organizavimo koncepcija. Prieš tai aptarto klausimo rezultatuose atsispindėjo, kokių organizavimo procesų, vartotojų nuomone diegimas ar tobulinimas yra svarbus įmonėms, tačiau vienų iš paminėtų procesų realizavimą – tvarumo pažangos atskleidimą, poveikio aplinkai matavimą bei sekimą ir pan. pagrįsti įmonėms padeda tik papildomi su tvarumu susiję vykdomi veiksmai bei jų teigiamo ar neigiamo poveikio aplinkai įvertinimas. Siekiant išsiaiškinti, kurių iš šių veiksmų vykdymas, visuomenės atžvilgiu, yra vertinamas palankiausiai, respondentams buvo užduotas klausimas, kiek jų nuomone svarbu šiuolaikinio pasaulio bendrovėms veikloje taikyti tam tikras tvarumo praktikas (žr. į 6-tą lentelę).

6 lentelė

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų tvarumo praktikų vykdymas

Tvarumo praktika	Visiškai nesvarbu	Iš dalies nesvarbu	Nei svarbu nei nesvarbu	Iš dalies svarbu	Labai svarbu
Keliami tvarumo tikslai, sudaromos susijusios strategijos, koreguojamas verslo modelis	-	1%	29%	40%	30%
Integruojamos energiją taupančios technologijos	-	2%	35%	39%	24%
Diegiami atsinaujinančios energijos šaltiniai	-	2%	41%	32%	25%
Diegiamos šiltnamio efektą sukeliančių dujų surinkimo ir absorbcijos priemonės	-	4%	52%	28%	16%
Mažinamas išmetamųjų teršalų kiekis	-	2%	39%	38%	21%
Atsisakoma aplinkosaugai susirūpinimą keliančių medžiagų naudojimo	-	3%	31%	37%	30%
Taupomas vanduo	-	4%	54%	24%	18%
Diegiamos vandens valymo sistemos	-	3%	50%	35%	13%
Mažinamas bendrasis atliekų kiekis	-	1%	20%	45%	34%
Rūšiuojamos, perdirbamos atliekos	-	1%	16%	44%	38%
Efektyvinamas išteklių naudojimas	-	1%	13%	45%	40%
Integruojami žiedinės ekonomikos principai	-	6%	32%	42%	20%
Periodiškai kiekybiniais rodikliais vertinamas tvarumo pažangos lygis	-	4%	40%	39%	16%

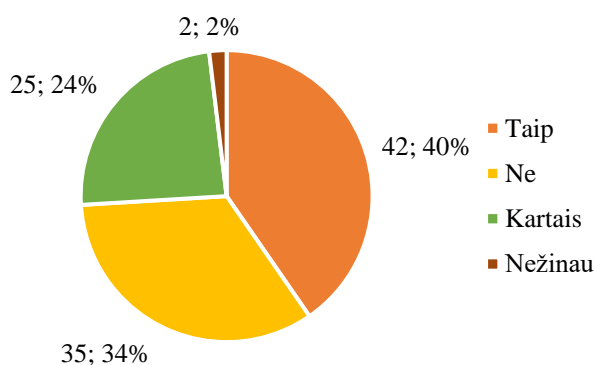
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Gauti rezultatai atskleidė, kad svarbiausiomis visuomenėje vertinamos tvarumo praktikos, įmonių veiklos atžvilgiu, yra keliami tvarumo tikslai ir sudaromos strategijos (40 proc. respondentų atsakė, kad tai dalinai svarbu), energiją taupančių technologijų integravimas (39 proc. – iš dalies svarbu), kenksmingų medžiagų atsisakymas (37 proc. iš dalies svarbu), atliekų mažinimas (45 proc. – iš dalies svarbu), atliekų rūšiavimas ir perdirbimas (44 proc. – iš dalies svarbu), išteklių naudojimo efektyvinimas (45 proc. – iš dalies svarbu) bei žiedinės ekonomikos integracija (42 proc. – iš dalies svarbu). Mažiausiai respondentų susidomėjimo sulaukė šiltnamio efektą sukeliančių dujų surinkimo priemonių diegimas, vandens taupymas ir vandens valymo sistemų diegimas. Remiantis šiais rezultatais galima daryti išvadą, apie kokių priemonių įdiegimą įmonės turėtų svarstyti, jei tos priemonės galėtų turėti teigiamą įtaką būtent jų veiklos pobūdžio sukeliama poveikiui aplinkai, bei apie kurių priemonių naudojimą, jei jos yra naudojamos, rekomenduotina pateikti informaciją atskleidžiant įmonės su tvarumu susijusius duomenis, tam, kad įmonės veiklos principai vartotojams atrodytų priimtinesni. Grafinis rezultatų paveikslas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 5-tą priedą).

Kalbant apie įmonių tvarumo pažangos atskleidimą išorės informacijos vartotojams, siekiant suvokti ar bendrai tokio tipo informacija visuomenėje yra aktuali, respondentams buvo užduotas klausimas ar jie yra kokiais nors informacijos kanalais domėjęsi apie įmonių taikomas praktikas tvarumo pažangos užtikrinimui (žr. į 9-tą paveikslą).

9 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar yra domėjęsi įmonių tvarumo pažangumu



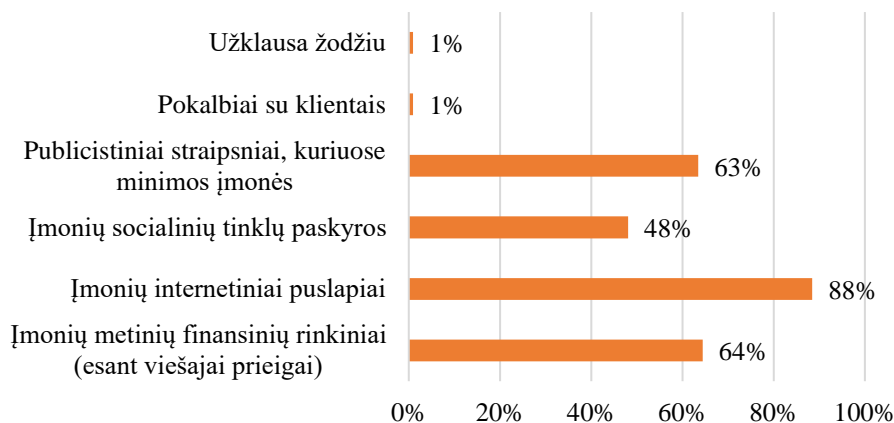
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Rezultatas parodė, kad didžioji dalis atsakiusiųjų minėta informacija yra domėjęsi aktyviai – net 40 proc. respondentų, o 34 proc. tyrimo dalyvių įmonių tvarumo pažangos rezultatais yra tekę pasidomėti kartais. Taigi, galima teigti, kad išorės informacijos vartotojams informacija apie bendrovių sąsają su tvarumu yra aktuali. Toliau, siekiant išsiaiškinti efektyviausius kanalus, kuriais šią informaciją galima būtų pasidalinti su visuomene, respondentams buvo užduotas

klausimas, kokius informacijos šaltinius jei rinktųsi, jei turėtų tikslą susipažinti su įmonių taikomomis praktikomis, susijusiomis su tvarumo pažangos užtikrinimu (žr. į 10-tą paveikslą).

10 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kur ieškotų informacijos apie įmonių tvarumo pažangą



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Didžioji dalis atsakiusiųjų (88 proc. visų respondentų) teigė, kad informacijos apie įmonės tvarumo pažangą ieškotų bendrovių internetiniuose puslapiuose, taip pat, beveik tolygiai balsai pasiskirstė ir tarp įmonių metinių finansinių ataskaitų rinkinių (64 proc.) bei publicistinio pobūdžio straipsnių (63 proc.). Papildomai respondentų paminėti variantai – tiesioginės užklauskos žodžiu.

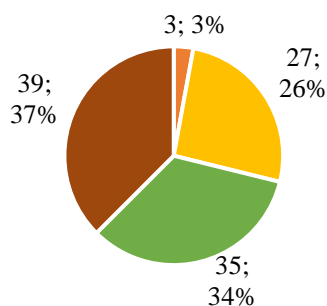
Atsižvelgiant į pastarųjų aptartų klausimų rezultatus, galima teigti, kad iš visuomenės pusės susidomėjimas įmonių tvarumo pažanga yra matomas, todėl įmonėms yra rekomenduotina ieškoti kokybiškų būdų atskleisti savo tvarumo pažangą, kad patenkinti informacijos vartotojų poreikį. Taip pat, rekomenduotina tvarumo pažangą atskleisti ne tik kartu su metinių finansinių ataskaitų rinkiniu, kas dažnu atveju prieinama, siauram informacijos vartotojų ratui, tačiau ir dalintis susijusia informacija įmonių internetiniuose puslapiuose, kadangi būtent šis informacijos kanalas yra labiausiai populiarus visuomenės tarpe, siekiant surasti pageidaujamą informaciją.

Taip pat, siekiant suprasti, ar visuomenei viešai prieinama informacija, teikiama įmonių apie jų veiklos tvarumo pažangos vertinimą, tendencijas ir tikslus yra kokybiška tiek kiekybiniais tiek kokybiniais aspektais, respondentams buvo užduodami klausimai ar jų nuomone viešai įmonių teikiami tvarumo duomenys yra pakankamos apimties ir detalumo, suprantami, palyginami ir patikimi bei lengvai prieinami suinteresuotiems informacijos vartotojams (žr. į 11-tą paveikslą).

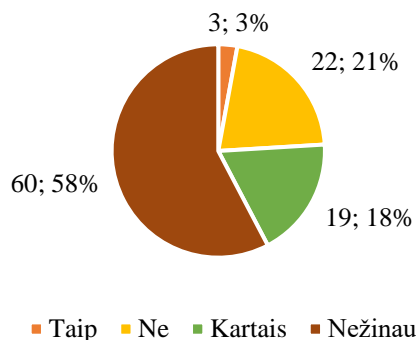
11 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal nuomonę ar tvarumo informacija atskleidžiama kokybiškai

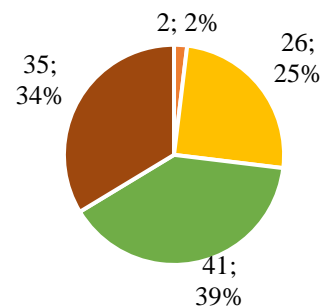
Ar pakankama apimtis ir detalumas:



Ar informacija suprantama, palyginama ir patikima:



Ar informacija lengvai prieinama:



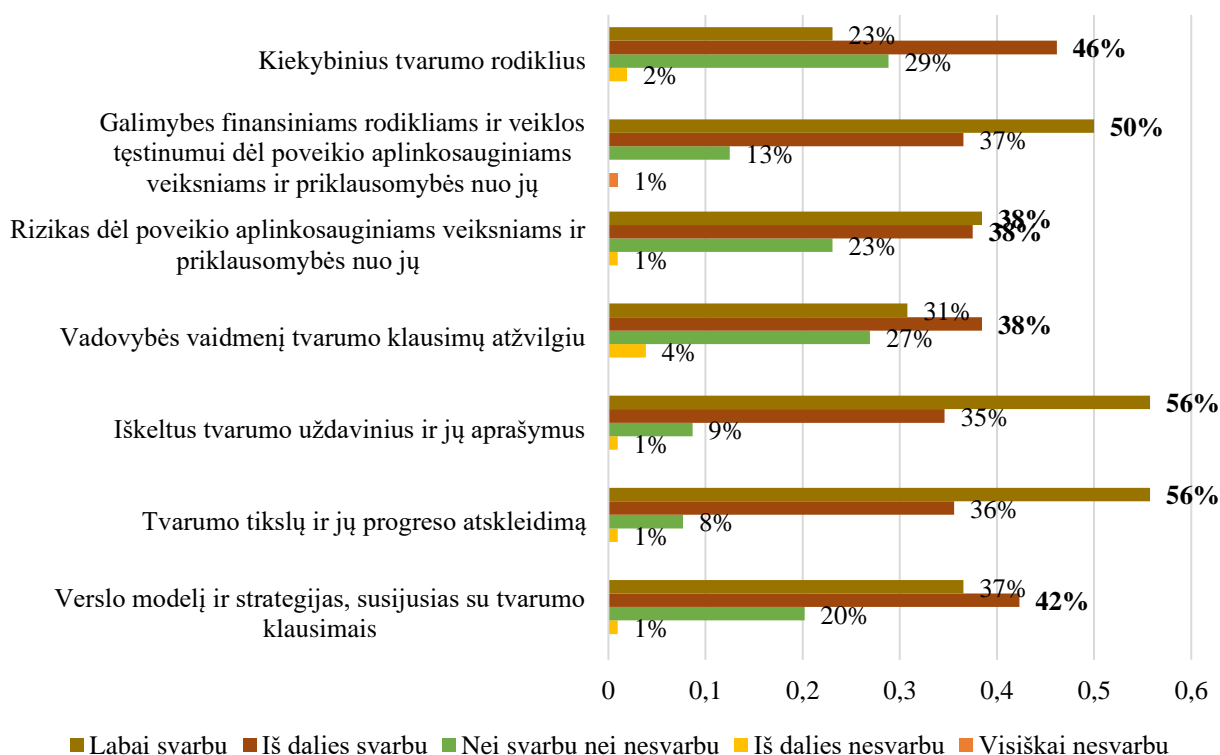
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

34 proc. respondentų teigimu, informacija, kurią įmonės atskleidžia apie tvarumo pažangą, tik kartais yra pakankamos apimties ir detalumo, o net 26 proc. atsakiusiųjų teigė, kad detalumas ir apimtis yra netinkami. Tuo tarpu, kalbant apie informacijos suprantamumą, palyginamumą bei patikimumą – daugiau nei pusė tyrimo dalyvių (58 proc.) teigė, kad nežino ar informacija suprantama, palyginama bei patikima, 18 proc. respondentų mano, kad taip yra tik tam tikrais atvejais, o 21 proc. apklaustųjų atsakė neigiamai. Taip pat, didžioji dalis – 39 proc. respondentų teigė, kad minėta informacija tik kartais yra lengvai prieinama informacijos vartotojams, o net 25 proc. tyrimo dalyvių mano, kad informacijos prieinamumas yra sunkus. Teigiamai visus minėtus aspektus įmonių atskleidžiamos informacijos požiūriu išreiškė tik vidutiniškai 3 proc. tyrimo dalyvių. Galima manyti, kad dominuojantys atsakymai – Nežinau, šiuo atveju vyrauja dėl to, kad visuomenė dar silpnai susipažinusi su tvarumo pažangos atskleidimo tvarka, o taip pat, informacijos poreikis dar nėra toks didelis, kad atskleidžiama informacija būtų aktyviai sekama, lyginama ir analizuojama, kas lemia negebėjimą įvertinti jos pakankamumo, palyginamumo ir supratimo spragas. Siekiant išvengti šių problemų įmonėm gali būti rekomenduotina tvarumo pažangos atskleidimuose pateikti daugiau konteksto, kokybinio aprašymo, kad informacija būtų suprantamesnė, taip pat, bendradarbiauti su tvarumo specialistais ar audituoti Tvarumo ataskaitas, tam, kad informacijos vartotojams duomenys atrodytų patvirtinti ir patikimesni bei apsvarstyti naudoti platesnį ratą informacijos kanalų, kuriais išorės informacijos vartotojai galėtų lengviau pasiekti duomenis, į kuriuos yra suinteresuoti.

Galiausiai, norint atskleisti, kokią su tvarumu susijusią įmonių informaciją suinteresuota visuomenė norėtų žinoti, respondentams buvo užduotas klausimas, kiek jiems svarbu viešai įmonių skelbiamoje informacijoje apie jų taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, rasti tam tikrus veiksmus (žr. į 12-tą paveikslą).

12 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kiek svarbu jiems tvarumo ataskaitose matyti informaciją apie tam tikrus veiksnius



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Tyrimo dalyvių nuomone, įmonių atskleidžiamoje tvarumo pažangos informacijoje yra labai svarbu atskleisti tvarumo tikslus bei jų progresą (56 proc. asmenų pasirinko, kad tai labai svarbu), tvarumo uždavinius ir jų aprašymus (56 proc. – labai svarbu) bei galimybes, kurias suteikia įmonei poveikis aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybė nuo jų (50 proc. – labai svarbu). Taip pat, aukštas susidomėjimo lygis matomas ir rizikomis, kurias suteikia įmonei poveikis aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybė nuo jų (38 proc. – dalinai svarbu ir labai svarbu), kiekybiniais tvarumo rodikliais (46 proc. – dalinai svarbu), vadovybės vaidmeniu tvarumo klausimuose (38 proc. – dalinai svarbu) bei verslo modeliu ir tvarumo strategijomis (42 proc. – dalinai svarbu). Bendrai vertinant, visgi, vangesnis susidomėjimas yra kiekybiniais tvarumo rodikliais ir vadovybės vaidmeniu įmonės tvarumo procesuose. Atsižvelgiant į gautus rezultatus, galima nustatyti, kokius veiksnius įmonėms yra būtina išskirti savo tvarumo atskaitomybėje tam, kad patenkinti išorės informacijos vartotojų poreikius.

3.2. Įmonių prisitaikymo teikti informaciją apie tvarumą apžvalga

Toliau, siekiant išsiaiškinti, bendrą Lietuvos Respublikoje veikiančių įmonių susidomėjimo mastą darbo temai aktualiais klausimais – tvarumu, o konkrečiau aplinkosauga ir Žaliojo kurso projekto įtaka įmonių veiklos vykdymui, o taip pat, atskleisti, kokias priemones, padedančias vykdyti tvarią veiklą, kuri koreliuotų su minėto projekto keliamais reikalavimais, įmonės jau šiuo metu naudoja apskaitos organizavimo bei įmonės ataskaitų rengimo procesuose bei kokias priemones numato ir ar numato naudoti ateityje, buvo organizuota struktūruota apklausa. Numatyta, kad apklausos rezultatai padės identifikuoti priemones, kurias įmonės integruoja į savo organizacinius procesus kaip pagalbą siekiant atitikti naujosios tvarios pasaulėžiūros reikalavimus bei komponentus, kuriuos įmonės yra linkusios atskleisti viešiname su tvarumu susijusioje informacijoje, kad patenkintų informacijos vartotojų poreikius. Taip pat, numatoma, kad rezultatai suteiks galimybę formuoti pasiūlymus, kaip įmonės galėtų minėtus veiksnius tobulinti.

Laikantis darbo metodologijos dalyje aprašyto tyrimo organizavimo veiksmų nuoseklumo, buvo išskirta netiesioginės anketos būdu atliko tyrimo populiacija, kurią sudarė 27 įmonės, veikiančios Lietuvos Respublikoje bei prekiaujančios savo vertybiniais popieriais – akcijomis, NASDAQ Baltic vertybinių popierių biržoje. Pilnas išskirtos populiacijos sąrašas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 3-ią priedą). Toliau, taikant formulę, pritaikytą moksliniams tyrimams, kurių generalinė aibė yra baigtinė, buvo nustatytas apklausiamųjų įmonių imties dydis, kurią apklausus gautus rezultatus pagal pasirinktus kriterijus galima būtų laikyti patikimais ir atspindinčiais visos tiriamos populiacijos padėtį (žr. į 1ą formulę).

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{(N - 1) \cdot E^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}$$

(1 formulė)

Kur: n – reprezentatyvios imties dydis,

N – nustatytos populiacijos dydis (šiuo atveju – 27 respondentai),

Z – koeficientas nurodantis tenkinančio patikimumo lygį (šiuo atveju – 95 proc. (1,96)),

p – standartinis nuokrypis (šiuo atveju – 50 proc.),

E – leistinas netikslumas (šiuo atveju 5 proc.).

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Kardeliu (2017).

Atlikus skaičiavimus gautas reprezentatyvus tyrimo imties dydis, siekiant gauti 95 proc. rezultatų patikimumo lygį su 5 proc. galima paklaida, yra lygus – 25 įmonėms:

$$n = \frac{27 \cdot 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot (1 - 0,5)}{(27 - 1) \cdot 0,05^2 + 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot (1 - 0,5)}$$

$$n = \frac{27 \cdot 3,8416 \cdot 0,25}{26 \cdot 0,0025 + 3,8416 \cdot 0,25}$$

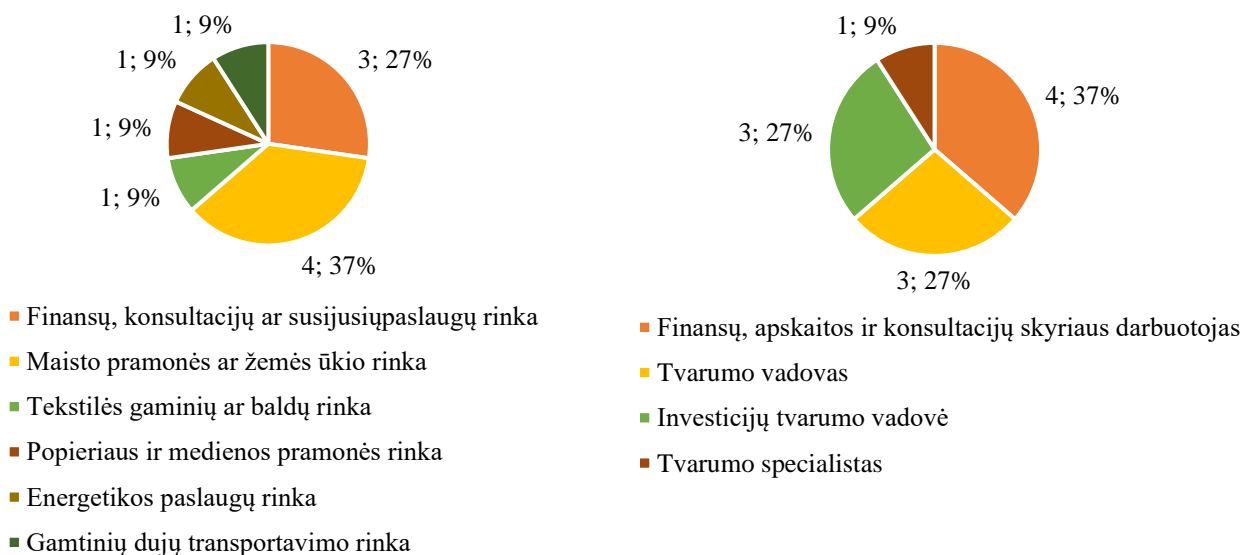
$$n = \frac{25,9308}{1,0254}$$

$$n \approx 25$$

Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad tiriamoji populiacija yra itin maža, remiantis mokslinių tyrimų metodologinėmis rekomendacijomis, buvo siekiama gauti atsakymus iš visų populiacijai priklausančių bendrovių, todėl anketa buvo išsiųsta visų 27-ių bendrovių atstovams. Rezultate, tyrime dalyvauti panoro tik vienuolika įmonių (41 proc. visos populiacijos ir beveik 45 proc. apskaičiuotos pageidautinos tyrimo imties). Dėl nedidelio respondentų skaičiaus, anketos tyrimo rezultatų validumas tampa abejotinas, tačiau atsižvelgiant į apribotas tyrimo galimybes, atsakiusių respondentų kvalifikaciją, jų atstovaujimų įmonių padėtį rinkoje bei teikiamų duomenų apimtį bei patikimumą, buvo nuspręsta, kad gautų rezultatų analizė ir interpretavimas vis tiek bus naudingas tiriamos problemos atžvilgiu.

13 paveikslas

Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sektorių bei atstovų užimamos pareigos



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Į elektroniniu paštu išsiųstą tyrimo anketą atsakė tiriamos populiacijos įmonių atstovai, įmonėse užimantys skirtingas pareigas, o taip pat, apklausiamų bendrovių buvo prašoma išskirti

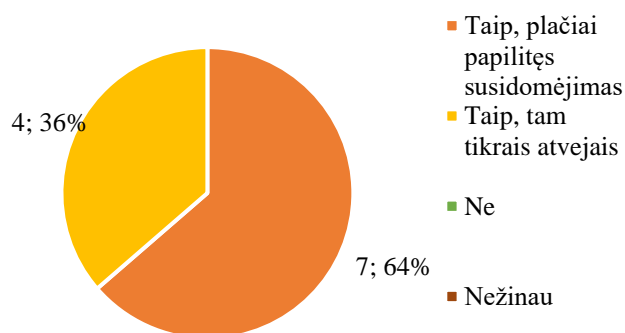
sektorių, kuriame vyrauja jų vykdoma veikla (žr. į 13-tą paveikslą). Daugiausiai tyrime dalyvavusių įmonių (37 proc.) priklausė maisto pramonės rinkai, 27 proc. įmonių priklausė finansų, konsultacijų bei susijusių paslaugų rinkai, o taip pat, atsakymai buvo gauti ir iš bendrovių vyraujančių tekstilės, popieriaus, energetikos paslaugų bei gamtinių dujų transportavimo rinkose. Didžioji dalis asmenų, kurie atstovavo tiriamas įmones atsakant į anketos klausimus – bendrai vertinant 63 proc., specializuojasi būtent tvarumo srityje, o likusi atsakiusiųjų atstovų dalis (37 proc.) – finansų, apskaitos ar susijusių skyrių darbuotojai.

Tai, kad tyrime dalyvavo skirtingų sektorių įmonės, leidžia tyrimo rezultatus laikyti įvairiapusiškesniais, padėsiančiais atskleisti tvarumo perversmo įtaką apskaitos organizavimo bei atskaitomybės srityse platesniu mastu, neapsiribojant konkrečiais sektoriais. Taip pat, rezultatai parodo, kad įmonės yra linkusios turėti vidaus darbuotojus, kurių darbinės pareigybės būtų siejamos tik su tvarumu.

Siekiant atskleisti ar įmonės domisi darbe analizuojamomis temomis – respondentams buvo užduodamas klausimas ar jų atstovaujamų įmonių vidaus aplinkoje yra pastebimas susidomėjimas su aplinkosauga ir tvarumu susijusiais klausimais (žr. į 14-tą paveikslą).

14 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal atstovaujamą įmonės susidomėjimą aplinkosaugos ir tvarumo klausimais



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

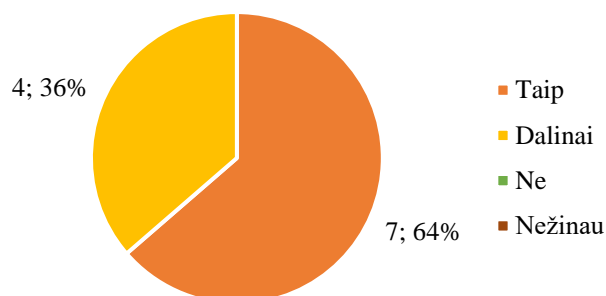
Žvelgiant į rezultatus, didžioji dalis apklaustųjų (64 proc. visų respondentų), teigė, kad susidomėjimas su tvarumu bei aplinkosauga susijusiais klausimais jų atstovaujamose įmonėse yra labai paplitęs. Tuo tarpu likusi dalis tyrimo dalyvių (36 proc.) nurodė, kad įmonės viduje susidomėjimais minėtais klausimais yra pastebimas tam tikrais atvejais. Bendrai vertinant gautus rezultatus – visose įmonėse tvarumas bei aplinkosauga yra aktuali tema.

Siekiant išsiaiškinti ar įmonių susidomėjimas aplinkosauga ir tvarumu gali būti siejamas su Europos Komisijos patvirtinto Žaliojo kurso projekto numatytų tikslų įgyvendinimu,

respondentams buvo užduotas klausimas ar jie yra girdėję apie minėtą projektą bei susipažinę Europai priklausančioms šalims numatytais tikslais (žr. į 15-tą paveikslą).

15 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal įmonių atstovų susipažinimo su Žaliojo kurso projektu lygį



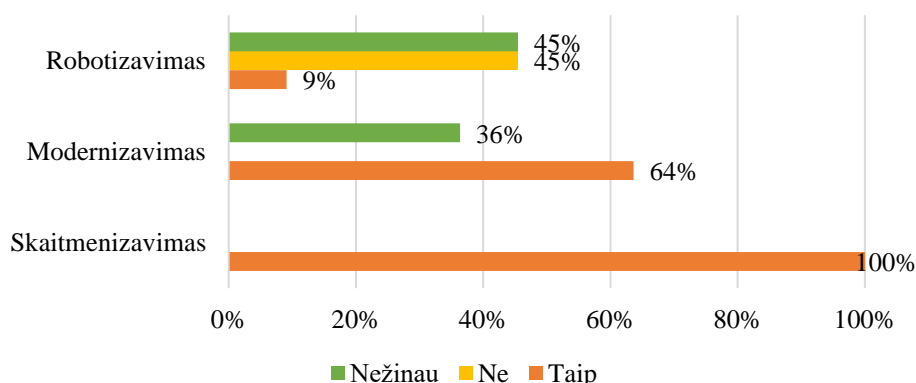
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Net 64 proc. apklaustųjų įmonių atstovų teigė, kad su Europos Žaliojo kurso projektu bei jo keliamais tikslais yra puikiai susipažinę, o likusi dalis – 36 proc. tyrime dalyvavusių įmonių atstovų teigė, kad su minėtu projektu yra susipažinę iš dalies. Bendrai vertinant rezultatus, galima teigti, kad Žaliojo kurso projekto patvirtinimas gali turėti įtakos įmonių susidomėjimui tvarumu bei aplinkosauga.

Kadangi Europos Žaliojo kurso projektas bei, kaip darbo teorinėje dalyje aptarta, po jo patvirtinimo sudaryti ar pakoreguoti įvairūs teisės aktai, kurių, galima laikyti, išleidimui ar korekcijoms įtakos turėjo ir minėto projekto nuostatos, apimantys su tvarumu bei aplinkosauga susijusius reglamentavimus, buvo priimti sąlyginai neseniai, galima būtų manyti, kad minėto projekto sudarymas lemia įvairius įmonių veiklos pokyčius, susijusius su įmonių tvaresnės veiklos vystymu. Siekiant patvirtinti šį teiginį, respondentams buvo užduodami klausimai – ar įmonių atstovai gali teigti, kad būtent pastaraisiais metais, įmonių susidomėjimas aplinkosauginėmis problemomis bei jų sprendimo būdais yra ženkliai suintensyvėjęs, taip pat, ar pastaraisiais metais dėl su tvarumu susijusių veiksnių buvo koreguojami įmonių tikslai, verslo modelis, strategijos ir uždaviniai bei ar pastaraisiais metais įmonės aplinkoje pastebimas su tvarumu susijusių pokyčių inicijavimas į įmonės valdymo procesus (žr. į 16-tą paveikslą).

16 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar atstovaujамų įmonių viduje galima pastebėti Žaliojo kurso projekto iškeltų tikslų įtaką, suintensyvėjusių pastaraisiais laikotarpiais



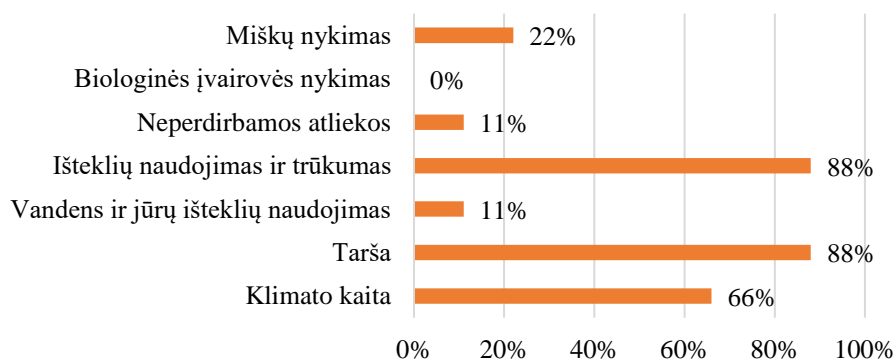
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Gauti rezultatai atskleidžia, kad net 82-jų proc. tyrime dalyvavusių įmonių viduje pastaraisiais laikotarpiais yra labai suintensyvėjęs susidomėjimas tvarumu bei aplinkosauga, 73 proc. tyrimo dalyvių tam tikrais atvejais, siekiant tvarumo pažangos, aktyviau inicijuoja ir integruoja su tvarumu susijusius pokyčius bei daugiau nei pusė – 64 proc. įmonių tam tikrais atvejais koreguoja savo verslo modelį, tikslus, uždavinius ar strategijas. Atsižvelgiant į gautus rezultatus galima daryti išvadą, kad esama padėtis įmonių viduje, tvarumo pažangos atžvilgiu, krypsta į teigiamą tendenciją, o suaktyvėjęs susidomėjimas bei veiksmų, siejamų su tvarumu, ėmimasis gali būti nulemtas per pastarąjį penkmetį Europoje įvykusių ideologijų pakitimų.

Siekiant nustatyti, kuri šių dienų pasaulyje ryškėjanti aplinkosauginė problema, verslo pasaulyje yra laikoma opiausia ir turinti susilaukti daugiausiai dėmesio, respondentai buvo paprašyti išreikšti savo nuomonę pastaruoju klausimu (žr. į 17-tą paveikslą).

17 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokie neigiami aplinkosauginiai reiškiniai prioretizuojami atstovaujamoje įmonėje



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

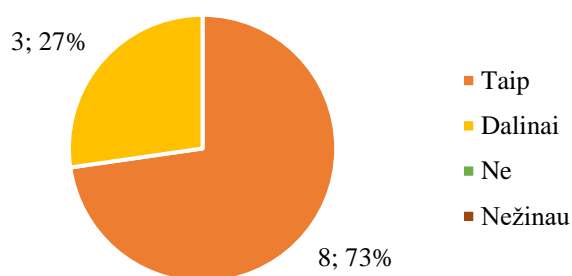
Net 88 proc. įmonių atstovų, kaip vieną reikšmingiausių neigiamų aplinkosaugos reiškinių, jų sprendimo prioretizavimo atžvilgiu, nurodė neatsinaujinančių išteklių naudojimą bei taršą. Taip pat, opi problema įmonių atžvilgiu yra ir klimato kaita. Mažiausiai dėmesio, tyrime dalyvavusių įmonių rate, sulaukė biologinės įvairovės nykimas, vandens naudojimas bei neperdirbamos atliekos.

Siekiant nustatyti ar įmonės savo apskaitos organizavimo procese jau yra įdiegusios tvarumo apskaitai būdingas priemones, įprastai įmonių taikomas siekiant tvarumo tikslų, respondentams buvo užduotas klausimas ar įmonių atstovams, atsakantiems į anketą apskritai yra pažįstamas terminas tvarumo apskaita bei ar jų atstovaujama įmonė yra į veiklą integravusi bei efektyviai valdo minėtas priemones (žr. į 18-tą paveikslą).

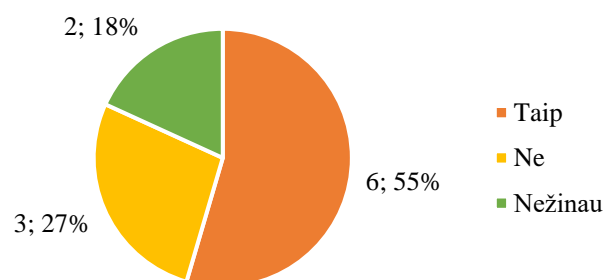
18 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar atstovaujamoje įmonėje integruojama tvarumo apskaita

Ar žinomas terminas tvarumo apskaita:



Ar apskaitos organizavime pastebimas tvarumo priemonių integravimas ir vystymas:



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

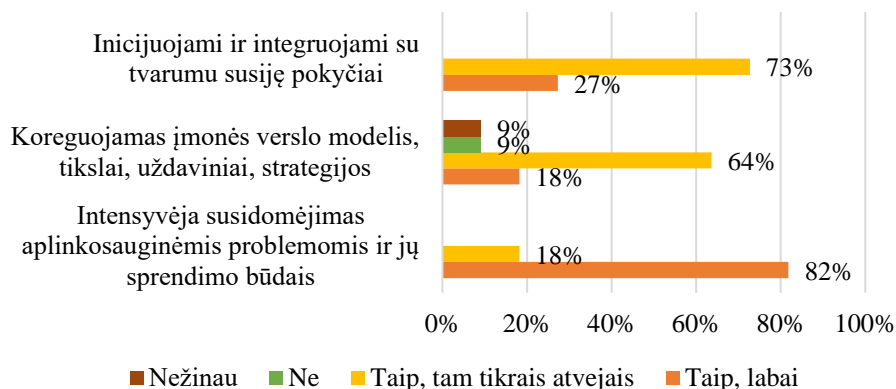
Rezultatai parodė, kad net 73 proc. apklaustų įmonių atstovų teigė, jog tvarumo apskaita yra jiems pažįstamas terminas bei daugiau nei pusė jų (55 proc.) teigė, kad jų atstovaujamos įmonės apskaitos organizavimo procesuose yra integruotos ir efektyviai valdomos priemonės, kurių pagalba įmonė siekia tvarumo pažangos. Taip pat, galima pastebėti, kad net 27 proc. atsakiusiųjų neigia minėtų priemonių naudojimą apskaitoje bei 18 proc. nežino ar jos taikomos jų įmonių praktikoje. Tokius rezultatus, galima manyti, lemia tvarumo specialistų, kurie sudarė daugumą įmones atstovaujančių respondentų, atskirtis nuo apskaitos specialistų bei apskaitos procesų, kas lemia mažesnę jų susipažinimą su įmonės apskaitos organizavimo pobūdžiu.

Kaip buvo paminėta darbo teorinėje dalyje, vieni iš esminių apskaitos srities pokyčių, skatinami Žaliojo kurso projekto bei susijusių teisės aktų, standartų bei kitų leidinių nuostatų, yra apskaitos procesų skaitmenizavimas, modernizavimas bei robotizavimas. Norint identifikuoti, kiek plačiai minėti procesai yra taikomi ir pažengę šiuolaikinių didžiųjų įmonių tarpe,

respondentams buvo pateikiama užklausa nurodyti ar jų atstovaujimų įmonių apskaitos srityje yra vykdomi minėti procesai (žr. į 19-tą paveikslą).

19 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar jų atstovaujamosse įmonėse vykdomi apskaitos skaitmenizavimo, modernizavimo bei robotizavimo procesai



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Žvelgiant į rezultatus, galima daryti išvadą, kad praktikoje sėkmingiausiai vykdomas apskaitos procesų pokytis, lemiantis tvarumo pažangumą, yra apskaitos procesų skaitmenizavimas – ši procesą apskaitoje taiko visos tyrime dalyvavusios įmonės. Mažiau intensyviai, tačiau virš pusės apklaustų įmonių (64 proc.) apskaitos organizavime, pasireiškia apskaitos procesų modernizavimas, o tuo tarpu mažiausiai dėmesio praktikoje yra skiriama apskaitos procesų robotizavimui – beveik pusė (45 proc.) apklaustųjų išreiškė poziciją, kad robotizavimo nevykdo.

Siekiant, turėti galimybę konkrečiau įvardinti, kokias priemones, padedančias bendrovėms siekti Žaliojo kurso projekto numatytų tikslų, apskaitos organizavime jau šiuo metu taiko įmonės, respondentams buvo pateikiamas minėtų galimų priemonių sąrašas, prašant nurodyti, kurias iš jų apskaitoje naudoja jų atstovaujamos įmonės (žr. į 7-tą lentelę).

7 lentelė

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje yra naudojamos tam tikros apskaitos organizavimo priemonės, padedančios siekti tvarumo tikslų

Apskaitos organizavimo priemonė	Taip	Ne	Nežinau
Tvarumo apskaitos politikos suformavimas	91%	9%	-
Apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimas tvarumo apskaitos srityje	45%	36%	18%
Specialistų domėjimosi aplinkosaugos ir teisės aktų pakeitimų aktualijomis, susijusiomis su tvaria apskaita, skatinimas	100%	-	-
Tikslus apskaitos specialistų pareigų ir atsakomybių paskirstymas	27%	27%	45%
Elektroninių apskaitos dokumentų bei registrų naudojimas ir prioritetizavimas	100%	-	-
Elektroninio parašo funkcijos naudojimas, esant galimybei	91%	9%	-

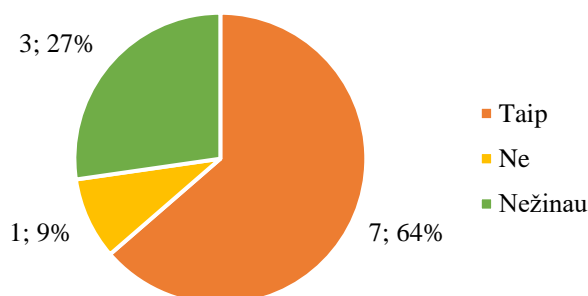
Apskaitos organizavimo priemonė	Taip	Ne	Nežinau
Elektroninių dokumentų apskaitos sistemų naudojimas	91%	9%	-
Elektroninių dokumentų saugojimo bei kaupimo priemonių naudojimas	91%	9%	-
Dirbtinio intelekto įtraukimas į einamųjų apskaitos procesų vykdymą	9%	45%	45%
Naudojamų informacinių technologijų sistemų atnaujinimas ar tobulinimas, siekiant efektyviau kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją	55%	36%	9%
Papildomų informacinių technologijų sistemų diegimas, kurios padėtų kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją	18%	45%	36%
Aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikų, kurios padėtų įvertinti ir sekti įmonės veiklos poveikį aplinkai, integracija ar efektyvinimas	55%	36%	9%
Naudojamų informacinių technologijų pritaikymas didesnio kiekio informacijos apdorojimui ir papildomų kopijų kūrimo bei saugojimo įrankių diegimas	55%	27%	18%
Esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas	100%	-	-
Papildomų kibernetinio saugumo priemonių diegimas	36%	27%	36%
Bendradarbiavimas su išorės ar vidaus specialistais, veikiančiais tvarumo srityse, siekiant nustatyti apskaitomos informacijos patikimumą ir teisingumą	82%	9%	9%

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Gauti rezultatai parodė, kad populiariausios apskaitos organizavimo priemonės, kurias įmonės naudoja šiuo metu tvarumo pažangai didinti, yra: tvarumo apskaitos politikos formavimas (91 proc. tyrimo dalyvių taiko šią priemonę), skatinimas specialistams domėtis tvarumo aktualijomis (100 proc.), elektroniniai apskaitos dokumentai bei registrai (100 proc.), elektroninis parašas (91 proc.), elektroninės dokumentų apskaitos priemonės (91 proc.), elektroninės dokumentų saugojimo priemonės (91 proc.) ir esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas (100 proc.). Mažiau praktikoje naudojamos tvaresnės apskaitos organizavimo priemonės yra dirbtinio intelekto įtraukimas į apskaitos procesus bei papildomų informacinių sistemų diegimas, siekiant efektyviau apdoroti bei kaupti su tvarumu susijusią informaciją. Grafinis rezultatų paveikslas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 6-tą priedą).

20 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje numatomas priemonių, susijusių su tvaresniu apskaitos organizavimu diegimas ar tobulinimas



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Siekiant nustatyti, ar apklausiamos įmonės planuoja diegti naujas su tvaresnės apskaitos organizavimu susijusias priemones arba tobulinti esamas, respondentams buvo užduotas klausimas ar minėti planai yra įtraukti į jų atstovaujimų įmonių strategiją (žr. į 20-tą paveikslą).

Atsižvelgiant į gautus rezultatus, naujų tvaresnės apskaitos organizavimo priemonių diegimo arba esamų tobulinimo tendencija gali būti laikoma teigiama, nes daugiau nei pusė – 64 proc. tyrimo dalyvių teigė, kad jų atstovaujama įmonė į savo strateginius tikslus įtraukė minėtus procesus.

Siekiant konkrečiai įvardinti, kokių apskaitos organizavimo priemonių diegimą ar tobulinimą, kuris prisidėtų prie įmonės tvarumo pažangos, įmonės planuoja ateityje, respondentams buvo pateikiamas atitinkamų priemonių sąrašas, prašant nurodyti, kurias iš jų yra planuojama diegti ar tobulinti, jei jos jau taikomos veikloje (žr. į 8-tą lentelę).

8 lentelė

Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokias priemones jų atstovaujama įmonė yra numačiusi diegti ar tobulinti apskaitos organizavime, siekiant didesnės tvarumo pažangos

Apskaitos organizavimo priemonė	Taip	Ne	Nežinau
Tvarumo apskaitos politikos suformavimas	86%	14%	-
Apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimas tvarumo apskaitos srityje	86%	-	14%
Specialistų domėjimosi aplinkosaugos ir teisės aktų pakeitimų aktualijomis, susijusiomis su tvaria apskaita, skatinimas	100%	-	-
Tikslus apskaitos specialistų pareigų ir atsakomybių paskirstymas	86%	-	14%
Elektroninių apskaitos dokumentų bei registrų naudojimas ir prioretizavimas	100%	-	-
Elektroninio parašo funkcijos naudojimas, esant galimybei	86%	14%	-
Elektroninių dokumentų apsikeitimo sistemų naudojimas	100%	-	-
Elektroninių dokumentų saugojimo bei kaupimo priemonių naudojimas	100%	-	-
Dirbtinio intelekto įtraukimas į einamųjų apskaitos procesų vykdymą	29%	14%	57%
Naudojamų informacinių technologijų sistemų atnaujinimas ar tobulinimas, siekiant efektyviau kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją	100%	-	-
Papildomų informacinių technologijų sistemų diegimas, kurios padėtų kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją	86%	-	14%
Aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikų, kurios padėtų įvertinti ir sekti įmonės veiklos poveikį aplinkai, integracija ar efektyvinimas	100%	-	-
Naudojamų informacinių technologijų pritaikymas didesnio kiekio informacijos apdorojimui ir papildomų kopijų kūrimo bei saugojimo įrankių diegimas	100%	-	-
Esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas	100%	-	-
Papildomų kibernetinio saugumo priemonių diegimas	71%	-	29%
Bendradarbiavimas su išorės ar vidaus specialistais, veikiančiais tvarumo srityse, siekiant nustatyti apskaitamos informacijos patikimumą ir teisingumą	100%	-	-

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

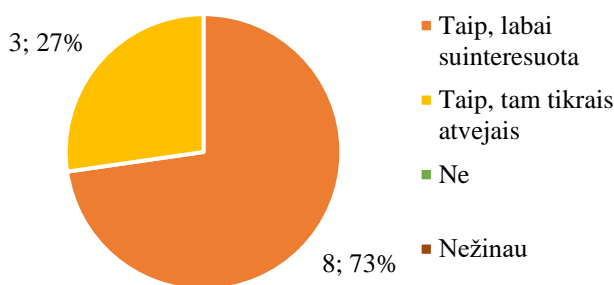
Žvelgiant į rezultatus galima daryti bendrą išvadą, kad visos įmonės į savo strateginius planus yra įtraukusios itin intensyvų apskaitos organizavimo priemonių, padėsiančių siekti tvarumo tikslų, diegimą ir planavimą. Visų (100 proc.) tyrimo dalyvavusių įmonių atstovų teigimu įmonės planuoja diegti arba tobulinti: specialistų skatinimą domėtis aplinkosauga, elektroninius

dokumentus, elektronines jų saugojimo ir apsaugos sistemas, elektroninio parašo naudojimą, aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikas, informacines technologijas, padedančias kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją, esamas kibernetinio saugumo sistemas bei bendradarbiavimą su išorės tvarumo specialistais. Mažiausiai dėmesio planuojama skirti dirbtinio intelekto integracijai į einamuosius apskaitos procesus. Grafinis rezultatų paveikslas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 7-tą priedą).

Siekiant atskleisti bendrą įmonių poziciją į su tvarumu susijusios informacijos atskleidimo svarbą ir reikšmingumą, respondentams buvo užduotas klausimas ar jų atstovaujamos įmonės yra suinteresuotos į reprezentatyvų, pakankamo detalumo, patikimą ir pagrįstą su tvarumu įmonės veikloje susijusios informacijos atskleidimą išorės informacijos vartotojams (žr. į 21-ą paveikslą).

21 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar atstovaujama įmonė yra suinteresuota į kokybišką tvarumo informacijos atskleidimą



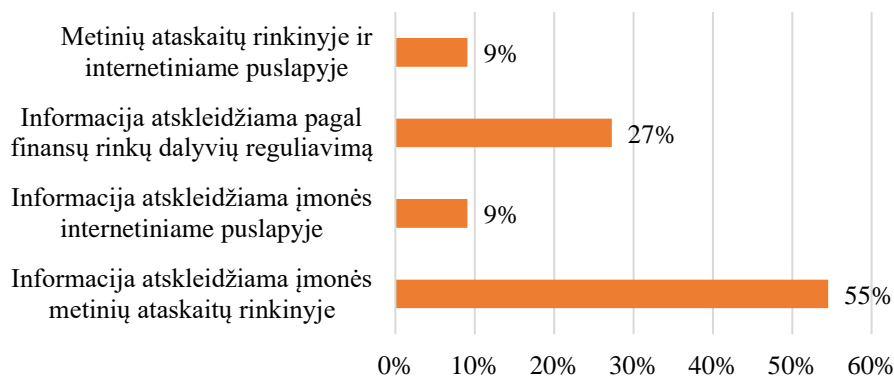
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Gauti rezultatai parodė, jog tyrime dalyvavusios įmonės yra itin suinteresuotos į minėtos informacijos atskleidimą visuomenei bei kitiems suinteresuotiems asmenims. Net 73 proc. apklaustųjų teigė, kad tai yra labai svarbu, o likę 27 proc. – kad tam tikrais atvejais svarbu.

Taip pat, respondentų buvo prašoma atskleisti, kokiais informacijos kanalais jų atstovaujamos įmonės yra linkusios teikti tvarumo pažangos informaciją (žr. į 22 paveikslą).

22 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai per kur suinteresuotoms šalims teikiama įmonių tvarumo informacija



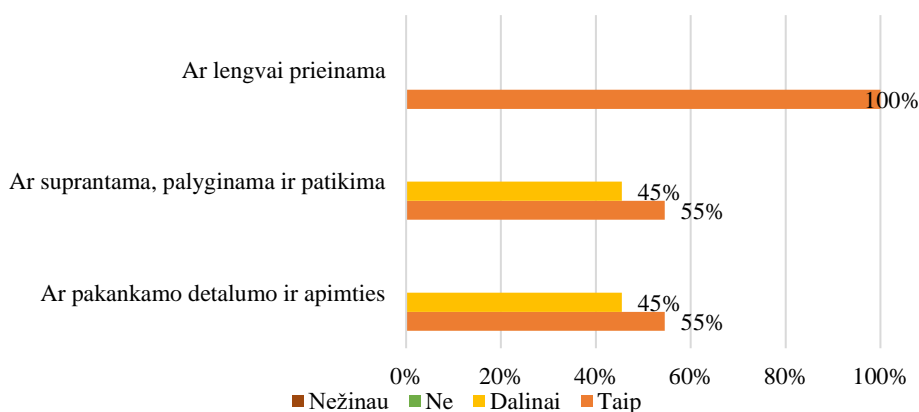
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Didžioji dalis (55 proc.) apklaustų įmonių savo tvarumo pažangą atskleidžia metiniuose ataskaitų rinkiniuose, o 9 proc. respondentų teigė, kad minėtą informaciją jų atstovaujama įmonė yra linkusi atskleisti ir įmonės internetiniame puslapyje. Taip pat, 27 proc. apklaustųjų – įmonės veikiančios finansų sektoriuje, pasidalino, jog jų tvarumo informacijos atskleidimas specifiskai priklauso nuo finansų rinkų dalyvių reguliavimo.

Norint identifikuoti ar įmonių atstovų nuomone, bendrovių teikiama tvarumo informacija atitinka pagrindines tvarumo ataskaitoms taikytinas kokybines ir kiekybines charakteristikas – pakankamą detalumą, apimtį, informacijos aiškumą, palyginamumą ir patikimumą bei ar įmonių teikiama informacija yra lengvai prieinama šios informacijos vartotojams, respondentų buvo prašyta įvertinti paminėtus aspektus (žr. į 23 paveikslą).

23 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal jų nuomonę ar atstovaujamy įmonių teikiama tvarumo informacija atitinka keliamus kokybės reikalavimus



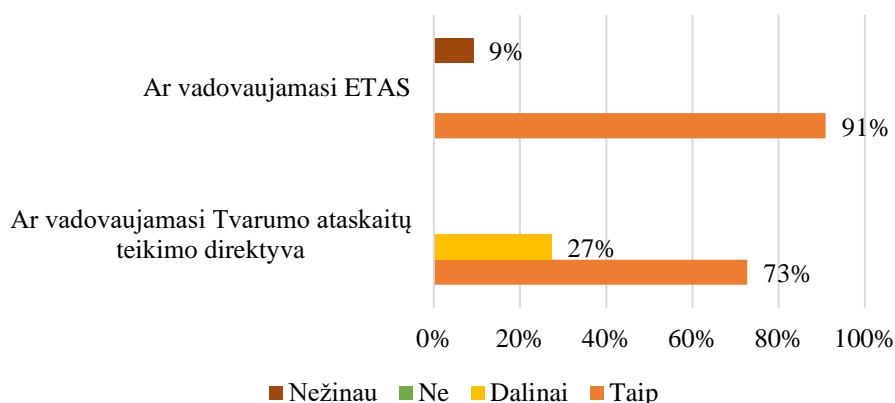
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Apklaustos rezultatai parodė, kad visi apklaustų įmonių atstovai teigia, jog jų atstovaujamos įmonės teikiama su tvarumu susijusi informacija yra lengvai prieinama informacijos vartotojams. Tokį rezultatą gali lemti tai, kad visos apklausiamos bendrovės viešai prekiauja savo akcijomis akcijų biržoje, kas lemia tai, kad jos turi viešinti savo metines ataskaitas, kurios įprastai ir apima minėtą informaciją. Lygi dalis (po 55 proc.) tyrimo dalyvių yra užtikrinti, kad jų įmonės teikiama tvarumo informacija yra suprantama, palyginama bei patikima ir pakankamo detalumo bei apimties. Tuo tarpu po 45 proc. apklaustųjų nurodė, kad įmonės teikia dalinai suprantamą, palyginamą, patikimą ir detalią tvarumo informaciją. Bendrai vertinant rezultatus, galima teigti, kad įmonių atstovų, atsakiusių į apklausą, nuomone, įmonių teikiama tvarumo informacija yra vertinama labai teigiamai, kokybės atžvilgiu.

Kaip buvo minėta darbo teorinėje dalyje, rengdamos Tvarumo ataskaitas, kuriose atskleidžiama įmonės tvarumo pažanga, tvarios veiklos vystymo niuansai ir kt. susiję aspektai, didžiosios įmonės turi laikytis Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatomis bei Europos tvarumo atskaitomybės standartų nurodymais. Siekiant atskleisti, kiek tai yra realizuojama praktikoje, respondentams buvo užduotas klausimas ar jų atstovaujamos įmonės sudaro viešinamą tvarumo pažangos informaciją, vadovaujantis minėtais šaltiniais (žr. į 24-tą paveikslą).

24 paveikslas

Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujama įmonė atskleidžia tvarumo informaciją vadovaudamasi Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos bei ETAS reglamentavimu



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Vertinant gautus rezultatus, galima teigti, kad tiek Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva, tiek Europos tvarumo atskaitomybės standartai atlieka svarbią rolę, tyrime dalyvavusių įmonių tvarumo informacijos rengimo procesuose, kadangi minėtos direktyvos nuostatomis, rengiant Tvarumo ataskaitas, vadovaujasi visos bendrovės (73 proc. pilnai bei 27 proc. dalinai), o ETA standartų nuostatomis – net 91 proc. įmonių.

Galiausiai, tyrime dalyvavusių įmonių atstovų buvo prašyta atskleisti, kokią konkrečiai informaciją jų atstovaujamos įmonės yra linkusios atskleisti savo tvarumo ataskaitose, suinteresuotiems išorės informacijos vartotojams (žr. į 9-tą lentelę).

9 lentelė

Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokius duomenis jų įmonės atskleidžia tvarumo ataskaitose

Tvarumo ataskaitose atskleidžiami duomenys	Taip	Ne	Nežinau
Įmonės verslo modelį ir strategijas, nurodant jų sąsajas su tvarumo temomis	64%	27%	9%
Įmonės politikos, susijusios su tvarumu, aprašymą	91%		9%
Tvarumo tikslus ir jų progreso atskleidimą	100%		
Išsikeltus uždavinius tvarumo tikslams pasiekti ir jų vykdymo proceso aprašymą bei rezultatus	73%	27%	
Administracinių, vadovybės ir priežiūros organų vaidmenį tvarumo klausimų atžvilgiu	55%	27%	18%
Įmonės veiklos galimo neigiamo arba teigiamo poveikio aplinkai aprašymą ir įvertinimą	100%		
Rizikas finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybes nuo jų	55%	36%	9%
Galimybes finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybes nuo jų	55%	36%	9%
Tvarumo pažangos matavimo, vertinimo ir atskleidimo kontrolės ir procesų laikymosi aprašymą	91%		9%
Reikšmingas, pagal įmonės veiklą, tvarumo temas ir jų reikšmingumo nustatymo proceso aprašymą bei pagrindimą	73%	27%	
Kokybinius rodiklius, susijusius su reikšmingais, pagal įmonės veiklą, tvarumo klausimais	64%	27%	9%
Pateiktų kiekybinių rodiklių apskaičiavimo metodus, apibrėžimus, patikimumo aprašymą	55%	36%	9%

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Gauti rezultatai atskleidė, kad įmonių atstovų teigimu, dažniausiai bendrovių atskleidžiamoje su tvarumu susijusioje informacijoje yra pateikiami šie duomenys: įmonės tvarumo politika (kaip atskleidžiamą veiksnių nurodė 91 proc. apklaustųjų), tvarumo tikslai ir jų progresas (100 proc.), įmonės vykdomos veiklos galimas teigiamas arba neigiamas poveikis aplinkai (100 proc.), tvarumo pažangos matavimui, vertinimui ir atskleidimui taikomos kontrolės (91 proc.) ir kt. Rečiau atskleidžiami veiksniai yra dėl įmonės poveikio aplinkosauginiams veiksniams kalančios rizikos ir galimybės bei kiekybinių rodiklių apskaičiavimo metodikų ir patikimumo aprašymai.

Sekantis tyrimo etapas apėmė daugybinių atvejų analizę. Šio etapo tikslas buvo atskleisti tvarumo pažangos atskleidimo galimybes įmonių ataskaitose, nustatant kokią informaciją tyrimo imčiai priklausančios įmonės, teikia informacijos vartotojams šiuo metu, ar ji atitinka tokio tipo informacijos atskleidimo naująjį reglamentavimą bei suformuoti pasiūlymus ir rekomendacijas ko atskleidžiamoje informacijoje dar trūksta, kad ši būtų kokybiška atsižvelgiant į naujų teisės aktų nuostatas bei, ankstesnio tyrimo etapo metu, atskleistus visuomenės interesus.

Tiriami atvejai buvo atrinkti pagal darbo metodologijoje numatytus kriterijus – bendras analizuojamųjų atvejų skaičius apėmė 7 įmones ir jų viešinamas ataskaitas už 2023 m. finansinį laikotarpį. Įmonių sąrašas pateikiamas darbo prieduose (žr. į 8-tą priedą). Anketiniame tyrime, kuris turėjo įtakos analizuojamųjų atvejų skaičiui, dalyvavo 11 įmonių, tačiau po darbo metodologijoje numatytų tyrimo atvejų atrankos kriterijų įvertinimo, tolimesnės ketverių įmonių teikiamos tvarumo informacijos analizės buvo atsisakyta, nes jos netenkino trečiojo kriterijaus – neteikė išsamios tvarumo pažangos informacijos tam tikrų ataskaitų pavidalu. Trijų iš minėtų įmonių atskaitomybėje su darbe analizuojamomis temomis susijusi informacija sudarė daugiausiai pastraipą visoje įmonių metinių pranešimų apimtyje, o ketvirtosios įmonės atskleidžiama tvarumo informacija buvo platesnio masto nei pastarųjų, tačiau atlikus turinio analizę buvo nuspręsta, kad traukti įmonę į atvejų analizės tyrimą būtų neobjektyvu, nes atskleidžiama tvarumo informacija neatitiko net minimalių Tvarumo ataskaitai būdingų reikalavimų, o esminių minimalių atskleidimų įtraukimą, remiantis naujų standartų ir teisės aktų reglamentavimu, bendrovė savo strategijoje numatė integruoti tik per kelis ateinančius metus.

Kaip buvo minėta darbo teorinėje dalyje, viena iš esminių priežasčių, kodėl buvo priimtas sprendimas 2023-iaisiais metais priimti naująją Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvą, iš dalies pakeitusią Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvą, buvo tai, jog Europos Žaliojo kurso projekto komunikatas numatė, kad įmonių teikiama informacija apie priimtus ir vykdomus tvarumo sprendimus privalo būti patikima, palyginama ir patikrinta, ko nepavyko užtikrinti vadovaujantis pastarosios direktyvos nuostatomis. Buvo pastebėta, kad ataskaitos rengtos pagal Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvą ir kitas gaires, kurios griežtai neapibrėžė jų turinio bei tvarkos, nebuvo gerai suprantamos visiems informacijos vartotojams, dėl to, kad kiekviena bendrovė rengė ataskaitas pagal savo nusistatytą tvarką ir prioritetus, jų nebuvo galima palyginti tarpusavyje, patogiai analizuoti ar sekti įmonės tvarumo pažangą, o taip pat, smarkiai didėjo ekomanipuliavimo rizika, įmonėms pasirenkant atskleisti tik tai, kas būtų patrauklu ir priimtina visuomenei, siekiant sudaryti tvaraus ir socialiai atsakingo verslo paveikslą. Minėtos direktyvos pakeitimas į Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvą, tikimasi, kad eliminuos ar gerokai sušvelnins išvardintus neigiamus veiksnius, nes naujoje direktyvoje yra reglamentuotas vienodas tvarumo ataskaitų teikimo standartas, kurio privalo laikytis visos bendrovės, turinčios prievolę ar priėmusios sprendimą teikti minėtą informaciją. Tad siekiant įvertinti kokiais apsektais ir kiek šiuo metu tyrime analizuojamųjų atvejų teikiamos informacijos, susijusios su tvarumu, turinys yra pritaikytas naujai, vienodai reglamentuotai tvarkai, buvo nuspręsta suformuoti tvarumo ataskaitos modelį, apimantį bendruosius komponentus, kuriuos į tvarumo ataskaitą pagal naujus teisės aktus turės įtraukti kiekviena ją rengianti įmonė, neatsižvelgiant į jos veiklos specifiką.

Suformuotas tvarumo ataskaitos modelis ne pilna apimtimi atspindi būsimas reinginas Tvarumo ataskaitas, vertinant modelio komponentus ir jų išdėstymo struktūrą. Modelis parengtas remiantis tvarumo ataskaitų teikimo direktyva bei Europos tvarumo atskaitomybės standartais, į kuriuos nuorodą pateikia minėtoji direktyva. Atkreipiamas dėmesys, kad modelis apima bendrąją, visoms bendrovėms privalomąją informaciją, neįtraukiant į ją išplėstinių – teminių, reikalavimų, papildomai taikomų jau įvertinus įmonės veiklos kryptį, reikšmingumus ir kt. Atvejų analizės metu, buvo atliekamas analizuojamų įmonių teikiamos tvarumo informacijos lyginimas su parengtu tvarumo ataskaitų modeliu, nustatant, kokie modelio komponentai atspindi įmonių teikiamoje informacijoje, o ko dar trūksta. Modelis bei lyginamosios analizės rezultatai pateikiami darbo prieduose (žr. į 8-tą priedą).

Kaip numatyta darbo metodologinėje dalyje, buvo atlikti aktualius požymius apimantys atvejų aprašymai:

1. Akcinė bendrovė „Rokiškio sūris“ – Baltijos regione laikoma efektyviausia pieno produktų pramonės lydere pagal fermentuoto sūrio gamybos mastą bei perdirbamo pieno kiekį, besiorientuojanti tiek į šalies vidaus rinką, tiek į aktyvų eksportą į Rytų bei Vakarų rinkas. Vienas iš įmonės skelbiamų pagrindinių ilgalaikių tikslų apima tikslą užtikrinti stabilią bei beatliekinę gamybos programą, kas koreliuoja su Žaliojo kurso projekto tvarumo tikslais, orientuotais į atliekų mažinimą, tikslo įmonė nurodo siekianti nuolat mažinant šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijas, energijos ir vandens suvartojimą bei neperdirbamų pakuočių naudojimą. Įmonės atskleidžiamoje vizijoje, taip pat, vyrauja tvarumo sąvoka – įmonė siekia tvariai perdirbti numatytą kiekį žaliavinio pieno per metus. Įmonė tvarumo pažangą atskleidžia rengdama jungtinę Socialinės atsakomybės ir tvarumo ataskaitą. Minėta ataskaita formaliai nebuvo audituojama, tačiau įmonė grindžia jos teisingumą tuo, kad ji buvo rengiama vadovaujantis aktualiais standartais ir gairėmis. Nors įmonė ataskaitos parengimo pagrindu laiko daugiausiai Pasaulinės atskaitingumo iniciatyvos bei Nasdaq ASV atkleidimo gaires, tačiau ataskaitos turinys daugeliu atžvilgių atitinka Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos reglamentuotą tvarką. Be to, kad tvarumo tikslus įmonė puikiai integruoja į savo strategiją, keliamus uždavinius bei veiklos politiką, įmonė puikiai atskleidžia susijusias rizikas, jų nustatymo metodą, pateikia išsamų nustatytų rizikų aprašymą bei jų valdymo priemonių sąrašą, detalai atskleidžia reikšmingumo vertinimo procesą bei įvardina reikšmingas įmonei tvarumo temas, jų valdymo politiką, susijusius rodiklius, jų apibūdinimus bei taikytas įvertinimo metodikas. Esminiai niuansai ko trūksta įmonės atskleidžiamoje tvarumo informacijoje, atsižvelgiant į naująjį tvarumo ataskaitų reglamentavimą, tai laikotarpių apibrėžimai – nurodant kokį tikslesnį įvykdymo laikotarpį apima įmonės nustatyti tvarumo tikslai, taip pat, mažai nagrinėjamos galimybės, kurias galėtų suteikti sprendžiami tvarumo klausimai, nenustatyta neapibrėžtumo sritis arba nepagrįsta kokiais būdais nustatyta, jog ji nereikšminga bei

neatskleidžiama ar įmonės politikoje numatytos paskatų sistemos, siejamos su tvarumo klausimais. Savo požiūrį į tvarumą, tvarios veiklos grupės narius bei jų veiklą ir su tvarumu susijusią politiką įmonė trumpai pristato ir savo internetiniame puslapyje su nuoroda į naujausią konsoliduotąją socialinės atsakomybės ir tvarumo ataskaitą.

2. Akcinė bendrovė „Grigeo“ – medienos apdirbimo, buitinio popieriaus ir jo gaminių gamintoja, pasižyminti šiuolaikinėmis gamybos technologijomis, modernia įranga bei kompetentingu personalu, daugiau nei pusę savo gaminių eksportuojanti į kitas valstybes. Pristatydama savo veiklos kryptis įmonė viešai teigia tausojanči resursus – naudodama biokurą, taupydama elektros energiją, perdurbant makulatūrą, atsodinant miškus ir investuojant į vandens valymo sistemas. Kaip savo misiją įmonė įvardija žiedinės ateities kūrimą, taip akcentuodama žiedinės ekonomikos įgyvendinimo procesą tapusį įmonės verslo modeliu, prisidedant prie atliekų kiekio mažinimo ir miškų išsaugojimo. Įmonės tvarumo pažangos informacija yra atskleidžiama įmonės konsoliduoto metinio pranešimo skyriuje, dedikuotame tvarumo (socialinės atsakomybės) ataskaitai. 2023-ųjų metų ataskaitą bendrovė parengė jau vadovaujantis ETA standartais, patvirtintais 2023-ųjų metų liepą. Joks išorinis patikrinimas parengtai ataskaitai užsakytas nebuvo. Kadangi, kaip minėta, ataskaitos buvo rengiamos vadovaujantis darbe analizuotais ir darbo autoriaus modelio sudarymui įtaką turėjusiais standartais, daug nukrypimų nuo modelio pastebėta nebuvo, tačiau įmonė skyrė mažai dėmesio tvarumo ataskaitose pristatant įmonės verslo modelio ir vertės grandinės sąsajas su tvarumo klausimais (nuorodos į kitas metinio pranešimo dalis, taip pat, nebuvo pateikiamos), rizikų susijusių su tvarumu atskleidimui, jų įtakai ir valdymo procesams bei įmonės vadovybės sudėčiai ir vaidmeniui tvarumo procesuose. Itin teigiamai galima vertinti įmonės reikšmingumo nustatymo procedūrų išsamų aprašymą, tam taikytiną metodiką bei aiškų reikšmingų ir atskleidžiamų temų įvardijimą, o taip pat, nuoseklius atskleidimus pagal kiekvieną teminį standartą. Savo internetiniame puslapyje įmonė, taip pat, atskleidžia tvarumo politiką, orientacinius tikslus bei pateikia nuorodas į metinius pranešimus, į kuriuos integruotos tvarumo ataskaitos.

3. Akcinė bendrovė „Amber Grid“ – Lietuvos gamtinių dujų perdavimo sistemų operatorius, kuris atsakingas už gamtinių dujų transportavimą aukšto slėgio vamzdynais dujų vartotojams, gamtinių dujų infrastruktūros eksploatavimą, plėtojimą bei priežiūrą. Įvardindama savo bendrąją verslo strategiją įmonė nurodo, kad jos tikslas iki 2030-ųjų metų transformuoti gamtinių dujų sistemą į saugią atsinaujinančių energijos išteklių transformavimo sistemą, kuriant švaresnę ateitį, planą įmonė įvardija – Žaliuoju startu. Įmonė numato Lietuvos dujotiekio sistemą pritaikyti ne tik dujoms, tačiau ir vandeniliui, taip siekiant prisidėti prie klimatui naudingos ekonomikos kūrimo. Savo vizijoje įmonė atskleidžia siekį būti aplinkai draugiška, inovatyvia žaliosios energijos bendrove, o misijoje pasiryžimą vystyti sistemą, kuri be konkurencingumo dar

pasižymėtų ir klimatui draugišku energijos suvartojimu. Su tvarumo pažanga susijusią informaciją įmonė atskleidžia į konsoliduotą metinį pranešimą integruotoje darnumo ataskaitoje. Ataskaitą bendrovė rengia vadovaudamasi Visuotinės ataskaitų teikimo iniciatyvos (GRI) modeliu, Nasdaq aplinkos apsaugos, socialinio atsakingumo ir valdysenos atskleidimų gairėmis ir kitais teisės aktais koreliuojančiais su Jungtinių tautų darnaus vystymosi tikslų. Atskleidžiama informacija nebuvo audituojama trečiųjų šalių. Sudarydama darnumo ataskaitą, įmonė daugelį veiksnių atskleidė taip, kad atskleidimai daugeliu atvejų atitinka naujojo tvarumo ataskaitų reglamentavimo nuostatas, tačiau ataskaitoje nebuvo atskirai įvardintos galimybės, kurias gali suteikti tvarumo pažanga, jų vertinimo ir kontrolės procedūros. Taip pat, nepastebėta sąsajų su teminiais standartais, t.y. konkrečiai neįvardinta, kokios tvarumo kryptys įmonėje pripažintos reikšmingomis ir atskleistinomis atskirai, nors reikšmingumo nustatymo procedūros atliktos, bet jų rezultatai pristatyti abstrakčiai. Žvelgiant iš kitos pusės, įmonė daug dėmesio skyrė ataskaitinio laikotarpio tvarumo pažangumui įvertinti – plačiai aprašydama vykdytus procesus bei pagrįsdama jų poveikį aiškiai ir suprantamai išdėstytais rodikliais. Su tvarumu susijusią strategiją, viziją bei misiją, o taip pat, tvarumo politiką įmonė atskleidžia ir savo internetiniame puslapyje.

4. Akcinė bendrovė „Akola group“ – žemės ūkio ir maisto gamybos įmonių grupės valdytoja, atliekanti valdymo funkciją daugiau nei 65-ioms pavaldžioms įmonėms, užsiimančioms produktų tiekimu žemdirbiams, žemės ūkio produkcijos auginimu, pašarų, paukštienos, miltų, greitai paruošiamų produktų gamyba, prekyba žemės ūkio žaliavomis ir kt. Įmonės viešiname vizijoje atskleidžiamas siekis pradėti naują tvaraus žemės ūkio ir visaverčio maisto erą, o taip pat įmonė savo vertybėse teigia, kad jaučia atsakomybę veikti tvariai aplinkos, darbuotojų ir bendruomenės atžvilgiais. Tvarumo pažangos atskleidimo tikslais bendrovė rengia konsoliduotą įmonių grupės tvarumo ataskaitą, kurią atskleidžia metinio pranešimo socialinės atsakomybės dalyje. Įmonė minėtą ataskaitą rengė vadovaudamasi Pasaulinės atskaitingumo iniciatyvos standartais (GRI), joje pateikiami duomenys atskirai audituoti nebuvo, tačiau bendrovė pabrėžia, kad informacija pateikiama ataskaitoje tiesiogiai susijusi su audituotais įmonės finansinių ataskaitų duomenimis, o taip pat, ataskaitą parengė nepriklausoma trečiosios šalies konsultacinė bendrovė, todėl ataskaitas galima laikyti patikimomis. Įmonės viešinamą darnumo ataskaitą galima laikyti labai informatyvia ir detalio, tačiau atsižvelgiant į darbo eigoje minėtų naujų teisės aktų nuostatas, įmonės atskleidžiamoje informacijoje trūksta aiškių laikotarpių apibrėžimų – numatomų tikslų įgyvendinimo terminų ir pan., atskiro įmonės vadovybės pristatymo bei jos vaidmens tvarumo pažangos siekimo procese aprašymo bei sąrašo reikšmingų tvarumo klausimų, kurie buvo svarstyti vadovybės analizuojamojo laikotarpio metu. Taip pat, įmonės ataskaitose itin siaurai nagrinėjamos tvarumo rizikų valdymo ir kontrolės procedūros, nors susijusios rizikos aiškiai ir konkrečiai pristatomos. Rengiant ataskaitą neapibrėžtos ir galimybės, susijusios su

tvarumo pažanga. Žvelgiant iš kitos pusės, įmonė informacijos vartotojui suprantamai ir aiškiai išdėsto reikšmingas tvarumo sritis bei kokybiškai aprašo kiekvieną jų, todėl nors sritys nėra išskaidytos reikšmingų temų išskyrimo principu (pagal ETA standartus), tačiau informaciją galima laikyti tinkamą teminių atskleidimų reikalavimų atžvilgiu. Pagrindinę informaciją apie savo tvarumo filosofiją bendrovė atskleidžia ir savo internetiniame puslapyje kartu pateikdama suinteresuotiems informacijos vartotojams ir nuorodas į rengiamas Tvarumo ataskaitas.

5. **Akcinė bendrovė „AUGA group“** – į žemės ūkį orientuota įmonė, kurios veikla paremta inovatyviomis technologijomis vykdoma augalininkyste, gyvulininkyste bei grybų auginimu. Visą savo vykdomą veiklą bendrovė sieja su ekologiškumu. Įmonės vizija yra tapti tvaraus maisto ir gyvenimo būdu sinonimu, o tikslas – sukurti naują tvaraus maisto kategoriją be kainos gamtai. Savo veikloje bendrovė taiko emisijas mažinančias žemės ūkio technologijas, tvaraus ūkininkavimo modelius ir siūlo tvarius ir ekologiškus, Lietuvoje užauginto maisto produktus vartotojams bei žaliavas perdirbėjams. Su tvarumo pažanga susijusią informaciją įmonė pateikia konsoliduotame metiniame pranešime, tvaraus verslo ataskaitai skirtame skyriuje. Ataskaitas bendrovė rengė vadovaujantis Nasdaq aplinkos apsaugos, socialinio atsakingumo ir valdysenos atskleidimo gairėmis bei Visuotinės ataskaitų teikimo iniciatyvos (GRI) standartu, tačiau rengiant 2023-ųjų metų ataskaitą buvo jau integruojami keli metodai, numatyti taikytiniais Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvoje, vienas jų – tvarumo kriterijų reikšmingumo vertinimas. Nuo 2019 m. įmonė audituoja savo atskleidžiamą informaciją apie veiklos sugeneruojamas emisijas, o nuo 2021 m. bendrovės tvarumo ataskaitos yra audituojamos nepriklausomos tvarumo konsultacinės bendrovės. Lyginant bendrovės suinteresuotiems asmenims atskleidžiamą tvarumo informaciją su parengtu tvarumo ataskaitos modeliu, pastebėta, kad įmonė tvarumo ataskaitose neteikia jokios informacijos su tvarumo klausimais susijusias rizikas ar galimybes ar papildomų nuorodų į jas, be to, gana siaurai yra apibrėžiamas vadovybės organų įsitraukimas į tvarumo procesus. Pastebėta, kad įmonė nėra linkusi formuoti konkrečių uždavinių ateičiai, kurie padėtų siekti išsikeltų tvarumo tikslų, bei nenumato konkrečių terminų tų tikslų pasiekimui. Atkreipiamas dėmesys, kad įmonė yra atsakingai įsivertinusi reikšmingas tvarumo kryptis, kurioms didžiausią įtaką daro bendrovės veikla bei efektyviai atskleidžia kiekvienai kryptčiai daromą poveikį tiek kiekybiniais tiek kokybiniais rodikliais. Savo misiją bei tvarumo politiką bei nuorodas į metinius pranešimus, apimančius Tvarumo ataskaitas, bendrovė pateikia ir savo internetiniame puslapyje.

6. **Akcinė bendrovė „Ignitis grupė“** – energetikos paslaugų bendrovė, kurios veikla orientuojasi į jai priklausančių įmonių grupės valdymą bei koordinavimą. Vystydama savo veiklą įmonė teikia prioritetą atsinaujinančiai energijai, siekdama sukurti visiškai žalią energetikos sistemą dabarties bei ateities kartoms. Įmonė telkia dėmesį į vėjo elektrines, hibridines elektrines ir elektros kaupimo, konvertavimo bei saugojimo technologijas. Įmonė įvardina save kaip žalią

bei tvarią bei numato iki 2040-2050 metų pasiekti nulinių anglies dioksido emisijų balansą. Įmonės tvarumo filosofija yra efektyviai atspindėta atskleidžiamuose strateginiuose tiksluose. Informaciją susijusią su tvarumu bendrovė atskleidžia konsoliduotoje grupės tvarumo ataskaitoje, kartu siejamoje su socialinės atsakomybės ataskaita, kuri yra grupės metinio pranešimo dalis. Ataskaitas bendrovė formuoja remiantis daugiausiai Visuotinės ataskaitų teikimo iniciatyvos (GRI) standartu, tačiau jau už 2023 m. rengtoje ataskaitoje buvo integruoti ir atskleidimai, reglamentuoti ETA standartų bei Įmonių tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos. Įmonė ataskaitų teikimo pagrindimo skyriuje nurodo, kad ateityje ataskaitos bus teikiamos visapusiškai jų turinį pritaikant minėtiems tvarumo informacijos atskleidimo standartams. Tvarumo ataskaitų auditas nebuvo vykdytas, tačiau siekdama bent dalinio ataskaitos patikimumo patvirtinimo, įmonė atliko tam tikrą rodiklių užtikrinimą bei kartu su ataskaitomis pateikė riboto užtikrinimo išvadą apie parinktus ir apskaičiuotus reikšmingus rodiklius. Esminis trūkumas, pastebėtas įmonės tvarumo ataskaitoje, tai, kad nėra aprašomas įmonės santykis su suinteresuotųjų subjektų – darbuotojų, vartotojų, klientų ir pan. interesais bei nuomonėmis, kuris įprastai, atsižvelgiant į kitų įmonių gerąją patirtį būna analizuojamas nustatant reikšmingus tvarumo kriterijus įmonės veikloje. Tačiau nepaisant to, bendrovė itin efektyviai atskleidžia įmonės įtaką kiekvienai nustatytai reikšminga tvarumo kryptčiai, išskirtai pagal teminius ETA standartus. Galima teigti, kad kiekvienas teminis atskleidimas, parengtas pavyzdinai, įtraukiant ne tik įmonės veiklos poveikį, jo valdymo priemones, susijusias paaiškintus rodiklius, bet ir susijusias rizikas bei galimybes. Savo internetiniame puslapyje įmonė tvarumo informaciją atskleidžia labai plačiu mastu, tam tikrais atvejais net plačiau nei tai padaryta tvarumo ataskaitoje (pasitaikė atveju, kur tvarumo ataskaitoje buvo nuorodos, platesnei informacijai nukreipiančios į įmonės internetinio puslapio tvarumo skiltį), informacija pateikiama struktūriškai, suprantamai, pasitelkiant ne tik aprašomojo pobūdžio priemones, tačiau ir grafinius modelius.

7. Akcinė bendrovė „Vilkyškių pieninė“ – veikia pieno supirkimo, perdirbimo bei pieno produktų realizacijos srityje. Įmonės veikla pasižymi inovatyvumu bei aukštos kokybės gaminiais. Įmonė beveik kasmet yra tituluojama viena iš populiariausių prekę tiekiančių bendrovių. Be Lietuvos rinkos, ženklia dalį savo produkcijos įmonė eksportuoja ir į daugelį pasaulio šalių. Pristatydama savo veiklos modelį bendrovė teigia veikianti pagal atsakingo verslo principus – atsižvelgia į neigiamus veiklos pėdsakus bei jų mažinimą ir teigiamo poveikio aplinkai, visuomenei bei darbuotojams didinimą. Įmonė investuoja į aplinkai draugiškesnius sprendimus taupant energijos išteklius, diegiant taršos prevencijos priemones bei naudojant ekologiškesnes pakuotes. Su tvarumu susijusią informaciją įmonė atskleidžia periodiškai rengiamoje tvarumo (socialinės atsakomybės) ataskaitoje, integruotoje į konsoliduotą įmonės audituotą metinį pranešimą. Ataskaitą bendrovė rengia pagal Nasdaq aplinkos, socialinių ir valdysenos veiksmų

gaires bei Europos Komisijos komunikate pateikiamas Nefinansinių ataskaitų teikimo gaires, tačiau 2023-ųjų metų ataskaitoje įmonė pateikia pastabą, kad 2024-ųjų metų finansinio laikotarpio Tvarumo ataskaita bus teikiama remiantis Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatomis. Rengdama savo tvarumo pažangos informaciją įmonė orientuojasi į ESG (aplinkosauginius, socialinius bei valdysenos) aspektus ir vadovaujasi jų atskleidimo gairėmis, tačiau atsižvelgiant į atskleidimų atrankos metodą pagal reikšmingumą, konkretumą ir kokybę tiek kiekybinės tiek kokybinės teikiamos informacijos atžvilgiu, ir atliekamas reikšmingumo vertinimas, pakoregavus atrankos modelį, galės būti gana sėkmingai pritaikomas Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nustatytai tvarkai, ir patys teminiai atskleidimai. Lyginant įmonės rengiamų ataskaitų turinį su sudarytu tvarumo ataskaitos modeliu, galima pastebėti, kad teikiamoje informacijoje trūksta duomenų apie laiko apibrėžtis, įmonės vadovybės vaidmenį tvarumo pažangos procesuose, atskirai aprašytų įmonės strateginių planų bei verslo modelio sąsajų su tvarumu bei galimybių atsiveriančių dėl tvarumo pažangos aprašymo. Savo internetiniame puslapyje įmonė yra sukūrusi atskirą polapį tvarumo temai, kur pateikia įmonės tvarumo filosofiją, sąsajas su strateginiais planais, aplinkosaugos politiką bei nuorodas į bendrovės rengtas Tvarumo ataskaitas.

Apžvelgiant visų atliktų tyrimo etapų rezultatus galima teigti, jog visuomenėje aktyviau tvarumu bei aplinkosauga domisi jaunesni žmonės (iki 35 metų), užimantys darbuotojo specialisto pareigas. Susidomėjimo tendencija – teigiama. Visuomenės požiūriu aktualiausia aplinkosauginė problema – klimato kaita. Toliau tarša, atliekos ir miškų nykimas. Įmonės turėtų skirti daugiau dėmesio švelninti poveikį šioms sritims bei tinkamai atskleisti informaciją, susijusią su šiomis sritimis, nes visuomenei tai aktualu bei visuomenė mano, kad įmonės darančios pažangą tvarume yra patrauklesnės. Taip pat, įmonės vaidmuo tvarumo klausimuose turi įtakos vartotojų pasirinkimui ar sudaryti su įmone sandorius, todėl įmonės turėtų diegti į savo veiklą tvarumą užtikrinančias priemones tam, kad atitiktų išorės informacijos vartotojų lūkesčius, būtų konkurencingos. Bendrovių veiklos organizavimo priemonės, susijusios su apskaita, kurios visuomenės nuomone yra labai svarbios šių dienų įmonei tai: įmonės tikslų, strategijų ir vertybių reguliari peržiūra ir koregavimas pagal aplinkybes, elektroninių dokumentų saugojimo ir apsikeitimo priemonių diegimas, papildomų ar sustiprintų kibernetinio saugumo priemonių diegimas ir nuolatinis specialistų kvalifikacijos kėlimas. Be to, svarbiomis priemonėmis buvo įvardinta: skaitmenizavimas, modernizavimas, elektroninių apskaitos dokumentų sistemų diegimas, veiklos poveikio aplinkai matavimas ir tvarumo pažangos atskleidimas. Įmonėms reikėtų apsvarstyti šių priemonių diegimą į savo veiklą, kad atrodytų patrauklesnėmis rinkoje. Tuo tarpu, įmonių taikomos tvarumo praktikos, kurios visuomenės atžvilgiu yra labai svarbios šiuolaikinei įmonei tai: keliami tvarumo tikslai, sudaromos atitinkamos strategijos, energiją taupančių technologijų integravimas, kenksmingų medžiagų atsisakymas, atliekų mažinimas,

atliekų rūšiavimas ir perdirbimas, išteklių naudojimo efektyvinimas, žiedinė ekonomika. Įmonėms reikėtų apsvarstyti šių priemonių įdiegimą bei jei jos įdiegtos rekomenduotina pateikti informaciją apie jų naudojimą ir rezultatus, atskleidžiant įmonės su tvarumu susijusius duomenis, tam, kad įmonės veiklos principai vartotojams atrodytų priimtinesni. Visuomenė yra linkusi domėtis įmonių tvarumo praktikomis ir pažangumu. Dažniausiai šios informacijos visuomenė ieško įmonių internetiniuose puslapiuose, metinių ataskaitų rinkiniuose ir publicistiniuose straipsniuose. Įmonėms reikėtų ieškoti kokybiškų būdų atskleisti savo tvarumo pažangą, kad patenkinti informacijos vartotojų poreikį. Taip pat, rekomenduotina tvarumo temomis dalintis įmonių internetiniuose puslapiuose, kadangi šis informacijos kanalas yra labiausiai populiarus visuomenės tarpe, siekiant surasti pageidaujamą informaciją. Viešai įmonių tvarumo temomis atskleidžiama informacija visuomenei atrodo per mažai detali bei išsami, žmonės dažnu atveju nėra įsitikinę ar atskleidžiama informacija yra jiems gerai suprantama, palyginama bei ar patikima, o vertinant informacijos prieinamumą – visuomenės atžvilgiu minėta informacija lengvai prieinama yra tik kartais. Įmonėms reikėtų atskleidžiant tvarumo informaciją pateikti daugiau konteksto, kokybinio aprašymo, kad informacija būtų suprantamesnė informacijos vartotojams, taip pat, siūloma audituoti Tvarumo ataskaitas, tam, kad informacijos vartotojams duomenys atrodytų patikimesni bei apsvarstyti naudoti platesnį ratą informacijos kanalų, kuriais išorės informacijos vartotojai galėtų lengviau pasiekti rūpimus duomenis. Galiausiai, atskleidžiamoje tvarumo informacijoje visuomenė norėtų matyti: tvarumo tikslus ir jų progresą, tvarumo uždavinius, įmonės galimybes, siejamas su tvarumu, rizikas, siejamas su tvarumu ir kiekybinius tvarumo rodiklius. Įmonėms, atskleidžiančioms tvarumo informaciją, rekomenduotina skirti daugiau dėmesio šių komponentų atskleidimui, kad patenkinti visuomenės informacijos poreikius.

Tuo tarpu, kalbant apie šiuolaikinių įmonių požiūrį į aplinkosaugą bei taikomas praktikas, galima teigti, kad įmonės jau yra linkusios įdarbinti asmenis, kurie būtų atsakingi už tvarumo bei susijusių funkcijų projektus – tvarumo vadovus, investicijų tvarumo specialistus ir kt. nes bendras įmonių susidomėjimas tvarumo ir aplinkosaugos klausimais yra labai paplitęs. Didžioji dalis įmonių atstovų taip pat yra gerai susipažinę ir su Žaliojo kurso projektu bei jo iškeltais tikslais. Pastaraisiais metais įmonėse yra matomas tvarumo pažangą teigiamai veikiančių veiksmų suintensyvėjimas: tam tikrais atvejais inicijuojami ir integruojami pokyčiai, koreguojamas verslo modelis, tikslai, uždaviniai, strategija, o taip pat, susidomėjimas aplinkosauga ir tvarumu smarkiai intensyvėja. Pastaruoju metu vykstantiems pokyčiams įtaką galėjo padaryti patvirtintas Žaliojo kurso projektas. Opiausios aplinkosauginės problemos verslų atžvilgiu yra tarša, klimato kaita ir išteklių naudojimas bei trūkumas, kas dalinai sutampa su visuomenės požiūriu. Didžioji dalis įmonių yra pažįstama su tvarumo apskaitos koncepcija, o priemonių, turinčių teigiamą poveikį tvarumui, diegimas į apskaitos organizavimo procesus juda teigiama tendencija. Įmonės itin

intensyviai vykdo skaitmenizavimo procesus, diegia ir modernizavimo procesus, tačiau robotizavimas nėra labai paplitęs. Šiuo metu populiariausios apskaitos organizavimo priemonės, kurias įmonės naudoja tvarumo pažangai didinti, yra: tvarumo apskaitos politikos formavimas, skatinimas specialistams domėtis tvarumo aktualijomis, elektroniniai apskaitos dokumentai bei registrai, elektroninis parašas, elektroninės dokumentų apskaitos priemonės, elektroninės dokumentų saugojimo priemonės ir esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas. Naujų tvaresnės apskaitos organizavimo priemonių diegimo arba esamų tobulinimo tendencija yra teigiama. Dauguma įmonių į savo strateginius planus yra įtraukusios itin intensyvių šių apskaitos organizavimo priemonių, padėsiančių siekti tvarumo tikslų, diegimą ir planavimą: specialistų skatinimą domėtis aplinkosauga, elektroninius dokumentus, elektronines jų saugojimo ir apskaitos sistemas, elektroninio parašo naudojimą, aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikas, informacines technologijas, padedančias kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją, esamas kibernetinio saugumo sistemas bei bendradarbiavimą su išorės tvarumo specialistais. Kalbant apie tvarumo pažangos atskleidimą - įmonės yra labai suinteresuotos į reprezentatyvų, pakankamo detalumo, patikimą ir pagrįstą su tvarumu įmonės veikloje susijusios informacijos atskleidimą išorės informacijos vartotojams bei yra linkusios šią informaciją atskleisti savo metinėse ataskaitos ir kartais savo internetiniuose puslapiuose. Kokybės atžvilgiu, įmonės savo teikiamą viešą informaciją susijusią su tvarumu vertina itin palankiai. Informacijos prieinamumą įmonės vertina visiškai teigiamai, duomenų aiškumą, palyginamumą ir patikimumą – teigiamai arba iš dalies teigiamai, atitinkamai vertina ir informacijos detalumą bei apimtį. Didžioji dalis įmonių teigia, kad rengdamos tvarumo pažangą atskleidžiančią informaciją nuosekliai laikosi Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos bei ETAS nuostatų. Pasak įmonių atstovų, dažniausiai bendrovių atskleidžiamoje su tvarumu susijusioje informacijoje yra pateikiami šie duomenys: įmonės tvarumo politika, tvarumo tikslai ir jų progresas, įmonės vykdomos veiklos galimas teigiamas arba neigiamas poveikis aplinkai, tvarumo pažangos matavimui, vertinimui ir atskleidimui taikomos kontrolės. Retai atskleidžiami veiksniai yra dėl įmonės poveikio aplinkosauginiams veiksniams kalančios rizikos ir galimybės bei kiekybinių rodiklių apskaičiavimo metodikų ir patikimumo aprašymai.

Atliktos atvejų analizės bei įmonių teikiamų ataskaitų duomenų palyginimo su sudarytu nepilnos apimties tvarumo ataskaitos modeliu analizė atskleidė, kad kiekviena analizuota įmonė šiuo metu atskleisdama savo pagrindinius bendrovės strateginius tikslus, verslo modelį, misiją ar viziją, mažiausiai viename iš šių komponentų yra integravusi siekį tapti tvaresne, ekologiškesne, draugiškesne aplinkai. Tai parodo, kad šiuolaikinės įmonės puikiai supranta pasaulyje vyraujančią tvarumo svarbą ir siekdamas būti konkurencingomis, inovatyviomis ir patraukliomis investuotojams efektyviai integruoja tvarumo ideologijas į savo verslą. Savo tvarumo pažangai

atskleisti jau dabar bei ankstesniuose laikotarpiuose visos analizuotos įmonės rengė Tvarumo ataskaitas, į kurių pavadinimą dažnai įterpia ir socialinės atskaitomybės sąvoką. Dažniausiai Tvarumo ataskaita pateikiama kaip bendrovės metinio pranešimo komponentas. Dauguma atvejų, įmonių tvarumo ataskaitose teikiama informacija nėra audituojama – tik dvejuose iš septynių analizuotų atvejų buvo atliktas metinio pranešimo, kuris apėmė ir tvarumo ataskaitą auditas ir tvarumo ataskaitos atskiras auditas. Kitos bendrovės, siekdamos teikiant informaciją patenkinti patikimumo kriterijaus požymius, patiki Tvarumo ataskaitas rengti nepriklausomoms tvarumo konsultacijų įmonėms, teikia riboto užtikrinimo išvadas apie duomenų teisingumą ir strateginiuose planuose numato rengiamas Tvarumo ataskaitas ateityje audituoti. Atsižvelgiant į tvarumo ataskaitos kokybės kriterijus, rekomenduojama, siekiant juos tenkinti, įmonėms pradėti audituoti minėtas ataskaitas kuo anksčiau. Tik vienas analizuotas atvejis tvarumo ataskaitą už 2023 finansinių metų periodą parengė jau vadovaujantis naujosios Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos bei Europos tvarumo atskaitomybės standartų nuostatomis, dauguma kitų atvejų, tvarumo ataskaitose atskleidė, kad nuo 2024 m. tvarumo ataskaitos turinys keisis, jį pritaikant pagal minėto teisės akto reglamentavimą. O šiuo metu, tvarumo ataskaitos buvo rengiamos daugiausiai remiantis Nasdaq aplinkos apsaugos, socialinio atsakingumo ir valdysenos atskleidimų gairėmis, Pasaulinės atskaitingumo iniciatyvos standartu bei Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvos nuostatomis. Žvelgiant į bendrą atskleidimų rezultatą, ataskaitų turinys gana teigiamai koreliuoja su numatomų griežčiau reglamentuotų tvarumo ataskaitų turiniu, tačiau tam tikrais aspektais pokyčių organizuojant tvarumo atskaitomybę įmonėms integruoti teks. Visuose analizuotuose atvejuose nemažai dėmesio buvo skiriama įmonių veiklos daromo poveikio skirtingoms su tvarumu susijusioms kryptims reikšmingumo nustatymui bei šio proceso metodikai atskleisti. Taip pat, tiek kiekybiniu (rodikliai, jų skaičiavimo metodikų atskleidimas, rezultatų ir reikšmės kokybinis aprašymas) tiek kokybiniu atžvilgiu daugumoje atvejų buvo suprantamai ir palyginamai atskleistas įmonės daromas poveikis reikšmingais pripažintiems tvarumo veiksniams. Todėl, galima teigti, kad nors įmonės reikšmingą tvarumo informaciją bei jos atskleidimą nustato bei organizuoja remiantis skirtingais metodais, tačiau galutinis rezultatas, savo turiniu, gana palankiai atitinka numatytos naujos tvarumo ataskaitos turinį. Įmonėms, prisitaikant prie naujojo reglamentavimo teks pakoreguoti minėtus procesus, kad jie atitiktų ETA standartuose numatytą teminių atskleidimų grupavimą bei reikšmingumo nustatymo metodiką, tačiau iš pagrindo keisti šių procesų bendrovėms neteks. Tačiau, atlikus analizuotų įmonių teikiamų tvarumo ataskaitų palyginimą su suformuotu ne viską apimančios naujosios tvarumo ataskaitos modeliu, buvo pastebėta, kad atsižvelgiant į naujuosius reikalavimus, įmonės tvarumo ataskaitoje skiria per mažai dėmesio tvarumo valdymo procesams atskleisti – nebūna pristatoma valdymo organų sudėtis bei įvairovė, jų vaidmuo, ekspertinės žinios

ir atsakomybės su tvarumu susijusiuose procesuose, kaip dažnai jie dalyvauja tokiuose procesuose bei konkrečiai neatskleidžiama kokie reikšmingi tvarumo klausimai buvo jų svarstyti per pasibaigusį atskaitomybės laikotarpį ar kokie valdantieji organai ir kaip atsako už su tvarumu susijusių politikų įgyvendinimą. Taip pat, nė viena analizuota įmonės neatskleidė ar bendrovėje buvo taikomos, kokios nors, su tvarumo tikslų įgyvendinimu siejamos paskaitų sistemos. Be to, daugumoje atvejų buvo pasigesta naujųjų ETA standartų reikalaujamų laikotarpių apibrėžimų. Įmonės nebuvo linkusios atskleisti savo trumpojo, vidutinio bei ilgojo laikotarpių apibrėžčių, ties atskleidžiamais tvarumo uždaviniais, tikslais ar strategijomis nurodyti konkretų jų įvykdymo terminą. Pasigesta buvo ir su tvarumu susijusių rizikų bei galimybių kokybiško atskleidimo. Daugeliu atvejų, tvarumo rizikos buvo atskleidžiamos, tačiau trūko jų atskleidimo metodikos, valdymo priemonių bei kontrolės procedūrų atskleidimo, o kalbant apie atitinkamus galimybių atskleidimus – nereta įmonė apie tvarumo pažangos teikiamas galimybes neužsiminė. Galiausiai, analizuojant atvejus buvo aptikta itin mažai informacijos apie galimą finansinį poveikį įmonėms, dėl su tvarumu susijusių rizikų ir galimybių bei apie įmonių tvarumo ataskaitų atskleidžiamų duomenų neapibrėžtumo sritis – priežastis dėl ko, pateikiami rezultatai galimai gali būti netikslūs ar tam tikri atskleidimai iki galo neįvertinti bei atskleisti. Įmonėms, kurioms atsiras prievolė teikti Tvarumo ataskaitas, rekomenduojama atsižvelgti į išvardintus ataskaitos komponentus, įsitikinant, kad šie bus atskleidžiami pakankamai apimtimi bei tikslumu, kaip reikalauja naujoji Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva. Galiausiai, nustatyta, kad visos analizuotos bendrovės suinteresuotiems informacijos vartotojams suteikia lengvą prieigą prie gana išsamiai ir suprantamai pateikiamos su tvarumo pažanga ir ideologija susijusios informacijos įmonių internetiniuose puslapiuose. Atsižvelgiant į žvalgybinio tyrimo rezultatus, kur visuomenė atskleidė, kad minėtos informacijos ieškotų būtent per šį informacijos kanalą, tai gali būti vertinama labai palankiai įmonių suinteresuotųjų asmenų atžvilgiu.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. 2019 m. gruodžio 11 d. patvirtinto Europos Žaliojo kurso projektas vykdomas nustatytus terminus dalinių projekto tikslų pasiekimui, o jo pažangumo kontrolei yra numatytos periodiškai taikomos priemonės. Projekto vizija buvo įvardinta kaip žmonijos ir ateities kartų gyvenimo kokybės bei sveikatos užtikrinimas. Verslo aplinkos atstovams, siekiant, kad jų vykdoma veikla koreliuotų su projekto iškeltais tikslais, atsirado prievolė ieškoti inovatyvių, aplinkosaugai palankių sprendimų, keisti vidaus politikos principus, diegti aplinkai draugiškas tvarkas, o savo ataskaitose atskleisti informaciją apie tai kokių aplinkosauginių ir / ar tvarumo priemonių įmonė ėmėsi įgyvendinti, kiek tam skirta ekologinių išlaidų ir kokie pasiekti rezultatai.

Siekiant skatinti įmones diegti aplinkosaugai palankesnius sprendimus bei sumažinti ekomanipuliavimo rizikas reikalaujant, jog viešinama tvarumo informacija būtų patikima, palyginama bei patikrinama, 2023 m. sausio mėn. buvo patvirtinta Tvarumo ataskaitų teikimo direktyva, iš dalies pakeitusi Nefinansinės informacijos atskleidimo direktyvą. Naująją direktyvą, pagal Europos Komisijos nustatytus kriterijus įmonėms, įmonės, paetapiui pradėjo taikyti nuo 2024 m.

2. Žaliojo kurso projekto tikslai turėjo įtakos Lietuvos nacionalinių teisės aktų reglamentuojančių apskaitą pasikeitimui. Siekia skatinti apskaitos procesų modernizavimą, automatizavimą, skaitmenizavimą robotizavimą tapo viena iš prižasčių atnaujinti ir naująja redakcija patvirtinti Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymą, kuris keitė iki tol galiojusį Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą. Tuo pačiu metu buvo patvirtinta daugiau nei 10-ties susijusių įstatymų keitimai.

Tvarumo informacijos atskleidimo reglamentavimas kuria naujus iššūkius apskaitos proceso organizavimui: atskaitomybės palyginamumo ir skaidrumo reikalavimas, tvarumo pažangumo nustatymas, aplinkosauginių rodiklių įvertinimas, duomenų valdymas ir sauga ir kt. Kaip priemonės šioms iššūkiams spręsti galima įvardinti: naujų apskaitos sistemų diegimą, efektyvių tvarumo pažangos matavimo metodų integraciją, specialistų kompetencijos didinimą, nepriklausomų specialistų pagalbą, esamų sistemų tobulinimą ir kt.

Siekiant teikti metinį finansinės atskaitomybės rinkinį, atitinkantį naująjį reglamentavimą, įmonės turi į savo finansinės apskaitos procesus integruoti žaliosios arba tvarumo apskaitos principus. Tvarumo apskaita gali būti realizuojama sudarant papildomais straipsniais papildytas finansines ataskaitas, apimančiais kiekybines išraiškas veiksnių, susijusių su tvarumu, taip pat, rengiant papildomas nefinansinės informacijos ataskaitas, kalkuliuojant tvarumo rodiklius. Vykdamas tvarumo apskaitą sukaupiami duomenys suteikia įmonėms galimybę tvarumo pažangą atskleisti

tvarumo ataskaitose, kurios visais atžvilgiais atitiktų Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos bei ją papildančių Europos tvarumo atskaitomybės standartų nuostatas.

3.1. Kaip parodė atlikto tyrimo rezultatai fiziniams asmenims, išorės informacijos vartotojams yra svarbios įmonių taikomos aplinkosauginių reiškinų švelninimo priemonės. Prioritetinėmis sritimis jie įvardino įmonių teikiamą informaciją apie taikomas priemones susijusias su klimato kaita, tarša, neperdirbtomis atliekomis. Tvarios įmonės susilaukia daugiau vartotojų dėmesio, yra vertinamos palankiau. Visuomenė yra linkusi domėtis įmonių tvarumo pažanga ir dažniausiai ieško susijusios informacijos įmonių internetiniuose puslapiuose, metinių ataskaitų rinkiniuose bei publicistiniuose straipsniuose. Daugiau nei pusė respondentų pareiškė, kad jiems tvarios įmonės yra vienareikšmiškai patrauklesnės. Tačiau vis tik, kaip paaiškėjo iš atlikto tyrimo, tai nedarytų įtakos sprendimui sudaryti su įmone sandorio. Respondentai pastebėjo, kad įmonių teikiama tvarumo informacija nėra pakankamos apimties ar detalumo, ji nėra lengvai prieinama, nėra palyginama ar suprantama. Respondentai išskyrė jų nuomone svarbiausius elementus identifikuojančius tvarumo informaciją (pagal prioritetiškumą): tvarumo tikslų ir jų progreso atskleidimas (56 proc.); iškeltų tvarumo uždavinių aprašymas ir pasiekimas (56 proc.); aplinkosauginių veiksnių įtaka finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui (50 proc.). Respondentai išskyrė tvarumo praktikas, kurios, jų nuomone turėtų būti svarbios įmonėms (pagal prioritetiškumą): bendrųjų atliekų kiekių mažinimas; efektyvesnis išteklių naudojimas, atliekų rūšiavimas ir perdirbimas. Visuomenės nuomone atskleidžiama tvarumo informacija privalo apimti: tvarumo tikslus ir jų progresą, tvarumo uždavinius, tvarios veiklos galimybes ir rizikas ir kiekybinius tvarumo rodiklius.

3.2. **Pasiūlymai:** Atsižvelgiant į visuomenės išreiškiamą susidomėjimą įmonių tvarumo pažanga, įmonėms rekomenduotina teikti viešą prieigą prie kokybiškos tvarumo pažangos informacijos. Siūloma mintą informaciją teikti internetiniuose puslapiuose, nes tai yra populiariausias informacijos kanalas visuomenės tarpe, siekiant rasti pageidautiną informaciją. Taip pat, įmonėms siūloma atskleidžiant minėtus duomenis pateikti daugiau konteksto, kokybinio aprašymo, kad informacija vartotojams būtų lengviau suprantama bei įtraukti į atskleidimus tuos komponentus, kurie buvo paminėti kaip esminiai informacijos vartotojams.

4. Verslo sektoriaus viduje susidomėjimas tvarumu yra paplitęs – įmonės įdarbina vis daugiau tvarumo specialistų, domisi su tvarumu susijusiomis aktualijomis, tarp jų ir Žaliojo kurso projekto tikslais. Taip pat, yra pastebimas su tvarumu susijusių pokyčių inicijavimas, naujų procesų integravimas, verslo modelio, įmonių vizijos, misijos, strateginių tikslų koregavimas įtraukiant į juos tvarumo temas. Siekiant tvarumo tikslų įmonės keičia savo apskaitos organizavimo procesą. Itin intensyviai įmonės vykdo skaitmenizavimo ir modernizavimo procesus, mažiau robotizavimo. Tvarumo pažangai užtikrinti intensyviausiai įmonės diegė sekančias apskaitos organizavimo

priemonės: tvarumo apskaitos politikos formavimą, specialistų skatinimą domėtis tvarumu, elektroninius apskaitos dokumentus bei registrus, elektroninius parašus, elektronines dokumentų apsaugos ir saugojimo priemones ir esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimą. Didžioji dalis įmonių strateginiuose planuose yra numatę minėtų priemonių tobulinimą bei naujų, aplinkai draugiškų priemonių diegimą, tokių kaip: aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikos, informacinės technologijos, padedančios kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją bei bendradarbiavimo su išorės tvarumo specialistais aktyvinimas.

5.1. Įmonės, siekiant Žaliojo kurso tikslų, rodo suinteresuotumą teikti reprezentatyvų, pakankamo detalumo, patikimą ir pagrįstą su tvarumu įmonės veikloje susijusios informacijos atskleidimą išorės informacijos vartotojams bei yra linkusios šią informaciją atskleisti į savo metines ataskaitas įtraukiant tvarumo ataskaitą ir tam tikrais atvejais internetiniuose puslapiuose. Įmonių tvarumo ataskaitose teikiama informacija dažniausiai nėra audituojama, tačiau, siekdamas teikiant tvarumo informaciją patenkinti patikimumo reikalavimą, įmonės yra linkusios patikėti Tvarumo ataskaitas rengti nepriklausomoms tvarumo konsultacijų įmonėms, teikti riboto užtikrinimo išvadas apie duomenų teisingumą ir strateginiuose planuose numatyti ataskaitas audituoti ateityje.

5.2. **Pasiūlymas:** Atsižvelgiant į įstatymų reikalaujamus tvarumo ataskaitų kokybės kriterijus bei žvalgybinio tyrimo metu identifikuotas abejones ataskaitų patikimumu, įmonėms rekomenduojama ataskaitas pradėti audituoti kuo anksčiau.

6.1. Atsižvelgiant į 2023-iais metais patvirtintos Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos nuostatas bei Europos tvarumo atskaitomybės standartus, įmonių tvarumo ataskaitą turi sudaryti bendroji atskleistina informacija skaidoma į ataskaitų rengimo pagrindo, tvarumo valdymo, strategijos, poveikio, rizikų ir galimybių valdymo bei rodiklių ir uždavinių kategorijas ir pagal teminius reikalavimus atskleidžiama reikšminga informacija. Atliktas įmonių teiktų tvarumo ataskaitų duomenų palyginimas su numatomų, tačiau ne viską apimančių, tvarumo ataskaitų, atitinkančių naujuosius reikalavimus modeliu atskleidė, jog bendrai šiuo metu įmonių teikiama informacija teigiamai koreliuoja su minėtos direktyvos reikalavimais naujosios tvarumo ataskaitos turiniui, todėl įmonėms didžiaja apimtimi nereikės iš esmės keisti tvarumo pažangos atskleidimų metodikos, o tik pritaikyti ją naujesiems teisės aktų reikalavimams, struktūrizuoti bei įtraukti turinio komponentus, kurių pasak tyrimo rezultatų šiuo metu rengiamose ataskaitose pasigendama ar jie nėra atskleisti pakankama apimtimi bei kokybe. Minėti komponentai apima tinkamą valdymo organų bei jų procesų pristatymą, laiko apibrėžtis, su tvarumu susijusias galimybes ir rizikas bei jų galimą finansinį poveikį.

6.2. **Pasiūlymai:** Rengiant tvarumo ataskaitą, įmonėms rekomenduojama įsitikinti, kad paminėti komponentai būtų atskleidžiami tokia tvarka, kaip reikalauja naujoji direktyva. Taip pat,

atskleidžiant teminius reikalavimus siūloma atskleisti tas naudojamas tvarumo praktikas, kurios pasak visuomenės svarbiausios konkurencingoms įmonėms: energiją taupančių technologijų integravimą, kenksmingų medžiagų atsisakymą, atliekų mažinimą, atliekų rūšiavimą ir perdirbimą, išteklių naudojimo efektyvinimą, žiedinę ekonomiką.

LITERATŪRA

- Abdullah, M. W., Yuliana, A. (2018). Corporate Environmental Responsibility: An Effort To Develop A Green Accounting Model. *Jurnal Akuntansi XXII/03*. Prieiga internetu: <http://ecojoin.org/index.php/EJA/article/view/390/369>
- Ayittey, F., Dhar, B. K., Sarkar, S. M. (2020). Impact of social responsibility disclosure between implementation of green accounting and sustainable development: A study on heavily polluting companies in Bangladesh. *Wiley. Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Prieiga internetu: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/csr.2174>
- Akelis, J. (2021). ES naujasis žaliuojo susitarimo etapas netrukus pasibels į verslo duris. Ar būsimame tam pasiruošę? *EY – Išvalgos*. Prieiga internetu: https://www.ey.com/lt_lt/assurance/es-naujasis-zaliojo-susitarimo-etapas-netrukus-pasibels-i-verslo-duris
- Aukščiausioji audito institucija, Valstybės kontrolė. (2021). *Lietuvos pasirengimas įgyvendinti darnaus vystymosi tikslus*. Prieiga internetu: <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Post/15793/valstybes-kontrole-tik-kas-ketvirtas-lietuvis-yra-girdeje-apie-darnaus-vystymosi-tikslus>
- Bak, I., Cheba, K., Ioppolo, G., Szopik – Depczynska, K. Directions of green transformation of the European Union countries. *Ecological Indicators 136*. Prieiga internetu: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1470160X22000723?via%3Dihub>
- Blėdienė, S. (b.m.) Svarbiausi beveik 20 metų galiojusio Buhalterinės apskaitos įstatymo pokyčiai. *JurisConsultus legal business acceleration*. Prieiga internetu: <https://jurisconsultus.lt/svarbiausi-beveik-20-metu-galiojusio-buhalterines-apskaitos-istatymo-pokyciai/>
- Bloomfield, J. (2020). The Politics of the Green New Deal. *The Political Quarterly 91/4*, 770-779. Prieiga internetu: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-923X.12917>
- Bužinskienė, R. (2022). Žalioji apskaita tvaraus verslo kūrimui. *Taikomieji moksliniai tyrimai 1(1)*, 67-78. Prieiga internetu: <https://ojs.svako.lt/TMT/article/download/41/42/226>
- Consumer Pro. (2021). *Teoriniai tvarumo pagrindai*. Prieiga internetu: https://www.beuc.eu/sites/default/files/publications/consumerpro_sustainability_tbd_lt.pdf
- Creswell, W. J., Creswell, J.D. (2022). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. SAGE pub.
- Dikčius, V. (2011). *Anketos sudarymo principai*. Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Marketingo katedra. Prieiga internetu: <https://www.academia.edu/29780033>
- Dupont, C., Homeyer, I., Oberthur, S. (2020). The Covid-19 crisis: a critical juncture for EU climate policy development? *Journal of European Integration, 42/8*, 1095-1110. Prieiga internetu: <https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/07036337.2020.1853117?needAccess=true&role=button>
- Eckert, E., Kovalevska, O. (2021). Sustainability in the European Union: Analyzing the Discourse of the European Green Deal. *Journal of Risk and Financial Management 14/80*. Prieiga internetu: https://www.researchgate.net/publication/349407843_Sustainability_in_the_European_Union_Analyzing_the_Discourse_of_the_European_Green_Deal
- Europos Komisija. (2019) *Komisijos komunikatas. Europos žaliojo kursas COM/2019/640*. Prieiga internetu: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1596443911913&uri=CELEX%3A52019DC0640#document2>
- Europos Komisija (b.m.) *Europos žaliojo kursas. Siekis tapti pirmuoju neutralaus poveikio klimatui žemynu*. Prieiga internetu: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_lt
- Europos Komisijos deleguotas reglamentas (EU) 2023/2772, papildantis Direktyvos 2013/34/EU nuostatas ES taikomų Europos tvarumo atskaitomybės standartais (galiojanti suvestinė

- redakcija 2023-07-31) Prieiga internetu: [https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/HTML/?uri=PI_COM:C\(2023\)5303](https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/HTML/?uri=PI_COM:C(2023)5303)
- Europos Parlamentas. (2020). *Žaliosis susitarimas: klimatui neutrali ir tvari ES*. Prieiga internetu: https://www.europarl.europa.eu/news/lt/headlines/society/20200618STO81513/zaliosis-susitarimas-klimatui-neutrali-ir-tvari-es?at_campaign=20234-Green&at_medium
- Europos parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464 (galiojanti suvestinė redakcija 2022-12-16). Nr. 2021/0104/COD. Prieiga internetu: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
- Europos Vadovų Taryba. (2022). *Taryba galutinai pritarė Įmonių informacijos apie tvarumą teikimo direktyvai*. Prieiga internetu: <https://www.consilium.europa.eu/lt/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-green-light-to-corporate-sustainability-reporting-directive/>
- Gaižauskaitė, I. ir Mikėnė S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Mykolo Romerio universitetas. Prieiga internetu: <https://cris.mruni.eu/server/api/core/bitstreams/fd33de72-6951-49ef-a787-4e8190f17a0f/content>
- Gonzalez, C. C., Mendoza, K. H. (2020). Green accounting in Colombia: a case study of the mining sector. *Environment, Development and Sustainability* 23, 6453-6465. Prieiga internetu: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10668-020-00880-1>
- Jaeger, C., Mielke, J., Schutze, F., Teitge, J., Wolf, S. (2021). The European Green Deal – More Than Climate Neutrality. *Intereconomics*. Prieiga internetu: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10272-021-0963-z>
- Kardelis, K. (2017). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras
- Lako, A. (2019). Conceptual Framework of Green Accounting. Prieiga internetu: https://www.researchgate.net/publication/333384989_Conceptual_Framework_of_Green_Accounting
- Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo nr. IX-574 pakeitimo įstatymo ir lydimųjų įstatymų projektų aiškinamasis raštas. (2021). *Lietuvos Respublikos Seimas*. Prieiga internetu: https://e-seimas.lrs.lt/rs/lasupplement/TAP/c0464420eb7a11eb866fe2e083228059/4fa9c119ee0e11eb866fe2e083228059/format/ISO_PDF/
- Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas (galiojanti suvestinė redakcija 2022-05-01). Nr. IX-574. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
- Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2021). *Socialinės atsakomybės ataskaita*. Prieiga internetu: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-ir-atskaitomybe/verslo-subjektu-apskaita-ir-finansine-atskaitomybe/socialines-atsakomybes-ataskaita>
- Lietuvos Respublikos įmonių atskaitomybės įstatymas (galiojanti suvestinė redakcija 2023-01-01). Nr. IX-575. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>
- Macijauskaitė – Daunaravičienė, U., Mikalauskiene A., Štreimikienė D. (2022). Role of information management in implementing the Green Deal in the EU and the US. *Journal of International Studies*, 15-4/1. Prieiga internetu: https://www.jois.eu/files/1_1280_Streimikien%C4%97%20et%20al.pdf
- Makarenko, I., Plastun, A. (2017). The role of accounting in sustainable development. *Accounting and Financial Control* 2544-1450. Prieiga internetu: https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/9472/AFC_2017_02_Makarenko.pdf
- Makarenko, I., Mynhardt, H., Plastun, A. (2017). Standardization of sustainability reporting: rationale for better investment decision-making. *Public and Municipal Finance*, 2222-1875. Prieiga internetu:

- https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/8747/PMF_2017_02_Mynhardt.pdf
- Markevičienė, E. (2022a). Atidunda nauji reikalavimai tvarumo ataskaitoms: be melagysčių ir žaliojo smegenų plovimo. *Verslo žinios*. Prieiga internetu: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2022/10/17/atidunda-nauji-reikalavimai-tvarumo-ataskaitoms-be-melagysciu-ir-zaliojo-smegenu-plovimo>
- Markevičienė, E. (2022b). Finansinė apskaita vyks kitaip: didžiausi pokyčiai nuo gegužės 1 d. *Verslo žinios*. Prieiga internetu: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2022/04/27/finansine-apskaita-vyks-kitaip-didziausi-pokyciai-nuo-geguzes-1-d&eac2231e6724a>
- Markevičienė, E. (2022c). Verslas mažiau pilstys iš tuščio į kiaurą: EP pritarė tvarumo ataskaitų direktyvai. *Verslo žinios*. Prieiga internetu: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2022/11/21/verslas-maziau-pilstys-is-tuscio-i-kiaura-ep-pritare-tvarumo-ataskaitu-direktyvai>
- Mingo Lopez, L. (b.m.). The European Sustainability Reporting Standards: a Phase-in Journey to Sustainability Alignment. *Greenomy*. Prieiga internetu: <https://greenomy.io/blog/esrs-phase-in-journey>
- Mwituria Maina, S. (2017). *Qualitative and Quantitative Research Methods Simplified*. Independently published
- Nasdaq (b.m.). *Akcijų prekybos sąrašai*. Prieiga internetu: <https://nasdaqbaltic.com/statistics/lt/shares>
- Rinkevičė, R. (b.m.) Tvarumo ataskaitos: nauji reikalavimai ir kaip pasiruošti? *Pwc – Naujienos*. Prieiga internetu: <https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/naujienos/tvarumo-ataskaitos-nauji-reikalavimai-ir-kaip-pasiruosti.html>
- Rounaghi, M. M. (2019). Economic analysis of using green accounting and environmental accounting to identify environmental costs and sustainability indicators. *International Journal of Ethics and Systems*, 2514-9369. Prieiga internetu: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJOES-03-2019-0056/full/html>
- Rovaitė, G. (2019). Lietuva rengia 14 mlrd. Eur vertės klimato veikslių planą: ką remsime. *Verslo žinios*. Prieiga internetu: <https://www.vz.lt/pramone/2019/11/20/lietuva-rengia-14-mlrd-eur-vertes-klimato-veiksmu-plana-ka-remsimestrategija-&e073030afc948&c772f948b7b44>
- Ruginė, H., Šneiderienė A. (2019). Green technologies development in the European union and Lithuania. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development* 41/2, 249-263. Prieiga internetu: <314-Article-Text-1346-1-10-20190705.pdf>
- Sustainable Development Report. (2023). *SDG Dashboards and Trends*. Prieiga internetu: <https://dashboards.sdgindex.org/profiles/lithuania>
- Tamaševičius, V. (2015). *Tyrimų metodai*. Vilniaus universiteto leidykla.
- United Nations Climate Change. (b.m.). *The Paris Agreement. What is the Paris Agreement?* Prieiga internetu: <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement>
- Verslo žinios: redakcijos nuomonė. (2019). „Žalioji kursas“ – ne našta, o naujos galimybės. Prieiga internetu: <https://www.vz.lt/izvalgos/2019/12/02/zalioji-kursas--ne-nasta-o-naujos-galimybes>
- Žaptorius, J. (2017). *Tvarumo apskaita ir valdymo kontrolės samprata*. VGTU leidykla Technika.

THE INFLUENCE OF THE EUROPEAN GREEN COURSE PROJECT ON THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND THE PREPARATION OF COMPANY STATEMENTS

Ugnė JUTELYTĖ

Master thesis

Accounting and finance management study programme

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – Dr. Irma Kamarauskienė

Vilnius, 2024

SUMMARY

85 pages, 9 tables, 24 pictures

The main purpose of this master thesis is to present ways of solving the challenges caused by the European Green Deal in the field of accounting and describe the possibilities of disclosing the company's sustainability progress in the company's reporting.

The work consists of three main parts: the analysis of literature, the research by organizing two questionnaires surveys and case studies and its results, conclusion and recommendations.

After the literature analysis the author has revealed the essence and goals of the European Green Deal and its impact on the business sector, also, fundamental changes in legal acts, which were influenced by the approval of mentioned project and the stages from when companies will be obligated to submit sustainability reports. In addition, author has revealed accounting organization challenges caused by the project and their solutions and the concept of sustainability accounting.

The performed research revealed that the interest of society and companies in sustainability is very intense. Companies are already using certain measures in accounting organization process, revealed in the thesis, that contribute to the progress of sustainability and are planning to upgrade them in the future. Also, companies are interested in high-quality disclosure of sustainability information to interested parties and are doing already it quite well, but reporting should still be improved in certain aspects identified more detailed in the thesis.

The conclusions and recommendations summarize the main concepts of literature analysis as well as the results of the performed research. The author believes that the results of the study could give useful guidelines to the companies that are going to prepare sustainability reports and are facing the difficulties on accounting field caused by aspiration to fulfill the goals set by the project.

PRIEDAI

1 Priedas. Žvalgybinio tyrimo anketa

Visuomenės interesai aplinkosauginiais klausimais, siejamais su verslo aplinka

Sveiki, esu Ugnė Jutelytė, Vilniaus universiteto magistratūros studijų studentė. Ši apklausa yra skirta asmenims, kurių interesai siejasi su apskaitos, audito, finansų bei susijusiomis sritimis, norintiems pasidalinti savo išvalgomis apie veiksnius, susijusius su tvaraus verslo vystymu tema. Apklausos tikslas yra nustatyti, kiek yra paplitęs susidomėjimas aplinkosauga ir tvarumo vystymu, kokios su tvarumu susijusios problemos visuomenės atžvilgiu yra opiausios, ar vartotojai yra suinteresuoti ir patenkinti informacijos apie įmonių tvarumo pažangumą pasiekiamumo ir išsamumo lygiais bei ar įmonėje taikoma aplinkosaugos politika turi įtakos vartotojų pirkimo ar kito tipo sandorių sudarymo su įmonėmis įpročiams.

Apklausa yra anoniminė, užtikrinama pilna atsakiusių respondentų duomenų apsauga. Apklausos rezultatai bus prieinami tik anketos autoriui.

1. Kokiai amžiaus grupei priklausote?
 - a. Iki 25 metų
 - b. 26 – 35 metų
 - c. 36 – 45 metų
 - d. 46 – 55 metų
 - e. 56 metų ir daugiau
2. Jūsų darbo specifika?
 - a. Individualios veiklos ar veiklos pagal verslo liudijimą vykdytojas
 - b. Darbuotojas specialistas
 - c. Vadovaujančiųjų pareigų darbuotojas
 - d. Generalinis direktorius
 - e. Kita (*įrašyti*)
3. Ar domitės su aplinkosauga ir tvarumu susijusiais klausimais?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Kartais
 - d. Nežinau
4. Kokie Jūsų nuomone yra prioritetiniai neigiami aplinkosauginiai reiškiniai, jų sprendimo svarbos atžvilgiu? (*Galimi keli atsakymų variantai*)
 - a. Klimato kaita
 - b. Tarša
 - c. Vandens ir jūrų išteklių naudojimas ir trūkumas
 - d. Išteklių naudojimas ir trūkumas
 - e. Neperdirbamos atliekos
 - f. Biologinės įvairovės nykimas
 - g. Miškų nykimas
 - h. Kita (*įrašyti*)
5. Ar įmonės, aktyviai diegiančios procesus vedančius tvarumo pažangumo link, atrodo Jums patrauklesnės, svarstant sandorių sudarymo galimybes?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Kartais
 - d. Nežinau
6. Ar įmonių tvarumo procesų taikymo praktikos yra nulėmusios Jūsų sprendimą sudaryti arba nesudaryti su įmonėmis sandorius?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Kartais
 - d. Nežinau
7. Į kurių neigiamų aplinkosauginių reiškinų švelninimo priemones, Jūsų nuomone, įmonės, siekiančios tvarumo pažangos, turėtų orientuotis prioritetine tvarka? (*Galimi keli atsakymų variantai*)

- a. Klimato kaitos
- b. Taršos
- c. Vandens ir jūrų išteklių naudojimo
- d. Išteklių naudojimo
- e. Neperdirbamų atliekų mažinimo
- f. Biologinės įvairovės nykimo
- g. Miškų nykimo
- h. Kita (*įrašyti*)

8. Kiek Jums atrodo svarbu, kad šių dienų įmonėje, siekiančioje būti patrauklia rinkoje, būtų integruojami žemiau išvardinti organizavimo procesai:

	Visiškai nesvarbu	Iš dalies nesvarbu	Nei svarbu nei nesvarbu	Iš dalies svarbu	Labai Svarbu
Reguliariai peržvelgiamos ir pagal aktualijas atnaujinamos įmonės vertybės, tikslai, strategija					
Reguliariai peržvelgiamos ir pagal aktualijas atnaujinamos valdymo ir apskaitos metodikos, politika					
Vykdomi procesų modernizavimo projektai					
Vykdomi skaitmenizavimo projektai					
Diegiamos elektroninių apskaitos dokumentų sistemos					
Diegiamos elektroninės dokumentų saugojimo ir apsikeitimo sistemos					
Diegiamos papildomos ar sustiprintos kibernetinio saugumo priemonės					
Vykdomi robotizavimo projektai					
Vykdomas nuolatinis specialistų kvalifikacijos kėlimas					
Bendradarbiaujama su organizacijomis, kurios atitinka tvarumo pažangos vystymo kriterijus					
Diegiamos verslo valdymo sistemos, padedančios kaupti ir apdoroti tvarumui aktualią informaciją					
Matuojamas ir sekamas vykdomos veiklos poveikis aplinkai					
Tvarumo pažangumas atskleidžiamas viešai prieinamuose informacijos šaltiniuose					

9. Kiek Jums atrodo svarbu, kad šių dienų įmonėje, siekiančioje būti patrauklia rinkoje, būtų taikomos žemiau išvardintos tvarumo praktikos:

	Visiškai nesvarbu	Iš dalies nesvarbu	Nei svarbu nei nesvarbu	Iš dalies svarbu	Labai Svarbu
Keliami tvarumo tikslai, sudaromos susijusios strategijos, koreguojamas verslo modelis					
Integruojamos energiją taupančios technologijos					
Diegiami atsinaujinančios energijos šaltiniai					
Diegiamos šiltnamio efektą sukeliančių dujų surinkimo ir absorbavimo priemonės					
Mažinamas išmetamųjų teršalų kiekis					
Atsisakoma aplinkosaugai susirūpinimą keliančių medžiagų naudojimo					
Taupomas vanduo					
Diegiamos vandens valymo sistemos					
Mažinamas bendrasis atliekų kiekis					
Rūšiuojamos, perdirbamos atliekos					
Efektyvinamas išteklių naudojimas					
Integruojami žiedinės ekonomikos principai					
Periodiškai kiekybiniais rodikliais vertinamas tvarumo pažangos lygis					

7. Ar esate kokiais nors informacijos kanalais domėjęsi apie įmonių taikomas praktikas, tvarumo pažangos užtikrinimui bei jų rezultatus?
- Taip
 - Ne
 - Kartais
 - Nežinau
8. Kokie yra informacijos šaltiniai, kuriuose ieškotumėte informacijos apie įmonių taikomas praktikas, susijusias su tvarumo pažangos užtikrinimu? *(Galimi keli atsakymų variantai)*
- Įmonių metinių finansinių rinkiniai (esant viešajai prieigai)
 - Įmonių internetiniai puslapiai
 - Įmonių socialinių tinklų paskyros
 - Publicistiniai straipsniai, kuriuose minimos įmonės
 - Kiti *(rašyti)*
9. Ar Jūsų nuomone, įmonių viešai atskleidžiama informacija apie jų taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra pakankamos apimties ir detalumo?
- Taip
 - Ne
 - Kartais
 - Nežinau
10. Ar Jūsų nuomone, įmonių viešai atskleidžiama informacija apie jų taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra suprantama, palyginama ir patikima?
- Taip
 - Ne
 - Kartais
 - Nežinau
11. Ar Jūsų nuomone, įmonių viešai atskleidžiama informacija apie jų taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra lengvai prieinama suinteresuotiems informacijos vartotojams?
- Taip
 - Ne
 - Kartais
 - Nežinau
12. Kiek Jums atrodo svarbu įmonių viešai atskleidžiamoje informacijoje apie jų taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, rasti informaciją apie žemiau pateikiamus veiksnius:

	Visiškai nesvarbu	Iš dalies nesvarbu	Nei svarbu nei nesvarbu	Iš dalies svarbu	Labai Svarbu
Verslo modelį ir strategijas, susijusias su tvarumo klausimais					
Tvarumo tikslų ir jų progreso atskleidimą					
Iškeltus tvarumo uždavinius ir jų aprašymus					
Vadovybės vaidmenį tvarumo klausimų atžvilgiu					
Rizikas dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybės nuo jų					
Galimybes finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybės nuo jų					
Kiekybinius tvarumo rodiklius					

2 Priedas. Apklausos tyrimo anketa atrinktai tyrimo populiacijai

Žaliojo kurso projekto įtaka apskaitos organizavimui ir ataskaitų rengimui

Sveiki, esu Ugnė Jutelytė, Vilniaus universiteto magistrantūros studijų studentė. Šios apklausos tikslas yra identifikuoti Lietuvos Respublikos teritorijoje veikiančių didelių, konkurencingų ir reprezentatyvių įmonių domėjimosi lygį vis labiau šiuolaikiniame pasaulyje aktualėjančiais aplinkosauginiais klausimais ir naujais tvarumo reikalavimais, tenkančiais verslams. Taip pat, atskleisti, kokias priemones, padedančias vykdyti tvarią veiklą, kuri koreliuotų su Žaliojo kurso projekto* keliamais tikslais, įmonės šiuo metu naudoja savo apskaitos organizavimo bei ataskaitų rengimo procesuose bei kokias numato ir ar numato naudoti ateityje, atsižvelgiant į įmonės strateginius planus.

Apklausa yra anoniminė, užtikrinama pilna atsakiusių respondentų duomenų apsauga. Apklausos rezultatai bus prieinami tik anketos autoriui.

**Europos Žaliojo kurso projektas – 2019 m. gruodžio mėn. Europos Komisijos pristatytas projektas, kurio esmė yra iki 2050 metų Europai tapti pirmuoju klimato kaitai neutraliu žemynu. Projekto tikslai numato atrasti priemones, sumažinančias išmetamųjų teršalų kiekį, užtikrinti maisto sistemų tvarumą, pakeisti energijos gamybos procesus į atsinaujinančią energiją ir kt. Projekto numatyti tikslai turi reikšmingą įtaką ir įmonėms, kadangi joms teks peržiūrėti savo veiklos procesus, integruoti naujus tvaresnius metodus ir matuoti bei atskleisti savo tvarumo pažangą.*

Pirmoji sekcija. Demografiniai klausimai:

1. Įvardinkite įmonės, kurią atstovaujate atsakydami į šią anketa, pavadinimą. *(įrašyti)*
2. Jūsų užimamos pareigos atstovaujamoje įmonėje?
 - a. Įmonės direktorius
 - b. Finansų, apskaitos ar konsultacijų skyriaus darbuotojas
 - c. Administracijos skyriaus darbuotojas
 - d. Rinkodaros ir pardavimų skyriaus darbuotojas
 - e. Personalo ir žmogiškųjų išteklių skyriaus darbuotojas
 - f. Kita *(įrašyti)*
3. Kuriam sektoriuje vyrauja Jūsų atstovaujama įmonė?
 - a. Finansų, konsultacijų ar susijusių paslaugų rinka
 - b. Maisto pramonės ar žemės ūkio rinka
 - c. Transporto ar susijusių paslaugų rinka
 - d. Tekstilės gaminių ar baldų rinka
 - e. Nekilnojamo turto ar statybų rinka
 - f. Informacinių technologijų ar susijusių paslaugų rinka
 - g. Kita *(įrašyti)*

Antroji sekcija. Susidomėjimo aplinkosauginiais klausimais tendencijos:

4. Ar Jūsų atstovaujamos įmonės vidaus aplinkoje yra pastebimas susidomėjimas su aplinkosauga ir tvarumu susijusiais klausimais?
 - a. Taip, plačiai paplitęs susidomėjimas
 - b. Taip, tam tikrais atvejais
 - c. Ne
 - d. Nežinau
5. Ar esate girdėję apie 2019 m. startavusį Europos Žaliojo kurso projektą ir susipažinę su projekto numatomais tikslais?
 - a. Taip
 - b. Dalinai
 - c. Ne
 - d. Nežinau
6. Ar galite teigti, kad pastaraisiais metais Jūsų atstovaujamos įmonės veikloje yra pastebima tendencija ženkliai aktyviau domėtis aplinkosauginėmis problemomis bei jų sprendimo būdais?
 - a. Taip, labai pastebima
 - b. Taip, tam tikrais atvejais
 - c. Ne
 - d. Nežinau

7. Ar galite teigti, kad pastaraisiais metais dėl su tvarumu susijusių veiksmų buvo koreguojamas Jūsų atstovaujamos įmonės verslo modelis, tikslai, uždaviniai, strategijos?
 - a. Taip, plačiu mastu
 - b. Taip, tam tikrais atvejais
 - c. Ne
 - d. Nežinau
8. Ar galite teigti, kad pastaraisiais metais Jūsų atstovaujamos įmonės aplinkoje yra pastebimas su tvarumo temomis susijusių pokyčių inicijavimas bei integravimas įvairiuose įmonės veiklos ir valdymo procesuose?
 - a. Taip, labai pastebimas
 - b. Taip, tam tikrais atvejais
 - c. Ne
 - d. Nežinau
9. Kuris neigiamas aplinkosauginis reiškinys, Jūsų nuomone, Jūsų atstovaujamoje įmonėje gali būti laikomas labiausiai prioritetuojamu, jo sprendimo svarbos atžvilgiu? *(Galimi keli atsakymų variantai)*
 - a. Klimato kaita
 - b. Tarša
 - c. Vandens ir jūrų išteklių naudojimas ir trūkumas
 - d. Išteklių naudojimas ir trūkumas
 - e. Neperdirbamos atliekos
 - f. Biologinės įvairovės nykimas
 - g. Miškų nykimas
 - h. Kita (įrašyti)

Trečioji sekcija. Apskaitos organizavimo tendencijos, siekiant tvarumo tikslų:

10. Ar Jums, žvelgiant iš Jūsų atstovaujamos įmonės perspektyvos, yra pažįstamas arba girdėtas terminas – tvarumo apskaita?
 - a. Taip
 - b. Dalinai
 - c. Ne
 - d. Nežinau
11. Ar Jūsų atstovaujamos įmonės apskaitos organizavimo procesuose yra integruotos ir efektyviai valdomos priemonės, kurių pagalba įmonė siekia tvarumo tikslų?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Nežinau

(Jei atsakymas - NE, prašome praleisti 12-15 klausimus. Priešingu atveju - tęsti pildymą nuosekliai)
12. Ar Jūsų atstovaujamoje įmonėje yra vykdomi skaitmenizavimo procesai apskaitos srityje?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Nežinau
13. Ar Jūsų atstovaujamoje įmonėje yra vykdomi robotizavimo procesai apskaitos srityje?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Nežinau
14. Ar Jūsų atstovaujamoje įmonėje yra vykdomi modernizavimo procesai apskaitos srityje?
 - a. Taip
 - b. Ne
 - c. Nežinau
15. Ar pateikiamos su apskaitos organizavimu siejamos priemonės, padedančios įmonėms siekti tvarumo tikslų, šiuo metu yra integruotos į Jūsų atstovaujamos įmonės veiklos procesus?

	Taip	Ne	Nežinau
Tvarumo apskaitos politikos suformavimas			
Apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimas tvarumo apskaitos srityje			
Specialistų domėjimosi aplinkosaugos ir teisės aktų pakeitimų aktualijomis, susijusiomis su tvaria apskaita, skatinimas			
Tikslus apskaitos specialistų pareigų ir atsakomybių paskirstymas			
Elektroninių apskaitos dokumentų bei registrų naudojimas ir prioritetizavimas			
Elektroninio parašo funkcijos naudojimas, esant galimybei			

	Taip	Ne	Nežinau
Elektroninių dokumentų apskaitos sistemų naudojimas			
Elektroninių dokumentų saugojimo bei kaupimo priemonių naudojimas			
Dirbtinio intelekto įtraukimas į einamųjų apskaitos procesų vykdymą			
Naudojamų informacinių technologijų sistemų atnaujinimas ar tobulinimas, siekiant efektyviau kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją			
Papildomų informacinių technologijų sistemų diegimas, kurios padėtų kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją			
Aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikų, kurios padėtų įvertinti ir sekti įmonės veiklos poveikį aplinkai, integracija ar efektyvinimas			
Naudojamų informacinių technologijų pritaikymas didesnio kiekio informacijos apdorojimui ir papildomų kopijų kūrimo bei saugojimo įrankių diegimas			
Esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas			
Papildomų kibernetinio saugumo priemonių diegimas			
Bendradarbiavimas su išorės ar vidaus specialistais, veikiančiais tvarumo srityse, siekiant nustatyti apskaitomos informacijos patikimumą ir teisingumą			

16. Ar Jūsų atstovaujamos įmonės strateginiuose planuose numatytas naujų priemonių, susijusių su apskaitos organizavimu, diegimas arba jau esamų priemonių esminis tobulinimas, siekiant tvarumo tikslų?

- a. Taip
- b. Ne
- c. Nežinau

(Jei atsakymas - NE, prašome praleisti 17 klausimą. Priešingu atveju - tęsti pildymą nuosekliai)

17. Į kokių su apskaitos organizavimu siejamų priemonių, padėsiančių įmonėms siekti tvarumo tikslų, diegimą ar tobulinimą orientuosis Jūsų atstovaujama įmonė ateinančiais laikotarpiais, atsižvelgiant į įmonės strateginius planus?

	Taip	Ne	Nežinau
Tvarumo apskaitos politikos suformavimas			
Apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimas tvarumo apskaitos srityje			
Specialistų domėjimosi aplinkosaugos ir teisės aktų pakeitimų aktualijomis, susijusiomis su tvaria apskaita, skatinimas			
Tikslus apskaitos specialistų pareigų ir atsakomybių paskirstymas			
Elektroninių apskaitos dokumentų bei registrų naudojimas ir prioretizavimas			
Elektroninio parašo funkcijos naudojimas, esant galimybei			
Elektroninių dokumentų apskaitos sistemų naudojimas			
Elektroninių dokumentų saugojimo bei kaupimo priemonių naudojimas			
Dirbtinio intelekto įtraukimas į einamųjų apskaitos procesų vykdymą			
Naudojamų informacinių technologijų sistemų atnaujinimas ar tobulinimas, siekiant efektyviau kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją			
Papildomų informacinių technologijų sistemų diegimas, kurios padėtų kaupti ir apdoroti su tvarumu susijusią informaciją			
Aplinkosauginio veiksmingumo vertinimo metodikų, kurios padėtų įvertinti ir sekti įmonės veiklos poveikį aplinkai, integracija ar efektyvinimas			
Naudojamų informacinių technologijų pritaikymas didesnio kiekio informacijos apdorojimui ir papildomų kopijų kūrimo bei saugojimo įrankių diegimas			
Esamų kibernetinio saugumo priemonių tobulinimas			
Papildomų kibernetinio saugumo priemonių diegimas			
Bendradarbiavimas su išorės ar vidaus specialistais, veikiančiais tvarumo srityse, siekiant nustatyti apskaitomos informacijos patikimumą ir teisingumą			

Ketvirtoji sekcija. Tvarumo atskaitomybės tendencijos

18. Ar Jūsų atstovaujama įmonė yra suinteresuota į reprezentatyvų, pakankamos apimties ir detalumo, patikimą ir pagrįstą su tvarumu įmonės veikloje susijusios informacijos atskleidimą išorės informacijos vartotojams?
- Taip, labai suinteresuota
 - Taip, tam tikrais atvejais
 - Ne
 - Nežinau
- (Jei atsakymas - NE, prašome praleisti 19-25 klausimus. Priešingu atveju - tęsti pildymą nuosekliai)*
19. Kokias informacijos kanalais Jūsų atstovaujama įmonė yra linkusi atskleisti suinteresuotiems išorės informacijos vartotojams su tvarumu susijusią įmonės veiklos informaciją? (galimi keli atsakymai)
- Informacija atskleidžiama įmonės metinių ataskaitų rinkinyje
 - Informacija atskleidžiama įmonės internetiniame puslapyje
 - Informacija atskleidžiama įmonės socialinių tinklų paskyrose
 - Informacija atskleidžiama žiniasklaidos pagalba
 - Kita (įrašyti)
20. Ar Jūsų nuomone, Jūsų atstovaujamos įmonės viešai atskleidžiama informacija apie jos taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra pakankamos apimties ir detalumo?
- Taip
 - Dalinai
 - Ne
 - Nežinau
21. Ar Jūsų nuomone, Jūsų atstovaujamos įmonės viešai atskleidžiama informacija apie jos taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra suprantama, palyginama ir patikima?
- Taip
 - Dalinai
 - Ne
 - Nežinau
22. Ar Jūsų nuomone, Jūsų atstovaujamos įmonės viešai atskleidžiama informacija apie jos taikomas praktikas, siekiant tvarumo pažangos, yra lengvai prieinama suinteresuotiems informacijos vartotojams?
- Taip
 - Dalinai
 - Ne
 - Nežinau
23. Ar atskleisdama su tvarumu susijusią informaciją, Jūsų atstovaujama įmonė vadovaujasi Tvarumo ataskaitų teikimo direktyvos tvarumo pažangos atskleidimams taikomais reikalavimais?
- Taip
 - Dalinai
 - Ne
 - Nežinau
24. Ar atskleisdama su tvarumu susijusią informaciją, Jūsų atstovaujama įmonė vadovaujasi Europos tvarumo atskaitomybės standartų rekomendacijomis bei reikalavimais?
- Taip
 - Dalinai
 - Ne
 - Nežinau
25. Kokius kokybinius ir kiekybinius duomenis, susijusius su įmonės tvarumo pažangos atskleidimu, Jūsų žiniomis, Jūsų atstovaujama įmonė atskleidžia suinteresuotiems išorės informacijos vartotojams?

	Taip	Ne	Nežinau
Įmonės verslo modelį ir strategijas, nurodant jų sąsajas su tvarumo temomis			
Įmonės politikos, susijusios su tvarumu, aprašymą			
Tvarumo tikslus ir jų progreso atskleidimą			
Išsikeltus uždavinius tvarumo tikslams pasiekti ir jų vykdymo proceso aprašymą bei rezultatus			
Administracinių, vadovybės ir priežiūros organų vaidmenį tvarumo klausimų atžvilgiu			
Įmonės veiklos galimo neigiamo arba teigiamo poveikio aplinkai aprašymą ir įvertinimą			

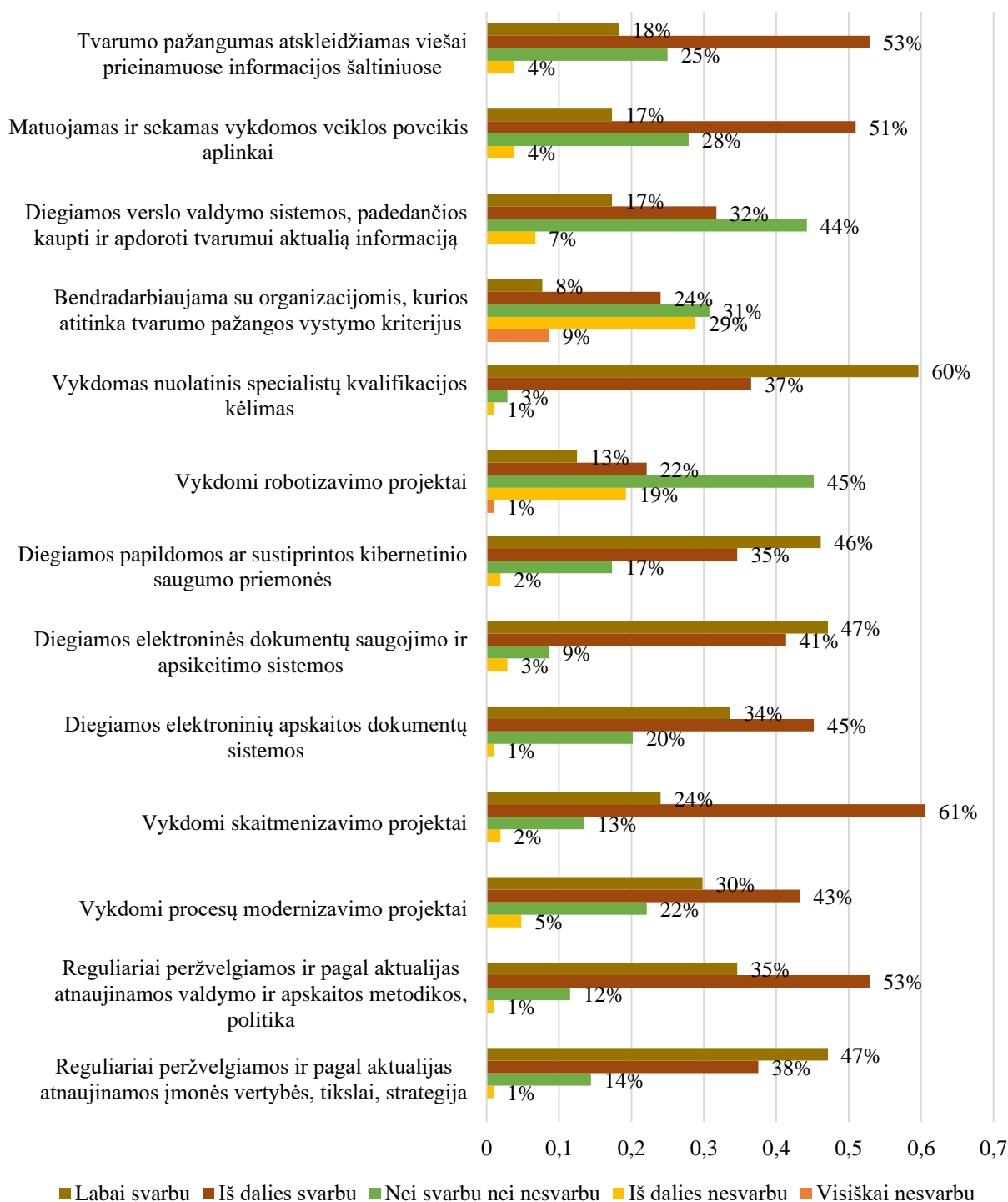
Rizikas finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybes nuo jų			
Galimybes finansiniams rodikliams ir veiklos tęstinumui dėl poveikio aplinkosauginiams veiksniams ir priklausomybes nuo jų			
Tvarumo pažangos matavimo, vertinimo ir atskleidimo kontrolės ir procesų laikymosi aprašymą			
Reikšmingas, pagal įmonės veiklą, tvarumo temas ir jų reikšmingumo nustatymo proceso aprašymą bei pagrindimą			
Kokybinius rodiklius, susijusius su reikšmingais, pagal įmonės veiklą, tvarumo klausimais			
Pateiktų kiekybinių rodiklių apskaičiavimo metodus, apibrėžimus, patikimumo aprašymą			

26. Su tyrimo keliamų klausimų turiniu ar Jūsų atsakymais susiję papildomi komentarai/pastebėjimai ar, esant poreikiui, pasidalinimas papildoma aktualia informacija (*įrašyti*)

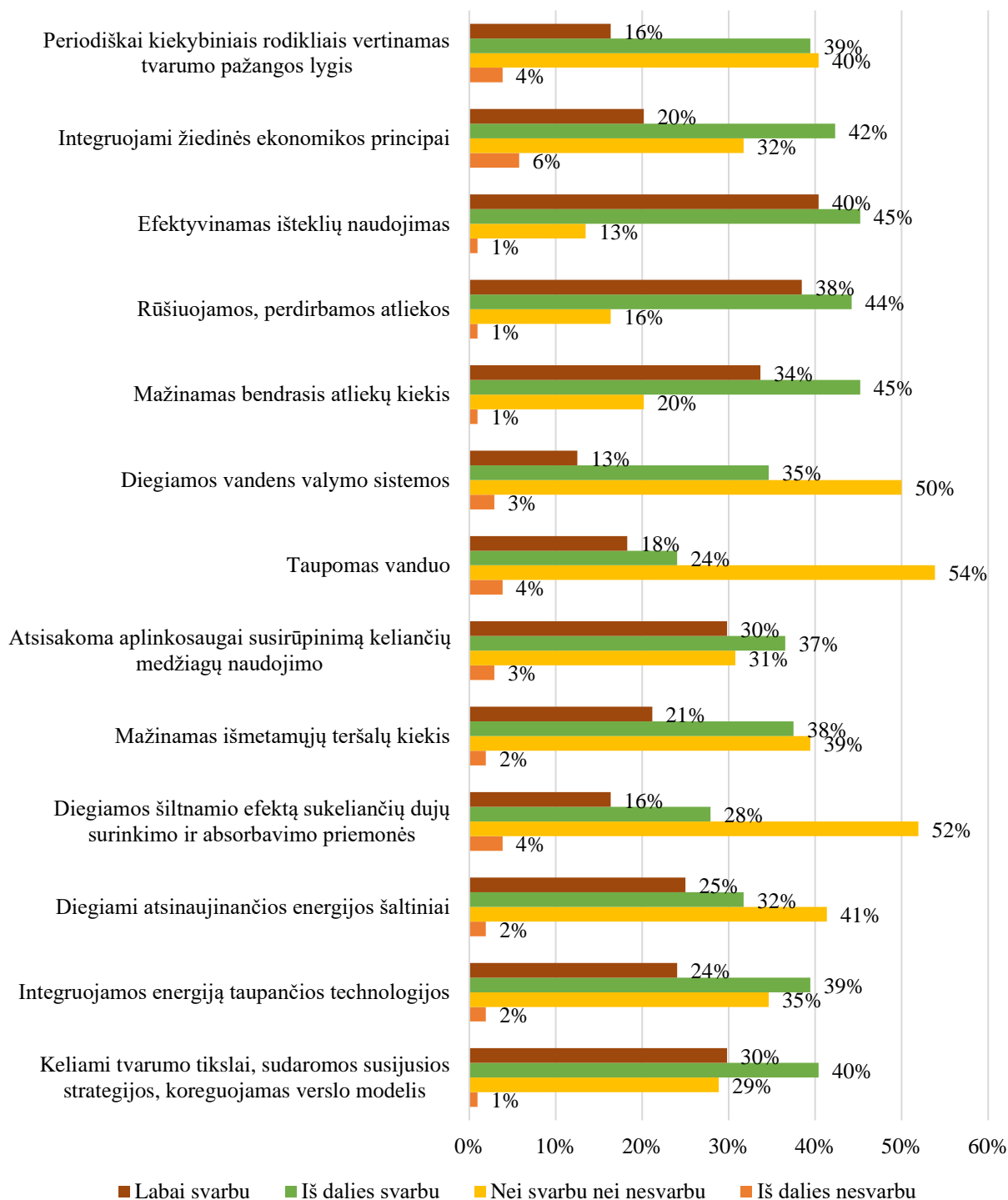
3 Priedas. Apklauso tyrimo populiacija

Eil. Nr.	Lietuvos Respublikos teritorijoje veikiančios įmonės, kurių vertybiniais popieriais – akcijomis, yra prekiaujama NASDAQ Baltic vertybinių popierių biržoje:
1.	Akola group, AB
2.	Amber Grid, AB
3.	Apranga, APB
4.	AUGA group, AB
5.	East West Agro, AB
6.	Grigeo, AB
7.	Ignitis grupė, AB
8.	INVL Technology
9.	INVL Baltic Farmland, AB
10.	INVL Baltic Real Estate
11.	Invalda INVL, AB
12.	K2 LT, AB
13.	KN Energies, AB
14.	Kauno energija, AB
15.	LITGRID, AB
16.	NEO Finance, AB
17.	Novaturas, AB
18.	Panevėžio statybos trestas, AB
19.	Pieno žvaigždės, AB
20.	Rokiškio sūris, AB
21.	Šiaulių bankas, AB
22.	Snaigė, AB
23.	Telia Lietuva, AB
24.	Utenos trikotažas, AB
25.	Vilniaus baldai, AB
26.	Vilkyškių pieninė, AB
27.	Žemaitijos pienas, AB

4 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų organizavimo procesų integracija



5 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, kokią svarbą įmonei turi tam tikrų tvarumo praktikų vykdymas



6 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai ar jų atstovaujamoje įmonėje yra naudojamos tam tikros apskaitos organizavimo priemonės, padedančios siekti tvarumo tikslų



7 Priedas. Respondentų pasiskirstymas pagal tai kokias priemones jų atstovaujama įmonė yra numaćiusi diegti ar tobulinti apskaitos organizavime, siekiant didesnės tvarumo pažangos



8 Priedas. Analizuojamų atvejų atskleidžiama informacija pagal suformuotą tvarumo ataskaitos modelį

Atskaitomybės sritys	Eil. nr.	TVARUMO ATASKAITOS MODELIS:	Įmonės, kurių atvejai analizuojami							Atskleidimų vertinimas
			1	2	3	4	5	6	7	
			Rokiškio sūris	Grigeo	Amber Grid	Akola group	Auga group	Ignitis grupė	Vilkyškių pieninė	
Ataskaitų rengimo pagrindas	1.	Tvarumo ataskaitų rengimo pagrindas	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	2.	Atskleidimas ar ataskaita rengta konsoliduotu ar individualiu pagrindu	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	3.	Trumpojo, vidutinio ir ilgojo laikotarpių apibrėžimas	-	+	+	-	+	+	-	4/7
	4.	Įverčių ir rezultatų neapibrėžtumo sritys (matavimo neapibrėžtis, kai nėra galimybės tiksliai išmatuoti rodiklių)	-	+	-	+	-	-	-	2/7
	5.	Tvarumo informacijos rengimo ir teikimo pakeitimai	+	+	+	+	+	+	+	7/7
Valdymas	6.	Administracinių, valdymo ir priežiūros organų sudėtis ir įvairovė	+	-	+	-	+	+	-	4/7
	7.	Administracinių, valdymo ir priežiūros organų vaidmuo ir atsakomybė vykdam su tvarumu susijusių valdymo proceso priežiūrą ir jų ekspertinės žinios tvarumo klausimais	+	+	+	-	+	+	-	5/7
	8.	Atskleidimas ar ir kaip dažnai administraciniai, valdymo ir priežiūros organai yra informuojami apie reikšmingą poveikį, rizikas ir galimybes susijusias su tvarumu	-	+	-	-	-	+	-	2/7
	9.	Reikšmingų tvarumo klausimų , kuriuos ataskaitiniu laikotarpiu nagrinėjo administraciniai, valdymo ir priežiūros organai arba jų atitinkami komitetai, sąrašas	+	-	+	-	-	+	-	3/7
	10.	Atskleidimas ar ir kaip vykdomas su tvarumu susijusių veiklos rezultatų integravimas į paskatų sistemas	-	-	-	-	-	-	-	0/7
	11.	Pareiškimas dėl tvarumo išsamaus patikrinimo (procesas, kai įmonė nustato faktinį ir galimą neigiamą poveikį aplinkai, užkerta jam kelią, jį švelnina ir atsiskaito, kaip jį valdo)	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	12.	Rizikos valdymo ir vidaus kontrolės procesų ir sistemų, susijusių su tvarumo rizikų atskaitomybe, taikymo srities, pagrindinių ypatybių ir sudedamųjų dalių aprašymas	+	-	+	-	-	+	+	4/7
	13.	Taikomų tvarumo rizikos vertinimo metodikų aprašymas	+	-	+	-	-	+	+	4/7
	14.	Pagrindinių nustatytų tvarumo rizikų aprašymas , jų mažinimo strategijos, susijusios kontrolės priemonės	+	-	+	+	-	+	+	5/7

Atskaitomybės sritys	Eil. nr.	TVARUMO ATASKAITOS MODELIS:	Įmonės, kurių atvejai analizuojami							Atskleidimų vertinimas	
			1	2	3	4	5	6	7		
			Rokiškio sūris	Grigeo	Amber Grid	Akola group	Auga group	Ignitis grupė	Vilkyškių pieninė		
Strategija	15.	Pagrindinių įmonės bendrosios strategijos elementų , susijusių su tvarumo klausimais aprašymas	+	+	+	+	+	+	-	6/7	
	16.	Įmonės verslo modelio ir vertės grandinės elementų aprašymas, siejant juos su tvarumo klausimais	+	-	+	+	+	+	+	-	5/7
	17.	Atskleidimas ar ir kaip įmonės veikloje atsižvelgiama į suinteresuotųjų subjektų interesus ir nuomones	+	+	+	+	+	-	+	+	6/7
Poveikio, rizikų ir galimybių valdymas	18.	Proceso, kuris naudojamas nustatyti veiklos poveikį tvarumui, susijusių rizikų ir galimybių aprašymas ir įvertinimas	+	+	+	+	-	+	+	+	6/7
	19.	Proceso, kuris naudojamas finansinį poveikį turinčioms arba galinčioms turėti tvarumo rizikoms ir galimybėms nustatyti ir įvertinti aprašymas	-	+	-	-	-	-	-	-	1/7
	20.	Su tvarumu susijusių galimybių vertinimo procedūrų ir susijusių vidaus kontrolės procedūrų aprašymas	+	+	-	-	-	+	+	-	3/7
	21.	Atskleidimas ar ir kaip procesai pasikeitė, palyginti su ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu	+	+	-	+	+	+	+	-	5/7
	22.	Teminiai reikalavimai, kurių laikytasi įmonės tvarumo ataskaitoje, ir kurios temos praleidžiamos kaip nereikšmingos	+/-	+	-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	6/7
	23.	Į tvarumo ataskaitą įtrauktų teminių reikalavimų , kurie pripažinti reikšmingais, sąrašas	+/-	+	-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	6/7
	24.	Praleistų teminių reikalavimų reikšmingumo įvertinimo išvados	-	+	-	-	+/-	-	-	-	2/7
	25.	Atskleidimas kaip įmonė nustatė atskleistiną reikšmingą tvarumo informaciją , susijusią su poveikiu, rizikomis ir galimybėmis, kuriuos ji įvertino kaip reikšmingus	+	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	26.	Politikos , priimtose siekiant valdyti reikšmingus tvarumo klausimus atskleidimas	+	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	27.	Politikos taikymo srities arba jos taikymo išimčių aprašymas	+	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	28.	Aukščiausias lygmuo įmonėje, atsakingas už politikos įgyvendinimą	-	+	-	-	+	+	+	-	3/7
29.	Pagrindinių tvarumo veiksmų, kurių imtasi ataskaitiniais metais ir kurie planuojami ateityje, sąrašas , numatomi jų rezultatai ir aprašymas, kaip jų įgyvendinimas padeda siekti politikos tikslų ir tvarumo uždavinių įgyvendinimo	+	+	+	+	+	+	+	+	7/7	

Atskaitymų sritys	Eil. nr.	TVARUMO ATASKAITOS MODELIS:	Įmonės, kurių atvejai analizuojami							Atskleidimų vertinimas
			1	2	3	4	5	6	7	
			Rokiškio sūris	Grigeo	Amber Grid	Akola group	Auga group	Ignitis grupė	Vilkyškių pieninė	
	30.	Laikotarpių, per kuriuos įmonė ketina užbaigti kiekvieną tvarumo strategiją atskleidimas	-	+	+	-	-	+	+	4/7
	31.	Jei tvarumo veiksmų planas reikalauja didelių sąnaudų – naudojamų einamųjų ir būsimųjų finansinių išteklių rūšių ir sumų aprašymas	-	-	-	-	-	-	-	0/7
Rodikliai ir uždaviniai	32.	Veiklos rezultatams ir veiksmingumui vertinti naudojamų rodiklių , susijusių su reikšmingu poveikiu tvarumui, rizika ar galimybėmis atskleidimas	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	33.	Kiekvieno rodiklio atskleidimas : rodikliui naudotos metodikos, ar rodiklio matmenis patvirtino išorės įstaiga, suprantamas rodiklio apibrėžimas bei aprašymas	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	34.	Atskleidimas ar ir kaip įmonė stebi savo veiksmų, kuriais siekiama valdyti reikšmingą poveikį, rizikas ir galimybes, veiksmingumą, įskaitant rodiklius, kuriuos ji tam naudoja	+	+	+	+	+	+	+	7/7
	35.	Atskeldamas į rezultatus orientuotų per tam tikrą laiką įgyvendinamų uždavinių dėl reikšmingų tvarumo klausimų, kuriuos ji išsikėlė pažangai vertinti	+	+	+	+	-	+	+	6/7
	36.	Jei įmonė jokių uždavinių nenustatė: atskleidimas ar tokie uždaviniai bus nustatyti, jų nustatymo terminas arba priežastys, kodėl tokių uždavinių nustatyti neplanuojama	-	-	-	-	-	-	-	0/7
Atskleidimų atitikmuo:			26/36	27/36	24/36	21/36	22/36	29/36	20/36	x

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Europos parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464, 2022, EK reglamentu 2023/2772, 2023 ir atliktos atvejų analizės rezultatais