



Tomasz Sadowski*

Raportowanie zrównoważonego rozwoju. Szanse i wyzwania nie tylko dla dużych przedsiębiorców

[Sustainability Reporting. Opportunities and Challenges Not Only for Large Businesses]

Abstract

The concept of sustainable development is of growing interest to entrepreneurs, who wish to build a competitive advantage in the market by conducting their business in a sustainable manner. Sustainability reporting is related to the disclosure of information by entrepreneurs on the fulfilment of social, environmental and corporate governance (ESG) obligations in their business activities, complementing the traditional accounting principles concerning the financial situation of an entity, and under the adopted legal regulations it is becoming mandatory for larger companies and voluntary for others. It is a source of information for stakeholders as to the social and environmental impact of a company's activities. This makes sustainability reporting and performance an extremely important part of building a company's image – which also requires ensuring the reliability and transparency of the data disclosed. This article is devoted to sustainability reporting and includes an explanation of its essence, an overview of the legal regulations in force in the EU and in Poland, and an analysis of the opportunities and challenges for businesses obliged to report. The aim is to present the legal sources of sustainability reporting and the directions of its further development – taking into account the practical consequences for entrepreneurs – using a formal-dogmatic method and critical analysis.

Keywords: sustainability, ESG, environmental obligations of entrepreneurs.

Wstęp

Idea zrównoważonego rozwoju – zakładająca rozwój społeczno-gospodarczy polegający na integrowaniu działań nakierowanych na wzrost gospodarczy oraz działań społecznych, z zachowaniem równowagi przy-

* **Tomasz Sadowski** – prawnik, absolwent studiów doktoranckich na Wydziale Prawa i Administracji UW. Wykładowca Wyższej Szkoły Ekonomiczno-Informatycznej w Warszawie oraz Uczelni Łazarzkiego. Kanclerz Akademii Polonijnej w Częstochowie.

rodniczej i trwałości podstawowych procesów przyrodniczych w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania potrzeb społeczności oraz obywateli obecnych i przyszłych pokoleń – jest szeroko propagowana w biznesie i przyjmuje postać zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (*sustainable growth*). Wdrażanie idei zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa następuje przez uwzględnianie w ich działalności aspektów społecznych i ekologicznych – co oznacza, że cele ekonomiczne podmiotu w postaci osiągania zysku mają być osiągnięte jednocześnie z poprawą warunków zatrudniania pracowników, działaniami na rzecz lokalnej społeczności oraz ograniczeniem negatywnego wpływu działalności gospodarczej na środowisko naturalne.

Konieczność wdrażania idei zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorców wynika przede wszystkim z postawy dokonujących zakupów konsumentów, którzy zwracają uwagę na podejście przedsiębiorców do kwestii społecznych i środowiskowych. Zarazem przedsiębiorcy w działaniach marketingowych powszechnie zaczęli wykorzystywać hasła dotyczące ochrony środowiska. Nierzadko jednak ukrywali oni fakt występowania negatywnego, rzeczywistego oddziaływania na środowisko, udając proekologiczną postawę, co określane jest mianem *greenwashingu* (Wolniak 2015: 10). Wobec braku regulacji dotyczących ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju – przeciwdziałanie zjawisku *greenwashingu* było utrudnione; stąd też z czasem kwestia ujawniania przez przedsiębiorców informacji z tego zakresu pod względem ich jakości i zakresu została uregulowana prawnie, przyjmując z jednej strony postać zakazanych praktyk rynkowych, a z drugiej strony – raportowania zrównoważonego rozwoju.

Potrzeba raportowania rozwoju zrównoważonego znajduje uzasadnienie już w dokumencie Agenda 21, w którym zalecano opracowywanie zintegrowanych systemów rachunkowości środowiskowej i gospodarczej [ang. *system of integrated environmental and economic accounting*] jako uzupełnienie tradycyjnych zasad rachunkowości. Rozwój raportowania wynika także z Agendy 2030 na rzecz zrównoważonego rozwoju, stanowiącej program działań definiujący model zrównoważonego rozwoju na poziomie globalnym, ukierunkowany na wyeliminowanie ubóstwa we wszystkich jego przejawach, z równoczesną realizacją szeregu celów gospodarczych, społecznych i środowiskowych. Wypełnianie zobowiązań Agendy 2030 w zakresie ustanowionych siedemnastu celów zrównoważo-

nego rozwoju wymaga wdrożenia odpowiedniego systemu monitorowania i raportowania postępów.

Niniejsze opracowanie stanowi przegląd regulacji prawnych – obowiązujących w UE i w Polsce – dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju oraz zawiera ich analizę z punktu widzenia szans i wyzwań dla przedsiębiorców. Celem jest przedstawienie źródeł prawa z zakresu raportowania zrównoważonego rozwoju i kierunków jego dalszego rozwoju – z uwzględnieniem praktycznych konsekwencji dla przedsiębiorców. W artykule przyjęto formalno-dogmatyczną metodę badawczą, z zastosowaniem analizy krytycznej.

Istota raportowania zrównoważonego rozwoju

Tradycyjnie działalność przedsiębiorstw jest przedmiotem sprawozdawczości finansowej, która dostarcza istotnych informacji służących ocenie prowadzonych działań oraz podejmowanych decyzji biznesowych, mających wpływ na przyszłe kierunki rozwoju przedsiębiorstwa (Mazurowska, Płoska 2022: 65). Zasady sprawozdawczości finansowej służą przedstawieniu w sposób rzetelny i jasny sytuacji majątkowej oraz finansowej, a także wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Źródłem prawa określającym istotę, cel, zakres informacyjny i zasady sporządzania sprawozdań finansowych dla przedsiębiorców w Polsce jest przede wszystkim ustawa o rachunkowości (z 1994 roku), implementująca dyrektywę unijną (2013/34/UE z 2013 roku). Poza sprawozdaniem finansowym ustawa o rachunkowości wymienia dodatkowo sprawozdanie z działalności, którego zadaniem jest uzupełnienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za ten sam okres oraz dostarczenie dodatkowych informacji, ułatwiających użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę działalności, sytuacji i zamierzeń jednostki.

Raportowanie zrównoważonego rozwoju, nazywane też raportowaniem danych pozafinansowych lub raportowaniem ESG [ang. *Environmental, Social, and Corporate Governance*], według organizacji Global Reporting Initiative (GRI) polega na mierzeniu, ujawnianiu oraz ponoszeniu pełnej odpowiedzialności względem wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy za wyniki i wydajność w zakresie adresowania tych kwestii (Kowalczyk, Kowalczyk 2015: 107). Przedmiotem raportowania są informacje

niefinansowe, które obejmują dane opisowe i liczbowe, niekoniecznie wyrażone w mierniku pieniężnym, prezentowane obligatoryjnie bądź dobrowolnie obok sprawozdania finansowego w ramach rocznego raportowania przedsiębiorstwa na temat wpływu organizacji na społeczeństwo i środowisko naturalne (Mazurowska, Płoska 2022: 78 i 79). Dane niefinansowe informują o realizacji osiągnięć w zakresie zrównoważonego rozwoju, społecznej odpowiedzialności biznesu czy ESG oraz o towarzyszącym prowadzonej działalności ryzyku niefinansowym – przez co ograniczają ryzyko informacyjne przy wycenie firm, eliminując tym samym niedoskonałości raportowania finansowego.

Celem raportowania niefinansowego jest łagodzenie asymetrii informacji w zakresie zagadnień społecznych i środowiskowych pomiędzy przedsiębiorstwem a otoczeniem. Raportowanie to opiera się bowiem na procesie komunikowania społecznych i środowiskowych wyników działalności gospodarczej organizacji, dzięki czemu dostarcza interesariuszom oraz społeczeństwu wielowymiarowego obrazu jej działalności. Raportowanie pozafinansowe umożliwia zaobserwowanie istniejących powiązań różnych obszarów w przedsiębiorstwie, służąc tworzeniu różnego rodzaju prognoz w skali mikro, dotyczących działalności przedsiębiorstwa, a w skali makro – podejmowaniu działań regulacyjnych przez państwo (Wójcik-Jurkiewicz 2020: 212).

Regulacje prawne z zakresu raportowania zrównoważonego rozwoju

Pierwsze raporty pozafinansowe pojawiały się już w latach osiemdziesiątych XX wieku, jednakże miały one charakter dobrowolny i wynikały z dobrych praktyk ładu korporacyjnego. Takie podejście zmieniła dyrektywa 2013/34/UE, która dzieli przedsiębiorstwa na mikro, małe, średnie, duże i jednostki interesu publicznego, zwiększając wymogi sprawozdawczości wraz ze zwiększoną skalą działalności. Dyrektywa przewidywała ujawnianie danych z takich obszarów, jak: środowisko, kwestie społeczne i pracownicze, poszanowanie praw człowieka, przeciwdziałanie korupcji, różnorodność kadry zarządzającej zgodnie z zasadą „zastosuj albo wyjaśnij, dlaczego nie stosujesz” [ang. *comply or explain*] (Kowalczyk, Kowalczyk 2015: 110).

Obowiązek raportowania niefinansowego wprowadziła dyrektywa 2014/95/UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności (dyrektywa NFRD z 2014). Na mocy tej dyrektywy od 1 stycznia 2017 roku największe jednostki interesu publicznego – czyli spółki giełdowe, banki oraz fundusze inwestycyjne, które zatrudniają ponad 500 osób i mają sumę bilansową powyżej 20 mln EUR lub obroty netto powyżej 40 mln EUR – zobowiązane zostały do ujawniania danych pozafinansowych z zakresu ochrony środowiska, ładu korporacyjnego i polityki społecznej (Fijałkowska 2016: 118). Dyrektywa zobowiązała państwa członkowskie UE do ustanowienia minimalnych wymogów prawnych odnośnie do zakresu informacji podawanych do publicznej wiadomości – celem zwiększenia spójności i porównywalności informacji finansowych z niefinansowymi. Dla realizacji tego celu Komisja Europejska wydała wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (komunikaty KE z 2017 i 2019 roku).

Sprawozdanie niefinansowe powinno zawierać informacje dotyczące przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji, a także opis polityki, wyników oraz ryzyka związanych z tymi sprawami. W odniesieniu do kwestii środowiskowych chodzi o szczegółowe informacje na temat obecnego i przewidywanego wpływu działalności jednostki na środowisko oraz – w stosownych przypadkach – na zdrowie i bezpieczeństwo, wykorzystywania energii odnawialnej lub nieodnawialnej, emisji gazów cieplarnianych, zużycia wody i zanieczyszczenia powietrza. W odniesieniu do spraw społecznych i pracowniczych informacje mają dotyczyć działań podejmowanych w celu zapewnienia równouprawnienia płci, wdrożenia podstawowych konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy, warunków pracy, dialogu społecznego, poszanowania prawa pracowników do informacji i do wyrażania opinii, poszanowania praw związków zawodowych, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz dialogu ze społecznościami lokalnymi lub działań podejmowanych w celu zapewnienia ochrony i rozwoju tych społeczności. W odniesieniu do praw człowieka oraz walki z korupcją sprawozdanie może zawierać informacje na temat zapobiegania naruszaniu praw człowieka lub na temat stosowanych instrumentów walki z korupcją (Nieporowski 2017: 129). Dyrektywa zobligowała także podmioty będące dużymi spółkami giełdowymi do ujawniania informacji w zakresie różnorodności w ramach raportowania dotyczącego ładu

korporacyjnego przez podanie składu organów administracyjnych, zarządczych i nadzorczych z uwagi na kryterium wieku, płci, pochodzenia, wykształcenia i doświadczenia zawodowego, a także poprzez opis celów prowadzonej polityki różnorodności, wykorzystywanych narzędzi i jej rezultatów w danym okresie rozrachunkowym (Krzysztofek 2016: 336).

Dyrektywa umożliwia raportowanie według wybranych przez spółki zasad w formie sprawozdania w ramach rocznego sprawozdania z działalności, oddzielnego oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego, oddzielnego raportu, strony internetowej itp. Założeniem dyrektywy jest bowiem elastyczność w zakresie sprawozdawczości – poprzez uwzględnienie wielowymiarowego charakteru społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz różnorodności realizowanych przez nie strategii. Chodzi też o uwzględnienie potrzeb inwestorów i innych zainteresowanych podmiotów oraz zapewnienie konsumentom łatwego dostępu do informacji na temat wpływu przedsiębiorstw na społeczeństwo (Błażyńska 2018: 63). Korzyści społeczne z wdrożenia dyrektywy upatruje się w zrównoważonym długotrwałym wzroście i zwiększeniu zatrudnienia, na których mogą skorzystać zarówno rynek i ujawniające informacje niefinansowe podmioty, jak i pracownicy tych podmiotów (Kamela-Sowińska 2014: 65 i 66).

Polska dokonała implementacji dyrektywy na mocy art. 49 ustawy o rachunkowości. Według tego przepisu podmioty zatrudniające powyżej 500 osób (średniorocznie) i wykazujące sumę bilansową na koniec roku obrotowego wyższą niż 85 000 000 zł lub 17 000 000 zł w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy – ujawniają określone informacje niefinansowe w formie oświadczenia w sprawozdaniu z działalności jednostki lub w odrębnym sprawozdaniu (Błażyńska 2018: 64). Podmioty spełniające powyższe kryteria pierwszy raz dokonywały obowiązkowego raportowania informacji niefinansowych za rok 2017 w formie oświadczenia na temat informacji niefinansowych będącego odrębną sekcją sprawozdania z działalności lub odrębnego dokumentu na temat informacji niefinansowych zamieszczonego na swojej stronie internetowej, a odnośnik do tego raportu powinien być wtedy zamieszczony w głównym rocznym sprawozdaniu jako uzupełnienie. Minimalnie informacje sprawozdawcze obejmują: zwięzły opis modelu prowadzonej działalności, opis polityk wdrażanych w odniesieniu do problemów społecznych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji, opis polityk dotyczących należytej staranności,

wskazniki efektywności niefinansowej związane z prowadzoną działalnością, opis ryzyk występujących w prowadzonej działalności, wpływ na otoczenie zewnętrzne oraz opis zarządzania tymi ryzykami (Krużycka, Martyniuk 2020: 125 i 126). Przy dokonywaniu raportowania informacji niefinansowych podmioty zobowiązane mogą stosować dowolnie standardy krajowe, unijne lub międzynarodowe, a nawet własne zasady.

Kolejnym krokiem w sferze raportowania zrównoważonego rozwoju jest rozporządzenie UE w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (rozp. SFDR z 2019 roku), które weszło w życie 10 marca 2021 roku. Nakłada ono na uczestników rynku finansowego (w tym banki, zakłady ubezpieczeń, firmy inwestycyjne, doradców finansowych) obowiązki w zakresie przejrzystości raportowania na temat zrównoważonego rozwoju w ramach prowadzonej działalności i podejmowanych decyzji inwestycyjnych – w celu rozwoju zrównoważonego finansowania. Chodzi o informacje co do przyjętej strategii dotyczącej ryzyka dla zrównoważonego rozwoju przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych oraz ujawnienia negatywnego wpływu podjętych decyzji inwestycyjnych na czynniki zrównoważonego rozwoju. Rozporządzenie co do zasady nie ma bezpośredniego zastosowania do firm, ale prowadzi do zwiększenia zainteresowania inwestorów informacjami niefinansowymi, wymuszając większą dostępność danych z zakresu zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw. Na instytucje finansowe nałożono obowiązek publikowania na stronie internetowej informacji dotyczących strategii zarządzania ryzykiem ESG przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, informacji o negatywnym wpływie podjętych decyzji inwestycyjnych oraz o przejrzystości polityki wynagrodzeń w zakresie zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie podmioty zostały zobowiązane do wyjaśniania klientom istniejącego ryzyka dla zrównoważonego rozwoju wskutek decyzji inwestycyjnych oraz wyników oceny prawdopodobnego wpływu tego ryzyka na zwrot z tytułu udostępnianych produktów finansowych, w szczególności przez ujawnianie zakresu inwestycji zaangażowanych w energię nieodnawialną i surowce kopalne, gospodarowanie wodą i energią czy poszanowanie praw człowieka (Cicirko 2022: 123).

6 grudnia 2022 r. opublikowano dyrektywę w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (dyrektywa CSRD z 2022 roku), która podlega implementowaniu przez państwa członkowskie – w tym Polskę – w ciągu 18 miesięcy, tj. do 6 lipca 2024 roku.

Celem nowej regulacji jest rozszerzenie katalogu podmiotów objętych obowiązkiem raportowania niefinansowego, wprowadzenie wymogu weryfikacji przekazywanych informacji na temat zrównoważonego rozwoju, uwzględnienie instytucji tzw. podwójnej istotności przy sporządzaniu raportów niefinansowych, ustalenie jednolitych standardów sprawozdawczości i cyfryzacja sprawozdawczości niefinansowej. Dyrektywa ta nakłada obowiązek sprawozdawczości niefinansowej na wszystkie podmioty spełniające łącznie przynajmniej dwa poniższe warunki: średnioroczne zatrudnienie na poziomie przekraczającym 250 osób, suma bilansowa o wartości wyższej niż 20 mln EUR, przychody netto przekraczające 40 mln EUR, a także na wszystkie spółki notowane na giełdzie, jak również przedsiębiorców pozaeuropejskich, o ile podmioty te osiągnęły przychody ze sprzedaży na terenie państw członkowskich UE przekraczające 150 mln EUR oraz mają oddział lub jednostkę zależną na terytorium Unii. Raporty niefinansowe sporządzane przez zobowiązane podmioty będą podlegały weryfikacji przez powołanych do tego biegłych rewidentów albo będzie ich dokonywał niezależny, akredytowany certyfikator. Ustanowienie instytucji podwójnej istotności oznacza, że każdy podmiot zobowiązany do sporządzenia raportu niefinansowego ma uwzględniać zawarte w nim ryzyka, na jakie jest narażony, oraz wpływ, jaki prowadzona przezeń działalność wywiera na środowisko. Obowiązek ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju przedsiębiorstw ma być realizowany zgodnie z nowo powstałymi europejskimi standardami raportowania zrównoważonego rozwoju [European Sustainability Reporting Standards, ESRS], które Komisja Europejska we współpracy z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej [European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG] wydała z końcem lipca 2023 roku. Poza tym dyrektywa zobowiązuje podmioty do przedstawienia informacji pozafinansowych w ustrukturyzowanym formacie elektronicznym, co ułatwi prezentowanie i porównywanie ujawnianych informacji.

Szanse i wyzwania dla przedsiębiorców

Wdrożenie idei zrównoważonego rozwoju oraz ich prawidłowe raportowanie dla otoczenia to nie tylko oczekiwane korzyści w skali makro, polegające na ochronie środowiska, zapewnieniu bioróżnorodności, po-

prawie zatrudnienia i innych elementów dobrobytu społecznego, ale także niewątpliwy wpływ na wizerunek podmiotu, co w konsekwencji może mieć przełożenie na osiągnięte wyniki finansowe i pozycję konkurencyjną podmiotu. Do szeregu korzyści dla przedsiębiorstw należy między innymi: redukcja kosztów z uwagi na bardziej racjonalną gospodarkę surowcami, oszczędność energii i materiałów, poprawa stanu środowiska naturalnego, podniesienie zyskowności – również z uwagi na niższe koszty opłat środowiskowych i przywileje podatkowe – akceptacja otoczenia, wzrost zainteresowania ze strony kontrahentów czy kandydatów do pracy, uporządkowanie zarządzania, wzrost świadomości proekologicznej, samokontroli i odpowiedzialności, poprawa wizerunku przedsiębiorstwa na rynku, a także zwiększenie liczby klientów i w konsekwencji efektywności (Mazur-Wierzbicka 2013: 111). Niekiedy raportowanie jest traktowane jako narzędzie marketingowe podkreślające osiągnięcia, lecz nieprezentujące zagrożeń. Takie raportowanie sprzyja kreowaniu dobrych relacji z interesariuszami, zwiększa rozpoznawalność przedsiębiorstwa, przyczynia się do wzmacniania kultury organizacyjnej i zaangażowania pracowników, a ponadto buduje lojalność klientów. Zaniechanie zmian wdrażających zrównoważony rozwój może zaś doprowadzić do marginalizacji spółki wśród inwestorów i skomplikować proces pozyskiwania finansowania, a także prowadzić do utraty tych klientów, którzy podejmują decyzje zakupowe nie tylko pod kątem najniższej ceny – i w efekcie do utraty konkurencyjności na rynku, a ostatecznie likwidacji.

Raportowanie zrównoważonego rozwoju wiąże się jednak z różnymi problemami dotyczącymi jakości przekazywanych informacji, zwłaszcza przez firmy niemające doświadczenia w raportowaniu. Wprawdzie dyrektywa 2014/95/UE nie wprowadziła sankcji za niezastosowanie się do jej wymogów, ale przekazywanie informacji niefinansowych nieodzwierciedlających rzeczywistych działań podmiotu w zakresie zrównoważonego rozwoju może jednak stanowić zakazaną praktykę greenwashingu. W praktyce problemem jest także zakres i sposób ujawniania informacji, aby spełniały one wymogi prawne i były w jak największym stopniu przydatne dla interesariuszy, ale jednocześnie nie dochodziło do naruszania tajemnicy przedsiębiorstwa. Skutkiem braku sankcji może być zatajanie przez firmy niektórych informacji z uwagi na uznanie, że naruszają tajemnicę przedsiębiorstwa. Dylematem dla poszczególnych firm staje się to, kiedy kończy się tajemnica przedsię-

biorstwa, a zaczyna obowiązek ujawniania informacji niefinansowych (Kamela-Sowińska 2015: 989).

Wyzwaniem jest gromadzenie i analiza danych podlegających raportowaniu. Dyrektywa 2014/95/UE nie narzuciła określonych standardów raportowania niefinansowego, co pozwala przedsiębiorcom na wybór stosowanych standardów, ale wyzwaniem jest jakość raportu. W praktyce w celu przygotowania raportów zrównoważonego rozwoju są wykorzystywane różne standardy. Często są to standardy GRI, przy czym przedsiębiorstwa mogą raportować zrównoważony rozwój zgodnie z poszczególnymi standardami GRI lub ich częściami, żeby uwydatnić najważniejsze dla organizacji kwestie [materiality issues] (Wójcik-Jurkiewicz 2020: 213 i 214). Funkcjonuje również Standard informacji niefinansowych (SIN 2017), opracowany przez Fundację Standardów Raportowania i Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, który umożliwia wypełnienie obowiązków raportowania informacji niefinansowych. Natomiast Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, we współpracy z Europejskim Bankiem Odbudowy i Rozwoju, wydała wytyczne do raportowania ESG (GPW, Wytyczne z 2021 r.) zawierające usystematyzowane i uporządkowane zalecenia i rekomendacje w obszarze raportowania czynników ESG, przeznaczone dla spółek notowanych na giełdzie, ale mogą z niego korzystać również firmy pozagiełdowe. Korzystanie z różnych dostępnych standardów może jednak prowadzić do publikowania informacji niekompletnych, niewiarygodnych czy nieporównywalnych w kolejnych okresach, co niewątpliwie utrudnia ocenę spółek i uniemożliwia ich porównanie na tle konkurentów. Poza tym – niezależnie od rodzaju – standardy raportowania z roku na rok są aktualizowane do wymogów prawnych i w związku z tym są coraz bardziej zastrzone. W związku z tym dużym wyzwaniem dla firm staną się europejskie standardy raportowania zrównoważonego rozwoju [ESRS], ale zaletą ich będzie to, że publikowane dane będą po raz pierwszy kompleksowe, porównywalne i wiarygodne z uwagi na badanie przez audytora.

Wyzwaniem dla firm jest sprawozdawczość zintegrowana, łącząca w jednym raporcie informacje finansowe oraz niefinansowe – które uznaje się za kluczowy element dla przedsiębiorstw dążących do osiągnięcia długoterminowego sukcesu (Kowalczyk, Kowalczyk 2015: 108). Raportowanie zintegrowane ma stanowić kompendium wiedzy na temat jednostki, prezentowanej obecnie w wielu różnych innych raportach, co sprzyja bardziej

spójnemu i efektywnemu podejściu do sprawozdawczości przedsiębiorstw, obejmującej różne aspekty raportowania (Mazurowska, Płoska 2022: 94). Sprawozdawczość zintegrowaną popularyzuje Międzynarodowa Rada Raportowania Zintegrowanego [International Integrated Reporting Council – IIRC]. Dzięki sprawozdawczości zintegrowanej interesariusze uzyskują zwięzły komunikat na temat organizacji i jej strategii, zarządzania, polityki rozwojowej oraz osiągniętych efektów działalności, z uwzględnieniem środowiska zewnętrznego, i otrzymują narzędzie pomocne w kreowaniu wartości w perspektywie krótko, średnio- i długoterminowej (Krużycka, Martyniuk 2020: 133).

Wydaje się, że w przypadku mniejszych firm nieobjętych obowiązkiem sprawozdawczymi raportowanie zrównoważonego rozwoju odbywa się na zasadach dobrowolności. Jednakże duże firmy w celu poprawy swoich wyników niefinansowych zmuszone są wywierać wpływ na kontrahentów funkcjonujących w ramach łańcuchów dostaw, aby ci również zaczęli prowadzić działalność zgodnie z ideą zrównoważonego rozwoju, gdyż będzie im zależało na współpracy z dostawcami, którzy przestrzegają tych zasad. Poza tym duże firmy będą zobligowane do analizowania np. śladu węglowego w swoim łańcuchu dostaw, dlatego kontrahenci będą zmuszeni do dostosowywania się do wymogów zrównoważonego rozwoju, aby nie utracić swoich partnerów handlowych. Firmy nieefektywne w realizacji wymogów zrównoważonego rozwoju będą zatem niewątpliwie zastępowane przez konkurentów lepszych pod względem zrównoważonej działalności.

Nie bez znaczenia dla dalszego rozwoju raportowania zrównoważonego rozwoju są koszty związane z zatrudnianiem osób odpowiedzialnych za zbieranie, przetwarzanie i publikowanie raportów oraz komunikację z interesariuszami, a także koszty weryfikacji raportów przez audytorów. Koszty te jednak w relacji do korzyści przedsiębiorstw nie wydają się zbyt dużym obciążeniem finansowym dla dużych firm. Jednakże mniejsze firmy mogą w większym stopniu odczuwać koszty raportowania niefinansowego. Stąd problemem jest szczegółowość raportowania danych, a przedsiębiorstwa częściowo mogą opierać się na szacunkach, ponieważ koszt pozyskania dokładnych danych przewyższałby ich wartość informacyjną.

Podsumowanie

Raportowanie pozafinansowe stanowi ważny element w realizacji celów zrównoważonego rozwoju wynikających z Agendy 2030. W skali przedsiębiorstwa wpływa to na kształtowanie wizerunku firmy, a także wzrost efektywności wraz z doskonaleniem zarządzania czynnikami ESG w związku z monitorowaniem osiągniętych efektów. Raportowanie zrównoważonego rozwoju przez wiele lat miało charakter dobrowolny, lecz od 2017 roku stało się obligatoryjne dla określonych największych przedsiębiorstw, zaś od 2025 roku zakres tego obowiązku zostanie rozszerzony na dalsze podmioty gospodarcze. Z kolei te przedsiębiorstwa – przez swoje obowiązki sprawozdawcze i konieczność przedstawienia osiągniętych efektów – będą w założeniu oddziaływać na kontrahentów i dostawców, aby prowadzili oni zrównoważoną działalność. Procesowi temu sprzyja rosnąca presja ze strony inwestorów i sektora finansowego, a także nowe możliwości biznesowe związane z rosnącym popytem konsumentów na zrównoważone produkty i usługi. Wykorzystanie szans związanych z wdrożeniem zrównoważonego rozwoju przez firmy łączy się też z szeregiem wyzwań dotyczących konieczności sprostania obowiązkowi raportowania niefinansowego. Wprowadzając zmiany – w szczególności w zakresie zasad sporządzania raportów, ich zawartości, ujednoczenia standardów raportowania, atestacji raportów, zapewnienia cyfryzacji jako formy komunikacji informacji niefinansowych przez przedsiębiorstwa – nowa dyrektywa CSRD jest odpowiedzią na niedoskonałości poprzedniej regulacji.

Abstrakt

Idea zrównoważonego rozwoju cieszy się coraz większym zainteresowaniem przedsiębiorców, którzy przez prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zrównoważony chcą zbudować przewagę konkurencyjną na rynku. Raportowanie zrównoważonego rozwoju wiąże się z ujawnianiem przez przedsiębiorców informacji obejmujących wypełnianie w swej działalności obowiązków: społecznych, ekologicznych oraz związanych z ładem korporacyjnym (ESG) – stanowiąc uzupełnienie tradycyjnych zasad rachunkowości dotyczących sytuacji finansowej podmiotu – i na mocy przyjmowanych regulacji prawnych staje się obligatoryjne dla większych przedsiębiorstw oraz dobrowolne dla pozostałych. Jest źródłem informacji dla interesariuszy co do wpływu działalności danego przedsiębiorstwa na

społeczeństwo i środowisko naturalne. Dzięki temu raportowanie zrównoważonego rozwoju i wyników osiągniętych w tym zakresie stanowi niezwykle ważny element budowania wizerunku firmy – co wymaga też zapewnienia wiarygodności i przejrzystości ujawnianych danych. Niniejszy artykuł poświęcony jest raportowaniu zrównoważonego rozwoju i obejmuje wyjaśnienie jego istoty, przegląd regulacji prawnych obowiązujących w UE oraz w Polsce oraz analizę szans i wyzwań dla przedsiębiorców zobowiązanych do raportowania. Celem jest przedstawienie źródeł prawa z zakresu raportowania zrównoważonego rozwoju i kierunków jego dalszego rozwoju – uwzględniając konsekwencje praktyczne dla przedsiębiorców – z wykorzystaniem metody formalno-dogmatycznej i analizy krytycznej.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, ESG, obowiązki przedsiębiorców w ochronie środowiska.

BIBLIOGRAFIA

Błażyńska J., Raportowanie informacji niefinansowych, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, 503.

Cicirko M., Znaczenie czynników środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego (ESG) we współczesnej gospodarce. Percepcja inwestycji ESG wśród studentów uczelni ekonomicznej, „Ubezpieczenia Społeczne. Teoria i praktyka” 2022, 1.

Fijałkowska J., Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, 436.

Giełda Papierów Wartościowych, Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek notowanych na GPW, Warszawa 2021, https://www.gpw.pl/pub/GPW/ESG/Wytyczne_do_raportowania_ESG.pdf [dostęp: 25 lutego 2023].

Kamela-Sowińska A., Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnieniu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2014, 2(4).

Kamela-Sowińska A., Tajemnica przedsiębiorstwa a dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, 854.

Kowalczyk B., Kowalczyk W., Raportowanie kwestii zrównoważonego rozwoju oraz integrowanie danych finansowych i pozafinansowych – prawne uwarunkowania w Polsce i na świecie, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, 4.

Krużycka N., Martyniuk T., Informacje niefinansowe w sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, „Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo” 2020, 18.

Krzysztofek A., Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, 450.

Mazur-Wierzbicka E., Ekologiczna odpowiedzialność przedsiębiorstw w ramach CSR – korzyści dla przedsiębiorstwa, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, 288.

Mazurowska M., Płoska R., Sprawozdawcza i pozasprawozdawcza komunikacja zewnętrzna w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu, Sopot 2022.

Nieporowski P., Istota raportowania społecznego. Budowanie wartości czy instytucjonalny przymus? „Rocznik Lubuski” 2017, 43(2).

Standard Informacji Niefinansowych 2017, <https://standardy.org.pl/wp-content/uploads/2017/10/SIN.pdf> [dostęp: 25 lutego 2023].

Wolniak R., Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu a zjawisko greenwashingu, „Przegląd Organizacji” 2015, 2.

Wójcik-Jurkiewicz M., Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, 108(164).