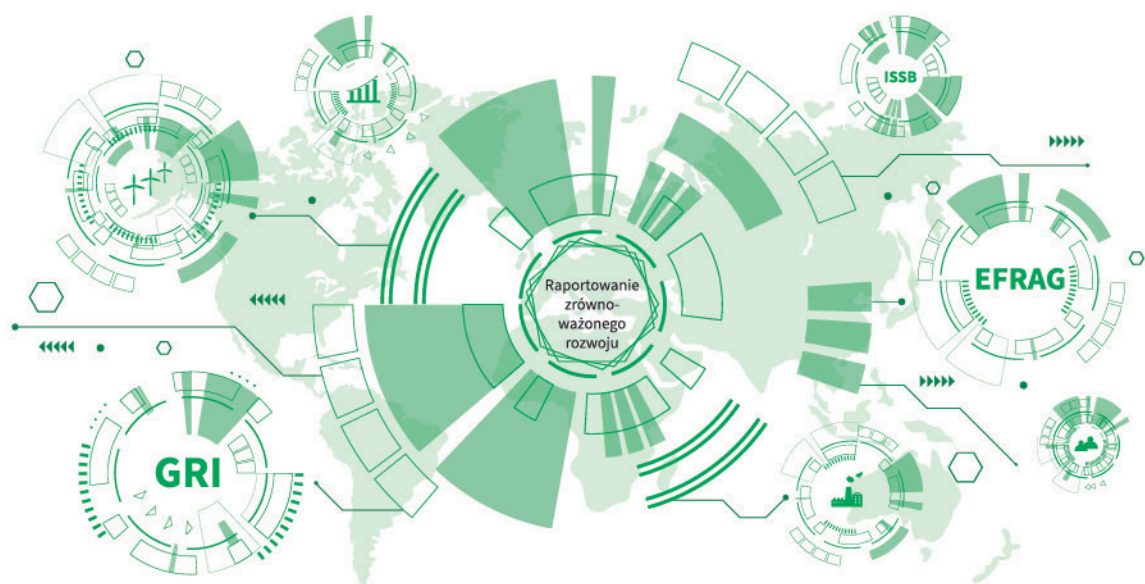


Zarządzanie

Powstanie i rozwój standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w świetle teorii koalicji rzeczniczych

Jan Michalak



**Powstanie i rozwój
standardów sprawozdawczości
zrównoważonego rozwoju
w świetle teorii koalicji
rzeczniczych**



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
Łódzkiego

Zarządzanie

Powstanie i rozwój standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w świetle teorii koalicji rzeczniczych

Jan Michalak

Jan Michalak (ORCID: 0000-0003-2722-0233) – Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, 90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENCI

*Karol Klimczak
Bartosz Kurek*

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Monika Baranowska

SKŁAD I ŁAMANIE

PAJ-Press

KOREKTA TECHNICZNA

Wojciech Grzegorzczak

PROJEKT OKŁADKI

*efectoro.pl
agencja komunikacji marketingowej*

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Chor_muang

© Copyright by Jan Michalak, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

<https://doi.org/10.18778/8331-939-1>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11862.25.0.K
Ark. wyd. 10,5; ark. druk. 10,125

ISBN 978-83-8331-938-4
e-ISBN 978-83-8331-939-1

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

Spis treści

Wstęp	7
1. Zrównoważony rozwój – geneza, istota i działania mające na celu jego wdrożenie	11
1.1. Zrównoważony rozwój na forum Organizacji Narodów Zjednoczonych	11
1.2. Zrównoważony rozwój na forum Unii Europejskiej	25
2. Teoria koalicji rzeczniczych (<i>advocacy coalition framework</i>) – istota, model, zastosowania	33
2.1. Perspektywy teoretyczne stosowane w analizie kształtowania się polityk społecznych i standardów sprawozdawczości	33
2.2. Model funkcjonowania koalicji rzeczniczych i jego zastosowania	35
3. Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju opracowane przez Global Reporting Initiative (GRI)	43
3.1. GRI – geneza i rozwój	43
3.2. Cel, typy, zakres i struktura standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju GRI	49
3.3. Cechy jakościowe informacji (zasady raportowania) według GRI	61
3.4. Podejście do istotności w standardach GRI	64
4. Europejskie standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS)	69
4.1. EFRAG – geneza i rozwój	69
4.2. Cel, typy, zakres i struktura Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)	74
4.3. Cechy jakościowe informacji według załącznika B do ESRS 1	79
4.4. Podejście do istotności w Europejskich Standardach Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju	83
5. Standardy zrównoważonego rozwoju ISSB	95
5.1. ISSB – geneza i rozwój	95
5.2. Cel, typy, zakres i struktura standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ISSB	105
5.3. Cechy jakościowe informacji według ISSB	109
5.4. Podejście do istotności według ISSB	114

6 Spis treści

6. Analiza porównawcza standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w świetle teorii koalicji rzeczniczych	119
6.1. Analiza porównawcza procesu stanowienia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju	119
6.2. Analiza porównawcza zgodności standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z przekonaniem koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego	130
6.3. Relacje między standardami – zakres interoperacyjności	143
Zakończenie	147
Bibliografia	151
Akty prawne, raporty umowy i wytyczne międzynarodowe	155
Źródła internetowe	156
Spis tabel	159
Spis rysunków	161

Wstęp

Idea zrównoważonego rozwoju powstała w odpowiedzi na dostrzegane od dawna zagrożenia i wyczerpywanie się możliwości kontynuacji tradycyjnego podejścia do wzrostu gospodarczego. Do jej realizacji potrzebne są odpowiednie ramy prawne, plany zawarte w strategiach i politykach, i konkretne działania. Dla osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju konieczna jest realizacja działań na wielu poziomach i rozliczenie się z efektów ich wdrożenia. Wśród tych poziomów można wyróżnić poziomy: indywidualny, organizacji (w tym przedsiębiorstw), krajowy, międzynarodowy i wreszcie poziom globalny. Na poziomie indywidualnym zrównoważony rozwój zależy od codziennych wyborów poszczególnych osób. Zgodnie z założeniami zrównoważonego rozwoju ludzie powinni unikać nadmiernej konsumpcji, w tym ograniczać zużycie energii i wody, rezygnować z plastikowych opakowań, wybierać produkty lokalne i ekologiczne, korzystać z transportu zbiorowego lub roweru zamiast samochodu. Na poziomie indywidualnym bardzo ważna jest edukacja – każdy może pogłębiać swoją wiedzę o środowisku i przekazywać ją innym, a także wspierać odpowiedzialne inicjatywy społeczne i polityczne.

Na poziomie organizacyjnym podmioty powinny wdrażać strategie zrównoważonego rozwoju obejmujące m.in. efektywne gospodarowanie surowcami, wdrażanie gospodarki obiegu zamkniętego, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych i innych zanieczyszczeń oraz etyczną organizację łańcuchów dostaw. Przedsiębiorstwa powinny inwestować technologie przyjazne środowisku, wprowadzać polityki społecznej odpowiedzialności biznesu, wspierać lokalne społeczności oraz edukować pracowników w zakresie ekologii i równości społecznej. Na poziomie krajów działania obejmują tworzenie i wdrażanie przepisów proekologicznych, strategii klimatycznych, polityk sprzyjających zrównoważonemu rozwojowi. Rządy mogą wspierać rozwój odnawialnych źródeł energii, inwestować w infrastrukturę zmniejszającą negatywne oddziaływania (np. transport publiczny), promować edukację ekologiczną oraz rozwijać systemy wspierające sprawiedliwość społeczną i redukcję ubóstwa. Na poziomie międzynarodowym kluczowe są: współpraca między państwami, realizacja globalnych porozumień, wspólne inwestycje w technologie przyjazne środowisku oraz tworzenie mechanizmów wsparcia dla krajów rozwijających się. Zrównoważony rozwój na poziomie globalnym wymaga systemowej zmiany w kierunku równowagi między gospodarką, społeczeństwem

a środowiskiem. Obejmuje to rozwój globalnej świadomości ekologicznej, tworzenie wspólnych ram politycznych i prawnych oraz mobilizowanie społeczeństw i rynków do działań długofalowych. Wspólne cele, takie jak Cele Zrównoważonego Rozwoju ONZ (Agenda 2030), wyznaczają kierunek, który może jednoczyć różne państwa, sektory i kultury w działaniach na rzecz zrównoważonego rozwoju na skalę globalną.

Dla realizacji celów zrównoważonego rozwoju potrzebne są również systemy, które pozwolą na monitorowanie, czy cele te są osiąmane oraz jakie są rzeczywiste efekty podejmowanych działań. Systemy takie są w pierwszej kolejności organizowane na poziomie poszczególnych państw i na poziomie międzynarodowym, ale poziom taki jest niewystarczający. Dlatego rozwijane są również systemy na poziomie organizacji. W ostatnich latach następuje szybki rozwój sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zwłaszcza trzech systemów standardów zrównoważonego rozwoju opracowanych przez GRI, EFRAG i ISSB. Rozszerzają one zakres i wymagania jakości dotyczących publikowanych informacji o wpływie na zrównoważony rozwój. Należy jednak wskazać na istotne różnice między tymi standardami, a tym samym na sprawozdania sporządzane zgodnie z nimi. Dyskusja nad zagadnieniem standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju staje się przedmiotem coraz bardziej intensywnych badań, a trend ten najprawdopodobniej będzie się utrzymywał (por. Michalak i in. 2021, E-Vahdati, Airpin 2023).

Wiele wcześniejszych badań koncentruje się na kwestiach technicznych, związanych z funkcjonowaniem standardów oraz ich zastosowaniem przez przedsiębiorstwa jednak zdaniem autora monografii dla ich zrozumienia oraz potencjalnego wpływu na realizację celów zrównoważonego rozwoju kluczową rolę odgrywa sposób ich opracowania, w tym jego polityczno-instytucjonalny charakter. **Głównym celem pracy jest objaśnienie procesu kształtowania trzech systemów standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz wpływu tych procesów na ostateczny ich kształt przez pryzmat teorii koalicji rzeczniczych.** Teoria koalicji rzeczniczych jest stosowana powszechnie w literaturze odnoszącej się do kształtowania polityk społecznych. Według wiedzy autora nie była dotychczas stosowana do objaśnienia kształtowania standardów sprawozdawczości. Próba podjęta w monografii stanowi zatem wkład w rozwój teorii zarządzania.

Dla zrozumienia polityczno-instytucjonalnego charakteru kształtowania się standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należy postawić następujące pytania badawcze:

- Jak rozwijała się idea zrównoważonego rozwoju oraz kluczowe dla niej organizacje, inicjatywy i strategie?
- Jak kształtowały się standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju?
- Jak sposób kształtowania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wpłynął na ich bieżący kształt?
- W jakim stopniu standardy sprawozdawczości oddają idee zrównoważonego rozwoju?
- Jakie są relacje między standardami?

Potrzeba realizacji celu głównego i odpowiedzi na pytania badawcze przesądziła o doborze metod badawczych. W pracy zostały wykorzystane takie metody badawcze, jak: analiza porównawcza standardów sprawozdawczości i przekonania koalicji rzeczniczych, opis przypadków rozwoju instytucji stanowiących standardy bazujących na dokumentach źródłowych i badaniach innych autorów, analiza treści listów z komentarzami.

W pracy przedstawiono porównanie kluczowych założeń trzech systemów standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ujęto również przedstawienie możliwych konsekwencji podobieństw, różnic między systemami standardów zrównoważonego rozwoju ich możliwego oddziaływania na sprawozdawczość przedsiębiorstw. Sformułowano także rekomendacje dla dalszych badań w obszarze sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Dla porównania sposobu implementacji koncepcji zrównoważonego rozwoju pionierzy badań nad rachunkowością środowiskową, społeczną i zrównoważonego rozwoju – Gray, Bebbington i Walters (1993) zaproponowali następujące pytania dla oceny czy sprawozdawczość spełnia cele zrównoważonego rozwoju: zrównoważony rozwój – w jakim celu? (*sustainability for what?*); zrównoważony rozwój – dla kogo? (*sustainability for whom?*); zrównoważony rozwój – w jaki sposób? (*sustainability in what way?*); zrównoważony rozwój – na jak długo? (*sustainability for how long?*); zrównoważony rozwój – na jakim poziomie szczegółowości? (*sustainability at what level of resolution?*).

Poszczególne pytania postawione przez R. Graya, J. Bebbington i D. Walters autor publikacji powiązał z kryteriami, które posłużyły do oceny ich zbieżności z ideą zrównoważonego rozwoju. Pytanie: „zrównoważony rozwój – w jakim celu?” zostało powiązane z kryteriami celów standardów i ich związkiem z ideą zrównoważonego rozwoju. Pytanie: „zrównoważony rozwój – dla kogo?” zostało odzwierciedlone w kryterium zakresu i rozumienia użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju i interesariuszy. Pytanie: „zrównoważony rozwój – w jaki sposób?” przyczyniło się do wyodrębnienia kryterium podejścia do oceny istotności. Pytanie: „zrównoważony rozwój – na jak długo?” zostało powiązane z kryterium rozumienia perspektywy czasowej w standardach. Pytanie: „zrównoważony rozwój – na jakim poziomie szczegółowości?” zostało odzwierciedlone za pomocą kryteriów dobrowolności/obowiązkowości standardów oraz szczegółowości wymaganego zakresu ujawnień. Kryteria te posłużyły do oceny sposobu odwzorowania koncepcji zrównoważonego rozwoju w standardach raportowania opracowanych przez GRI, EFRAG i ISSB.

W opinii autora niniejszej pracy zastosowanie teorii koalicji rzeczniczych pozwala lepiej zrozumieć, jak tworzone są standardy raportowania i jak na siebie oddziałują. Główną tezę badawczą jest stwierdzenie, że sposób kształtowania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym oddziaływanie różnych koalicji rzeczniczych, miał kluczowe znaczenie dla sposobu odwzorowania koncepcji zrównoważonego rozwoju zawartych w trzech typach standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Tezę główną uzupełniają następujące tezy pomocnicze:

1. Na ostateczny kształt standardów oddziaływały dwie koalicje rzecznicze: koalicja ostrożnościowa i koalicja wzrostu gospodarczego.
2. Sposób kształtowania się standardów i jego ostateczny kształt zależał od subsystemu politycznego, w którym dany standard był tworzony.
3. Siła poszczególnych koalicji, uzależniona od ich zasobów, wpływała sposób kształtowania się standardów i ich ostateczny kształt.

Monografia składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów i zakończenia. W rozdziale pierwszym przedstawiono genezę oraz istotę idei zrównoważonego rozwoju. Zostały w nim zaprezentowane ponadto główne inicjatywy, porozumienia międzynarodowe, strategie i polityki opracowane na forum ONZ i UE. Rozdział drugi służy prezentacji założeń teorii koalicji rzeczniczych, która stanowi główne ramy teoretyczne opracowania. W związku z tym w rozdziale drugim scharakteryzowano główne elementy uwzględnione w tej teorii, takie jak: względnie stabilne czynniki społeczne, struktur długoterminowych szans koalicji, wydarzenia (szoki) zewnętrzne, krótkoterminowe ograniczenia i zasoby aktorów podsystemu, podsystem polityki z uwzględnieniem funkcjonujących w nich koalicji rzeczniczych i brokerów politycznych. Rozdziały od trzeciego do piątego mają analogiczną strukturę. Zostały w nich zaprezentowane poszczególne systemy standardów z uwzględnieniem zarówno genezy i rozwoju organizacji stanowiących standardy, jak i procesu opracowania standardów w perspektywie chronologicznej. W rozdziałach tych poddano analizie również cele, zakres i strukturę standardów, wzięto pod uwagę pożądane cechy jakościowe informacji oraz stosowane w nich podejścia do oceny istotności. W rozdziale szóstym przedstawiono wyniki kluczowych dla realizacji celu monografii analiz porównawczych. Pierwszą jest analiza porównawcza przez pryzmat aspektów techniczno-proceduralnych procesu stanowienia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Druga to analiza porównawcza zgodności standardów sprawozdawczości zrównoważonego z przekonaniami koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego. Rozdział szósty zawiera również analizę relacji między standardami ze szczególnym uwzględnieniem ich interoperacyjności. Zakończenie zawiera krótkie podsumowanie odpowiedzi na główne pytania badawcze, wnioski i rekomendacje przyszłych badań nad standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Kieruję serdeczne podziękowania do recenzentów niniejszej publikacji – Pana Profesora Bartosza Kurka i Pana Profesora Karola Klimczaka – za cenne uwagi zawarte w recenzjach, które po uwzględnieniu wpłynęły na podwyższenie poziomu merytorycznego pracy.

1. Zrównoważony rozwój – geneza, istota i działania mające na celu jego wdrożenie

1.1. Zrównoważony rozwój na forum Organizacji Narodów Zjednoczonych

Idea zrównoważonego rozwoju zrodziła się i zyskała na popularności wskutek rosnącej świadomości naukowej i społecznej na temat negatywnego wpływu działalności człowieka na środowisko. W klasycznym podejściu ekonomii kapitalistycznej rozwój gospodarczy zazwyczaj jest definiowany jako długoterminowy wzrost zdolności produkcyjnych i wytwarzanych dóbr. Najczęściej jest mierzony za pomocą wskaźników takich jak dynamika produktu krajowego brutto (PKB) lub produktu narodowego brutto (PNB) ogółem lub na mieszkańca. Do tradycyjnie wyodrębnianych czynników wpływających na wzrost gospodarczy należą podział pracy i specjalizacja, akumulacja kapitału oraz wolny rynek. Dominującym modelem w tym podejściu teoretycznym jest linearny sposób prowadzenia działalności gospodarczej oznaczający proste (liniowe) przetwarzanie zasobów naturalnych za pomocą czynników produkcji w dobra inwestycyjne i konsumpcyjne, a w końcu w odpady. Model taki nie uwzględnia jednak różnych negatywnych czynników, takich jak zmiany klimatyczne, drastyczne zmniejszenie się bioróżnorodności, skażenie oceanów, wyczerpywanie się zasobów naturalnych, co prowadzi do osiągnięcia, a nawet przekroczenia granic wydolności ekosystemów Ziemi.

Zagrożenia te były szczegółowo opisywane w raportach opracowanych dla ONZ, jego agend i innych organizacji takich jak Klub Rzymski¹. Do raportów tych należy zaliczyć opracowania pt. *Człowiek i jego środowisko* (por. *Problems of the*

1 Klub Rzymski – to nieformalna międzynarodowa organizacja typu think tank założona w 1968 r., zrzeszająca naukowców, polityków i biznesmenów, zajmująca się badaniem i publikowaniem globalnych problemów świata, w tym również związanych z zagrożeniami środowiska. Składa się ze stu pełnych członków wybranych spośród obecnych i byłych szefów państw i rządów, administratorów ONZ, polityków wysokiego szczebla i urzędników państwowych, dyplomatów, naukowców, ekonomistów i liderów biznesu z całego świata.

human environment: report of the Secretary-General) (nazywany również raportem U Thanta), opublikowany w 1969 r., raport *Granice wzrostu* (nazywany Raportem Klubu Rzymskiego, opublikowany w 1972 r.) (por. Meadows i in. 1973) oraz raport *Nasza wspólna przyszłość* (nazywany raportem Brundtland) opublikowany w 1987 r. (por. *Nasza wspólna przyszłość*, 1991). W latach osiemdziesiątych XX w. spopularyzowano ideę gospodarki obiegu zamkniętego jako alternatywy dla modelu linearnego. Została opisana jako *closed-loop economy* przez Stahela i Reday-Mulveya (1981), którzy wskazywali nie tylko na konieczność recyklingu w gospodarce, ponowne wykorzystanie i regenerację wyrobów, zastępowanie produktów usługami służące zamykaniu obiegów (zob. szerzej Kulczycka 2019).

Jednym z pierwszych ważnych wydarzeń na arenie międzynarodowej, podczas którego zwrócono uwagę na kwestię ochrony środowiska była konferencja sztokholmska ONZ (por. Rosicki 2010). Została zorganizowana w 1972 r. pod hasłem: „Mamy tylko jedną ziemię”. Podczas tej konferencji ochronę środowiska podniesiono do rangi istotnej funkcji państwa. Wprowadzono wówczas do szerokiego obiegu termin „polityka ochrony środowiska”. W trakcie jej trwania 16 czerwca przyjęto także Deklarację Konferencji Narodów Zjednoczonych w Sprawie Naturalnego Środowiska Człowieka. Deklaracja ta składa się ze Wstępu i 26 Zasad. Zasady te zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Wykaz zasad z Deklaracji Konferencji Narodów Zjednoczonych w Sprawie Naturalnego Środowiska Człowieka

Nr zasady	Opis
1	Człowiek ma prawo do życia w środowisku umożliwiającym godne życie oraz obowiązek jego ochrony.
2	Zasoby naturalne powinny być chronione dla dobra obecnych i przyszłych pokoleń.
3	Zdolność Ziemi do odnawiania zasobów musi być zachowana i wspierana.
4	Dzika flora i fauna oraz ich siedliska powinny być szczególnie chronione.
5	Nieodnawialne zasoby muszą być wykorzystywane z rozważą dla dobra ludzkości.
6	Zanieczyszczenie nie może przekraczać zdolności środowiska do jego neutralizacji.
7	Państwa muszą unikać szkód środowiskowych wobec innych państw.
8	Rozwój musi iść w parze z ochroną środowiska.
9	Technologia i nauka mają wspierać ochronę środowiska.
10	Działania rozwojowe powinny być poprzedzone oceną ich wpływu na środowisko.
11	Państwa powinny wdrażać prawo środowiskowe.
12	Wprowadzanie niebezpiecznych substancji do środowiska musi być kontrolowane.
13	Edukacja ekologiczna jest niezbędna na wszystkich poziomach.

Nr zasady	Opis
14	Należy prowadzić politykę demograficzną z uwzględnieniem środowiska.
15	Planowanie narodowe musi obejmować aspekty ochrony środowiska.
16	Przesiedlenia z przyczyn środowiskowych muszą respektować prawa człowieka.
17	Instytucje powinny być wzmocnione dla skutecznego zarządzania środowiskiem.
18	Należy rozwijać prawo międzynarodowe dotyczące środowiska.
19	Kraje rozwijające się powinny otrzymywać wsparcie technologiczne i finansowe.
20	Ochrona środowiska w krajach rozwijających się nie może hamować ich rozwoju.
21	Państwa mają prawo eksploatować zasoby, ale nie szkodzić innym.
22	Współpraca międzynarodowa jest kluczowa dla ochrony środowiska.
23	Różnice ustrojowe nie powinny utrudniać współpracy środowiskowej.
24	Problemy środowiskowe muszą być rozwiązywane pokojowo.
25	Międzynarodowa współpraca ma zasadnicze znaczenie.
26	Każdy ma prawo do informacji i uczestnictwa w decyzjach dotyczących środowiska.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Deklaracji Konferencji Narodów Zjednoczonych w Sprawie Naturalnego Środowiska Człowieka, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html> (dostęp: 30.01.2025).

Konferencja wskazała na konieczność powołania wyspecjalizowanej agencji przy ONZ zajmującej się zagadnieniami ochrony środowiska. Taką organizacją/agencją stał się Program Środowiskowy Organizacji Narodów Zjednoczonych (United Nations Environment Programme – UNEP) powołany rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr 2997 z 16 grudnia 1972 r. Jego celem jest stymulowanie zmian w odpowiedzi na potrójny kryzys planetarny: kryzys klimatyczny, kryzys przyrody, utraty gruntów i różnorodności biologicznej oraz kryzys zanieczyszczenia i odpadów. Od momentu powstania UNEP pełni funkcję neutralnego organizatora spotkań państw członkowskich, społeczeństwa obywatelskiego, sektora prywatnego i agencji ONZ w celu rozwiązania najpilniejszych wyzwań środowiskowych stojących przed ludzkością. Dzięki międzynarodowym porozumieniom zawartym przy wsparciu UNEP na przestrzeni lat możliwe było podjęcie globalnych działań na rzecz ochrony środowiska, od ochrony gatunków po odbudowę warstwy ozonowej. Obecnie UNEP jest gospodarzem Zgromadzenia Narodów Zjednoczonych ds. Środowiska (United Nations Environment Assembly – UNEA), najwyższego organu decyzyjnego na świecie w dziedzinie środowiska, w którym uczestniczą wszystkie 193 państwa członkowskie ONZ. W ramach

UNEP opracowywane są również liczne raporty analityczne dotyczące ochrony środowiska².

Ważnym krokiem w konstytuowaniu się idei zrównoważonego rozwoju było utworzenie w 1983 r. przez Sekretarza Generalnego ONZ Światowej Komisji ds. Środowiska i Rozwoju (World Commission on Environment and Development). Przewodniczącą komisji została Gro Harlem Brundtland, była premier Norwegii ze względu na swoje bogate doświadczenie w dziedzinie nauk ścisłych i zdrowia publicznego. Komisja ta była nazywana od nazwiska przewodniczącej. Celem komisji było podjęcie działań zmierzających do zjednoczenia krajów w dążeniu do zrównoważonego rozwoju. Komisja opracowała trzystustronicowy raport *Nasza wspólna przyszłość* (*Our Common Future*³). W raporcie zostały zidentyfikowane główne wyzwania stojące przed ludzkością. Raport szczególną uwagę zwracał na jednoczesne wystąpienie i wzajemne napędzanie się trzech kryzysów: kryzysu środowiskowego, kryzysu wzrostu i kryzysu wzrostu. Wskazywał, że sposobem przezwyciężenia tych kryzysów jest zrównoważony rozwój rozumiany jako „rozwój, który zaspokaja potrzeby obecne nie pozbawiając przyszłych pokoleń możliwości zaspokojenia ich potrzeb” i „oznacza taki proces zmian, w którym eksploatacja zasobów, kierunki inwestowania, kierunki postępu technicznego i zmiany instytucjonalne pozostają w harmonii i zachowują bieżąco i na przyszłość możliwości zaspokojenia ludzkich potrzeb i aspiracji”. Raport wskazywał również na konieczność nadania priorytetu podstawowym potrzebom najuboższych oraz konieczność uwzględnienia ograniczeń wynikających ze stanu technologii, organizacji społecznej oraz zdolności środowiska do zaspokajania obecnych i przyszłych potrzeb ludzi. Jest to najbardziej znana i powszechnie stosowana definicja zrównoważonego rozwoju. Zbliżona do niej jest definicja zawarta w Ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (art. 2, p. 50) brzmiąca „rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń”.

W raporcie *Nasza wspólna przyszłość* zidentyfikowano również główne luki instytucjonalne oraz kierunki polityk społecznych. Do polityk tych zaliczono politykę populacyjną, żywnościową, zasobowo-ekosystemową, energetyczną, przemysłową (skoncentrowaną na oszczędności zasobów) oraz urbanistyczną. Raport zawierał również wezwanie do podjęcia konkretnych działań z wykorzystaniem nowych podejść do środowiska i wzrostu. Po opublikowaniu raportu *Nasza wspólna przyszłość* komisję rozwiązano.

2 Zob. szerzej: <https://www.unep.org/who-we-are/about-us> (dostęp: 20.01.2025), UNEP2008 UNEP-WCMC UNDP (2021).

3 <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> (dostęp: 15.01.2025).

Kolejnym kluczowym wydarzeniem w kształtowaniu się idei zrównoważonego rozwoju na forum ONZ był Szczyt Ziemi, zorganizowany w 1992 r. w Rio de Janeiro. W ramach tego szczytu przyjęto Agendę 21 – kompleksowy plan działań, który przedstawiał sposób wdrażania programów zrównoważonego rozwoju. Obejmowała ona zagadnienia społeczne i ekonomiczne – m.in. kwestie demograficzne i ochrony zdrowia, zmianę modelu konsumpcji oraz włączanie kwestii zrównoważonego rozwoju do procesu podejmowania decyzji. Agenda 21 szczegółowo prezentowała zagadnienia ochrony i zarządzania zasobami naturalnymi dla osiągnięcia zrównoważonego rozwoju.

Następnym ważnym obszarem uwzględnionym w Agendzie 21 było wzmocnienie roli określonych głównych grup społecznych i organizacji w zrównoważonym rozwoju. Wśród ważnych grup społecznych wskazano kobiety, dzieci i młodzież, rolników, organizacje pozarządowe, władze lokalne, przedsiębiorstwa oraz środowiska naukowo-techniczne. W Agendzie 21 przeanalizowano również możliwości wdrożenia i jej aspekty, takie jak środki i mechanizmy finansowania, zmiany instytucjonalne na forum międzynarodowym oraz transfer technologii proekologicznych. Na konferencji w Rio przyjęto Ramową Konwencję ONZ w sprawie zmian klimatu (*United Nations Framework Convention on Climate Change* – UNFCCC), konwencję o bioróżnorodności (*Convention on Biodiversity* – CBD), konwencję o pustyńnictwie (UNCCD) oraz Deklarację z Rio – 27 zasad zrównoważonego rozwoju.

Tabela 2. Zasady zrównoważonego rozwoju zawarte w Deklaracji z Rio

Nr zasady	Treść
1	Istoty ludzkie stanowią centrum zainteresowania w procesie trwałego i zrównoważonego rozwoju. Mają prawo do zdrowego oraz twórczego życia w harmonii z przyrodą.
2	Państwa na podstawie Karty Narodów Zjednoczonych i prawa międzynarodowego mają suwerenne prawo do korzystania ze swoich zasobów naturalnych, stosownie do ich własnej polityki dotyczącej środowiska i rozwoju, oraz są odpowiedzialne za zapewnienie, że działalność prowadzona zgodnie z ich prawem lub pod ich kontrolą nie spowoduje zniszczeń środowiska naturalnego innych państw lub obszarów, znajdujących się poza zasięgiem wewnętrznych uregulowań prawnych państw prowadzących daną działalność.
3	Prawo do rozwoju musi być egzekwowane tak, aby sprawiedliwie uwzględniać rozwojowe i środowiskowe potrzeby obecnych i przyszłych pokoleń.
4	Do osiągnięcia trwałego i zrównoważonego rozwoju, konieczne jest, aby ochrona środowiska stanowiła nierozłączną część procesów rozwojowych i nie była rozpatrywana oddzielnie od nich.
5	Wszystkie państwa i wszyscy ludzie powinni współpracować przy realizacji zasadniczego zadania, jakim jest wykorzenienie ubóstwa – co jest niezbędne do zapewnienia trwałego i zrównoważonego rozwoju oraz do zmniejszenia różnic w poziomie życia większości ludzi na świecie – i dążyć do zaspokojenia ich potrzeb.

16 Powstanie i rozwój standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju...

Tab. 2 (cd.)

Nr zasady	Treść
6	Międzynarodowe działania dotyczące środowiska i rozwoju powinny uwzględniać interesy i potrzeby wszystkich państw. Ze względu na wyjątkową sytuację państw rozwijających się, szczególnie tych najmniej rozwiniętych oraz najbardziej podatnych na zagrożenia środowiska, ich potrzebom będzie nadane pierwszeństwo.
7	Państwa powinny współpracować w duchu ogólnoświatowego partnerstwa w celu zachowania i ochrony ekosystemu Ziemi oraz przywracania jego zdrowia i integralności. Ze względu na różny udział w zniszczeniu środowiska naturalnego na Ziemi, państwa ponoszą za jego stan wspólną, ale zróżnicowaną odpowiedzialność. Państwa rozwinięte potwierdzają swoją odpowiedzialność, którą ponoszą w międzynarodowym dążeniu do osiągnięcia trwałego i zrównoważonego rozwoju ze względu na wagę, jaką ich społeczeństwa przykładają do stanu środowiska oraz ze względu na możliwości technologiczne i środki finansowe, którymi dysponują.
8	Aby osiągnąć trwałą i zrównoważoną rozwój oraz poprawę jakości życia wszystkich ludzi, państwa powinny ograniczyć bądź wyeliminować modele produkcji lub konsumpcji zakłócające ten rozwój oraz promować odpowiednią politykę demograficzną.
9	Państwa powinny współpracować w celu zwiększenia swoich wewnętrznych możliwości budowania podstaw trwałego i zrównoważonego rozwoju, pogłębiając naukową wiedzę w tym zakresie przez wymianę naukową i techniczną oraz przez usprawnienie procesów rozwoju, przystosowania, rozprzestrzeniania i transferu technologii, włączając w to nowe technologie i innowacje.
10	Zagadnienia środowiskowe są na każdym poziomie najlepiej rozwiązywane przy udziale wszystkich zainteresowanych obywateli. Na poziomie państwa każdy obywatel powinien mieć zapewniony odpowiedni dostęp do informacji dotyczącej środowiska, która jest w posiadaniu władzy publicznej. Dotyczy to informacji o niebezpiecznych substancjach i o niebezpiecznej działalności w rejonie zamieszkiwania społeczności, jak również możliwości uczestniczenia społeczeństwa w procesie podejmowania decyzji. Państwa powinny to ułatwić, jak również zwiększyć świadomość społeczeństwa przez stworzenie szerokiego dostępu do informacji. Powinien zostać zapewniony efektywny i rzeczywisty dostęp do prawnych i administracyjnych środków w tym zakresie, włączając w to środki kompensujące i zaradcze.
11	Państwa powinny wprowadzać skuteczne prawa środowiskowe. Standardy środowiskowe, cele i priorytety w zarządzaniu powinny odzwierciedlać środowiskowe i rozwojowe potrzeby, w celu zaspokojenia których mają być stosowane. Standardy przyjęte w niektórych państwach mogą być nieodpowiednie do stosowania w innych państwach, zwłaszcza rozwijających się, powodując ekonomicznie i społecznie nieuzasadnione koszty.

Nr zasady	Treść
12	Państwa powinny współpracować w celu promowania wspierającego otwartego międzynarodowego systemu ekonomicznego – co mogłoby prowadzić do wzrostu gospodarczego i osiągnięcia trwałego i zrównoważonego rozwoju we wszystkich państwach – a także w celu lepszego rozwiązywania problemów degradacji środowiska. Polityka handlowa uwzględniająca cele środowiskowe nie powinna stanowić środków samowolnej i bezprawnej dyskryminacji bądź ukrytych ograniczeń w międzynarodowym handlu. Należy unikać jednostronnych działań, zajmujących się wyzwaniami środowiskowymi, jeżeli są one poza zasięgiem działania systemu prawnego kraju importującego. Środowiskowe działania zajmujące się transgranicznymi i globalnymi problemami środowiska powinny, w takim stopniu, jak to możliwe, opierać się na międzynarodowym porozumieniu.
13	Państwa powinny rozszerzać swoje wewnętrzne przepisy prawne, uwzględniając odpowiedzialność za zanieczyszczenie środowiska i wypłatę odszkodowań dla ofiar tego zanieczyszczenia bądź innego rodzaju zniszczenia środowiska. Państwa powinny także prowadzić w szybszy i bardziej zdeterminowany sposób współpracę w celu wypracowania międzynarodowego prawa przewidującego odpowiedzialność i odszkodowania za niekorzystne efekty zniszczeń środowiska, spowodowane działalnością w obrębie ich systemu prawnego, bądź obowiązek usuwania szkód na obszarach nie objętych ich jurysdykcją.
14	Państwa powinny efektywnie współdziałać w przeciwiwaniu się i zapobieganiu transferowi do innych państw skutków działalności bądź substancji powodujących poważne zniszczenie środowiska lub szkodliwych dla ludzkiego zdrowia.
15	Wszystkie państwa powinny szeroko stosować działania zapobiegawcze dotyczące ochrony środowiska, mając na uwadze ich własne możliwości w tym zakresie. Tam, gdzie występuje zagrożenie poważnymi lub nieodwracalnymi zmianami w środowisku, brak co do tego całkowitej, naukowej pewności nie może być powodem opóźnienia efektywnych działań, których realizacja zapobiegłaby degradacji środowiska.
16	Państwa muszą dążyć do wszelkich starań, aby promować internalizację kosztów naprawy środowiska oraz użycie instrumentów ekonomicznych, zgodnie z zasadą: zanieczyszczający ponosi wszelkie koszty zanieczyszczeń, mając na uwadze interes publiczny oraz unikanie zakłócenia międzynarodowego handlu i procesu inwestowania.
17	Ocena oddziaływania na środowisko, jako wewnętrzny instrument kontroli, musi być wykonywana dla tych zamierzonych działań, co do których można się spodziewać, że będą miały znacząco niekorzystny wpływ na środowisko i których realizacja wymaga podjęcia decyzji przez kompetentne organy władzy.
18	Państwa powinny natychmiast powiadomić inne państwa o jakiegokolwiek katastrofie lub innych zdarzeniach wymagających natychmiastowego działania, co do których można się spodziewać, że mogą spowodować nagłe i szkodliwe zmiany w środowisku tych właśnie państw. Międzynarodowa wspólnota powinna skierować wszelkie wysiłki, aby pomóc państwom dotkniętym nieszczęściem.

Tab. 2 (cd.)

Nr zasady	Treść
19	Państwa powinny zapewnić wczesne powiadomienie potencjalnie zagrożonych państw i odpowiednią aktualną informację na temat wydarzeń, które mogą mieć w znaczący sposób niekorzystne transgraniczne oddziaływanie. Powinny także konsultować się z tymi państwami we wczesnej fazie zagrożenia i w dobrej wierze.
20	Kobiety odgrywają żywotną rolę w zarządzaniu środowiskiem i w jego rozwoju. Stąd też ich pełny udział w działaniach w tym zakresie jest ważnym aspektem osiągnięcia trwałego i zrównoważonego rozwoju.
21	Twórczość, ideały i odwaga młodych świata powinna zostać zmobilizowana do rozwijania światowego partnerstwa, co pomoże osiągnąć trwałe i zrównoważony rozwój oraz zapewnić lepszą przyszłość dla wszystkich.
22	Ludność tubylcza i ich wspólnoty, a także inne wspólnoty lokalne odgrywają znaczącą rolę w zarządzaniu środowiskiem i w jego rozwoju, ze względu na swoje doświadczenie i tradycję. Państwa powinny uznać i właściwie wspierać tożsamość, kulturę i zainteresowania wspólnot oraz umożliwić im efektywny udział w osiąganiu trwałego i zrównoważonego rozwoju.
23	Środowisko i zasoby naturalne należące do ludzi uciskanych, znajdujących się pod jakąkolwiek dominacją bądź okupacją, powinny być chronione.
24	Działania wojenne są nieodłącznie związane z niszczeniem warunków do trwałego i zrównoważonego rozwoju. Dlatego też państwa powinny respektować międzynarodowe prawo, które zapewnia ochronę środowiska w czasie zbrojnego konfliktu, oraz powinny współpracować przy jego dalszym rozwoju tam, gdzie to jest konieczne.
25	Pokój, rozwój i ochrona środowiska są współzależne i niepodzielne.
26	Państwa powinny rozwiązać wszystkie swoje spory środowiskowe w sposób pokojowy i za pomocą środków zgodnych z Kartą Narodów Zjednoczonych.
27	Państwa i społeczeństwa powinny współpracować w dobrej wierze, w duchu partnerstwa przy wypełnianiu zasad zawartych w tej Deklaracji i zmierzać do dalszego rozszerzania prawa międzynarodowego w zakresie osiągania trwałego i zrównoważonego rozwoju.

Źródło: Deklaracja z Rio w sprawie środowiska i rozwoju, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html> (dostęp: 30.01.2025).

Kolejnym ważnym szczytem ONZ skoncentrowanym na zrównoważonym rozwoju był szczyt Rio+20, czyli Konferencja ONZ na temat Zrównoważonego Rozwoju, który odbył się w 2012 r. (20 lat po pierwszym szczycie ziemi w Rio de Janeiro). W ramach tego szczytu opracowano i przyjęto dokument zatytułowany *Przyszłość, jaką chcemy*, utworzono Forum Polityczne Wysokiego Szczebla ws. Zrównoważonego Rozwoju (*High-Level Political Forum on Sustainable Development* – HLPF), wskazano na konieczność opracowania celów zrównoważonego rozwoju oraz opracowane ich główne założenia.

Cele Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainability Development Goals* – SDG) zostały przyjęte przez wszystkie państwa członkowskie Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) 25 września 2015 r. w ramach Agendy 2030 na rzecz zrównoważonego rozwoju. SDG zastąpiły wcześniejsze Millennialne Cele Rozwoju (MDG – *Millennium Development Goals*), które obowiązywały w latach 2000–2015 i skupiały się głównie na walce z ubóstwem w krajach rozwijających się. Proces formułowania SDG trwał kilka lat i obejmował rozległe konsultacje z państwami członkowskimi, organizacjami pozarządowymi, środowiskiem akademickim oraz sektorem prywatnym. SDG obejmują 17 celów (*goals*) i 169 powiązanych zadań (*targets*), które są uniwersalne – obowiązują wszystkie kraje, zarówno rozwinięte, jak i rozwijające się. Cele te mają charakter zintegrowany i niepodzielny, ponieważ postęp w jednym obszarze wpływa na inne. Należy zauważyć, że w porównaniu do wcześniej opracowywanych zasad SDG są mniej liczne i napisane znacznie prostszym językiem. Ich powiązanie z przejrzystymi ikonografikami powoduje, że są znacznie łatwiejsze do zrozumienia oraz zapamiętania od wcześniej sformułowanych zasad zrównoważonego rozwoju, choć niewątpliwie są z nimi zgodnie i na nich bazują.

Tabela 3. Cele zrównoważonego rozwoju

Nr celu	Cel zrównoważonego rozwoju	Opis
1	Eliminacja ubóstwa	Zakończenie ubóstwa we wszystkich jego formach na całym świecie.
2	Zero głodu	Wyeliminowanie głodu, osiągnięcie bezpieczeństwa żywnościowego i poprawa żywienia.
3	Dobre zdrowie i jakość życia	Zapewnienie zdrowego życia i promowanie dobrostanu.
4	Dobra jakość edukacji	Zapewnienie inkluzyjnej, równej i wysokiej jakości edukacji.
5	Równość płci	Osiągnięcie równości płci i wzmocnienie pozycji kobiet i dziewcząt.
6	Czysta woda i warunki sanitarne	Zapewnienie dostępności i zrównoważonego zarządzania wodą.
7	Czysta i dostępna energia	Zapewnienie dostępu do energii przystępnej cenowo, niezawodnej i zrównoważonej.
8	Wzrost gospodarczy i godna praca	Promowanie wzrostu gospodarczego i godnych warunków pracy.
9	Innowacyjność, przemysł, infrastruktura	Budowanie odpornej infrastruktury i promowanie innowacji.
10	Mniej nierówności	Zmniejszenie nierówności w krajach i między nimi.

Tab. 3 (cd.)

Nr celu	Cel zrównoważonego rozwoju	Opis
11	Zrównoważone miasta i społeczności	Uczynienie miast bezpiecznymi, odpornymi i zrównoważonymi.
12	Odpowiedzialna konsumpcja i produkcja	Zapewnienie zrównoważonych wzorców konsumpcji i produkcji.
13	Działania w dziedzinie klimatu	Podjęcie pilnych działań w celu przeciwdziałania zmianie klimatu.
14	Życie pod wodą	Ochrona oceanów, mórz i zasobów morskich.
15	Życie na lądzie	Ochrona ekosystemów lądowych i walka z wylesianiem.
16	Pokój, sprawiedliwość i silne instytucje	Wspieranie pokoju, sprawiedliwości i silnych instytucji.
17	Partnerstwo na rzecz celów	Wzmocnienie środków realizacji i globalnego partnerstwa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.un.org.pl/> (dostęp: 7.04.2025).

Monitorowanie wdrażania Celów Zrównoważonego Rozwoju (SDG) odbywa się na kilku poziomach: globalnym, regionalnym, krajowym oraz lokalnym (szereżej na temat monitorowania SDG zob. Mulholland i in. 2018 oraz De Francesco i in. 2024). Na poziomie globalnym kluczową rolę odgrywa Departament Spraw Gospodarczych i Społecznych Organizacji Narodów Zjednoczonych (*Department of Economic and Social Affairs* – DESA). W ramach tego systemu opracowano Zestaw globalnych wskaźników, który zawiera 231 wskaźników służących do oceny postępów w realizacji 17 celów i 169 powiązanych zadań. Kraje członkowskie ONZ monitorują swoje działania i raportują je dobrowolnie poprzez tzw. krajowe przeglądy dobrowolne (*Voluntary National Reviews* – VNRs), które są przedstawiane corocznie podczas Forum Politycznego Wysokiego Szczebla (*High-Level Political Forum* – HLPF) w Nowym Jorku. Celem tych raportów jest podsumowanie postępów, identyfikacja wyzwań oraz dzielenie się dobrymi praktykami z innymi państwami.

HLPF pełni funkcję centralnej platformy w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych, służącej monitorowaniu i przeglądowi realizacji Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 oraz celów zrównoważonego rozwoju (SDG). Zgromadzenie Ogólne ONZ dokonuje okresowych przeglądów formatu i aspektów organizacyjnych HLPF, zgodnie z postanowieniami rezolucji założycielskich, aby zapewnić jego skuteczność w promowaniu zrównoważonego rozwoju. Do kluczowych zadań HLPF należą: przegląd globalnych postępów w realizacji celów zrównoważonego rozwoju, promowanie odpowiedzialności za realizację celów, wspieranie współpracy międzynarodowej. HLPF zbiera się corocznie

pod auspicjami Rady Gospodarczej i Społecznej (Economic and Social Council – ECOSOC) oraz co cztery lata podczas szczytu poświęconego celom zrównoważonego rozwoju, który odbywa się na szczelbu szefów państw i rządów w ramach Zgromadzenia Ogólnego.

Na poziomie Unii Europejskiej monitoring realizacji SDG jest koordynowany przez Eurostat. Komisja Europejska publikuje regularnie raporty dotyczące postępów państw członkowskich w realizacji celów zrównoważonego rozwoju, uwzględniając dane statystyczne oraz polityki wdrażane przez poszczególne rządy. W UE przyjęto również zharmonizowany zestaw wskaźników dostosowany do kontekstu europejskiego, który umożliwia porównywanie wyników między krajami i wspiera podejmowanie decyzji politycznych.

We wrześniu 2024 r. odbył się Szczyt Przyszłości ONZ⁴, na którym uchwalono Pakt dla Przyszłości⁵ oraz stanowiące załączniki do Paktu Deklaracja o Przyszłych Pokoleniach i Globalne Porozumienie Cyfrowe. Pakt dla Przyszłości zakłada podjęcie 56 działań, których celem ma być dalsze wdrażanie idei zrównoważonego rozwoju. Uchwalone dokumenty odnosiły się do szerokiego zakresu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem. Obejmowały sposób osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju (SDG), jego finansowania, przezwyciężenia zagrożeń dla międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa. Odnosiły się również kwestii naukowych oraz związanych z szansami i zagrożeniami technologii cyfrowych, zapewnienia dobrobytu przyszłym pokoleniom. W tym celu postulowały zmiany w zarządzaniu międzynarodowym, zarówno w działaniu ONZ, jak i międzynarodowych instytucji finansowych. Duża część zaproponowanych rozwiązań powtarza cele przyjęte jako SDG bądź odnosi się do nich. Liczne działania przyjęte w Pakcie mają na celu eliminację ubóstwa i głodu, walki ze zmianami klimatu, ochrony środowiska, utrzymania pokoju i ochrony cywilów w konfliktach zbrojnych czy redukcji nierówności.

Celem zrównoważonego rozwoju, który w ostatnich latach stał się przedmiotem ożywionej dyskusji i podejmowanych licznych inicjatyw, jest Działanie 13. Działania w dziedzinie klimatu. Na rozwój tych działań w obszarze przeciwdziałania zmianom klimatu duże znaczenie ma Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu (*United Nations Framework Convention on Climate Change* – UNFCCC) przyjęta na Szczycie Ziemi w Rio w 1992 r. Ważnym instrumentem służącym doskonaleniu i wdrażaniu celów UNFCCC są organizowane co roku, najczęściej w listopadzie lub w grudniu, Konferencje Stron (*Conferences of the Parties* – COP). Listę Konferencji Stron wraz z lokalizacją obrad i ich głównymi efektami, które odbyły się do momentu zakończenia prac nad monografią, przedstawia tabela 4.

4 Por. <https://www.pism.pl/publikacje/szczyt-przyszlosci-onz-a-cele-zrownowazonego-rozwoju> (dostęp: 7.04.2025).

5 <https://www.un.org/pga/wp-content/uploads/sites/109/2024/09/The-Pact-for-the-Future-final.pdf> (dostęp: 7.04.2025).

22 Powstanie i rozwój standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju...

Tabela 4. Konferencje Stron Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu

Rok / Numer COP	Miejsce	Główne efekty
1995 / COP1	Berlin, Niemcy	Mandat Berliński – rozpoczęcie negocjacji ws. przyszłego porozumienia
1996 / COP2	Genewa, Szwajcaria	Zatwierdzenie ustaleń naukowych IPCC; wezwanie do działań
1997 / COP3	Kioto, Japonia	Protokół z Kioto – prawnie wiążące cele redukcji emisji dla krajów rozwiniętych
1998 / COP4	Buenos Aires, Argentyna	Plan działania z Buenos Aires – przedłużenie prac nad wdrażaniem Protokołu
1999 / COP5	Bonn, Niemcy	Prace techniczne nad implementacją Protokołu z Kioto
2000 / COP6	Haga, Holandia	Niepowodzenie negocjacji – kontynuacja w Bonn
2001 / COP6.5	Bonn, Niemcy	Porozumienie z Bonn – kompromis ws. zasad wdrażania Protokołu
2001 / COP7	Marrakesz, Maroko	Reguły z Marrakeszu – pełna struktura dla wdrożenia Protokołu
2002 / COP8	New Delhi, Indie	Deklaracja z New Delhi – rozwój zrównoważony jako priorytet
2003 / COP9	Mediolan, Włochy	Zatwierdzenie metodologii dla mechanizmów rynkowych
2004 / COP10	Buenos Aires, Argentyna	Ocena pierwszej dekady UNFCCC
2005 / COP11	Montreal, Kanada	Wejście w życie Protokołu z Kioto; zapoczątkowanie rozmów post-2012
2006 / COP12	Nairobi, Kenia	Adaptacja i wsparcie dla krajów rozwijających się
2007 / COP13	Bali, Indonezja	Mapa drogowa z Bali – rozpoczęcie negocjacji nad nową umową
2008 / COP14	Poznań, Polska	Przygotowania do COP15; Fundusz Adaptacyjny
2009 / COP15	Kopenhaga, Dania	Porozumienie kopenhaskie – cel 2°C, brak formalnych zobowiązań
2010 / COP16	Cancún, Meksyk	Pakiet z Cancún – uznanie celu 2°C, utworzenie Zielonego Funduszu Klimatycznego
2011 / COP17	Durban, RPA	Platforma z Durbanu – rozpoczęcie negocjacji nad nowym porozumieniem globalnym
2012 / COP18	Doha, Katar	Przedłużenie Protokołu z Kioto (do 2020 r.); deklaracje redukcyjne
2013 / COP19	Warszawa, Polska	Mechanizm <i>loss and damage</i> ; przygotowanie do porozumienia paryskiego

Rok / Numer COP	Miejsce	Główne efekty
2014 / COP20	Lima, Peru	Projekt porozumienia paryskiego; zasady NDC
2015 / COP21	Paryż, Francja	Porozumienie paryskie – globalna umowa o ograniczeniu emisji
2016 / COP22	Marrakesz, Maroko	Plan działania z Marrakeszu – plan wdrażania porozumienia paryskiego
2017 / COP23	Bonn, Niemcy (Fidži przewodniczyło)	Postępy w regułach wdrażania porozumienia
2018 / COP24	Katowice, Polska	Pakiet katowicki – zasady wdrażania porozumienia paryskiego
2019 / COP25	Madryt, Hiszpania (Chile przewodniczyło)	Brak porozumienia ws. mechanizmów rynkowych
2021 / COP26	Glasgow, Wielka Brytania	Pakt z Glasgow; wezwanie do ograniczenia zużycia węgla
2022 / COP27	Szarm el-Szejk, Egipt	Fundusz <i>loss and damage</i> dla krajów dotkniętych skutkami zmian klimatu
2023 / COP28	Dubaj, ZEA	Pierwszy globalny przegląd postępów; wezwanie do odejścia od paliw kopalnych
2024 / COP29	Baku, Azerbejdżan	Ustalenie finansowania działań na rzecz klimatu i potrojenie finansowania dla krajów rozwijających

Źródło: opracowanie własne.

Początkowo Konwencja nie zawierała jakichkolwiek wiążących nakazów dotyczących ograniczenia emisji gazów cieplarnianych. Sytuacja zmieniła się po szczycie Kioto, na którym przyjęto międzynarodowe porozumienie nazywane Protokołem z Kioto, które weszło w życie w 2005 r. Jego głównym celem było ograniczenie emisji gazów cieplarnianych przez kraje uprzemysłowione, aby przeciwdziałać globalnemu ociepleniu. Zakładało redukcję emisji sześciu gazów cieplarnianych: dwutlenku węgla, metanu, podtlenku azotu, fluorowęglowodorów, perfluorowęglowodorów oraz sześćiofluorku siarki. Kraje rozwinięte miały osiągnąć średni spadek emisji o 5,2% w latach 2008–2012 względem poziomu z 1990 r. Każde państwo miało przypisane indywidualne cele redukcyjne – np. Unia Europejska miała obniżyć emisję o 8%, Japonia o 6%, a Rosja nie była zobowiązana do redukcji. Wprowadzono też tzw. mechanizmy elastyczności, umożliwiające krajom spełnianie celów poprzez handel emisjami, inwestycje w projekty ograniczające emisję w krajach rozwijających się (mechanizm czystego rozwoju) oraz wspólne projekty między krajami uprzemysłowionymi (wspólna realizacja). Państwa były zobowiązane do systematycznego raportowania i poddawania weryfikacji swoich działań. Protokół nie nakładał obowiązków redukcyjnych na kraje rozwijające się, co było jednym z powodów wycofania się niektórych państw,

w tym Stanów Zjednoczonych. Po pierwszym okresie zobowiązań wprowadzono jego kontynuację w ramach tzw. poprawki z Doha (2013–2020), ale objęła ona już tylko część krajów.

Protokół z Kioto został zastąpiony przez porozumienie paryskie przyjęte 12 grudnia 2015 r., które objęło wszystkie państwa i oparło się na dobrowolnych zobowiązaniach, czasami określanych krajowymi wkładami własnymi (NDC – *Nationally Determined Contribution*). Głównymi celami porozumienia paryskiego było ograniczenie globalnego ocieplenia, a bardziej dokładnie zatrzymanie wzrostu średniej globalnej temperatury znacznie poniżej 2°C względem epoki przedindustrialnej, a nawet dążenie do ograniczenia wzrostu temperatury do 1,5°C, aby zminimalizować ryzyko zmian klimatu. Długofalowym celem zawartym w porozumieniu paryskim jest osiągnięcie neutralności klimatycznej, czyli osiągnięcie równowagi między emisjami gazów cieplarnianych, a ich pochłanianiem (*net-zero emissions*) w drugiej połowie XXI w. Cel ten ma zostać osiągnięty za pomocą dobrowolnych zobowiązań krajowe (NDCs: NDC – *Nationally Determined Contribution*). Wkłady mają być aktualizowane co pięć lat, z zachowaniem zasady „postępu i ambicji”. Elementem ustaleń porozumienia paryskiego jest wsparcie finansowe dla krajów rozwijających się. Kraje rozwinięte zobowiązały się do mobilizacji 100 miliardów dolarów rocznie (do 2025 r.) na pomoc w transformacji niskoemisyjnej i adaptacji do zmian klimatu.

Porozumienie paryskie zawierało wymóg wprowadzenia mechanizmów monitorowania i przejrzystości, w tym wprowadzenia systemów raportowania i przeglądu działań klimatycznych poszczególnych państw. Państwa są zobowiązane do raportowania danych na temat emisji gazów cieplarnianych oraz działań podejmowanych w ramach swoich NDC. Raporty te mają być składane regularnie i zgodnie z jednolitym systemem opracowanym przez ONZ – tzw. ramy przejrzystości (*Enhanced Transparency Framework*). System ten obowiązuje od 2024 r. i dotyczy wszystkich krajów, zarówno rozwiniętych, jak i rozwijających się⁶.

Wdrożenie porozumienia paryskiego jest kontrolowane poprzez mechanizmy przejrzystości, raportowania i cyklicznego przeglądu postępów (*Enhanced Transparency Framework* – ETF), które mają na celu monitorowanie działań państw oraz stopniowe zwiększanie ambicji klimatycznych. Wzmocnione mechanizmy przejrzystości (ETF) określają, w jaki sposób strony porozumienia paryskiego, które obejmuje prawie wszystkie kraje świata, będą składać sprawozdania z postępów w ograniczaniu zmiany klimatu i dostosowywaniu się do niej. Przedmiotem weryfikacji są plany dotyczące redukcji emisji (NDC – *nationally determined contributions*), czyli dobrowolnie ustalone cele klimatyczne każdego państwa. Co pięć lat wszystkie strony porozumienia paryskiego muszą aktualizować swoje NDC i przedstawiać bardziej ambitne cele, zgodnie z zasadą „postępującej ambicji”. Zgromadzone dane podlegają technicznemu przeglądowi ekspertów oraz tzw.

6 Por. <https://unfccc.int/NDCREG>, <https://unfccc.int/first-biennial-transparency-reports> (dostęp: 13.06.2025).

wielostronnemu dialogowi (*facilitative, multilateral consideration*), który umożliwia państwom wzajemne zadawanie pytań i wyjaśnianie działań. Dodatkowo co pięć lat prowadzony jest globalny przegląd postępów (*Global Stocktake*). Jego celem jest ocena łącznych wysiłków wszystkich państw w kontekście długoterminowych celów porozumienia – m.in. ograniczenia wzrostu temperatury oraz zwiększenia odporności na zmiany klimatu. Pierwszy taki przegląd odbył się w 2023 r. Porozumienie paryskie nie przewiduje kar za niewypełnienie zobowiązań. Opiera się na mechanizmie wzajemnego zaufania, presji międzynarodowej i przejrzystości. Główna idea polega na tym, że systematyczne ujawnianie danych, globalne przeglądy i presja opinii publicznej mają motywować państwa do coraz ambitniejszych działań.

1.2. Zrównoważony rozwój na forum Unii Europejskiej

Unia Europejska zaczęła formalnie wspierać i realizować ideę zrównoważonego rozwoju od 2001 r. W tym roku podczas szczytu Rady Europejskiej w Göteborgu UE przyjęła pierwszą Strategię Zrównoważonego Rozwoju, która uzupełniła wcześniejszą Strategię Lizbońską (por. Michnowski 2008, Kamiński 2022). Był to pierwszy kompleksowy dokument, który określił zrównoważony rozwój jako nadrzędny cel polityki UE – obejmujący równowagę między rozwojem gospodarczym, społecznym i ochroną środowiska. Strategia ta została odnowiona w 2006 r.⁷

Głównymi celami odnowionej strategii zrównoważonego rozwoju były:

1. Ograniczanie zmian klimatu i promowanie czystej energii obejmujące redukcję emisji gazów cieplarnianych oraz zwiększenie efektywności energetycznej i udziału odnawialnych źródeł energii.
2. Zrównoważony transport ukierunkowany na zmniejszenie negatywnego wpływu transportu na środowisko oraz poprawę dostępności i bezpieczeństwa transportu.
3. Zrównoważona produkcja i konsumpcja zorientowane na efektywne wykorzystywanie zasobów naturalnych i wspieranie gospodarki o obiegu zamkniętym i innowacji ekologicznych.
4. Ochrona i zarządzanie zasobami naturalnymi ukierunkowane na ochronę różnorodności biologicznej, zasobów wodnych i ekosystemów oraz zapobieganie degradacji gleby i utracie siedlisk naturalnych.
5. Poprawa zdrowia mieszkańców UE przez zmniejszenie negatywnego wpływu środowiska na zdrowie ludzi oraz ograniczenie narażenia ich na niebezpieczne substancje chemiczne i zanieczyszczenia.

7 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:300E:0487:0491:PL:PDF> (dostęp: 13.06.2025).

6. Podjęcie walki z wyłączeniem społecznym ubóstwem i nierównościami społecznymi, odpowiedź na wyzwania demografia i migracyjne.
7. Odpowiedź na globalne wyzwania w zakresie zrównoważonego rozwoju przez współpracę międzynarodową na rzecz zrównoważonego rozwoju oraz promowanie dobrych praktyk i zrównoważonego handlu na arenie globalnej (szerzej zob. Michnowski 2008).

Kolejną strategią UE, która miała przyczynić się do osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju, była Strategia Europa 2020. Jej przewodnim motywem było dążenie do wzrostu inteligentnego, trwałego i sprzyjającego włączeniu społecznemu rozumianych w następujący sposób. Rozwój inteligentny oznaczał rozwój gospodarki opartej na wiedzy i innowacji. Rozwój zrównoważony był rozumiany jako wspieranie gospodarki efektywniej korzystającej z zasobów, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej. Rozwój sprzyjający włączeniu społecznemu oznaczał wspieranie gospodarki o wysokim poziomie zatrudnienia, zapewniającej spójność społeczną i terytorialną. Komisja Europejska przedstawiła siedem kluczowych projektów, które umożliwią postępy w ramach każdego z priorytetów tematycznych. Projektem, który w największym stopniu uwzględniał założenia zrównoważonego rozwoju, był projekt zatytułowany *Europa efektywnie korzystająca z zasobów*. Projekt ten zakładał działania na rzecz uniezależnienia wzrostu gospodarczego od wykorzystania zasobów, przejście na gospodarkę niskoemisyjną, zwiększenie wykorzystania odnawialnych źródeł energii, modernizację transportu oraz propagowanie efektywności energetycznej⁸.

Kolejnym ważnym krokiem we wdrażaniu koncepcji zrównoważonego rozwoju w UE było przyjęcie strategii Europejski Zielony Ład (EZŁ), przedstawionej w komunikacie KE z grudnia 2019 r. Jej celem jest „przekształcenie UE w sprawiedliwe i prosperujące społeczeństwo żyjące w nowoczesnej, zasobooszczędnej i konkurencyjnej gospodarce, która w 2050 r. osiągnie zerowy poziom emisji gazów cieplarnianych netto i w ramach której wzrost gospodarczy będzie oddzielony od wykorzystania zasobów naturalnych” (por. Europejski Zielony Ład, 2019). Komisja Europejska ogłosiła założenia EZŁ w komunikacie COM/2019/640⁹, w którym określiła dziesięć priorytetów, zakładających przegląd istniejącego prawa pod kątem jego wpływu na klimat oraz wprowadzenie nowych przepisów dotyczących głównie gospodarki o obiegu zamkniętym i różnorodności biologicznej. Priorytety te obejmowały następujące obszary:

1. neutralność klimatyczną UE,
2. gospodarkę o obiegu zamkniętym,
3. budownictwo (w tym renowację budynków),
4. eliminację zanieczyszczeń,

8 Zob. szerzej: https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf (dostęp: 20.01.2025).

9 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów Europejski Zielony Ład COM/2019/640 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52019DC0640&qid=1653851156228> (dostęp: 20.01.2025).

5. ekosystemy i bioróżnorodność,
 6. zdrową żywność i zrównoważone rolnictwo,
 7. zrównoważony transport,
 8. środki finansowe dla najbardziej potrzebujących regionów,
 9. badania, rozwój i innowacje,
 10. reprezentację dyplomatyczną na zewnątrz UE.
- Istotne wydarzenia we wdrażaniu EZŁ zostały przedstawione w tabeli 5.

Tabela 5. Kalendarium kluczowych wydarzeń we wdrożeniu EZŁ

Data	Wydarzenie
11 grudnia 2019	Prezentacja Europejskiego Zielonego Ładu
14 stycznia 2020	Prezentacja Planu Inwestycyjnego Europejskiego Zielonego Ładu oraz Mechanizmu Sprawiedliwej Transformacji
4 marca 2020	Prezentacja propozycji europejskiego prawa klimatycznego w celu zapewnienia neutralności klimatycznej UE do 2050 r. Konsultacje społeczne dotyczące Europejskiego Paktu Klimatycznego
10 marca 2020	Przyjęcie Europejskiej Strategii Przemysłowej – planu na rzecz gospodarki gotowej na przyszłość
11 marca 2020	Prezentacja propozycji Planu Działań dla Gospodarki o Obiegu Zamkniętym, koncentrującego się na zrównoważonym wykorzystaniu zasobów
20 maja 2020	Prezentacja strategii <i>Od pola do stołu</i> na rzecz zrównoważonych systemów żywnościowych oraz Strategii Bioróżnorodności UE do 2030 r.
8 lipca 2020	Przyjęcie strategii UE dotyczącej integracji systemu energetycznego i wodoru, mającej na celu dekarbonizację sektora energetycznego
12 lipca 2020	Wejście w życie taksonomii działań zrównoważonych, mającej na celu ograniczenie greenwashingu i wspieranie zielonych inwestycji
17 września 2020	Prezentacja Planu Celów Klimatycznych na 2030 r.
9 grudnia 2020	Inauguracja Europejskiego Paktu Klimatycznego (<i>European Climate Pact</i>)
14 lipca 2021	Prezentacja pakietu <i>Fit for 55</i> , zawierającego propozycje legislacyjne służące realizacji Europejskiego Zielonego Ładu
5 kwietnia 2022	Przyjęcie szeregu inicjatyw w ramach planu działania, w tym projektu legislacyjnego dotyczącego potwierdzania zielonych deklaracji firm, przeglądu wymagań dotyczących opakowań i odpadów opakowaniowych w UE, nowych ram politycznych dotyczących tworzyw biodegradowalnych i kompostowalnych oraz środków ograniczających zanieczyszczenie mikroplastikiem
21 grudnia 2024	Wejście w życie rozporządzenia UE dotyczącego zielonych obligacji, umożliwiającego emisję „Europejskich Zielonych Obligacji” przez firmy, władze regionalne i lokalne oraz organizacje ponadnarodowe z EOG

Źródło: opracowanie własne.

Inicjatywą wspierającą Europejski Zielony Ład jest Europejski Pakt na Rzecz Klimatu. To inicjatywa (platforma) służąca do wspólnej pracy i nauki, opracowywania rozwiązań i osiągania rzeczywistych zmian w zakresie pozytywnego wpływu na klimat. Przystępując do paktu, strony zobowiązują się do podjęcia konkretnych działań na rzecz klimatu i środowiska w sposób, który można zmierzyć i/lub monitorować¹⁰.

Elementami Zielonego Ładu są m.in. strategia „od pola do stołu” (*Farm to Fork*), strategia zrównoważonej i inteligentnej mobilności (*Sustainable and Smart Mobility Strategy*), strategia leśna. Celem strategii „od pola do stołu” jest kompleksowa transformacja unijnego systemu żywnościowego w kierunku zrównoważonego rozwoju, ochrony środowiska, zdrowia publicznego i bezpieczeństwa żywnościowego. Zakłada m.in.: ograniczenie stosowania pestycydów, nawozów, promowanie zdrowych nawyków żywieniowych, ochronę bioróżnorodności, lepsze etykietowanie produktów żywnościowych, walkę z fałszowaniem żywności oraz poprawę dobrostanu zwierząt hodowlanych oraz zmniejszenie zastosowania antybiotyków w ich hodowli. W jej ramach uwzględniono również zachęty dla rolników za magazynowanie węgla w glebie, lepsze zarządzanie składnikami odżywczymi, redukcję emisji gazów cieplarnianych¹¹.

Strategia zrównoważonej i inteligentnej mobilności jest planem działania złożonym z 82 inicjatyw w dziesięciu kluczowych obszarach, który będzie realizowany etapami do 2050 r. Strategia ta zakłada m.in. rozwijanie transportu publicznego i rowerowego jako alternatywy dla samochodów spalinowych, wzmocnienie multimodalności i integracji systemów transportowych, zwiększanie udziału samochodów elektrycznych i rozbudowę infrastruktury dla nich. W ramach strategii zrównoważonej i inteligentnej mobilności planowane jest również wspieranie innowacji takich jak pojazdy autonomiczne, inteligentne systemy transportowych oraz cyfrowe narzędzia zarządzania mobilnością¹².

Strategia leśna zakłada ochronę i odnowę lasów, prowadzenie zrównoważonej gospodarki leśnej, monitorowanie i raportowanie stanu lasów ze szczególnym uwzględnieniem bioróżnorodności, stosowanie zasady kaskadowego wykorzystania drewna najpierw do celów materiałowych, a dopiero potem energetycznych oraz wspieranie innowacji, badań i rozwoju. W ramach strategii leśnej zaplanowano zasadzenie 3 miliardów drzew do 2030 r. Strategia ma umożliwić zwiększenie pochłaniania dwutlenku węgla przez lasy¹³.

W ramach Europejskiego Zielonego Ładu przewidziano również uaktualnienie dyrektywy w sprawie opodatkowania energii. Ma obejmować aktualizację stawek

10 Zob. szerzej: https://climate-pact.europa.eu/about/about-pact_pl (dostęp: 10.02.2025).

11 Zob. szerzej: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/293547/strategia-od-pola-do-stolu-> (dostęp: 10.02.2025).

12 Zob. szerzej: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e601657-3b06-11eb-b27b-01aa75ed71a1.0013.02/DOC_1&format=PDF (dostęp: 10.02.2025).

13 Zob. szerzej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0572> (dostęp: 10.02.2025).

podatkowych na paliwa kopalne i energię elektryczną, zmianę stosowanych zwolnień i ulg podatkowych (np. weryfikację zwolnień podatkowych dla transportu lotniczego i morskiego), wprowadzenie zachęt do inwestycji w paliwa alternatywne i technologie niskoemisyjne. Uaktualnienie to ma zwiększyć spójność rynku wewnętrznego UE, czyli ograniczyć fragmentaryzację rynku spowodowaną różnicami w opodatkowaniu energii dla różnych sektorów i państw członkowskich¹⁴.

W realizacji Europejskiego Zielonego Ładu ważną funkcję ma pełnić program Horyzont Europa. Będzie on wspierać badania i innowacje w zakresie technologii transportowych, w tym baterii, czystego wodoru, niskoemisyjnej produkcji stali, bioproduktów i gospodarki o obiegu zamkniętym. Ma również odgrywać kluczową rolę w stymulowaniu krajowych inwestycji publicznych i prywatnych z wykorzystaniem partnerstw z państwami członkowskimi i z przedsiębiorstwami¹⁵.

Osiągnięcie neutralności klimatycznej będzie możliwe w dużej mierze dzięki koncentracji na działaniach związanych z wytwarzaniem czystej energii. Kluczowe zasady w tym obszarze obejmują: nadanie priorytetu efektywności energetycznej, rozwój sektora energetycznego opartego w dużej mierze na zasobach odnawialnych przy zachowaniu przystępnych cenowo dostaw energii do UE. Osiągnięciu tych celów ma służyć również pełna integracja wzajemnie połączonego, cyfrowego rynku energii UE. W ramach EZŁ uruchomiony został również Europejski Sojusz na rzecz Czystego Wodoru, ponieważ wodór jest postrzegany jako czyste paliwo przyszłości w ramach EZŁ¹⁶.

Kolejnym elementem EZŁ jest promowanie zrównoważonego przemysłu. Obejmuje on rozwijanie gospodarki zgodnej z założeniami obiegu zamkniętym oraz rynków towarów przyjaznych. Promowanie zrównoważonego przemysłu wiąże się również z dekarbonizacją i modernizacją energochłonnych gałęzi przemysłu, takich jak sektory produkcji stali i cementu. EZŁ zakłada również wprowadzenie polityki zrównoważonych produktów. Polityka ta będzie się koncentrowała na ograniczeniu marnotrawstwa materiałów poprzez rozwój powtórnego ich wykorzystania. Polityka zrównoważonych produktów skupia się w największym stopniu na sektorach wytwarzania, odzieży, produktów elektronicznych, baterii tworzyw sztucznych oraz budownictwie¹⁷.

Budownictwo (w tym renowacja budynków) jest ważna z punktu widzenia EZŁ z kilku powodów. W budownictwie wykorzystuje się wiele nieodnawialnych zasobów. Jest sektorem, który zużywa znaczące ilości energii, a same budynki wpływają na zapotrzebowanie na energię w długim okresie (m.in. do celów ogrzewania,

14 Zob. szerzej: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/pl/qanda_21_3662/QA\)NDA_21_3662_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/pl/qanda_21_3662/QA)NDA_21_3662_EN.pdf) (dostęp: 10.02.2025).

15 Zob. szerzej: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-research-and-innovation/environment-and-climate/european-green-deal_en?prefLang=pl (dostęp: 10.02.2025).

16 Zob. szerzej: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/energy-and-green-deal_pl (dostęp: 10.02.2025).

17 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/859390/Sustainable_industry_pl.pdf (dostęp: 10.02.2025).

klimatyzacji, oświetlenia). Polityka w ramach budownictwa obejmuje promowanie stosowania energooszczędnych i materiałoszczędnych metod budowlanych, wznoszenie budynków odpornych na zmiany klimatu, egzekwowanie przepisów dotyczących charakterystyki energetycznej budynków. Ten obszar polityki zakłada również renowację mieszkań socjalnych ukierunkowaną na obniżenie kosztów energii wykorzystywanych w mieszkaniach dla osób, które mają mniejsze możliwości ich sfinansowania¹⁸.

W obszarze eliminacji zanieczyszczeń opracowany został Plan działania na rzecz wyeliminowania zanieczyszczeń. Plan ten ma na celu wyeliminowanie zanieczyszczeń ze „wszystkich źródeł”, oczyszczenie powietrza, wody i gleby do 2050 r. Wśród istotnych zanieczyszczeń zostały wskazane chemikalia i mikrodrobiny plastiku. Plan ten obejmuje przeglądy i nowelizacje dyrektyw regulujących jakość powietrza i wody, zaostrzenie norm Euro 7 dla transportu, działania dotyczące hałasu, jakości wody, ścieków, odpadów, chemikaliów i ochrony środowiska miejskiego oraz wsparcie dla zieleni miejskiej. Ważnymi narzędziami stosowanymi w obszarze eliminacji zanieczyszczeń mają być ściśle egzekwowanie norm oraz zasady „zanieczyszczający płaci”¹⁹.

Jednym z istotnych źródeł finansowania EZŁ ma być emisja „zielonych obligacji”. Pierwsza emisja tych obligacji miała miejsce w październiku 2021 r. i dotyczyła 15-letnich obligacji NGEU (*Next Generation EU Green bonds*) o wartości 12 mld EUR²⁰.

Ważnymi inicjatywami ukierunkowanymi na włączenie przedsiębiorstw w realizację celów zrównoważonego rozwoju są następujące dyrektywy i rozporządzenia:

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2024/1760 w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive – CSDDD*),
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 (Taksonomia UE),
3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. (*Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD*).

Dyrektywa CSDDD wprowadza obowiązek zachowania należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju. Celem dyrektywy jest określenie jednolitych, obowiązkowych ram, dzięki którym spółki działające w UE – jak również spoza niej, ale prowadzące działalność na obszarze UE – będą zobowiązane do identyfikacji, przeciwdziałania oraz usuwania lub przynajmniej ograniczania skutków negatywnych dla praw człowieka i środowiska, wynikających zarówno z ich własnej działalności, jak i działalności ich spółek zależnych oraz

18 https://energy.ec.europa.eu/topics/energy-efficiency/energy-performance-buildings/renovation-wave_en (dostęp: 10.02.2025).

19 Zob. szerzej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0400> (dostęp: 10.02.2025).

20 https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/finance-and-green-deal_pl (dostęp: 10.02.2025).

partnerów w ramach łańcucha działalności. Przedsiębiorstwa objęte CSDDD są zobowiązane do:

1. opracowania i wdrożenia polityki należytej staranności;
2. uwzględnienia należytej staranności w swoich politykach i systemach zarządzania ryzykiem;
3. podejmowania środków do identyfikacji i oceny rzeczywistych i potencjalnych negatywnych skutków swojej działalności, działalności spółek zależnych czy partnerów biznesowych, jak również podejmowania środków zapobiegawczych;
4. regularnego monitorowania i raportowania swojej działalności w zakresie należytej staranności (publikacja sprawozdania rocznego na stronie internetowej przedsiębiorstwa);
5. sporządzenia i implementacji planu transformacji na rzecz łagodzenia zmian klimatu;
6. przyjęcia procedur dotyczących skarg, które umożliwią ich złożenie w przypadku uzasadnionych obaw w zakresie faktycznych lub potencjalnych negatywnych skutków działalności²¹.

Inicjatywą wspierającą wdrożenie EZŁ jest Taksonomia UE działalności gospodarczej. Jej celem jest zapobieganie greenwashingowi i pomoc inwestorom w podejmowaniu decyzji na podstawie kryteriów ekologicznych bazujących na metodologii określającej, czy dana działalność lub przedsiębiorstwo jest zrównoważone. W ramach taksonomii działania (inwestycje) są oceniane pod kątem realizacji sześciu celów środowiskowych: łagodzenia skutków zmian klimatu, przystosowania się do zmiany klimatu, zrównoważonego wykorzystywania i ochrony zasobów wodnych i morskich, ochrony i odbudowy bioróżnorodności i ekosystemów, przejścia na gospodarkę o obiegu zamkniętym, ograniczania zanieczyszczeń.

Taksonomia UE zakłada warunki kwalifikacji działalności gospodarczej jako zrównoważonej środowiskowo. Powinna ona:

1. być znaczącym wkładem w co najmniej jeden z sześciu określonych celów środowiskowych,
2. nie powodować poważnych szkód dla żadnego z celów środowiskowych („zasada „nie wyrządzać znaczącej szkody” – Do No Significant Harm),
3. spełniać minimalne gwarancje określone w rozporządzeniu, m.in. wynikające z przestrzegania standardów OECD i ONZ w zakresie praw człowieka i środowiska,
4. spełniać techniczne kryteria kwalifikacji, które zostały ustanowione zgodnie z rozporządzeniem.

Taksonomia weszła w życie w lipcu 2020 r. Inicjatywą wspierającą osiągnięcie celów EZŁ, która ma szczególne znaczenie z punktu widzenia realizacji celów monografii, jest dyrektywa CSRD. Jej celem jest zwiększenie przejrzystości i jakości

21 Por. <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/dyrektywa-w-sprawie-nalezytej-starannosci> (dostęp: 6.06.2025).

raportowania przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju dla usprawnienia oceny ryzyk związanych z ochroną środowiska, społeczeństwem i ładem korporacyjnym. Dyrektywa zwiększa znacząco zakres publikowanych przez przedsiębiorstwa informacji na temat ich wpływu na zrównoważony rozwój oraz liczbę podmiotów do tego zobowiązanych. Dyrektywa wprowadza obowiązek raportowania zgodnie z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (*European Sustainability Reporting Standards*) oraz z ich uproszczonymi wersjami dla małych i średnich spółek giełdowych. Wprowadza też wymóg sporządzania sprawozdań z działalności, zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju w jednolitym, elektronicznym formacie raportowania określonym w art. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815. Dyrektywa wprowadza obowiązek weryfikacji publikowanych przez przedsiębiorstwa informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju przez akredytowaną niezależną osobę trzecią. Dyrektywa CSRD została transponowana do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2024 poz. 1863). W lutym 2025 r. Komisja Europejska zaproponowała zmiany w dyrektywie wprowadzające tzw. mechanizm *stop-the-clock*. Projekt stanowi element pakietu legislacyjnego „Omnibus I”, którego celem jest uproszczenie i dostosowanie wymogów w obszarze sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju do realnych możliwości przedsiębiorstw.

Wdrożenie dyrektywy CSRD i standardów ESRS ma poprawić jakość i dostępność informacji o wpływie przedsiębiorstw na ludzi i środowisko oraz istotnych skutków kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na rozwój, wyniki i sytuację przedsiębiorstw. Osiągnięcie tego celu ma pomóc UE opracowywać bardziej doskonałe polityki klimatyczne, podatkowe i inwestycyjne oraz umożliwiać weryfikację ich skuteczności. Ma również istotnie przyczynić się do realizacji celów Europejskiego Zielonego Ładu poprzez zwiększenie przejrzystości działań środowiskowych przedsiębiorstw, ułatwienie alokacji kapitału w zgodzie z celami zrównoważonego rozwoju oraz wzmocnienie rozliczalności i odpowiedzialności przedsiębiorstw. W efekcie możliwe staje się śledzenie, które przedsiębiorstwa faktycznie wspierają realizację założeń Zielonego Ładu, w tym realizację celów zrównoważonego rozwoju.

2. Teoria koalicji rzeczniczych (*advocacy coalition framework*) – istota, model, zastosowania

2.1. Perspektywy teoretyczne stosowane w analizie kształtowania się polityk społecznych i standardów sprawozdawczości

Kształtowanie standardów sprawozdawczości finansowej i niefinansowej było analizowane w literaturze przedmiotu przez pryzmat różnych teorii. Do tego celu wykorzystywano m.in. teorię instytucjonalną (Kwok i Sharp 2005, Giner i Arce 2012, Higgins i Larrinaga 2014, Alon i Dwyer, 2016), teorię legitymizacji (Deegan 2010, Tschopp i Huefner 2015), teorię interesariuszy (Miles 2019, Vola i in. 2025). W literaturze przedmiotu wskazywano również na przydatność teorii zawłaszczenia regulacji do objaśniania procesu kształtowania standardów (por. Godfrey i Langfield-Smith 2005, Allen i Ramanna 2013, Flower 2015, Ramanna 2015). Martens i Bui (2023), analizując przydatność teorii instytucjonalnej, teorii legitymizacji i teorii interesariuszy w objaśnianiu kształtowania sprawozdawczości przedsiębiorstw, wyciągnęli wniosek, że teorie te należy postrzegać bardziej jako teorie komplementarne niż teorie konkurencyjne (por. tabela 6). Zasugerowali, podobnie jak Deegan (2019), że teorie te są niewystarczające do pełnego objaśnienia kształtowania się standardów i praktyki sprawozdawczości przedsiębiorstw.

Tabela 6. Przyczyny sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa według różnych teorii

Podjęcie teoretyczne	Uzasadnienie
Teoria legitymizacji	Przedsiębiorstwa chcą uzyskać legitymizację swojego istnienia w społeczeństwie przez ujawnienie informacji o zrównoważonym rozwoju
Teoria interesariuszy	Przedsiębiorstwa dążą do spełnienia oczekiwań interesariuszy i mają obowiązki związane z odpowiedzialnością (<i>accountability</i>), w tym w obszarze zrównoważonego rozwoju
Teoria instytucjonalna	Przedsiębiorstwa ujawniają informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju ze względu na presję instytucjonalną.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Aras (2020), cyt. za: Martens i Bui (2023, s. 10).

Biorąc pod uwagę ograniczenia stosowanych teorii oraz polityczną naturę stanowienia standardów (Zeff 1978, Zeff 2020, Zeff 2010, Fogarty i in. 1994, Allen i Ramanna 2013) oraz zgodnie z przyjętą w monografii tezę należy poszukiwać innych teorii pozwalających objaśnić kształtowanie standardów sprawozdawczości.

Tabela 7. Ramy i perspektywy stosowane w analizie polityki publicznej

Ramy teoretyczno-metodologiczne	Przykłady konkretnych perspektyw (teorii)
Klasyczne podejścia racjonalistyczne	teoria racjonalnego wyboru teoria racjonalnego podejmowania decyzji teoria gier modele stadialne
Podejścia interpretatywne	teoria wielostrumieniowa teoria konstrukttywizmu społecznego teoria koalicji rzeczniczych
Podejścia krytyczne	teoria krytyczna teorie sprawiedliwości dystrybucyjnej teoria władzy i konfliktu

Źródło: Szarfenberg (2016, s. 67).

Różne nauki społeczne zajmują się kształtowaniem się polityk – m.in. socjologia, ekonomia, nauki o zarządzaniu. Dziedziną, która wydaje się mieć szczególnie dobrze rozwinięty aparat pojęciowy i teorie objaśniające kształtowanie się polityk społecznych, są nauki o polityce i administracji. R. Szarfenberg (2016), bazując na analizie K. O'Connor i E. Netting i (2011), wyodrębnił trzy główne grupy ram teoretyczno-metodologicznych przydatnych do analiz polityki publicznej: klasyczne podejście racjonalistyczne, podejście interpretatywne i podejście krytyczne. W ramach klasycznego podejścia racjonalistycznego, postrzegającego tworzenie polityk społecznych decyzji jako wyniku logicznego, zaplanowanego procesu zaliczył

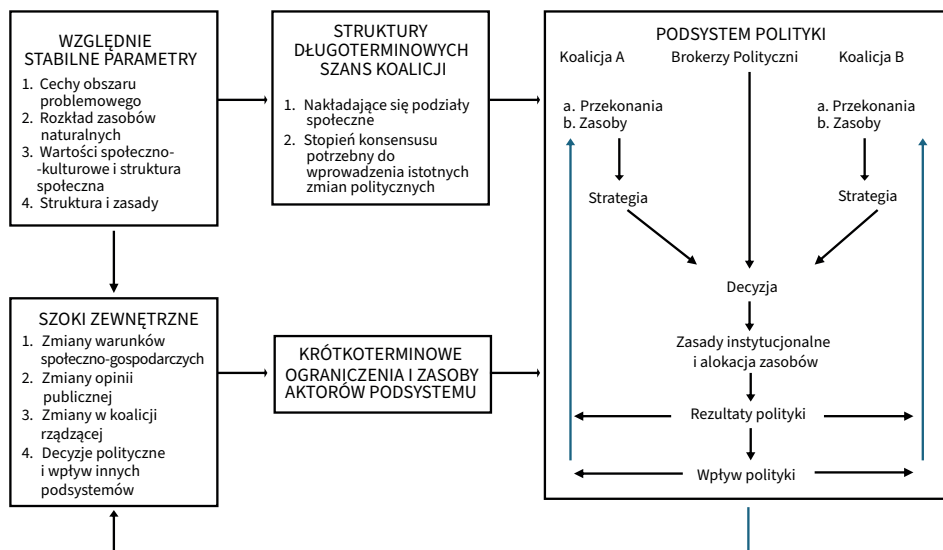
teorię racjonalnego wyboru, teorię racjonalnego podejmowania decyzji, teorię gier oraz modele stadialne. Jego zdaniem podejście interpretatywne kładące nacisk na znaczenie, narracje i subiektywne rozumienie procesów kształtowania się polityk obejmuje teorię wielostrumieniową, teorię konstruktywizmu społecznego oraz teorię koalicji rzeczniczych. W ramach podejścia krytycznego koncentrującego się głównie na strukturach władzy i konfliktach umiejscowił teorię krytyczną, teorię sprawiedliwości dystrybucyjnej oraz teorię władzy i konfliktu. Graficzne podsumowanie tego podziału ilustruje tabela 7.

Za szczególnie przydatną do analizy kształtowania się standardów sprawozdawczości zrównoważonego uznano w monografii teorię koalicji rzeczniczych. Teoria koalicji rzeczniczych (ACF) została opracowana przez Sabatiera (1986, 1988, 1998) i Jenkinsa-Smitha (1990) w celu wyjaśnienia, w jaki sposób ludzie i organizacje współpracują, aby ustanawiać polityki publiczne. Zdaniem Pierce'a i in. (2017) oraz Heikkili i Cairneya (2018) teoria ta jest uznawana za niezwykle przydatną do analizowania i objaśniania procesu politycznego i zmiany polityk publicznych. ACF pozwala na zrozumienie i wyjaśnienie, jakie czynniki wpływają na opracowanie polityki, które grupy interesu są zaangażowane w ten proces i jakie są główne determinanty podejmowania decyzji publicznych. Teoria ta jest powszechnie stosowana w badaniach akademickich i pomaga politykom lepiej zrozumieć i zarządzać procesami politycznymi.

W teorii ACF przyjmuje się, że zachowania i przekonania aktorów są osadzone w nieformalnych sieciach, a decydenci szukają sojuszników wśród jednostek i organizacji, które podzielają ich przekonania, zwłaszcza podstawowe przekonania dotyczące polityki, np. parlamentarzystów, urzędników państwowych, liderów grup interesu, prawników, badaczy i intelektualistów. Ponadto jeśli podmioty mają znaczny stopień koordynacji, tworzą koalicję podmiotów – koalicję rzeczniczą (Sabatier i Weible 2007, Weible i in. 2011).

2.2. Model funkcjonowania koalicji rzeczniczych i jego zastosowania

Model kształtowania polityk społecznych zgodny z teorią ACF składa się z pięciu głównych elementów (Sabatier i Weible 2007): względnie stabilnych czynników społecznych, struktur długoterminowych szans koalicji, wydarzeń (szoków) zewnętrznych, krótkoterminowych ograniczeń i zasobów aktorów podsystemu, podsystemów polityk (obejmujących koalicje rzecznicze i brokerów politycznych) (por. rysunek 1).



Rysunek 1. Model funkcjonowania koalicji rzeczniczych

Źródło: Weible i Sabatier (2007, s. 123).

Teoria ACF zawiera tezę, że zmiana polityki społecznej napotyka poważne trudności ze względu na zwykle względnie stabilne parametry społeczne obejmujące struktury społeczne, podział zasobów i głęboko zakorzenione przekonania normatywne. Podkreśla trudność w zmianie tych głęboko zakorzenionych przekonań, które wynikają z tendencji aktorów do postrzegania świata przez zestaw filtrów percepcyjnych bazujących na istniejących przekonaniach, normach, wartościach oraz schematach poznawczych, które są trudne do zmiany (Munro i in. 2002). Przekonania te stanowią podstawę ich działań i wpływają na preferowane przez nich rozwiązania w danym obszarze polityki. W związku z tym podmioty z różnych koalicji na skutek stosowania filtrów percepcyjnych mają tendencję do postrzegania tych samych informacji w rozbieżny sposób. Taka różnica w postrzeganiu informacji prowadzi do nieufności między koalicjami i wzmacnia chęć forsowania zmian w polityce zgodnych z wyznawanymi przekonaniem i wartościami.

Struktury długoterminowych szans koalicji są pochodną istniejących społeczeństwach podziałów w kwestiach istniejących polityk społecznych oraz stopnia konsensusu dotyczącego istotnych zmian politycznych. Struktury te są kształtowane przez cechy systemów politycznych, np. poziom otwartości tych systemów. W systemach otwartych (pluralistycznych) szoki zewnętrzne mogą wykreować szanse zmian w politykach społecznych poprzez wzmocnienie pozycji koalicji postulujących zmiany. Natomiast w systemach autorytarnych lub zamkniętych dominujące koalicje mogą wykorzystać szoki zewnętrzne do wzmocnienia kontroli, ograniczając zmiany polityczne.

Teoria ACF wskazuje, że ze względu na głębokie zakorzenienie przekonań w danej grupie aktorów, koniecznym, ale niewystarczającym warunkiem wstępnym do istotnej zmiany polityki są szoki zewnętrzne, które przybierają formę wstrząsów lub perturbacji, pochodzących z otoczenia i skutkujących powstaniem znaczących zmian w warunkach społeczno-ekonomicznych lub naturalnych. Zdarzenia zewnętrzne przyciągają dużą uwagę do programów politycznych i wywołują wzmożoną dyskusję na temat nowych idei i zmian polityki (Albright 2011, Birkland 2019). W rozwiniętej formie ACF wskazuje, że przyczynami zmian w danym subsystemie polityki mogą być również: wewnętrzna dynamika w obrębie podsystemu, proces uczenia się w ramach danej koalicji lub poprzez wzajemne oddziaływanie koalicji (por. Wagner i Ylä-Anttila 2018, s. 887).

Twórcy teorii ACF zauważają, że złożony charakter kształtowania polityk społecznych we współczesnych społeczeństwach, obejmujący zarówno trudności merytoryczne, jak i prawne, wymaga od podmiotów specjalizacji w celu wywierania znaczącego wpływu w tym procesie. Specjalizacja ta zachodzi w ramach wyodrębnionych podsystemów polityki, w których uczestnicy konsekwentnie dążą do kształtowania polityki w obrębie danego podsystemu. W przypadku regulacji krajowych decyzje podejmowane są najczęściej przez parlament, rząd lub wyspecjalizowane instytucje. W przypadku umów i standardów międzynarodowych jest to zazwyczaj sekretariat traktatu lub organizacja stanowiąca standardy. Takie podmioty odgrywają dwie ważne role. Po pierwsze, działają jako łącznik między koalicjami rzeczników a różnymi międzynarodowymi ciałami badawczymi i oceniającymi. Po drugie, rozpowszechniają szeroki zakres informacji dotyczących polityki zarówno wśród podmiotów aktywnie uczestniczących w opracowywaniu regulacji, jak i wśród ogółu społeczeństwa (Sewell 2005, s. 46). Sewell (2005) zauważa, opierając się na wcześniejszym rozumowaniu Petersa (1989), że agencje i organy stanowiące polityki lub standardy są zwykle zdominowane przez członków określonej profesji lub dyscypliny naukowej. Dominacja danego typu profesjonalistów podzielających podobne normy sprzyja polityce zgodnej z „najlepszymi praktykami” zdefiniowanymi w ramach danej grupy zawodowej. Te „najlepsze praktyki” często zawierają elementy wspierają interesy konkretnej profesji.

Badacze stosujący teorię ACF podkreślają, że podmioty aktywne w koalicjach rzeczniczych obejmują nie tylko ustawodawców, urzędników instytucji i liderów grup interesu, ale także badaczy i dziennikarzy specjalizujących się w danym obszarze polityki oraz prawników, którzy często angażują się w działania podsystemu polityki obejmującego np. stanowienie norm. Zgodnie z modelem ACF zakłada się, że podmioty zaangażowane w proces formułowania polityki dążą do włączenia do niej rozwiązań wynikających z ich systemu przekonań na wdrożoną politykę, zanim zrobią to ich przeciwnicy (albo przynajmniej w większym stopniu niż przeciwnicy). Aby zwiększyć swoje szanse na sukces, podmioty te muszą budować koalicje polityczne, łączyć zasoby i opracowywać skoordynowane, zwycięskie strategie. Sabatier (1998, s. 139) definiuje koalicje rzecznicze jako „osoby z różnych środowisk (np. wybrani politycy, urzędnicy instytucji, liderzy grup interesu,

badacze), którzy podzielają określony system przekonań – tj. zestaw podstawowych wartości, założeń przyczynowych i postrzegania problemów – i którzy wykazują znaczący stopień skoordynowanej aktywności w czasie”.

Według założeń ACF koalicje rzecznicze służą jako podstawowy mechanizm scalający działania wielu organizacji i osób w ramach podsystemu politycznego w dłuższych okresach, zazwyczaj obejmujących dekadę lub nawet dłuższy okres. Zgodnie z wynikami badań prowadzonych z wykorzystaniem modelu ACF w większości podsystemów politycznych funkcjonuje od dwóch do pięciu koalicji rzeczniczych (Sabatier i Weible 2007).

W badaniach porównawczych nad wdrażaniem polityk służących przeciwdziałaniu zmianom klimatu w USA, Japonii, Holandii oraz na arenie międzynarodowej Sewell (2005) wyodrębnił dwa typy koalicji: **koalicje ostrożnościowe** (*Precaution Coalitions*) i **koalicje wzrostu gospodarczego** (*Economic Growth Coalition*). Nazwa koalicji ostrożnościowych pochodzi od zasady ostrożności, zgodnie z którą interwencja rządu mająca na celu zapobieżenie zagrożeniu środowiskowemu jest uzasadniona i właściwa, nawet w obliczu niepewności naukowej dotyczącej tego zagrożenia (Mohaghan i in. 2013, EPRS 2015, Metz i Ingold 2017). Przykładem zastosowania zasady ostrożności jest jej wykorzystanie w Deklaracji z Rio de Janeiro z 1992 r. w sprawie środowiska i rozwoju jako wytycznej dla gospodarki leśnej: „W celu ochrony środowiska naturalnego państwa powinny szeroko stosować podejście ostrożnościowe, zgodnie ze swoimi możliwościami. W przypadku zagrożenia poważnymi lub nieodwracalnymi szkodami brak pełnej pewności naukowej nie może stanowić powodu do odraczania opłacalnych środków zapobiegających degradacji środowiska” (cyt. za: EPRS 2015, s. 5). Sewell (2005, s. 89–90) podsumował podstawowe przekonania koalicji ostrożnościowych w następujący sposób. Koalicje te podkreślają, że zmiany klimatu stanowią realne i poważne zagrożenie dla ludzkości. Twierdzą one również, że potencjalne skutki zmian klimatu znacznie przewyższają długoterminowe koszty łagodzenia tych zmian, co wymaga podjęcia natychmiastowych działań w celu sprostania globalnym wyzwaniom związanym ze zmianami klimatu. Koalicje ostrożnościowe formułują często postulat, że kraje uprzemysłowione powinny ponosić główną odpowiedzialność za ograniczenie emisji i powinny priorytetowo traktować obniżenie emisji krajowych, zamiast polegać na kompensacji osiągniętej poprzez redukcje w innych krajach.

Sewell (2005, s. 108–109) podsumował podstawowe przekonania koalicji wzrostu gospodarczego w następujący sposób. Po pierwsze, potencjalne koszty gospodarcze zdecydowanych działań mających na celu łagodzenie tych zmian są bardzo wysokie i trudne do uzasadnienia, biorąc pod uwagę niepewność naukową. Po drugie, koalicje na rzecz wzrostu gospodarczego stawiają postulat, że działania mające na celu ograniczenie emisji powinny obejmować wszystkie kraje. Po trzecie, według koalicji wzrostu gospodarczego redukcja emisji powinna być przeprowadzona w krajach, w których jest to najbardziej opłacalne – niekoniecznie w tych wysoko rozwiniętych, w których emisje gazów cieplarnianych są znacząco niższe niż w przeszłości.

Aamodt (2018) wyodrębnił w swoich badaniach nad politykami ukierunkowanymi na przeciwdziałanie zmianom klimatu w Brazylii podobne typy koalicji: koalicję klimatyczną, koalicję energetyczną i koalicję agrobiznesu. Koalicja klimatyczna stawiała postulat intensyfikacji działań na rzecz łagodzenia zmian klimatu w sektorach leśnym i energetycznym, podczas gdy koalicja agrobiznesu i koalicja energetyczna sprzeciwiała się zmianom polityki klimatycznej w sektorach, w których funkcjonowały. Należy wskazać, że nie we wszystkich badaniach koalicjom nadawane są nazwy znaczące, a w niektórych tylko kody. Na przykład prezentując wyniki swoich badań, F. von Malmborg (2024) użył kodów koalicji EED1, EED2, EED3, EED4 EED5 oraz FEUM 1 i FEUM 2.

W teorii ACF wskazuje się, że przekonania koalicji rzeczniczych i ich członków mogą (ale nie muszą) ewoluować w czasie. Procesy te wynikają głównie ze zmian warunków zewnętrznych, w tym warunków naturalnych, politycznych, gospodarczych lub społecznych.

Na sukces danej koalicji rzeczniczej w istotnym stopniu wpływa dostęp do zasobów. W badaniach z wykorzystaniem teorii ACF stosowane były różne klasyfikacje (typologie) zasobów. Sewell (2005) sięgnął po typologię zasobów politycznych zapożyczoną od Kelmana (1987). Typologia ta została dalej spopularyzowana przez Sabatiera i Weible (2007). Klasyfikacja ta obejmuje następujące typy zasobów:

1. formalne uprawnienia do podejmowania decyzji politycznych,
2. opinia publiczna,
3. informacje,
4. zasoby finansowe,
5. jednostki możliwe do zmobilizowania (aktywiści) (*mobilizable troops*),
6. umiejętność przywództwa.

W przypadku polityk (standardów), dla wprowadzenia których konieczne są zmiany prawa lub decyzje podejmowane przez rządy lub wyspecjalizowane instytucje, kluczowym zasobem są **formalne uprawnienia do podejmowania decyzji politycznych**. Z tej przyczyny politycy sprawujący władzę i posiadający formalną lub rzadziej nieformalną władzę do podejmowania decyzji politycznych, urzędnicy wyspecjalizowanych instytucji, a w niektórych przypadkach sędziowie, są postrzegani jako kluczowi dla sukcesu danej koalicji rzeczniczej.

Uzyskanie **poparcia opinii publicznej** jest istotnym czynnikiem sukcesu wyborczego zwolenników koalicji w odniesieniu do stanowisk legislacyjnych (np. parlamentarnych) i stanowisk w wymiarze sprawiedliwości i może znacząco wpłynąć na decyzje wybranych urzędników. Koalicje rzecznicze często stosują strategię poświęcania znacznej ilości czasu na budowanie i dokumentowanie poparcia opinii publicznej. Prowadzą badania opinii publicznej oraz organizują dyskusje i konsultacje publiczne. Dokumenty powstałe na podstawie takich badań są następnie wykorzystywane w procesie wpływania na ostateczny kształt polityk. Dokumenty powstałe na podstawie konsultacji publicznych i badania opinii publicznej, które pokazują poparcie dla stanowisk politycznych koalicji, są uważane za kluczowe zasoby dla koalicji.

Koalicje rzecznicze wykorzystują **informacje**, w tym wyniki badań naukowych, by zachęcić do przyłączenia się do koalicji, argumentowania przeciwko poglądom politycznym przeciwnika, przekonywania organów decyzyjnych do poparcia propozycji i wpływania na opinię publiczną. Z tej przyczyny podkreśla się rolę naukowców i innych ekspertów oraz wyników ich badań w koalicjach. Wyniki badań i inne istotne informacje pozwalające podkreślić wagę problemu, zidentyfikować przyczyny, możliwe rozwiązania oraz oszacować koszty i korzyści alternatywnych rozwiązań politycznych mają duże znaczenie dla danej koalicji rzeczniczej. Należy zauważyć, że niektórzy przedstawiciele koalicji rzeczniczych manipulują kontekstem lub nawet zniekształcają informacje, aby wzmocnić przedstawiane przez siebie argumenty (Jenkins-Smith 1990).

Posiadanie zasobów finansowych pozwala pozyskiwać pozostałe zasoby. Koalicje rzecznicze posiadające znaczne środki finansowe mają możliwość wspierania inicjatyw badawczych i tworzenia ośrodków analitycznych w celu generowania informacji, finansowania kandydatów politycznych popierających ich przekonania dla uzyskania uprzywilejowanego dostępu do ustawodawców i urzędników, inicjowania kampanii medialnych w celu uzyskania poparcia opinii publicznej oraz promowania swoich przekonań i proponowanych wariantów polityk publicznych dla pozyskania i zmobilizowania aktywistów. Zasoby finansowe często odgrywają kluczową rolę w uzyskaniu przez koalicję przewagi w forsowaniu swojego stanowiska politycznego.

Zasobem, który jest zarówno powiązany z zasobami finansowymi, jak i może być ich substytutem, są **jednostki możliwe do zmobilizowania** (aktywiści). To członkowie społeczeństwa, którzy głęboko podzielają podstawowe przekonania danej koalicji rzeczniczej i są gotowi poświęcić czas i energię, aby uczestniczyć w zmianie polityki. Aktywiści biorą udział w różnych działaniach politycznych, w tym w kampaniach zbierania funduszy, demonstracjach publicznych, prowadzeniu kampanii w mediach społecznościowych i uczestniczeniu w demonstracjach. Organizacje dysponujące niewielkimi zasobami finansowymi często w znacznym stopniu polegają na aktywistach.

W literaturze naukowej na temat przedsiębiorców politycznych można znaleźć liczne przykłady, w których wyjątkowe **zdolności przywódcze** liderów przyczyniają się do wzmocnienia danej koalicji rzeczniczej i osiągnięcia jej celów. Zdolności te obejmują tworzenie i prezentację atrakcyjnej wizji, umiejętność zawierania koalicji, pozyskania dodatkowych zasobów i sprawnego, czasami niestandardowego wykorzystywania zasobów i przyciągania aktywistów (por. Roberts i King 1991, Mintrom i Vergari 1996; Mintrom i Norman 2009, Muller 1995, DeVries i in. 2021).

Zgodnie z ACF brokerzy polityczni pełnią funkcję pośredników, którzy niekoniecznie dążą do realizacji programu jednej koalicji, ale pracują nad mediacją w sporach, równoważeniem interesów i wspieraniem dialogu w celu osiągnięcia wynegocjowanych porozumień. Mediacja ta jest niezbędna, ponieważ bezpośrednia konfrontacja między koalicjami często prowadzi do impasu, a brokerzy

pomagają w odblokowaniu procesu politycznego, ułatwiając osiągnięcie kompromisu i współpracy. Brokerzy polityczni umożliwiają w ten sposób zmianę polityki lub zapewniają stabilność w spornych obszarach polityki. Ponadto brokerzy polityczni przyczyniają się do uczenia się zorientowanego na politykę, zachęcając koalicje do ponownego rozważenia, a czasem dostosowania swoich przekonań lub strategii w świetle nowych informacji lub zmieniających się okoliczności. Proces uczenia się może prowadzić do stopniowych zmian politycznych, które są akceptowalne dla wielu koalicji. Rolę brokerów mogą odgrywać różne podmioty, w przypadku kształtowania się polityki UE w zakresie polityki wydajności energetycznej rolę tę odgrywała rotacyjna Prezydencja w Radzie Unii Europejskiej (por. von Malmborg 2024), a w przypadku sporu między KBA a platformą LawTalk promującą świadczenie usług prawnych przez internet rolę brokera politycznego odgrywało koreańskie ministerstwo sprawiedliwości (por. Han i Park 2025).

Ingold (2022) na podstawie zrealizowanego przeglądu literatury stwierdziła, że ACF została zastosowana w ponad 150 badaniach dotyczących kształtowania polityki w UE, podczas gdy tylko 15% badań dotyczyło kształtowania polityki ponadnarodowej, w tym analizy sposobu działania grup interesu, krajów i instytucji UE (Ingold 2022). Wskazała również na kilka wyzwań związanych z zastosowaniem ACF w skali międzynarodowej. Pierwszym problemem jest określenie podsystemu polityki. Drugim – identyfikacja aktorów i koalicji, z potrzebą rozróżnienia między perspektywą formalną i nieformalną, okazuje się problematyczna. Po trzecie, pojawiają się wyzwania związane z dostępnością danych. Badania z wykorzystaniem teorii ACF dotyczyły bardzo szerokiego spektrum polityk społecznych, np. polityk zdrowia publicznego, dopuszczania leków do obrotu (por. McDougall 2016, Brooks 2018). W Polsce badania z wykorzystaniem elementów teorii ACF prowadziły m.in. Rancew-Sikora i Konopka (2020).

3. Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju opracowane przez Global Reporting Initiative (GRI)

3.1. GRI – geneza i rozwój

Globalna Inicjatywa Raportowania (*Global Reporting Initiative* – GRI) została założona w Bostonie (USA) w 1997 r. w odpowiedzi na utrzymujące się oburzenie opinii publicznej wywołane katastrofą tankowca Exxon Valdez osiem lat wcześniej. Celem utworzenia GRI było wdrożenie mechanizmu odpowiedzialności umożliwiającego przedsiębiorstwom wiarygodne przekazywanie informacji o tym, w jaki sposób przestrzegają zasad odpowiedzialnego postępowania w zakresie ochrony środowiska. Zakres ten następnie został rozszerzony o kwestie społeczne, ekonomiczne i etycznego zarządzania (ładu korporacyjnego). Rozszerzenie o te kwestie wynikało z włączenia przez GRI do wytycznych raportowania zrównoważonego rozwoju koncepcji potrójnego wyniku (*triple bottom line*) opracowanej przez Elkingtona (1994). Pierwsza wersja wytycznych GRI (G1) została opublikowana w 2000 r. W 2001 r. GRI stało się niezależną organizacją non-profit. W 2002 r. sekretariat GRI został przeniesiony do Amsterdamu. W tym samym roku GRI opracowała i opublikowała drugą wersję wytycznych – G2. Rosnące zapotrzebowanie na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju GRI skłoniło GRI do opracowania i opublikowania kolejnych aktualizacji wytycznych: G3 w 2006 r. i G4 w 2013 r. W 2016 r. GRI zmieniła podejście – zrezygnowała z publikowania wytycznych, a zaczęła opracowywać i publikować pierwsze globalne standardy raportowania zrównoważonego rozwoju (standardy GRI). Zmiana ta miała charakter nie tylko nazewniczy, lecz również wpłynęła na strukturę standardów i wymagania w nich zawarte.

Należy podkreślić, że wytyczne a potem standardy GRI szybko ewoluowały. Pierwsza wersja wytycznych GRI 1.0 była bardzo prosta, techniczna i skupiona na

podstawowych wskaźnikach zrównoważonego rozwoju. Druga wersja wytycznych GRI G2 znacząco rozszerzyła zakres publikowanych informacji, wprowadziła również do wytycznych koncepcję sieci partnerskiej i interesariuszy organizacji. Trzecia wersja wytycznych GRI z 2006 r. G3 i jej udoskonalona wersja GRI G3.1 z roku 2011 w jeszcze większym stopniu zwiększały liczbę wskaźników oraz doprecyzowały zasady raportowania. Czwarta wersja wytycznych GRI G4 z 2013 r. kładła silny nacisk na zasadę istotności (*materiality*) i dopuszczała m.in. możliwość stosowania raportowania podstawowego (*core*) i kompleksowego (*comprehensive*). W 2016 r. GRI dokonała istotnych zmian – zamiast wytycznych (*guidelines*) wprowadziła standardy (*standards*). Zmieniła strukturę z jednolitych wytycznych (GRI G4) na strukturę modułową obejmującą trzy standardy uniwersalne/Taj (*universal*), które są obowiązkowe dla wszystkich organizacji (GRI 101, 102, 103) oraz 33 standardy tematyczne, jednocześnie rozszerzając zakres standardów tematycznych, wprowadzając np. standard GRI 303 – Woda i GRI 403 – BHP. GRI zaimplementowała również możliwość stosowania wybranych standardów lub ich części, co ponownie zwiększało elastyczność ich stosowania dla organizacji.

Standardy GRI są stale aktualizowane, m.in. o nowe standardy tematyczne dotyczące podatków (2019 r.) i odpadów (2020 r.). GRI opracowała także standardy sektorowe, rozpoczynając od sektora naftowego i gazowego, rolnictwa, akwakultury i rybołówstwa oraz sektora węglowego (2022 r.), a następnie górnictwa i zaktualizowanego standardu bioróżnorodności (2024 r.). Duża aktualizacja miała miejsce w roku 2021. W jej ramach wprowadzono nową strukturę standardów uniwersalnych/powszechnych GRI 1: Podstawy, GRI 2: Ujawnianie informacji ogólnych, GRI 3: Kwestie (tematy) istotne. W tym ostatnim standardzie uszczegółowiono opis procesu ustalania istotności. Zaczęto opracowywać i publikować standardy sektorowe. Wycofano natomiast część starych standardów tematycznych, a ich zaktualizowana treść została włączona do nowych standardów uniwersalnych lub sektorowych. W ramach aktualizacji z 2021 r. zwiększono nacisk i rozszerzono zakres raportowania w obszarze praw człowieka oraz procesów należytej staranności (*due diligence*). Szerzej na temat ewolucji standardów GRI zob. Grushina (2017), Wagner i Seele (2017), Leeson i Kuszewski (2023), Pesci i in. (2023).

Tabela 8. Kalendarium kluczowych wydarzeń w historii GRI

Rok	Wydarzenie
1997	Założenie GRI
2000	Pierwsza wersja wytycznych GRI (GRI 1.0)
2002	Druga wersja wytycznych GRI (GRI G2) Przeniesienie siedziby do Holandii
2003	Uruchomienie programu członkowskiego
2006	Trzecia wersja wytycznych GRI (GRI G3)

Rok	Wydarzenie
2008	Uruchomienie certyfikowanego programu członkowskiego
2013	Czwarta wersja wytycznych GRI (GRI G4)
2016	Standardy Raportowania Zrównoważonego Rozwoju
2017	Wytyczne dla jednostek raportujących SDG opracowane we współpracy z UN Global Compact
2019	Rozpoczęcie opracowania standardów sektorowych Opublikowanie standardu na temat podatków
2020	Opublikowanie standardu na temat odpadów (waste) Utworzenie Akademii GRI
2021	Opublikowanie znowelizowanych Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju Publikacja pierwszego standardu sektorowego (Sektor Ropy Naftowej i Gazu)
2022	Publikacja kolejnych standardów sektorowych (Sektor Węglowy, Rolnictwo, Akwakultura i rybołówstwo)

Źródło: opracowanie własne.

Według Brown i in. (2009, s. 182) osobami, które w znaczącym stopniu przyczyniły się do sukcesu GRI, były Allen White z Tellus Institute oraz Robert Massie z organizacji pozarządowej Ceres. Brown i in. (2009), wykorzystując jako podejście badawcze teorię instytucjonalną, określili White'a i Massiego mianem przedsiębiorców instytucjonalnych w rozumieniu zaproponowanym przez Maguire'a i in. (2004), czyli jako aktorów społecznych „którzy są zainteresowani konkretnymi rozwiązaniami instytucjonalnymi i którzy wykorzystują zasoby do tworzenia nowych instytucji lub przekształcania istniejących”. Pojęcia przedsiębiorców instytucjonalnych i politycznych są zbliżone. Są one stosowane w badaniach z zakresu zarządzania, administracji publicznej, nauk politycznych i służą analizowaniu procesów zmian w ramach formalnych instytucji i poza nimi.

Brown i in. (2009) stwierdzili na podstawie zrealizowanych przez siebie badań, że na sukces GRI wpłynęły kompetencje i wcześniejsze doświadczenie White'a i Massiego zdobyte w Tellus Institute i Ceres. Tellus Institute został założony w 1976 r. jako interdyscyplinarna organizacja non-profit zajmująca się badaniami i politykami społecznymi. Jej celem było i jest zastosowanie naukowego rygoru i podejścia systemowego do najistotniejszych kwestii środowiskowych i społecznych. Od 1976 r. organizacja ta przeprowadziła 3500 projektów na całym świecie, stając się uznaną na arenie międzynarodowej instytucją w wyłaniającej się dziedzinie zrównoważonego rozwoju¹.

¹ Zob. szerzej: <https://tellus.org/about/the-institute> (dostęp: 8.03.2025).

Założona w 1989 r. CERES (wcześniej znana jako Coalition for Environmentally Responsible Economies) jest organizacją zrzeszającą przedstawicieli inwestorów, pozarządowych organizacji ekologicznych i związków zawodowych. Misją Ceres jest poprawa wyników środowiskowych (*environmental performance*) przedsiębiorstw oraz przyspieszenie przejścia do czystszej i bardziej zrównoważonej gospodarki przez promowanie społecznie odpowiedzialnego inwestowania i aktywizmu akcjonariuszy. Organizacja ta realizuje swą misję przez opracowanie dobrowolnych, ale weryfikowalnych zobowiązań do kodeksów postępowania znanych jako Zasady CERES (bazujących na opracowanych w 1977 r. zasadach Sullivana) oraz dostarczanie narzędzi bazujących na wynikach badań naukowych pozwalających usprawnić przejście do bardziej zrównoważonej gospodarki. Ceres współpracuje z przedsiębiorstwami, organizacjami stanowiącymi standardy oraz instytucjami nadzorczymi².

Na sukces GRI wpłynęło wykorzystanie podstawowych zasad działania opracowanych przez CERES. Najważniejszymi były: stosowanie przejrzystego procesu opracowania wytycznych z udziałem wielu interesariuszy, bazującego na otwartości, w tym na szerokich konsultacjach oraz wynikających z nich szybkich iteracyjnych korektach wytycznych (później standardów). Zasadami regulującymi techniczne funkcjonowanie GRI były: szybkie tempo, skuteczność oraz możliwie szerokie wykorzystanie internetu, który w tym czasie bardzo szybko się rozwijał.

Zdaniem Brown i in. (2009) sukces GRI wynikał również z dwóch aspektów strategii zastosowanej przez tę organizację: dyskursywnego i zasobowego. Aspekt dyskursywny polegał na konceptualizacji i formułowaniu zagadnień w dyskusjach i publikowanych dokumentach z uwzględnieniem interesów i życzeń głównych aktorów społecznych, prezentując GRI jako instytucję działającą z korzyścią interesariuszy i promującą zastosowanie zasady wygrana–wygrana. Jako korzyść dla organizacji pozarządowych GRI wskazywała możliwość włączenia kwestii środowiskowych do regularnych (okresowych) sprawozdań przedsiębiorstw. Jako zaletę, pozwalającą zaangażować przedsiębiorstwa, w tym wiodące globalne korporacje, było przedstawienie GRI jako dobrowolnej, przyjaznej i mniej obciążającej alternatywy dla regulacji rządowych, przy zachowaniu wizerunku jako organizacji otwartych na dialog z interesariuszami w kwestiach społecznych i środowiskowych. Korzyściami prezentowanymi organizacjom konsumenckim było ujawnienie informacji ważnych dla konsumentów dotyczących kwestii środowiskowych, społecznych, etycznych i politycznych, pozwalających klientom na podejmowanie decyzji zakupowych bardziej zgodnych z ich przekonaniami. Pracownikom i związkom zawodowym GRI oferowała dostęp do informacji porównawczych o warunkach pracy z uwzględnieniem pracowników w filiach zagranicznych. Zaletami przedstawianymi przedstawicielom rynków i instytucji finansowych było rozszerzenie zakresu porównywalnych informacji publikowanych przez przedsiębiorstwa. Taki rozszerzony zakres informacji umożliwia uczestnikom rynków finansowych i instytucji finansowych lepiej oceniać wyniki osiągnięte przez przedsiębiorstwa i ryzyka związane z ich funkcjonowaniem.

2 Por. www.ceres.org/about (dostęp: 8.03.2025).

Ponadto GRI prezentowała swoje koncepcje w języku, który był „nowy, a jednocześnie znajomy”. Oznaczało to, że wytyczne były wzorowane na tych dotyczących sprawozdawczości finansowej i zostały sformułowane w kategoriach logiki biznesowej, wymogów rynkowych, zwiększonej konkurencyjności i wzrostu efektywności funkcjonowania. GRI prowadziła przy tym dyskusję w sposób ogólny, bez konieczności angażowania się w tematykę indywidualnych wartości i przekonań, ponieważ postrzegano to jako zagrożenie dla powstającego, kruchego sojuszu.

Massie wyraził to w następujący sposób w wywiadzie przeprowadzonym przez Brown i in. (2009, s. 192): „Nie trzeba zgadzać się co do najważniejszych zasad. W rzeczywistości lepiej jest unikać wyraźnej dyskusji na temat podstawowych wartości i fundamentalnych poglądów na porządek społeczny. Zamiast tego należy skupić się na bardziej kwestiach instrumentalnych. W ten sposób ludzie mogą zgodzić się na działania na tym poziomie, a nawet mogą być skłonni spróbować zrozumieć się nawzajem na podstawowym poziomie”.

Zasobowy aspekt strategii GRI był skoncentrowany na pozyskaniu zasobów materialnych i niematerialnych niezbędnych dla realizacji jej celów. GRI jako organizacja pozarządowa o ograniczonych zasobach w dużej bazowała w dużej mierze na zasobach innych aktorów (organizacji) posiadających te zasoby. Zdobycie zasobów wymagało wykorzystania sieci społecznych. Według Brown i in. (2009) założyciele GRI byli dobrze powiązani ze światem wpływowych aktorów społecznych poprzez sieć sojuszy i kontaktów, a także mieli strategiczną zdolność do wykorzystania udostępnionych im narzędzi. Sieć ta została zbudowana na bazie istniejących powiązań CERES z międzynarodowymi korporacjami, instytucjami finansowymi i organizacjami profesjonalnymi. Ważnym krokiem w pozyskiwaniu zasobów GRI było nawiązanie współpracy z Programem Środowiskowym ONZ (United Nations Environment Programme – UNEP). UNEP został instytucją partnerską GRI już w roku 1998. Nawiązanie współpracy wzmocniło reputację i legitymizację GRI, ułatwiło pozyskanie finansowania z Fundacji UNEP oraz pozwoliło na uzyskanie wsparcia intelektualnego i organizacyjnego od Wydziału Technologii, Przemysłu i Gospodarki UNEP.

Istotnym elementem zasobowego aspektu strategii było również pozyskanie zasobów niematerialnych, możliwe m.in. dzięki zastosowaniu przejrzystego procesu opracowania wytycznych włączających zróżnicowanych interesariuszy. Każdy z interesariuszy mógł zaoferować inne zasoby niematerialne. Korporacje międzynarodowe wniosły zaawansowane umiejętności zarządzania, komunikacji oraz public relations, wiedzę na temat funkcjonowania podmiotów gospodarczych oraz zdolność do dostrzegania powiązań między wynikami w zakresie zrównoważonego rozwoju a wynikami finansowymi. Aktywiści społeczni i społecznie odpowiedzialni inwestorzy wnieśli przekonanie, że możliwe jest stworzenie społeczeństwa kapitalistycznego, w którym interesy środowiskowe, społeczne i ekonomiczne mogą być realizowane jednocześnie, ze świadomością, że wymaga to kontroli, presji i odpowiednich zachęt rynkowych.

Zdaniem Brown i in. (2009) specyficznym „zasobem” wykorzystanym przez GRI była charyzma założycieli GRI. Posługując się definicją Collinsa (1986), charyzma oznacza cechę osobowości, która odróżnia osoby charyzmatyczne od innych ludzi i prowadzi innych do przypisywania im wyjątkowej mocy sprawczej oraz traktowania ich jako naturalnych liderów. Wykorzystując charyzmę, założyciele GRI zbudowali poczucie ekscytacji, które stanowiło spoiwo i paliwo napędzające niepewny, w dużej mierze samonapędzający się proces partycypacji interesariuszy, dając im możliwość stania się wpływowym graczem w procesie znaczącej zmiany społecznej. Massie w wywiadzie z Brown i in. stwierdził: „Byliśmy jak parada. Jeśli parada jest wystarczająco żywa i ekscytująca, widzowie stojący na uboczu zostaną zachęceni, by do niej dołączyć. My sprawialiśmy, że ludzie tak się czuli” (Brown i in. 2009, s. 194).

Sprawne zastosowanie strategii przyczyniło się do powszechnie dostrzeganego sukcesu tej organizacji. Zauważalne oznaki sukcesu GRI były następujące (Brown i in. 2009, s. 183):

- po pierwsze, gwałtownie rosła liczba organizacji stosujących wytyczne (później standardy GRI), która w krótkim okresie osiągnęła 1000, a w 2021 r. była szacowana na 10 000;
- po drugie, GRI w ciągu trzech lat pozyskała ponad siedem milionów dolarów od Banku Światowego i kilku fundacji. Uzyskała również znaczące wsparcie niefinansowe od różnych organizacji;
- po trzecie, szybko rosła rozpoznawalność i reputacja tej organizacji.

Wyraźnym przejawem zwiększającej rozpoznawalności i reputacji była szybko podwyższająca się skala uczestnictwa w dorocznych spotkaniach GRI. W 2006 r. w takim spotkaniu udział wzięło ponad tysiąc przedstawicieli korporacji, instytucji finansowych, organizacji pozarządowych i organizacji zrzeszających profesjonalistów, znani politycy, członkowie wysokiego szczebla instytucji wielostronnych, a także przedstawiciele brytyjskiej rodziny królewskiej. W miarę globalnej ekspansji raportowania zrównoważonego rozwoju, GRI zaczęło otwierać biura regionalne. Obecnie biura GRI są zlokalizowane w Brazylii (2007), Chinach (2009), Indiach (2010), USA (2011), Południowej Afryce (2013), Kolumbii (2014) i Singapurze (2019). Globalne konferencje GRI odbywały się w Amsterdamie w latach 2006, 2008, 2010 i 2016, a od tego czasu skoncentrowano się w większym stopniu na regularnych wydarzeniach regionalnych i wirtualnych.

Na sukces GRI wpłynęło również odpowiednie wyczucie czasu. GRI zostało utworzone w okresie dużej popularności idei społeczeństwa obywatelskiego i społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Zastosowane przez GRI zasady oraz strategia umożliwiły wypracowanie stanu dynamicznej równowagi. Równowaga ta uwzględniała interesy indywidualne i zbiorowe. Czyniła możliwym wyważenie szerokiej partycypacji i skutecznej realizacji celów, współistnienie opracowania ogólnej wizji zmian społecznych ze skutecznym wyznaczaniem i osiąganiem celów instrumentalnych. Pozwalała również na budowanie nowej instytucji przy braku kwestionowania istniejących instytucji i relacji władzy.

Zastosowane przez GRI zasady oraz strategia przyniosły również pewne niezamierzone i negatywne konsekwencje wynikające z przyjętych kompromisów. Równoczesne przedstawianie wytycznych raportowania jako czynnika zmiany w relacjach między potężnymi aktorami społecznymi w obszarze odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju, ale także jako projektu służącego podniesieniu efektywności korporacji doprowadziły do powstania nierealistycznych i niespójnych oczekiwań wśród twórców i użytkowników wytycznych. Unikanie otwartej dyskusji o wartościach i kluczowych przekonaniach nie zmusiło aktorów społecznych do gruntownego przemyślenia założeń i próby ułożenia relacji między nimi. Skutkowało to zdaniem krytyków (Moneva 2006, Kolk 2003, 2004) brakiem istotnego postępu w instytucjonalizacji norm zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności.

Można postawić tezę, że pod pewnymi względami Massie i White z punktu widzenia ACF bardziej zaczęli odgrywać rolę brokerów (pośredników) politycznych niż przedsiębiorców politycznych. Zależało im bardziej na utworzeniu konkretnej instytucji i spopularyzowaniu wytycznych niż na przeforsowaniu własnych przekonań dotyczących kształtu wytycznych.

Standardy GRI (szczególnie ich pierwsze wersje) były krytykowane za bardzo techniczne i redukcjonistyczne podejście bazujące na koncepcji trzech wyników, której modernizację postulował, po pewnym czasie nawet, twórca tej koncepcji, Elkington (2018). W koncepcji Elkingtona trzy wyniki odpowiadają trzem filarom: społecznemu (*People, the social equity bottom line*), środowiskowemu (planetarnemu – *Planet, the environmental bottom line*) i ekonomicznemu, tradycyjnemu zyskowi (*Profit, the economic bottom line*). Redukcjonizm ten zdaniem krytyków prowadził do zerwania z ideą podejścia zintegrowanego, charakterystycznego dla idei zrównoważonego rozwoju na rzecz np. osobnych raportów środowiskowych, społecznych i finansowych. Krytycy zarzucali standardom GRI również zbyt dużą dowolność w kształtowaniu zakresu publikowanych zgodnie ze standardami GRI informacji o zrównoważonym rozwoju. Ich zdaniem GRI była znacznie bardziej skoncentrowana na pozyskaniu dużej liczby podmiotów, nawet powierzchownie stosujących standardy niż na rzeczywistej jakości informacji. Szerzej na temat krytyki standardów (wytycznych) GRI zob. Moneva i in. (2006).

3.2. Cel, typy, zakres i struktura standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju GRI

Cel standardów GRI

Celem sprawozdawczości w kwestii zrównoważonego rozwoju z wykorzystaniem standardów GRI jest zapewnienie przejrzystości w zakresie wkładu organizacji w zrównoważony rozwój lub dążenia do takiego wkładu. GRI definiuje zrównoważony rozwój zgodnie z założeniami raportu WCED *Nasza wspólna przyszłość*

z 1987 r. jako „rozwój, który zaspokaja potrzeby obecnego pokolenia bez ograniczania możliwości zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń”. GRI wskazuje na wiele korzyści związanych ze stosowaniem standardów tej organizacji. Jej zdaniem standardy te umożliwiają podmiotowi wykorzystującemu je standardy publiczne ujawnienie jego najbardziej znaczących wpływów na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym wpływów na prawa człowieka oraz sposobu zarządzania tymi wpływami. Zwiększa to przejrzystość wpływów organizacji i jej odpowiedzialność. Według GRI wymogi na temat ujawniania informacji zawarte w jej standardach umożliwiają podmiotom spójne i wiarygodne raportowanie informacji o swoim wpływie. Zwiększa to globalną porównywalność i jakość raportowanych informacji na temat tego wpływu, co pomaga użytkownikom informacji w dokonywaniu świadomych ocen i podejmowaniu decyzji dotyczących wpływu organizacji i jej wkładu w zrównoważony rozwój.

Standardy GRI bazują na oczekiwaniach dotyczących odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej określonych w dokumentach międzynarodowych o wysokim uznaniu, takich jak:

1. Wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dla przedsiębiorstw wielonarodowych (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011),
2. Wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie należytej staranności (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct, 2018),
3. Wytyczne ONZ na temat biznesu i praw człowieka (United Nations (UN), Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations),
4. Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu (United Nations (UN), Framework Convention on Climate Change (FCCC) Paris Agreement, 2015).

Użytkownicy standardów GRI

GRI identyfikuje dwie główne grupy użytkowników jej standardów. Pierwsza grupa to organizacje, które chcą przekazywać, w sposób uporządkowany, informacje o wkładzie organizacji w zrównoważony rozwój lub dążenia do takiego wkładu prezentując dane o wpływie na ich gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym wpływie na prawa człowieka. GRI określa swoje standardy jako dobro publiczne, ponieważ korzystanie z nich jest bezpłatne. Druga grupa użytkowników standardów GRI to interesariusze tych organizacji i inni potencjalni odbiorcy informacji (np. analitycy, naukowcy). Standard GRI G1 wskazuje na możliwe obszary zastosowania informacji zawartych w raportach zrównoważonego rozwoju opracowanych zgodnie ze standardami GRI. Inwestorzy mogą wykorzystywać przekazane informacje do oceny wpływu organizacji oraz sposobu, w jaki uwzględnia ona zrównoważony

rozwój w swojej strategii i modelu biznesowym. Mogą również wykorzystać te informacje do identyfikacji ryzyka finansowego i możliwości związanych z wpływem organizacji. Naukowcy i analitycy mogą też wykorzystywać zgłoszone informacje do takich celów jak badania lub benchmarking.

Standardy GRI można podzielić na trzy grupy: standardy ogólne/universalne (*universal standards*), standardy tematyczne i standardy sektorowe. Obecnie standardy GRI obejmują trzy standardy ogólne: GRI 1 – Podstawy (*Foundation*), GRI 2 – Ujawnienia ogólne (*General Disclosures*), GRI 3 – Kwestie (tematy) istotne (*material topics*).

Standardy ogólne (uniwersalne)

Standard powszechny GRI 1 składa się z następujących części: wprowadzenia, celów i struktury systemu standardów GRI, kluczowych koncepcji, wymogów raportowania zgodnego ze standardami GRI, zasad raportowania (cech jakościowych informacji) zawartych w sprawozdaniach zgodnych ze standardami GRI, dodatkowych ujawnień, słowniczka (glosariusza), bibliografii z podziałem na dokumenty powszechnie uznawane w społeczności międzynarodowej – tzw. autorytatywne instrumenty (*authoritative instruments*) oraz pozostałe źródła.

Zgodnie z podejściem GRI (*Global Reporting Initiative*), wysokiej rangi dokumenty uznawane w społeczności międzynarodowej (*authoritative instruments*) to powszechnie uznane i oficjalne dokumenty lub instrumenty międzynarodowe, które mają istotne znaczenie dla odpowiedzialności korporacyjnej, zrównoważonego rozwoju i raportowania niefinansowego. Są używane przez GRI jako podstawa do opracowywania standardów raportowania. GRI wykorzystuje te instrumenty jako fundamenty przy opracowywaniu standardów raportowania, aby zapewnić: spójność z międzynarodowymi oczekiwaniami, wiarygodność i uznawalność raportów, odniesienie do zobowiązań korporacyjnych wynikających z prawa międzynarodowego lub uznanych praktyk.

Kluczowe koncepcje standardów GRI

GRI w standardzie GRI G1 wskazuje, że podstawą do stosowania standardów opracowanych przez tę organizację są cztery kluczowe koncepcje: **wpływ (*impact*)**, **kwestie istotne (*material topics*)**, **należyta staranność (*due dilligence*) oraz interesariusze (*stakeholders*)**.

W standardach GRI wpływ odnosi się do skutków, jakie działalność organizacji lub jej relacje biznesowe mają, lub mogą mieć, na gospodarkę, środowisko i ludzi – w tym na prawa człowieka. Wpływ może być rzeczywisty albo potencjalny, negatywny albo pozytywny, krótkotrwały albo długotrwały, zamierzony albo niezamierzony oraz odwracalny albo nieodwracalny. Wpływ oznacza negatywny lub pozytywny wkład organizacji w zrównoważony rozwój. Wpływ organizacji na gospodarkę odnosi się do wpływu na systemy gospodarcze na poziomie lokalnym, krajowym i globalnym. Organizacja może wywierać wpływ na gospodarkę m.in. poprzez swoje praktyki konkurencyjne, praktyki w zakresie zamówień publicznych

oraz podatki i płatności na rzecz rządów. Wpływ organizacji na środowisko odnosi się do wpływu na organizmy żywe i elementy nieożywione, w tym powietrze, ziemię, wodę i ekosystemy. Organizacja może wywierać wpływ na środowisko np. przez wykorzystanie energii, gruntów, wody i innych zasobów naturalnych.

Organizacja może wywierać wpływ na ludzi m.in. poprzez praktyki zatrudnienia (np. wynagrodzenia wypłacane pracownikom), łańcuch dostaw (np. warunki pracy pracowników dostawców) oraz produkty i usługi (np. ich bezpieczeństwo lub dostępność).

GRI podkreśla, że wpływ na gospodarkę, środowisko i ludzi jest powiązany. Wskazuje, że np. pozytywny wpływ organizacji na środowisko może prowadzić do negatywnego wpływu na ludzi i ich podstawowe prawa.

Kwestie (tematy) istotne. GRI wyjaśnia, w standardzie GRI G1, że oddziaływanie organizacji na środowisko, społeczeństwo i gospodarkę jest bardzo szerokie. Dlatego wskazuje, że konieczna jest identyfikacja kwestii istotnych oraz nadanie im priorytetów. Proces określania kwestii istotnych opiera się na bieżącej identyfikacji i ocenie oddziaływań przez organizację. Bieżąca identyfikacja i ocena oddziaływań obejmują współpracę z odpowiednimi interesariuszami i ekspertami oraz powinna być realizowana niezależnie od procesu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Raportowanie zrównoważonego rozwoju jest niezależne od rozważań dotyczących ich skutków finansowych. Dlatego ważne jest, aby organizacja raportowała wszystkie istotne kwestie, które określiła przy użyciu standardów GRI. Kwestie te nie mogą być traktowane jako posiadające niższy priorytet tylko dlatego, że organizacja nie uznała ich za istotne finansowo.

Należyta staranność w standardach GRI jest rozumiana jako proces, w ramach którego organizacja identyfikuje, zapobiega, łagodzi i rozlicza się (*accounts for*) ze sposobów (mechanizmów i działań), za pomocą których radzi sobie z rzeczywistym i potencjalnym negatywnym wpływem na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym wpływem na prawa człowieka. Według GRI sposób, w jaki organizacja jest zaangażowana w negatywne oddziaływania (tj. czy je powoduje bezpośrednio lub przyczynia się pośrednio do ich powstania, czy też oddziaływania te są bezpośrednio związane z jej relacjami biznesowymi), determinuje sposób, w jaki organizacja powinna reagować na te oddziaływania. Określa on również, czy organizacja ma obowiązek zapewnić środki naprawcze lub współpracować w ich zapewnieniu. GRI stwierdza, że podmioty powinny:

- unikać wywoływania lub przyczyniania się do negatywnych wpływów poprzez własną działalność oraz reagować na takie skutki, gdy wystąpią, zapewniając ich naprawę lub współpracując w tym zakresie poprzez uzasadnione procesy;
- w przypadku negatywnych skutków bezpośrednio związanych z działalnością, produktami lub usługami organizacji poprzez jej relacje biznesowe, dążyć do zapobiegania tym skutkom lub ich łagodzenia, nawet jeśli nie przyczyniła się do ich powstania. Organizacja nie jest odpowiedzialna za

zapewnienie środków zaradczych lub współpracę w zakresie naprawy tych skutków, ale może odegrać rolę w tych działaniach.

Jeżeli nie jest możliwe jednoczesne zajęcie się wszystkimi zidentyfikowanymi skutkami dla gospodarki, środowiska i ludzi, organizacja powinna ustalić priorytety w kolejności, w jakiej należy zająć się potencjalnymi negatywnymi skutkami, uwzględniając ich dotkliwość i prawdopodobieństwo wystąpienia. W przypadku potencjalnych negatywnych skutków dla praw człowieka dotkliwość skutku ma pierwszeństwo przed prawdopodobieństwem jego wystąpienia.

Zgodnie ze standardem GRI 1 **interesariusze** to osoby lub grupy, których interesy są lub mogą być dotknięte działaniami organizacji. Typowe kategorie interesariuszy organizacji to partnerzy biznesowi, organizacje społeczeństwa obywatelskiego, konsumenci, klienci, pracownicy i inne osoby realizujące prace na rzecz podmiotu (*employees and other workers*), rządy, społeczności lokalne, organizacje pozarządowe, akcjonariusze i inni inwestorzy, dostawcy, związki zawodowe oraz grupy szczególnie wrażliwe.

W standardach GRI interes (lub „udział”) (*interest or stake*) oznacza coś, co ma wartość dla osoby lub grupy i na co mogą mieć wpływ działania organizacji. Interesariusze mogą mieć więcej niż jeden udział. Nie wszystkie interesy mają jednakowe znaczenie i nie wszystkie muszą być traktowane jednakowo. Prawa człowieka mają szczególny status jako uprawnienia przysługujące wszystkim ludziom na mocy prawa międzynarodowego. Najbardziej dotkliwy wpływ, jaki organizacja może wywrzeć na ludzi, to negatywny wpływ na prawa człowieka. Działalność organizacji może mieć negatywny lub pozytywny wpływ na interesy zainteresowanych grup. Interesariusze nie zawsze mają bezpośredni związek z organizacją. Na przykład osoby wykonujące pracę w łańcuchu dostaw podmiotu mogą również być jej interesariuszami lub mogą istnieć osoby lub grupy mieszkające w pewnej odległości od miejsca działalności podmiotu, na które ta działalność może mieć lub potencjalnie mieć wpływ. Osoby te mogą nie być świadome, że są interesariuszami danej organizacji, zwłaszcza jeśli nie odczuły jeszcze wpływu jej działalności. Organizacja powinna zidentyfikować interesy tych i innych interesariuszy, którzy nie są w stanie wyrazić swoich opinii (np. przyszłe pokolenia). Angażowanie interesariuszy pomaga organizacji zidentyfikować i zarządzać jej negatywnym i pozytywnym wpływem. Nie wszystkie działania organizacji będą miały wpływ na wszystkich interesariuszy. Organizacja powinna zidentyfikować interesariuszy, których interesy należy uwzględnić w związku z konkretnym działaniem (tj. „istotnych interesariuszy”). W przypadku gdy bezpośrednie zaangażowanie wszystkich istotnych interesariuszy jest niemożliwe, organizacja może nawiązać współpracę z wiarygodnymi przedstawicielami interesariuszy lub organizacjami pełniącymi ich funkcję (np. organizacjami pozarządowymi, związkami zawodowymi). Oprócz angażowania interesariuszy organizacja może konsultować się z ekspertami w określonych kwestiach lub kontekstach (np. naukowcami, organizacjami pozarządowymi) w celu uzyskania porady dotyczącej identyfikacji i zarządzania swoim wpływem. Czasami konieczne jest rozróżnienie między interesariuszami, których interesy zostały

naruszone (tj. „interesariusze poszkodowani”), a tymi, których interesy nie zostały jeszcze naruszone, ale mogą potencjalnie zostać naruszone (tj. „interesariusze potencjalnie poszkodowani”).

Wymogi raportowania zgodnego ze standardami GRI

Standard GRI G1 wskazuje na konieczność spełnienia dziewięciu głównych wymogów, żeby można uznać, że sprawozdanie jest zgodne ze standardami GRI. Wymogi te obejmują:

1. Zastosowanie zasad raportowania GRI (cech jakościowych), tj. trafności, przejrzystości, porównywalności, kontekstu zrównoważonego rozwoju, terminowości, weryfikowalności (*accuracy, balance, clarity, comparability, sustainability context, timeliness, verifiability*),
2. Przedstawienie informacji wymaganych według standardu GRI 2: Informacje ogólne 2021,
3. Określenie kwestii istotnych,
4. Przedstawienie informacji ujawnionych w GRI 3: Kwestie Istotne 2021,
5. Przedstawienie ujawnień dla każdej istotnej kwestii zgodnie ze standardami tematycznymi GRI,
6. Podanie powodów pominięcia ujawnianych informacji i wymogów, których podmiot nie może spełnić,
7. Opublikowanie indeksu treści GRI (GRI content index),
8. Przedstawienie oświadczenia o wykorzystaniu standardów GRI,
9. Powiadomienie GRI o sporządzeniu sprawozdania zgodnego z GRI.

Sprawozdania opracowane zgodnie z wymienionymi dziewięcioma zasadami można uznać za zbieżne ze standardami GRI.

Standard GRI 2

Standard GRI 2 zgodnie z nazwą zawiera ogólne wymogi odnośnie do podstawowych informacji o organizacji sporządzającej sprawozdanie według GRI. Wymagania te obejmują pięć głównych obszarów:

1. Organizacja i praktyki sprawozdawcze (*organization and its reporting practices*),
2. Działalność i pracownicy (*activities and workers*),
3. Zarządzanie i nadzór (*governance*),
4. Strategia, polityka i sposoby postępowania (*strategy, policies and practices*),
5. Zaangażowanie interesariuszy.

Opis poszczególnych wymagań składa się z następujących części zakresu samego wymagania (*requirements*) oraz wskazówek (*guidance*):

- wymaganie wskazuje, co jednostka musi zrobić (*shall*),
- wskazówki zawierają dodatkowy opis, jak jednostka może spełnić wymagania,
- standard zawiera słowniczek (glosariusz) i bibliografię z podziałem na dokumenty powszechnie uznawane w społeczności międzynarodowej oraz pozostałe źródła.

Listę wymogów w zakresie ujawnień zawarto w tabeli 9.

Tabela 9. Wykaz wymogów w zakresie ujawnień wynikających ze standardu GRI 2

Obszar	Numer ujawnienia
Organizacja i praktyki sprawozdawcze	Ujawnienie 2-1 Podstawowe dane organizacyjne
	Ujawnienie 2-2 Podmioty objęte raportem zrównoważonego rozwoju
	Ujawnienie 2-3 Okres sprawozdawczy, częstotliwość i informacje kontaktowe
	Ujawnienie 2-4 Korekty informacji
	Ujawnienie 2-5 Weryfikacja zewnętrzna
Działalność i pracownicy	Ujawnienie 2-6 Działalność, łańcuch wartości i inne relacje biznesowe
	Ujawnienie 2-7 Pracownicy
	Ujawnienie 2-8 Osoby wykonujące pracę na rzecz jednostki niebędący pracownikami
Zarządzanie i nadzór	Ujawnienie 2-9 Struktura i skład organów zarządczych i nadzorczych
	Ujawnienie 2-10 Nominacja i wybór organów zarządczych i nadzorczych
	Ujawnienie 2-11 Przewodniczący organów zarządczych i nadzorczych
	Ujawnienie 2-12 Rola najwyższych organów zarządczych i nadzorczych w nadzorowaniu zarządzania wpływem
	Ujawnienie 2-13 Delegowanie odpowiedzialności za zarządzanie wpływami
	Ujawnienie 2-14 Rola najwyższych organów zarządczych i nadzorczych w sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju
	Ujawnienie 2-15 Konflikt interesów
	Ujawnienie 2-16 Komunikacja w sprawie kluczowych zgłoszonych kluczowych problemów (<i>critical concerns</i>)
	Ujawnienie 2-17 Zbiorowa wiedza najwyższych organów zarządczych i nadzorczych
	Ujawnienie 2-18 Ocena wyników najwyższych organów zarządczych i nadzorczych
	Ujawnienie 2-19 Polityka wynagrodzeń
	Ujawnienie 2-20 Proces ustalania wynagrodzeń
	Ujawnienie 2-21 Relatywne wskaźniki całkowitych rocznych wynagrodzeń

Tab. 9 (cd.)

Obszar	Numer ujawnienia
Strategia, polityka i sposoby postępowania	Ujawnienie 2–22 Oświadczenie o strategii zrównoważonego rozwoju
	Ujawnienie 2–23 Zobowiązania w zakresie kluczowych polityk postępowania w biznesie
	Ujawnienie 2–24 Wdrażanie zobowiązań w zakresie kluczowych polityk postępowania w biznesie
	Ujawnienie 2–25 Procesy mające na celu zaradzenie negatywnym wpływom
	Ujawnienie 2–26 Mechanizmy uzyskiwania porad i zgłaszania negatywnych wpływów w zakresie kluczowych polityk postępowania w biznesie
	Ujawnienie 2–27 Zgodność z przepisami prawa i regulacjami
	Ujawnienie 2–28 Członkostwo w stowarzyszeniach
Zaangażowanie interesariuszy	Ujawnienie 2–29 Podejście do zaangażowania interesariuszy
	Ujawnienie 2–30 Układy zbiorowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: GRI 2 (2021, s. 3–4).

GRI w standardzie GRI 2 zwraca uwagę, że rozumienie najwyższych organów zarządczych i nadzorczych jest uzależnione od systemu prawnego obowiązującego w danym kraju i wynikających z nich systemów ładu korporacyjnego. Wskazuje przy tym, że w niektórych krajach systemy ładu korporacyjnego nadzór i zarządzanie są rozdzielone i składają się z dwóch organów: zarządu i rady nadzorczej. W takich przypadkach oba szereble są objęte definicją najwyższego organu zarządzającego. GRI odnosi się również do kluczowych zgłoszonych kluczowych problemów (*critical concerns*). Obejmują one kwestie potencjalnego i rzeczywistego negatywnego wpływu organizacji na interesariuszy, zgłoszone za pośrednictwem mechanizmów rozpatrywania skarg i podobnych procedur. Obejmują one również problemy zidentyfikowane za pomocą innych mechanizmów, dotyczące postępowania organizacji w ramach jej działalności operacyjnej i relacji biznesowych.

Standardy tematyczne

Standardy tematyczne GRI zostały pogrupowane w trzy grupy, odnoszące się do trzech podstawowych obszarów wpływu:

- 2XX – standardy ekonomiczne,
- 3XX – standardy środowiskowe,
- 4XX – standardy społeczne.

Pełną listę obecnie obowiązujących standardów tematycznych GRI zawiera tabela 10.

Tabela 10. Wykaz standardów tematycznych GRI

Nazwa polska	Nazwa angielska
GRI 201 Wyniki ekonomiczne	GRI 201 Economic Performance
GRI 202 Obecność na rynku	GRI 202 Market Presence
GRI 203 Pośredni wpływ ekonomiczny	GRI 203 Indirect Economic Impacts
GRI 204 Praktyki zakupowe	GRI 204 Procurement Practices
GRI 205 Przeciwdziałanie korupcji	GRI 205 Anti-corruption
GRI 206 Zachowania antykonkurencyjne	GRI 206 Anti-competitive Behavior
GRI 207 Podatki	GRI 207 Tax
GRI 301 Materiały	GRI 301 Materials
GRI 302 Energia	GRI 302 Energy
GRI 303 Woda i ścieki	GRI 303 Water and Effluents
GRI 304 Bioróżnorodność	GRI 304 Biodiversity
GRI 305 Emisje	GRI 305 Emissions
GRI 306 Ścieki i odpady	GRI 306 Effluents and Waste
GRI 306 Odpady	GRI 306 Waste
GRI 308 Ocena środowiskowa dostawców	GRI 308 Supplier Environmental Assessment
GRI 401 Zatrudnienie	GRI 401 Employment
GRI 403 Bezpieczeństwo i higiena pracy	GRI 403 Occupational Health and Safety
GRI 404 Szkolenia i edukacja	GRI 404 Training and Education
GRI 405 Różnorodność i równość szans	GRI 405 Diversity and Equal Opportunity
GRI 406 Niedyskryminacja	GRI 406 Non-discrimination
GRI 407 Wolność zrzeszania się i rokowań zbiorowych	GRI 407 Freedom of Association and Collective Bargaining
GRI 408 Praca dzieci	GRI 408 Child Labor
GRI 409 Praca przymusowa lub obowiązkowa	GRI 409 Forced or Compulsory Labor
GRI 410 Praktyki w zakresie bezpieczeństwa	GRI 410 Security Practices
GRI 411 Prawa ludności rdzennej	GRI 411 Rights of Indigenous Peoples

Tab. 10 (cd.)

Nazwa polska	Nazwa angielska
GRI 413 Społeczności lokalne	GRI 413 Local Communities
GRI 414 Ocena społeczna dostawców	GRI 414 Supplier Social Assessment
GRI 415 Polityka publiczna	GRI 415 Public Policy
GRI 416 Zdrowie i bezpieczeństwo klientów	GRI 416 Customer Health and Safety
GRI 417 Marketing i etykietowanie	GRI 417 Marketing and Labeling
GRI 418 Prywatność klientów	GRI 418 Customer Privacy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: GRI 1 Podstawy (2021).

Standardy tematyczne mają strukturę podobną do standardu powszechnego GRI 2.

Opis poszczególnych wymagań składa się z następujących części zakresu samego **wymagania** (*requirements*), **rekomendacji** (*recommendations*) oraz **wskazówek** (*guidance*). Wymagania wskazują, co jednostka musi zrobić/ujawnić (*shall*). Przykładową listę wymagań ujawnień dla standardu GRI 305 Emisje prezentuje tabela 11. **Rekomendacje** zawierają zalecenia dotyczące sposobu postępowania przez organizację w procesie opracowania ujawnień. **Wskazówki** prezentują dodatkowe wyjaśnienia na możliwe sposoby spełnienia wymagań. Każdy standard tematyczny zawiera słowniczek (glosariusz) i bibliografię z podziałem na dokumenty powszechnie uznawane w społeczności międzynarodowej oraz pozostałe źródła.

Tabela 11. Wymagania ujawnień ze standardu GRI 305 Emisje

Numer ujawnienia	Ujawnienie
305-1	Emisje gazów cieplarnianych bezpośrednie (Zakres 1)
305-2	Emisje gazów cieplarnianych pośrednie z energii (Zakres 2)
305-3	Inne pośrednie emisje gazów cieplarnianych (Zakres 3)
305-4	Intensywność emisji gazów cieplarnianych
305-5	Redukcja emisji gazów cieplarnianych
305-6	Emisje substancji zubożających warstwę ozonową
305-7	Tlenki azotu (NOx), tlenki siarki (SOx) i inne istotne emisje do powietrza

Źródło: opracowanie własne na podstawie: GRI 305 Emisje.

Wskazówki do ujawnienia 305-1 odnoszą się głównie do metod obliczania emisji gazów cieplarnianych. Jako pożądane wskazują metody obliczania bezpośrednich emisji gazów cieplarnianych (GHG) w zakresie 1 mogą obejmować bezpośredni pomiar zużycia energii (np. węgla lub gazu) lub strat (np. uzupełnień

czynnika chłodniczego), które przelicza się na emisje GHG wyrażone w ekwiwalencie CO₂. Jako dopuszczalne metody obliczania bezpośrednich emisji gazów cieplarnianych standard GRI 305 wskazuje także bilans masowy, obliczenia oparte na danych specyficznych dla danego obiektu (np. analiza składu paliwa), dane publikowane, takie jak czynniki emisji czy wskaźniki Potencjału Tworzenia Efektu Cieplarnianego (*Global Warming Potential*, GWP), a także bezpośrednie pomiary emisji przy użyciu urządzeń pomiarowych online. GRI 305 dopuszcza, w sytuacji braku danych referencyjnych, wykorzystanie obliczeń szacunkowych. W przypadku stosowania obliczeń szacunkowych podmiot powinien podać założenia, na których bazował. Wskazówki GRI odnoszą się również do zagadnień związanych z przeliczeniami emisji z lat wcześniejszych. GRI zaleca stosowanie podejścia zgodnego z *GHG Protocol Corporate Standard* oraz ujęcie czynników emisji pochodzących z obowiązkowych wymogów sprawozdawczych, dobrowolnych ram raportowania lub od organizacji branżowych. GRI wskazuje również, że wartości wskaźnika GWP zmieniają się wraz z postępem badań naukowych. Na potrzeby międzynarodowych negocjacji w ramach Protokołu z Kioto wykorzystuje się wartości GWP z Drugiego Raportu IPCC, jednak organizacja może stosować również najnowsze wskaźniki z najnowszych raportów IPCC, o ile podejście to nie jest sprzeczne uregulowaniami prawnymi.

Standardy sektorowe

Standardy sektorowe GRI mają na celu ujęcie specyficznych wpływów i ryzyk charakterystycznych dla danego sektora, np. wydobywczego czy rolniczego. Różne sektory mogą mieć pewne szczególne, wspólne kwestie istotne. Takimi szczególnie, wspólnymi kwestiami istotnymi będą np. w rolnictwie – zużycie wody, a w energetyce – emisje. W standardach sektorowych wskazane są zagadnienia związane ze zrozumieniem kontekstu organizacji przez pryzmat działań, relacji biznesowych i zrównoważonego rozwoju.

Obecnie standardy sektorowe obejmują:

GRI 11 Sektor ropy naftowej i gazu

GRI 12 Sektor węglowy

GRI 13 Sektory: rolnictwo, akwakultura i rybołówstwo.

Standardy sektorowe składają się z wprowadzenia, charakterystyki sektora, listy kwestii, które są potencjalnie/prawdopodobnie istotne dla sektora (zob. tabela 12). Standardy sektorowe wskazują, do jakich sektorów mają zastosowanie, odnosząc się do powszechnie stosowanych klasyfikacji statystycznych, takich jak *Global Industry Classification Standard* (GICS), *Industry Classification Benchmark* (ICB), *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities* (ISIC), *Sustainable Industry Classification System* (SICS).

Charakterystyka sektora wskazuje na podstawowe działania (rodzaje działalności) oraz relacje biznesowe, które są dla niego charakterystyczne. W charakterystyce sektora przedstawiona jest również relacja między danym sektorem a zrównoważonym rozwojem dzisiaj i w przyszłości.

Tabela 12. Kwestie istotne ze standardu GRI 11 z odniesieniami do celów zrównoważonego rozwoju

Numer kwestii	Kwestia	Odniesienie do celów zrównoważonego rozwoju
11.1	Emisje gazów cieplarnianych (GHG)	13, 14
11.2	Adaptacja klimatyczna, odporność i transformacja	1, 7, 8, 9, 12, 13
11.3	Emisje do powietrza	3, 11, 14, 15
11.4	Różnorodność biologiczna	6, 12, 14, 15
11.5	Odpady	3, 12, 14, 15
11.6	Woda i ścieki	6, 12, 14, 15
11.7	Zamknięcie i rekultywacja	4, 8, 11
11.8	Integralność aktywów i zarządzanie incydentami krytycznymi	11
11.9	Zdrowie i bezpieczeństwo pracy	3, 8
11.10	Praktyki zatrudnienia	1, 4, 5, 8, 10
11.11	Zakaz dyskryminacji i równość szans	4, 5, 8, 10
11.12	Praca przymusowa i nowoczesne niewolnictwo	8, 16
11.13	Wolność zrzeszania się i negocjacje zbiorowe	8, 16
11.14	Wpływy ekonomiczne	1, 5, 8, 9, 10, 16
11.15	Spółeczności lokalne	1, 3, 5, 6, 16
11.16	Prawa do ziemi i zasobów	1, 2, 11, 16
11.17	Prawa ludności rdzennej	1, 3, 5, 11, 16
11.18	Konflikty i bezpieczeństwo	16
11.19	Zachowania antykonkurencyjne	16
11.20	Przeciwdziałanie korupcji	12, 16
11.21	Płatności na rzecz rządów	1, 12, 16, 17
11.22	Polityka publiczna	16

Źródło: opracowanie własne na podstawie: GRI 2, s. 3–4.

W momencie opracowania monografii GRI pracowała nad kolejnymi standardami sektorowymi dla sektorów finansowych – bankowego, rynków finansowych oraz ubezpieczeniowego. Proces zbierania uwag od opinii publicznej zakończył się 31 maja 2025 r., a zakończenie prac nad standardami planowane jest na drugi kwartał 2026 r.

3.3. Cechy jakościowe informacji (zasady raportowania) według GRI

GRI nie używa wprost pojęcia cech jakościowych informacji jednak definiuje odpowiadające im zasady raportowania (*reporting principles*). W obecnej wersji standardów GRI wyodrębniło następujące zasady raportowania: trafność (*accuracy*), wyważenie (*balance*), jasność/przejrzystość (*clarity*), porównywalność (*comparability*), kompletność (*completeness*) kontekst zrównoważonego rozwoju (*sustainability context*), terminowość (*timeliness*) sprawdzalność (*verifiability*). Sposób rozumienia tych cech został opisany poniżej. Warto zwrócić uwagę, iż GRI, w odróżnieniu od ISSB i EFRAG, nie posługuje się cechą przydatności, choć odnosi się do cechy użyteczności. Cecha użyteczności została przywołana w kontekście terminowości przy wskazaniu, że informacje o zrównoważonym rozwoju powinny zostać dostarczona na tyle szybko, żeby użytkownicy mogli wykorzystać je w procesie podejmowania decyzji.

Trafność (*accuracy*)

Sformułowana przez GRI zasada (cecha) trafności oznacza wymaganie, aby jednostka przedstawiała informacje prawdziwe i wystarczająco szczegółowe, by umożliwić ocenę jej wpływu w obszarze zrównoważonego rozwoju. Trafność zależy od rodzaju danych – w przypadku danych ilościowych kluczowe są metody ich zbierania, opracowywania i analizy, natomiast dla danych jakościowych istotny jest poziom szczegółowości i zgodność z dostępnymi dowodami. Użytkownicy informacji muszą otrzymać wystarczająco szczegółowe dane, by móc dokonać trafnej oceny wpływu organizacji. Organizacja powinna więc zadbać, aby dane jakościowe były zgodne z dowodami i innymi informacjami, jasno wskazywać, które dane podlegały pomiarowi oraz dokładnie opisać sposoby pomiarów i kalkulacji. Opis danych powinien umożliwiać odtwarzalność, czyli powtórzenie pomiarów i kalkulacji w taki sposób, żeby otrzymać te same wyniki. Zgodnie z wymogami GRI organizacje powinny zapewnić takie dane, w których margines błędu (niepewność pomiaru), nie zniekształca wniosków wyciąganych przez użytkowników sprawozdań. Organizacje powinny również wyraźnie oznaczać dane szacunkowe, opisując przyjęte założenia, techniki i ograniczenia zastosowanych oszacowań (GRI 1, 2021, s. 20). Tak zdefiniowana dokładność zbliżona jest do cechy dokładności w standardach ESRS 1 i MSFF S1.

Wyważenie (*balance*)

Zasada (cecha) wyważenia oznacza wymaganie, aby organizacja przedstawiała informacje w sposób bezstronny, rzetelnie ukazując zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki swojej działalności. Oznacza to, że dane powinny umożliwiać obserwację zmian wpływu – zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych, z roku na rok. Jednostka powinna wyraźnie oddzielać fakty od ich interpretacji oraz nie

pomijać istotnych informacji o negatywnych skutkach swojej działalności. Podmiot nie powinien nadmiernie eksponować pozytywnych aspektów ani prezentować informacji w sposób, który mógłby wprowadzać użytkowników informacji w błąd lub wpływać na ich oceny w nieuzasadniony sposób. Tak zdefiniowane wyważenie zbliżone jest do cechy neutralności w standardach ESRS 1 i MSFF S1.

Jasność/przejrzystość (*clarity*)

Spełnienie zasady (cechy) przejrzystości oznacza, że organizacja powinna przekazywać informacje w sposób zrozumiały dla użytkowników sprawozdań (*in a way that is accessible and understandable*). W związku z tym jednostka powinna uwzględniać potrzeby i ograniczenia użytkowników sprawozdań wynikające z ich zdolności, umiejętności językowych, dostępu do technologii. GRI wskazuje, że informacje powinny być łatwe do odnalezienia, np. dzięki zastosowaniu spisów treści, map lub odnośników. GRI zakłada, że treść raportów powinna być zrozumiała dla osób mających podstawową wiedzę o podmiocie i jego działalności. GRI zaleca, aby unikać skrótów, terminów technicznych i żargonu, a jeśli są one konieczne, należy je wyjaśniać w odpowiednich miejscach lub słowniczku. GRI zaleca zwięzłość oraz agregowanie danych, tam gdzie to możliwe, bez utraty istotnych szczegółów. Pomocne w zwiększeniu czytelności są grafiki i zestawienia danych w przejrzystych tabelach (GRI 1, 2021, s. 21). Tak zdefiniowana przejrzystość zbliżona jest do cechy przejrzystości/jasności w standardach ESRS 1 i MSFF S1, przy czym w tych standardach przejrzystość/jasność stanowi element cechy zrozumiałości.

Porównywalność (*comparability*)

Spełnienie cechy (zasady) porównywalności oznacza, że jednostka powinna gromadzić i prezentować informacje o wpływie w sposób spójny. Dzięki temu ma być możliwa analiza zmian wpływu organizacji wraz z upływem czasu oraz porównanie tego wpływu z wpływem innych podmiotów. Przestrzeganie tej zasady pozwala użytkownikom sprawozdań, ocenić bieżący wpływ w relacji do celów przyjętych przez jednostkę. Ułatwia to również zewnętrzne oceny porównawcze, podejmowanie decyzji inwestycyjnych, czy działania rzecznicze, ukierunkowane na zmianę postępowania organizacji. W tym celu jednostka powinna przedstawiać dane za bieżący okres oraz co najmniej dwa wcześniejsze okresy, korzystać z uznanych międzynarodowych jednostek miary i standardowych współczynników przeliczeniowych, stosować jednolite metody pomiaru i obliczeń oraz prezentować dane w sposób. Oznacza to również prezentację zarówno wartości bezwzględnych, jak i wskaźników względnych, wraz z odpowiednimi objaśnieniami. Konieczne jest także dostarczanie informacji kontekstowych, takich jak wielkość organizacji, jej lokalizacja geograficzna, które pomagają zrozumieć różnice we wpływach różnych podmiotów. Jeśli zmienia się sposób raportowania lub metodologia, należy przedstawić skorygowane dane historyczne lub – w przypadku ich braku – odpowiednio wyjaśnić zmiany w celu właściwej interpretacji danych bieżących (GRI 1, 2021, s. 21–22). Tak zdefiniowana porównywalność zbliżona jest do cechy porównywalności w standardach ESRS 1 i MSFF S1.

Kompletność (*completeness*)

Sformułowana przez GRI zasada (cecha) kompletności oznacza, że jednostka powinna przedstawić informacje wystarczające do przeprowadzenia oceny jej wpływu w danym okresie sprawozdawczym. Tym samym podmiot powinien uwzględnić wszystkie działania, zdarzenia i wpływy, które miały miejsce w tym czasie, również te, które obecnie wydają się generować niewielkie oddziaływanie, ale mogą prowadzić do kumulatywnych, nieodwracalnych skutków w przyszłości – np. w przypadku emisji zanieczyszczeń trwałych i kumulujących się. Jednostka nie powinna pomijać żadnych danych, które są istotne dla zrozumienia jej wpływu. Jeśli organizacja składa się z kilku podmiotów, powinna jasno określić, w jaki sposób dane zostały zebrane i połączone. W sytuacji gdy dane są niedostępne lub niekompletne, a standard dopuszcza ich pominięcie, jednostka musi podać przyczynę tego braku, określając przy tym, które elementy danych są niepełne – np. wskazując, których jednostek organizacyjnych dotyczą braki (GRI 1, 2021, s. 22). Cecha kompletności została sformułowana w bardzo podobny sposób we wszystkich trzech standardach będących przedmiotem analizy w monografii.

Kontekst zrównoważonego rozwoju (*sustainability context*)

Sformułowana przez GRI zasada (cecha) kontekstu zrównoważonego rozwoju oznacza, że jednostka powinna przedstawiać informacje o swoich wpływach w szerszym kontekście celów i wyzwań związanych ze zrównoważonym rozwojem. Dla osiągnięcia tej cechy podmiot powinien korzystać z wiarygodnych danych i uznanych wskaźników, takich jak ustalenia naukowe czy porozumienia międzynarodowe, aby przedstawić swoje oddziaływanie na środowisko, społeczeństwo i gospodarkę. Zgodnie ze standardem GRI 1 należy prezentować informacje w odniesieniu do globalnych celów, np. porozumienia paryskiego w sprawie redukcji emisji gazów cieplarnianych, a także do oczekiwań społecznych i standardów odpowiedzialnego prowadzenia działalności, takich jak wytyczne OECD czy zasady ONZ. W przypadku działania w różnych lokalizacjach, organizacja powinna uwzględnić kontekst lokalny, np. raportując zużycie wody w odniesieniu do lokalnych zasobów i ich trwałości (GRI 1, 2021, s. 22). Przedstawiając zasadę kontekstu zrównoważonego rozwoju, GRI wskazuje, że jest ona kluczowa dla określenia i raportowania kwestii istotnych dla organizacji, zgodnie ze standardem GRI 3. Cecha kontekstu zrównoważonego rozwoju jest specyficzna dla standardów GRI.

Terminowość (*timeliness*)

Zgodnie z zasadą terminowości jednostka powinna publikować informacje w regularnych odstępach czasu i udostępniać je na tyle szybko po zakończeniu okresu sprawozdawczego, by użytkownicy mogli wykorzystać je w procesie podejmowania decyzji. Według GRI użyteczność informacji (*information usefulness*) jest ściśle związana z jej dostępnością w odpowiednim czasie. Warto zauważyć, że GRI nie definiuje wprost cechy użyteczności informacji. GRI podkreśla jednak, że jednostka powinna uzyskać równowagę między szybkością publikacji a jakością informacji,

która musi spełniać wymagania pozostałych zasad raportowania. Ważne jest również zachowanie spójności w długości okresów sprawozdawczych oraz jednoznaczne wskazanie, jakiego czasu dotyczą prezentowane dane. Standard GRI 1 sugeruje także, aby harmonizować terminy raportowania w obszarze zrównoważonego rozwoju z innymi rodzajami raportów, np. sprawozdaniami finansowymi (GRI 1, 2021, s. 23).

Sprawdzalność (*verifiability*)

Zasada (cecha) sprawdzalności oznacza, że jednostka powinna realizować proces zbierania, rejestrowania, opracowywania i analizowania informacji w taki sposób, aby możliwa była ocena ich jakości. Kluczowe dla osiągnięcia tej cechy jest to, aby raportowane dane mogły zostać zweryfikowane – zarówno pod względem zgodności z rzeczywistością, jak i zgodności z zasadami (cechami) raportowania. Podmiot powinien wdrożyć odpowiednie mechanizmy kontroli wewnętrznej i prowadzić dokumentację w sposób umożliwiający przegląd przez osoby trzecie, takie jak audytorzy wewnętrzni lub zewnętrzni. Powinien również dokumentować procesy decyzyjne związane z raportowaniem zrównoważonego rozwoju, tak aby możliwe było zbadanie kluczowych decyzji. W przypadku zastosowania systemów IT do celów raportowania, powinny one zostać zaprojektowane w taki sposób, aby możliwa była ich kontrola w ramach zewnętrznej weryfikacji. Jednostka powinna być w stanie wskazać pierwotne źródła danych pozwalające na ocenę dokładności danych w granicach dopuszczalnego błędu. Nie należy uwzględniać informacji, które nie są poparte dowodami, chyba że są istotne dla zrozumienia wpływu organizacji. W przypadku niepewności związanych z prezentowanymi danymi, należy je jasno wyjaśnić (GRI 1, 2021, s. 23).

3.4. Podejście do istotności w standardach GRI

Podejście do istotności i jej definicja, opracowane przez GRI, ewoluowały wraz z upływem czasu. Po raz pierwszy definicja istotności została ujęta w wytycznych GRI 3 z roku 2006. Zgodnie z nią: „Informacje zawarte w raporcie powinny obejmować kwestie (tematy) i wskaźniki, które odzwierciedlają istotny wpływ organizacji na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo lub które mogą mieć istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy” (GRI G3, s. 8).

Ponadto wytyczne GRI G3 zawierały objaśnienie: „Organizacje mają do czynienia z szerokim zakresem kwestii (tematów), o których mogą informować. Istotne tematy i wskaźniki to takie, które można uznać za ważne dla odzwierciedlenia wpływu organizacji na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo lub dla wywierania wpływu na decyzje interesariuszy, a zatem potencjalnie zasługują na uwzględnienie w raporcie. Istotność to próg, przy przekroczeniu którego dana kwestia lub wskaźnik staje się na tyle ważny, że należy o nim poinformować. Po przekroczeniu tego progu nie wszystkie istotne tematy będą miały jednakowe znaczenie, a nacisk w raporcie powinien odzwierciedlać względną ważność tych istotnych tematów i wskaźników”.

Definicja ta i objaśnienie zostały utrzymane w wytycznych GRI G3.1 z 2011 r. choć graficznie zmieniono jej prezentację graficzną wyodrębniając dwa punkty:

„Informacje zawarte w raporcie powinny obejmować kwestie (tematy) i wskaźniki, które:

- odzwierciedlają istotny wpływ organizacji na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo lub,
- które mogą mieć istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy” (GRI G3.1, s. 8).

Definicja istotności w wytycznych GRI G4 była bardzo podobna do wcześniejszych definicji, jednak słowo „tematy/kwestie” zostało zastąpione słowem „aspekty”: „Raport powinien obejmować aspekty, które: odzwierciedlają istotny wpływ organizacji na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo; lub mają istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy” (GRI 4, s. 17). Warto również zauważyć, że istotność została włączona do zasad definiowania jakości raportu zrównoważonego rozwoju (*principles for defining report quality*).

Od momentu zmiany wytycznych na standardy GRI przestało koncentrować się i definiować samą istotność, a skoncentrowało się na pojęciu kwestii (tematów) istotnych oraz procesie ustalania tych kwestii. Bieżąca wersja standardów zawiera następującą definicję kwestii istotnych: „Istotne kwestie to kwestie, które odzwierciedlają najważniejsze oddziaływanie organizacji na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym wpływ na ich prawa człowieka” (Standard GRI 3, 2021, s. 26).

W obowiązującym standardzie GRI 3 został szczegółowo opisany proces ustalania kwestii istotnych. Proces ten składa się z czterech etapów:

1. zrozumienia kontekstu funkcjonowania organizacji,
2. zidentyfikowania rzeczywistych i potencjalnych wpływów,
3. oceny znaczenia (*significance*) wpływów,
4. ustalenia priorytetów dla najbardziej znaczących wpływów z punktu widzenia sprawozdawczości.

Pierwsze trzy etapy procesu określania istotnych tematów dotyczą bieżącej identyfikacji i oceny wpływu organizacji. Na tych etapach organizacja regularnie identyfikuje i ocenia swój wpływ w ramach codziennej działalności oraz podczas współpracy z interesariuszami i ekspertami.

Na etapie **zrozumienia kontekstu** organizacja powinna przeanalizować swoją działalność, relacje biznesowe, rozumienie zrównoważonego rozwoju oraz krąg interesariuszy. Analiza działalności obejmuje takie zagadnienia, jak misja, wartości, model biznesu, strategie, rodzaj prowadzonej działalności, lokalizacje, w których organizacja prowadzi działalność, oferowane produkty i usługi, sektory, w których działa i ich specyfikę, własne zasoby pracownicze i osoby wykonujące pracę na rzecz jednostki jako podwykonawcy, pracownicy tymczasowi czy wolontariusze. W ramach relacji biznesowych podmiot powinien przeanalizować swoich bezpośrednich partnerów biznesowych (z uwzględnieniem ich lokalizacji), a także jednostki w łańcuchu wartości, typ relacji i umów z partnerami, rodzaj działalności świadczonej przez partnerów. W ramach analizy interesariuszy jednostka

powinna sporządzić kompletną listę osób i grup, których interesy są lub mogą być dotknięte działaniami organizacji. GRI wskazuje na następujące typowe kategorie interesariuszy: organizacje partnerów biznesowych, organizacje społeczeństwa obywatelskiego, konsumentów, klientów, pracowników, rządy, społeczności lokalne, organizacje pozarządowe, akcjonariuszy i innych inwestorów, dostawców, związki zawodowe oraz szczególnie wrażliwe grupy społeczne. Organizacja może dodatkowo rozróżnić osoby i grupy, których prawa człowieka są lub mogą być naruszane, oraz osoby i grupy mające inne interesy. Organizacja powinna starać się zrozumieć obawy swoich interesariuszy, konsultując się z nimi bezpośrednio w sposób uwzględniający bariery językowe i inne potencjalne przeszkody, np. różnice kulturowe, nierówności płci i władzy, podziały w społeczności.

Dla zrozumienia kontekstu zrównoważonego rozwoju organizacja powinna przeanalizować wyzwania gospodarcze, środowiskowe, związane z prawami człowieka i inne wyzwania społeczne na poziomie lokalnym, regionalnym i globalnym związane z sektorami działalności organizacji oraz położeniem geograficznym jej działalności i relacjami biznesowymi (np. zmiany klimatu, brak egzekwowania prawa, ubóstwo, konflikty polityczne, niedobór wody). Jako przydatne w takiej analizie GRI wskazuje na przykładowe dokumenty powszechnie uznawane w społeczności międzynarodowej, takie jak:

- Trójstronna deklaracja zasad dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej opracowana przez Międzynarodową Organizację Pracy (ILO);
- Wytyczne dla przedsiębiorstw wielonarodowych OECD;
- Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu (FCCC) porozumienie paryskie;
- Wytyczne dotyczące biznesu i praw człowieka ONZ;
- Międzynarodowa Karta Praw Człowieka ONZ.

W drugim etapie procesu ustalenia kwestii istotnych jednostka identyfikuje swoje rzeczywiste i potencjalne wpływy na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym wpływ na prawa człowieka, w ramach wszystkich działań i relacji biznesowych podmiotu. GRI objaśnia, że wpływ rzeczywisty to taki, który już miał miejsce, a potencjalny wpływ to taki, które może wystąpić, ale jeszcze nie wystąpił. GRI podkreśla, że wpływy obejmują wpływy negatywne i pozytywne, krótko- i długoterminowe, zamierzone i niezamierzone oraz odwracalne i nieodwracalne. Dla zidentyfikowania wpływu, GRI sugeruje korzystanie z informacji pochodzących z różnych źródeł – wewnętrznych lub zewnętrznych.

W trzecim etapie procesu ustalenia kwestii istotnych jednostka powinna ocenić znaczenie zidentyfikowanych wpływów w celu ustalenia ich priorytetów. Ocena znaczenia wpływu obejmuje analizę ilościową i jakościową. GRI podkreśla, że istotność wpływu jest specyficzna dla danej jednostki i zależy m.in. od sektorów, w których działa, oraz od jej relacji biznesowych. GRI wskazuje, że w niektórych przypadkach może to wymagać subiektywnych decyzji. Podmiot powinien skonsultować się z odpowiednimi interesariuszami oraz podmiotami, z którymi

utrzymuje relacje biznesowe, w celu oceny istotności swoich wpływów. Jednostka powinna również skonsultować się z odpowiednimi ekspertami wewnętrznymi lub zewnętrznymi.

GRI różnicuje sposób identyfikacji znaczenia dla wpływów rzeczywistych i wpływów potencjalnych. **Ocena znaczenia rzeczywistego negatywnego wpływu** zależy od jego dotkliwości (*severity*). Dotkliwość negatywnego wpływu jest określana na podstawie trzech następujących cech: skali (*scale*), zakresu (*scope*) i nieodwracalnego charakteru (*irremediable character*). **Skala** wpływu odwzorowuje jak poważne jest oddziaływanie. Skala negatywnego wpływu (tj. jak poważny jest ten wpływ) może zależeć od tego, czy wpływ ten prowadzi do niezgodności z przepisami prawa i regulacjami lub z autorytatywnymi instrumentami międzyrządowymi, których przestrzeganie oczekuje się od organizacji. GRI wskazuje, że skala negatywnego wpływu może zależeć od kontekstu, w którym występuje. Na przykład skala wpływu poboru wody przez organizację może zależeć od obszaru, z którego pobiera się wodę. Skala będzie większa, jeśli woda jest pobierana z obszaru dotkniętego niedoborem wody, w porównaniu z obszarem o bogatych zasobach wodnych, które zaspokajają zapotrzebowanie użytkowników wody i ekosystemów.

Zakres odwzorowuje rozległość wpływu, np. liczbę osób, których dotyczy lub rozmiar szkód środowiskowych (stężenie zanieczyszczeń, powierzchnia wylesionych gruntów). **Nieodwracalny charakter** odzwierciedla trudność przeciwdziałania skutkom lub naprawienia wyrządzonej szkody. GRI podkreśla, że każda z trzech cech (skala, zakres i nieodwracalny charakter) może spowodować, że wpływ będzie dotkliwy. Akcentuje również współzależność między tymi cechami, wskazując, że im większa skala lub zakres wpływu, tym mniejsza możliwość jego naprawienia. GRI objaśnia również, że dotkliwość – a zatem i znaczenie – wpływu nie są pojęciami absolutnymi. Według GRI dotkliwość wpływu należy oceniać w odniesieniu do innych wpływów organizacji. GRI przestrzega również przed zbytnią relatywizacją wpływów – np. porównywania emisji gazów cieplarnianych przez jednostkę do globalnych emisji gazów cieplarnianych, ponieważ takie porównanie może prowadzić do błędnego wniosku, że emisje organizacji nie są znaczące.

Ocena znaczenia potencjalnego negatywnego wpływu zależy zarówno od **dotkliwości**, jak i **prawdopodobieństwa** wystąpienia. **Prawdopodobieństwo** potencjalnego negatywnego wpływu odnosi się do szansy wystąpienia tego oddziaływania. GRI dopuszcza tak ilościowy, jak i jakościowy opis prawdopodobieństwa. W przypadku opisu jakościowego można zastosować skale i terminy ogólne, np. trzystopniową skalę – bardzo prawdopodobne, prawdopodobne, mało prawdopodobne. W przypadku opisu ilościowego GRI podaje przykłady zastosowania miar procentowych lub częstotliwości występowania danym okresie (np. raz na trzy lata). GRI akcentuje znaczenie praw człowieka, wskazując, że w przypadku potencjalnego negatywnego wpływu na prawa człowieka dotkliwość wpływu ma pierwszeństwo przed jego prawdopodobieństwem. **Ocena znaczenia pozytywnych wpływów** jest analogiczna do oceny oddziaływań negatywnych. Znaczenie rzeczywistego pozytywnego wpływu zależy od skali i zakresu tego skutku.

Znaczenie potencjalnego pozytywnego wpływu zależy od skali i zakresu, a także prawdopodobieństwa wystąpienia tego wpływu.

W etapie czwartym organizacja **ustala priorytety najważniejszych wpływów** dla celów sprawozdawczości i w ten sposób określa kwestie istotne. W tym kroku, aby określić kwestie istotne do sprawozdawczości, organizacja ustala priorytety swoich oddziaływań na podstawie ich znaczenia. Organizacja powinna uporządkować swoje oddziaływania od najbardziej do najmniej istotnych i określić punkt odcięcia (*cut-off point*) lub próg (*threshold*), aby wskazać, na których oddziaływaniach skoncentruje się w sprawozdawczości. Organizacja powinna udokumentować ten próg (lub punkt odcięcia). Aby ułatwić ustalenie priorytetów, organizacja powinna dokonać grupowania kwestii istotnych. GRI wskazuje na możliwości grupowania według kwestii wyodrębnionych w standardach tematycznych, rodzajów działalności, kategorii interesariuszy, rodzajem relacji biznesowych lub typów zasobów zasobami gospodarczymi lub środowiskowymi. GRI wskazuje, że przy grupowaniu kwestii może wykorzystywać nie tylko standardy tematyczne i sektorowe, lecz także autorytatywne instrumenty międzyrządowe lub standardy branżowe. GRI podkreśla, że znaczenie wpływu to jedyne kryterium decydujące o tym, czy dana kwestia jest istotna dla celów sprawozdawczości. GRI wskazuje przy tym jednoznacznie, że trudności w sprawozdawczości w obszarze danej kwestii ani fakt, że nie zarządza jeszcze daną kwestią nie oznaczają, że organizacja może nie uwzględniać tych kwestii w swoich sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z podejściem GRI ważnym etapem ustalenia priorytetów najważniejszych wpływów jest proces ich testowania. GRI zaleca przeprowadzenie testów kwestii istotnych za pomocą dwóch metod. Pierwszą jest testowanie wyboru istotnych kwestii w odniesieniu do tematów zawartych w odpowiednich standardach sektorowych GRI. Przeprowadzenie testowania kwestii istotnych przez pryzmat standardów sektorowych powinien ułatwić organizacji stwierdzenie, czy nie pominęła żadnych tematów, które mogą być istotne dla podmiotów funkcjonujących w sektorze. Drugą z metod jest testowanie wyboru kwestii istotnych z pomocą potencjalnych użytkowników informacji i ekspertów. Eksperti tacy powinni posiadać wiedzę o jednostce lub sektorze, w którym funkcjonuje, oraz wiedzę na temat jednej lub kilku kwestii istotnych. Przykładami ekspertów, z którymi organizacja może się skonsultować, są naukowcy, konsultanci, inwestorzy, prawnicy, instytucje państwowe i organizacje pozarządowe. Współpraca z użytkownikami informacji i z zewnętrznymi ekspertami ma wspierać jednostkę w walidacji progu ustalonego w celu określenia tematów istotnych do raportowania. Organizacja powinna zwrócić się o zewnętrzną weryfikację w celu oceny jakości i wiarygodności procesu określania istotnych tematów. Proces ustalenia priorytetów najważniejszych wpływów kończy ostateczny przegląd i zatwierdzenie listy kwestii istotnych przez najwyższy organ zarządzający i nadzorczy organizacji. Jeśli taki organ nie istnieje, lista powinna zostać zatwierdzona przez członka kierownictwa wyższego szczebla lub grupę członków kierownictwa wyższego szczebla organizacji.

4. Europejskie standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS)

4.1. EFRAG – geneza i rozwój

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) została utworzona w 2001 r. na wniosek Komisji Europejskiej skierowany do sektora prywatnego w celu zapewnienia wkładu w rozwój MSSF oraz zapewnienia Komisji Europejskiej wiedzy i doradztwa w kwestiach sprawozdawczości finansowej. Członkami założycielami EFRAG było 10 europejskich organizacji środowiskowych:

1. FEE (obecnie Accountancy Europe),
2. EFAA – European Federation of Accountants and Auditors for SME,
3. UNICE (obecnie Business Europe),
4. ERT European Round Table for Industry (ERT),
5. EBF European Banking Federation,
6. EACB European Association of Cooperative Banks,
7. ESG European Savings Banks Group,
8. CEA (obecnie Insurance Europe),
9. EFFAS European Federation of Financial Analysts Societies,
10. FESE Federation of European Securities Exchanges (FESE).

ERT i FESE zrezygnowały z członkostwa w EFRAG po kilku latach. IASB i CESR (obecnie ESMA) były obserwatorami w EFRAG TEG. Struktura organizacyjna EFRAG składała się z Rady (EFRAG Board), Grupy Ekspertów Technicznych (EFRAG Technical Experts Group TEG) oraz Forum Konsultacyjnego (EFRAG CFSS).

Według Becker i in. (2024) w ciągu ponad 20 lat od powstania EFRAG stała się uznaną instytucją w przestrzeni regulacyjnej sprawozdawczości finansowej i w późniejszym okresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zdaniem

tych autorów droga organizacji do osiągnięcia takiej pozycji nie była prosta i wymagała zastosowania różnych strategii legitymizacji. Wyodrębnili oni przy tym za Scharpfem (1999, s. 6) legitymizację wejściową (*input legitimacy*), legitymizację proceduralną (*procedural legitimacy*), legitymizację wyjściową (*output legitimacy*).

Legitymizacja wejściowa odnosi się do podejmowania decyzji, które pozwalają na bezpośrednią lub pośrednią reprezentację interesariuszy w organach decyzyjnych, aby zapewnić, że decyzje regulacyjne odzwierciedlają wolę zainteresowanych stron. Uzyskuje się ją przez właściwą reprezentację interesariuszy, włączenie podmiotów o wysokiej reputacji oraz wykorzystanie i odwoływanie się do wiedzy specjalistycznej charakteryzującej się wysokim stopniem niezależności. Legitymizacja proceduralna bazuje na przejrzystości, inkluzywności oraz rygorze procesów decyzyjnych, a także na gotowości do reagowania na potrzeby interesariuszy. Legitymizację proceduralną zdobywa się przez projektowanie procesów decyzyjnych w sposób przejrzysty i włączający, ułatwianie udziału interesariuszy w procesach decyzyjnych, zastosowanie konsensusu jako zasady podejmowania decyzji oraz przejrzystego wyjaśniania i przekonującego uzasadniania decyzji. Legitymizacja wyjściowa wynika z wpływu regulacji na wspólny dobrobyt zainteresowanych stron.

W latach 2004–2005 zostały wprowadzone pierwsze zmiany w funkcjonowaniu EFRAG polegające na zwiększeniu stopnia zaangażowania organizacji, stanowiących standardy rachunkowości z wybranych krajów Unii Europejskiej. Przewodniczący takich organizacji z Francji, Niemiec i Wielkiej Brytanii stali się członkami EFRAG TEG (Technical Expert Group) bez prawa głosu. We współpracy z nimi EFRAG rozpoczęła realizację pierwszych programów badawczych. W roku 2006 przeprowadzono pierwszą reformę organizacji nazywaną „EFRAG Plus”. EFRAG została uznana za oficjalnego doradcę technicznego Komisji Europejskiej na zasadach porozumienia roboczego. Od tego momentu EFRAG ponosiła odpowiedzialność za ocenę MSSF do zatwierdzenia ich do stosowania w UE. Oceny tej dokonywała wyłącznie z perspektywy jakości sprawozdawczości finansowej. Reforma „EFRAG Plus” uwzględniała również kwestie związane z zarządzaniem EFRAG stanowiące podstawę do pozyskania finansowania publicznego UE przez Komisję Europejską. Członkowie Rady EFRAG są mianowani jako członkowie niezależni i obejmują czterech członków „polityki publicznej” nominowanych przez Komisję Europejską, z których jeden został mianowany przewodniczącym Rady EFRAG.

Ważnym wyzwaniem dla EFRAG były reperkusje kryzysu finansowego z lat 2008–2009, który pobudził dyskusję na temat koniecznych zmian w standardach sprawozdawczości finansowej. Jednym z elementów tej reakcji był raport P. Maystadta na temat tego, jak najlepiej zwiększyć wpływ interesariuszy z UE na MSSF. Maystadt opracował trzy warianty rozwiązań służące realizacji tego celu (zob. Maystadt 2013, s. 13–20).

Wariant pierwszy przewidywał reformę organizacyjną EFRAG. Wariant drugi obejmował rozwiązanie EFRAG poprzez włączenie jej do Europejskiego Urzędu Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ESMA), co oznaczałoby przeniesienie

zadań z instytucji prywatnej (EFRAG) do instytucji publicznej (ESMA). Wariant trzeci przewidywał przekazanie zadań EFRAG instytucji publicznej pod auspicjami demokratycznie wybranych przedstawicieli UE. Maystadt zarekomendował wdrożenie wariantu pierwszego ze względu na sprzeciw interesariuszy i ograniczenia budżetowe będące istotnymi przeciwwskazaniami dla realizacji wariantów drugiego i trzeciego. Ostatecznie przyjęto rozwiązanie polegające na przekształceniu EFRAG w celu wzmocnienia wpływu UE na ustanawianie międzynarodowych standardów rachunkowości. Mandat EFRAG został poszerzony o dbałość o europejskie dobro publiczne, rozumiane m.in. jako pozytywny wpływ na wzrost gospodarczy i stabilność finansową. W ramach reformy Maystadta zwiększona została również liczba i znaczenie krajowych organizacji stanowiących standardy w strukturze EFRAG.

Ważnym momentem w rozwoju EFRAG stało się rozszerzenie jego zadań na obszar sprawozdawczości niefinansowej (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju). W dniu 25 czerwca 2020 r. wiceprzewodniczący wykonawczy Valdis Dombrovskis zwrócił się do Jeana-Paula Gauzèsa, na zasadzie *ad personam*, z prośbą o przedstawienie zaleceń dotyczących potencjalnych zmian w zarządzaniu i finansowaniu EFRAG, gdyby powierzono jej opracowanie ewentualnych unijnych standardów sprawozdawczości niefinansowej. Po przeprowadzeniu dwóch konsultacji publicznych Jean-Paul Gauzès opublikował swoje sprawozdanie końcowe 4 marca 2021 r. wraz z oświadczeniem zwrotnym podsumowującym główne informacje zwrotne otrzymane w ramach drugich konsultacji publicznych, które obejmowały ustanowienie nowego filaru sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju obok istniejącego filaru sprawozdawczości finansowej oraz dalsze reformy w obszarze zarządzania.

Jednym z pierwszych kroków w kierunku wprowadzenia obowiązkowych sprawozdań zrównoważonego rozwoju w UE było wdrożenie dyrektywy 2014/95/UE. Po kilku latach Komisja Europejska zleciła przygotowanie raportu na oceny skuteczności (*fitness check*) implementacji wdrożenia tej dyrektywy przez przedsiębiorstwa. W raporcie wskazano na występowanie istotnych problemów w efektywności funkcjonowania dyrektywy 2014/95/UE.

Istnieją istotne dowody na to, że wiele przedsiębiorstw nie ujawnia istotnych informacji na temat wszystkich głównych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym informacji dotyczących klimatu, takich jak emisje gazów cieplarnianych oraz czynników mających wpływ na różnorodność biologiczną. W raporcie zidentyfikowano również jako istotne problemy ograniczoną porównywalność i wiarygodność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Wiele przedsiębiorstw, od których użytkownicy potrzebują informacji na temat zrównoważonego rozwoju, nie ma obowiązku przekazywania takich informacji. W związku z tym istnieje wyraźna potrzeba stworzenia kompleksowych ram sprawozdawczości o relatywnie niskich kosztach

wdrożenia, wraz ze skutecznymi mechanizmami weryfikacji (rewizji) w celu zapewnienia wiarygodności danych oraz uniknięcia greenwashingu (Dyrektywa UE 2022/2464, pkt 1 preambuły).

Bruno Le Maire, minister gospodarki, finansów i odbudowy, reprezentujący *prezydencję francuską*, z zadowoleniem przyjął propozycję przyjęcia dyrektywy (UE) 2022/2464, stwierdzając:

Przyjęcie, z inicjatywy prezydencji francuskiej, wspólnego stanowiska państw członkowskich w sprawie tego tekstu stanowi kolejny decydujący krok w kierunku opracowania europejskich ram regulacyjnych dotyczących zrównoważonego finansowania. Ostatecznie przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 250 pracowników lub spółki notowane na giełdzie będą teraz musiały przełożyć swoją politykę środowiskową, społeczną i ładu korporacyjnego na standardowe, uzasadnione i certyfikowane dokumenty informacyjne. Oznacza to większą przejrzystość dla obywateli, konsumentów i inwestorów, dzięki czemu przedsiębiorstwa będą mogły w pełni odgrywać swoją rolę w społeczeństwie. To koniec greenwashingu. Dzisiaj Europa ustanawia rygorystyczne standardy raportowania niefinansowego stanowiące ważny punkt odniesienia dla przyszłych standardów w tym zakresie, zgodne z naszymi ambicjami w zakresie ochrony środowiska i spraw społecznych¹.

Główne wydarzenia w opracowaniu ESRS zostały przedstawione w tabeli 13.

Tabela 13. Kalendarium kluczowych wydarzeń w opracowaniu ESRS

Data	Wydarzenie
Październik 2014	Dyrektywa 2014/95/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z 22 października 2014 r. zmieniająca Dyrektywę o Rachunkowości została wydana
Czerwiec 2020	EFRAG powołała do życia Grupę Zadaniową ds. Raportowania Niefinansowego (Project Task Force NFRS PTF-NFRS) w celu przygotowania porad technicznych dotyczących potencjalnych europejskich standardów raportowania niefinansowego dla znowelizowanej Dyrektywy 2014/95/UE
Wrzesień 2020	Grupa Zadaniowa PTF-NFRS rozpoczęła działalność
Październik 2020	EFRAG ogłosiła konsultacje dotyczące zmian w jej strukturze zarządzania
Luty 2021	Grupa Zadaniowa (PTF-NFRS) przesłała raport do Komisji Europejskiej
Marzec 2021	EFRAG opublikowała raport Grupy Zadaniowej (PTF-NFRS) na stronie internetowej

1 <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/02/24/council-adopts-position-on-the-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/> (dostęp: 21.06.2025).

Data	Wydarzenie
Kwiecień 2021	Opublikowano propozycję nowelizacji Dyrektywy 2014/95/UE: Dyrektywa o Raportowaniu Zrównoważonego Rozwoju (CSRD)
Maj 2021	Rozpoczęła działalność Grupa Zadaniowa PTF ESRS
Lipiec 2021	GRI została wybrana jako „współtwórca” (<i>coconstructor</i>) ESRS
Styczeń 2022	Zgromadzenie Ogólne EFRAG zatwierdziło utworzenie nowego filaru działalności dotyczący zrównoważonego rozwoju
Marzec 2022	EFRAG opublikowała skład Rady ds. Raportowania Zrównoważonego Rozwoju
Kwiecień 2022	EFRAG rozpoczęła publiczne konsultacje dotyczące Projektów ESRS ze wskazaniem terminu ich zakończenia (8 sierpnia 2022 r.)
Maj–lipiec 2022	EFRAG zorganizowała serię wydarzeń informacyjnych
Listopad 2022	EFRAG przekazała ostateczną wersję projektów ESRS do Komisji Europejskiej
Grudzień 2022	Została przyjęta Dyrektywa CSRD (UE) 2022/2464
Maj 2023	Został zatwierdzony skład Panelu Doradczego ds. Powiązań (z informacjami zawartymi sprawozdawczości finansowej) (EFRAG Connectivity Advisory Panel – EFRAG CAP)
Lipiec 2023	Zostało zatwierdzonych pierwszych 12 standardów
Styczeń 2024	Rozpoczęły się publiczne konsultacje na temat projektów ESRS dla MŚP (LSME, VSME)
Luty 2024	Na platformie pytań i odpowiedzi EFRAG ESRS został opublikowany pierwszy zestaw wyjaśnień technicznych
Luty 2024	Uruchomiono Panele Doradcze Instytucji Finansowych (<i>Financial Institution Advisory Panels</i> – FIAPs) EFRAG – doradzających w standardach sektorowych instytucji finansowych
Maj 2024	Fundacja IFRS i EFRAG opublikowały wskazówki dotyczące interoperacyjności
Lipiec 2024	EFRAG opublikowała badanie wczesnej implementacji ESRS: Wnioski wybrane z danych spółek UE za II kwartał 2024 r.
Wrzesień 2024	Zostały ogłoszone przetargi na wsparcie EFRAG w tworzeniu wszechstronnej bazy wiedzy na temat ESRS (Robust ESRS Knowledge Hub)
Grudzień 2024	EFRAG opublikowała Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla Nienotowanych MŚP (VSME)
Kwiecień 2025	EFRAG ogłosiła publiczne zaproszenie do zgłaszania uwag dotyczących Pierwszego Przeglądu ESRS (ESRS Set 1 Revision) EFRAG przekazała Komisji Europejskiej Plan Prac w odpowiedzi na Mandat Uproszczenia ESRS w ramach tzw. Pakietu Omnibus

Źródło: opracowanie własne.

4.2. Cel, typy, zakres i struktura Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)

Celem sporządzania sprawozdań/oświadczeń zrównoważonego rozwoju jest przedstawienie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które umożliwiają zrozumienie istotnych wpływów jednostki na ludzi i środowisko oraz istotnych skutków kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na rozwój, wyniki i sytuację jednostki oraz spełnienie wymogów dyrektywy CRSD. Sprawozdania te w szczególności koncentrują się na zaprezentowaniu istotnych **wpływów, ryzyk i szans (*impacts, risk, oportunities, IRO*)** w odniesieniu do **kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem** w obszarze środowiskowym, społecznym i ładu korporacyjnego.

W ramach ESRS zostały opracowane trzy typy standardów:

- standardy przekrojowe (*cross-cutting standards*) (standardy ESRS1 i ESRS2);
- standardy tematyczne (*topical standards*), nazywane początkowo standardami niezależnymi od sektora – *sector agnostic standards*);
- standardy sektorowe.

Tabela 14. Wykaz ESRS

Oznaczenie standardu	Nazwa standardu
STANDARDY PRZEKROJOWE	
ESRS 1	Wymogi ogólne
ESRS 2	Ogólne ujawnianie informacji
OBSZAR KLIMAT (SERIA E)	
ESRS E1	Wymogi ogólne
ESRS E2	Ogólne ujawnianie informacji
ESRS E3	Zmiana klimatu
ESRS E4	Zanieczyszczenie
ESRS E5	Woda i zasoby morskie
OBSZAR SPOŁECZEŃSTWO (SERIA S)	
ESRS S1	Wykorzystanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym
ESRS S1	Własne zasoby pracownicze

Oznaczenie standardu	Nazwa standardu
ESRS S3	Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości
ESRS S4	Dotknięte społeczności
OBSZAR ŁAD KORPORACYJNY (SERIA G)	
ESRS G1	Postępowanie w biznesie

Źródło: opracowanie własne.

Standardy przekrojowe

Standard ESRS 1 „Wymogi ogólne” ma specyficzną strukturę, stanowi bowiem swoiste założenia koncepcyjno-techniczne ESRS, definiuje podstawowe pojęcia określa wymagania i konwencje redakcyjne. ESRS 1 zawiera cel standardów, kategorie standardów, obszary sprawozdawczości wymogi dotyczące minimalnej treści ujawnianych informacji na temat polityk, działań, celów i mierników oraz konwencje redakcyjne. W ramach konwencji redakcyjnych objaśnione zostały pojęcia i relacje między minimalnymi wymogami dotyczące ujawniania informacji (*Minimum Disclosure Requirements* – MDR) i punktami danych (*datapoints*), wymogów dotyczących stosowania (*Application Requirements* – AR). Konwencje redakcyjne różnicują stopnie nałożonego na jednostkę obowiązku ujawniania informacji przez stosowanie następujących terminów:

- „ujawnia” (*shall disclose*) – oznacza, że dane ujawnienie przewidziano w wymogu dotyczącym ujawniania informacji lub punkcie danych;
- „może ujawniać” (*may disclose*) – wskazuje na dobrowolne ujawnianie informacji w celu zachęcenia do stosowania dobrych praktyk.

W ESRS zastosowano ponadto termin „uwzględnić” (*shall consider*) w przypadku odniesienia się do kwestii, zasobów lub metod, wobec których oczekuje się, że jednostka w stosownych przypadkach weźmie je pod uwagę lub wykorzysta do celów przygotowania danego ujawnienia informacji.

W ESRS 1 zostały objaśnione cechy jakościowe informacji zawartych w raportach zrównoważonego rozwoju oraz kluczowe koncepcje, takie jak podwójna istotność, należyta staranność, łańcuch wartości, perspektywy czasowe. ESRS 1 zawiera zasady odnośnie do prezentacji informacji o zrównoważonym rozwoju. Zasady te określają sposób prezentacji informacji porównawczych, sposób aktualizacji ujawnianych informacji w celu uwzględnienia zdarzeń, które nastąpiły po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Zasady te charakteryzują podejście do zmiany w przygotowywaniu lub prezentacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju, postępowanie w przypadku ujawnienia błędów sprawozdawczych w poprzednich okresach. W zasadach zawartych w ESRS wskazano, jak należy postępować w przypadku informacji niejawnych i szczególnie chronionych oraz informacji na temat własności intelektualnej, know-how lub wyników innowacji. W zasadach

omówiono również źródła oszacowań, kwestię niepewności wyników, sprawozdawczości dotyczącej szans oraz sprawozdawczości skonsolidowanej i zwolnienia z obowiązków sprawozdawczych jednostek zależnych.

ESRS 1 objaśnia kwestię włączenia informacji w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju przez odniesienie do innych dokumentów publikowanych przez przedsiębiorstwo, takich jak inna sekcja sprawozdania z działalności, sprawozdania finansowego, oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego, sprawozdania o wynagrodzeniach wymaganego na mocy dyrektywy 2007/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, uniwersalnego dokumentu rejestracyjnego, o którym mowa w art. 9 rozporządzenia (UE) 2017/1129. Możliwość taka istnieje pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w ESRS 1.

Integralną częścią ESRS 1 jest siedem dodatków (załączników). Dodatek/załącznik A (Appendix A) zawiera wymogi stosowania odnośnie do ujawnień specyficznych dla jednostki, podwójnej istotności, sposobu szacowania wielkości ujawnianych w sprawozdaniach z wykorzystaniem średnich sektorowych i wskaźników zastępczych. Załącznik B objaśnia istotę i znaczenie cech jakościowych informacji, które powinny posiadać sprawozdania (oświadczenia) sporządzone zgodnie z ESRS, czyli przydatność, wierne odzwierciedlenie (wraz z cechami kompletności, neutralności oraz dokładności), porównywalność, sprawdzalność, zrozumiałość. W załączniku C zawarto wykaz stopniowo wprowadzanych wymogów dotyczących ujawniania informacji, wskazując na informacje, które mogą być pominięte w pierwszym roku stosowania ESRS. Załącznik D ma postać tabeli przedstawiającej, w uproszczony sposób, strukturę oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS, w załączniku F przedstawiono bardziej szczegółowy przykład tego oświadczenia. Załącznik E zawiera schemat procesu oceny istotności wraz z jego objaśnieniem. Przykład włączenia informacji przez odniesienie zaprezentowano w załączniku (dodatku) G.

ESRS 2

ESRS 2 jest drugim standardem przekrojowym. Zawiera wymogi odnośnie do ogólnych ujawnień informacji, które mają zastosowanie do wszystkich jednostek niezależnie od sektora ich działalności oraz do wszystkich kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju. ESRS 2 wymaga w związku z tym ujawnienia: informacji o podstawie sporządzenia (wymogi BP), postępowaniu w biznesie (wymogi GOV), strategii i modelu biznesu (wymogi SBM), zarządzaniu wpływami, ryzykami i szansami (wymogi IRO, MDR-P, MDR-A), mierników i celów (mierniki MSR-M i MDR-T). Lista wymogów ujawnień z ESRS 2 została przedstawiona w tabeli 15.

Tabela 15. Wymogi ujawnień z ESRS 2

Typ informacji	Wymogi ujawniania
Podstawa sporządzenia sprawozdania (wymogi BP)	BP-1 – Ogólna podstawa sporządzenia SRS BP-2 – Ujawnianie informacji w odniesieniu do szczególnych okoliczności
Ład korporacyjny (wymogi GOV)	GOV-1 – Rola organów administrujących, zarządzających i nadzorczych GOV-2 – Informacje przekazywane tym organom GOV-3 – Uwzględnianie wyników związanych ze zrównoważonym rozwojem w systemach zachęt GOV-4 – Oświadczenie dotyczące należytej staranności GOV-5 – Zarządzanie ryzykiem i kontrole wewnętrzne
Strategia (wymogi SBM)	SBM-1 – Strategia, model biznesowy i łańcuch wartości SBM-2 – Interesy i opinie zainteresowanych stron SBM-3 – Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym
Zarządzanie wpływami, ryzykami i szansami (wymogi IRO)	IRO-1 – Opis procesu służącego do identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans IRO-2 – Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS
Polityki i działania (wymogi MDR-P i wymogi MDR-A)	MDR-P – Polityki przyjęte w celu zarządzania istotnymi kwestiami MDR-A – Działania i zasoby w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
Mierniki i cele (wymogi MDR-M i MDRT)	MDR-M – Mierniki w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A02023R2772-20231222> (dostęp: 4.06.2025).

ESRS 2 uzupełniają trzy dodatki (załączniki). Załącznik A przedstawia wymogi stosowania odnośnie do ujawnień będących przedmiotem ESRS 2. Dodatek B zawiera wykaz punktów danych zawartych w standardach przekrojowych i standardach tematycznych, które wynikają z innych przepisów UE, takich jak np.:

1. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych) (Dz.U. L 317 z 9.12.2019, s. 1);
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (rozporządzenie w sprawie wymogów kapitałowych, „CRR”) (Dz.U. L 176 z 27.6.2013, s. 1);

3. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1011 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie indeksów stosowanych jako wskaźniki referencyjne w instrumentach finansowych i umowach finansowych lub do pomiaru wyników funduszy inwestycyjnych i zmieniające dyrektywy 2008/48/WE i 2014/17/UE oraz rozporządzenie (UE) nr 596/2014 (Dz.U. L 171 z 29.6.2016, s. 1);
4. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999 (Europejskie prawo o klimacie) (Dz.U. L 243 z 9.7.2021, s. 1);
5. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2020/1816 z dnia 17 lipca 2020 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1011 w odniesieniu do wyjaśnienia w oświadczeniu dotyczącym wskaźnika referencyjnego precyzującego, w jaki sposób czynniki z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego znajdują odzwierciedlenie w każdym opracowanym i opublikowanym wskaźniku referencyjnym (Dz.U. L 406 z 3.12.2020, s. 1);
6. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2022/2453 z dnia 30 listopada 2022 r. zmieniające wykonawcze standardy techniczne określone w rozporządzeniu wykonawczym (UE) 2021/637 w odniesieniu do ujawniania informacji na temat ryzyk z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego (Dz.U. L 324 z 19.12.2022, s. 1);
7. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2020/1818 z dnia 17 lipca 2020 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1011 w odniesieniu do minimalnych norm dotyczących unijnych wskaźników referencyjnych transformacji klimatycznej i unijnych wskaźników referencyjnych dostosowanych do porozumienia paryskiego (Dz.U. L 406 z 3.12.2020, s. 17).

Załącznik (dodatek) C jest poświęcony wymogom dotyczącym ujawniania i stosowania zawartym w standardach tematycznych (ESRS mające zastosowanie łącznie z ESRS 2 Ogólne ujawnianie informacji).

Standardy sektorowe

EFRAG na zlecenie Komisji Europejskiej w ramach CSRD rozpoczął tworzenie standardów sektorowych w wrześniu 2022 r. wraz z przygotowaniem klasyfikacji sektorów, dla których docelowo miały być opracowywane standardy (SEC 1). Prace były ukierunkowane na następujące sektory:

- wydobycie surowców (*mining, quarrying and coal mining*),
- ropa i gaz (*oil and gas*),
- transport drogowy (*road transport*),
- motoryzacja (*motor vehicles*),
- tekstylia, obuwie, akcesoria i biżuteria (*textiles, accessories, footwear, jewellery*),
- energetyka (*energy production and utilities*),
- żywność i napoje (*food and beverages*),

- rolnictwo i rybołówstwo (*agriculture, farming and fisheries*),
- instytucje finansowe (*financial institutions*).

Najbardziej zaawansowane były prace nad standardami dla sektorów wydobywczego oraz ropy i gazu – dla tych standardów opracowano projekty standardów do konsultacji.

Po interwencji KE w marcu 2023 r., EFRAG zmienił priorytet opracowania standardów sektorowych na rzecz uaktualnienia i uproszczenia standardów przekrojowych i ogólnych. W momencie opracowania monografii prace nad projektami standardów sektorowych zostały zawieszono do czasu uchwalenia pakietu Omnibus, który wstępnie przewiduje rezygnację z tych standardów². Głosowanie nad pakietem Omnibus przewidziane jest jesienią 2025 r., a jej ostateczne wdrożenie ma nastąpić w 2026 r. EFRAG ma opracować zaktualizowane i uproszczone standardy do końca października 2026 r.³

4.3. Cechy jakościowe informacji według załącznika B do ESRS 1

Cechy jakościowe informacji zawarte w ESRS są w sposób wyraźny wzorowane na cechach jakościowych informacji zawartych w MSSF – obejmują: przydatność (*relevance*) powiązaną z podwójną istotnością (*double materiality*), wierne odzwierciedlenie (*faithful representation*) obejmujące kompletność, neutralność oraz dokładność wraz z odniesieniem do spójności (*coherence*), sprawdzalność (*verifiability*), zrozumiałość (*understandability*) z odniesieniem do jasności (*clarity*) i zwięzłości (*conciseness*). ESRS w przeciwieństwie do MSSF nie wprowadza podziału na jakościowe cechy podstawowe i wzbogacające.

Przydatność (*relevance*)

Zgodnie z ESRS 1: „Informacje na temat zrównoważonego rozwoju są przydatne, jeżeli mogą mieć wpływ na decyzje użytkowników zgodnie z zasadą podwójnej istotności” (ESRS 1, Dodatek B, QC1).

Z definicji tej wyraźnie wynika powiązanie przydatności z koncepcją podwójnej istotności – łączącej istotność wpływu i istotność finansową. EFRAG, definiując przydatność, zastrzegła, że informacje mogą mieć wpływ na decyzje, nawet jeśli niektórzy użytkownicy nie zdecydują się z nich skorzystać lub uzyskali je już z innych źródeł. W ten sposób odpowiada na zarzuty pojawiające się w listach z komentarzami do propozycji standardów, że część z informacji jest nieprzydatna dla wielu, zwłaszcza tradycyjnych użytkowników sprawozdań przedsiębiorstw.

2 Por. <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/sectorspecific-esrs> (dostęp: 30.06.2025).

3 Por. <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/efrag-releases-progress-report-on-esrs-simplification> (dostęp: 30.06.2025).

EFRAG niezaprzeczalnie bazuje na tradycyjnym podejściu do przydatności informacji w sprawozdaniach finansowych jednoznacznie określając, że przydatność wynika z posiadania przez informacje wartości prognostycznej, potwierdzającej lub obu tych wartości (przymiotów). Informacja ma wartość prognostyczną, jeśli można wykorzystać ją jako wkład w procesy wykorzystywane przez użytkowników w celu przewidywania przyszłych wyników. Informacje na temat zrównoważonego rozwoju nie muszą być przewidywaniem ani prognozą, aby miały wartość prognostyczną, a raczej mają wartość prognostyczną, jeśli są wykorzystywane przez użytkowników do tworzenia własnych prognoz. Informacje mają wartość potwierdzającą, jeśli zapewniają informację zwrotną na temat poprzednich ocen (potwierdzają je lub zmieniają) (por. ESRS 1, Dodatek B, QC2-QC4).

ESRS 1 wskazuje, że aspektem przydatności jest istotność dotycząca poszczególnych podmiotów, wynikająca z charakteru, skali lub obu tych parametrach łącznie. Powinny być oceniane w kontekście sprawozdawczości jednostki w zakresie zrównoważonego rozwoju, do których odnosi się dana informacja.

Wierne odzwierciedlenie (*faithful representation*)

Według ESRS, aby informacja była użyteczna, musi nie tylko prezentować odpowiednie zjawiska, ale także wiernie odzwierciedlać istotę (*substance*) zjawisk, które ma reprezentować. Wierne odzwierciedlenie wymaga, aby informacja była **kompletna, neutralna oraz dokładna**. **Kompletność** przedstawienia informacji na temat wpływu, ryzyka lub szansy oznacza, że obejmuje wszystkie istotne informacje niezbędne użytkownikom do zrozumienia tego wpływu, ryzyka lub szansy. Według ESRS 1 sposób, w jaki jednostka dostosowała swoją strategię, zarządzanie ryzykiem i ład korporacyjny w odpowiedzi na ten wpływ, to ryzyko lub tę szansę, a także mierniki służące ustalaniu celów i mierzeniu wyników. **Neutralność** informacji na temat wpływów, ryzyk i szans oznacza ich przedstawienie w sposób pozbawiony stronniczości zarówno przy doborze informacji, jak ich ujawnianiu. Informacja nie jest neutralna, jeśli jest stronnicza, ukierunkowana, uwydatniona, pomniejszana lub w inny sposób zmanipulowana, aby zwiększyć prawdopodobieństwo, że użytkownicy odbiorą tę informację pozytywnie lub negatywnie (niezgodnie ze stanem faktycznym). Neutralność informacji oznacza również jej wyważenie, czyli ujęcie wpływów i kwestii korzystnych i niekorzystnych dla obrazu jednostki. Dla zachowania neutralności EFRAG akcentuje, że wszelkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju o charakterze ambicjonalnym, np. cele lub plany, powinny obejmować nie tylko aspiracje (cele i plany), ale również czynniki, które mogłyby uniemożliwić jednostce zrealizowanie tych aspiracji.

Zgodnie z ESRS, podobnie jak w MSSF, neutralność powiązana jest zachowaniem ostrożności, która w przypadku informacji o kwestiach zrównoważonego rozwoju polega na kierowaniu się rozważą (*caution*) przy dokonywaniu ocen w warunkach niepewności. Zdaniem EFRAG, aby uzyskać neutralność informacji, nie należy ich bilansować ani kompensować. Zachowanie ostrożności oznacza również, że szanse nie są zawyżane, a ryzyka nie są zaniżane. Zasada ostrożności nie dopuszcza do

zaniżania szans ani do zawyżania ryzyk. Jednostka może przedstawiać informacje netto jako uzupełnienie wartości brutto, o ile taka prezentacja nie przesłania istotnych informacji i zawiera zrozumiałe wyjaśnienie skutków bilansowania i jego przyczyn.

EFRAG, definiując **dokładność** informacji, zastrzegł, że informacje można uznać dokładne, nawet gdy nie są idealnie precyzyjne pod każdym względem. Dokładność informacji wynika z faktu, że jednostka wdrożyła odpowiednie procesy i kontrole wewnętrzne w celu uniknięcia istotnych błędów lub istotnych zniekształceń. W związku z tym szacunki przedstawia się, wyraźnie podkreślając ich możliwe ograniczenia i związaną z nimi niepewność. Zakres potrzebnej i możliwej do osiągnięcia precyzji oraz czynniki, które sprawiają, że informacje są dokładne, zależą od charakteru informacji i rodzaju spraw, których dotyczą. Osiągnięcie dokładności oznacza spełnienie następujących wymogów:

- a) informacje powinny być oparte na faktach i wolne od istotnych błędów;
- b) opisy powinny być precyzyjne;
- c) szacunki, przybliżenia i prognozy powinny być jasno określone jako takie;
- d) nie popełniono żadnych istotnych błędów przy wyborze i stosowaniu właściwego procesu szacowania, przybliżenia lub prognozy, a dane wejściowe do tego procesu były rozsądne i udokumentowane;
- e) twierdzenia powinny być racjonalne i oparte na informacjach o odpowiedniej jakości oraz w odpowiedniej ilości;
- f) informacje na temat ocen dotyczących przyszłości wiernie powinny odzwierciedlać zarówno te oceny, jak i informacje, na których się opierają” (ESRS 1, Dodatek B, QC9).

Porównywalność (*comparability*)

Zgodnie z ESRS 1: „Informacje na temat zrównoważonego rozwoju są **porównywalne**, jeżeli można je porównać z informacjami przedstawionymi przez jednostkę w poprzednich okresach oraz z informacjami przedstawionymi przez inne jednostki, w szczególności jednostki, które prowadzą podobną działalność lub działają w tej samej branży” (ESRS 1, Dodatek B, QC9).

Punktem odniesienia dla porównania może być cel, poziom odniesienia, branżowy wskaźnik referencyjny, porównywalne informacje pochodzące od innych jednostek albo od uznanej organizacji międzynarodowej. **Spójność** (*consistency*) pomaga osiągnąć cel porównywalności. **Spójność**, identycznie jak w MSSF, jest związana z porównywalnością, ale nie jest jej równoważna. Odnosi się do stosowania tych samych podejść lub metod w odniesieniu do tej samej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, w kolejnych okresach przez jednostkę i inne jednostki. Porównywalność nie oznacza jednolitości (*uniformity*). Aby informacje były porównywalne, podobne elementy powinny wyglądać podobnie, a różne elementy inaczej. Porównywalność informacji na temat zrównoważonego rozwoju nie zwiększy się, jeśli upodobni się rzeczy różniące się od siebie, tak samo jak nie poprawi się, jeśli podobne rzeczy zaczną wyglądać odmiennie.

EFRAG wskazuje, że osiągnięcie cech kompletności, jasności i porównywalności informacji na temat zrównoważonego rozwoju zależy od przedstawienia ich jako spójnej całości (*coherent whole*). Oznacza to z kolei konieczność objaśnienia związków między powiązаныmi informacjami oraz kontekstu. Tak rozumiana spójność (*coherence*) powinna pozwolić użytkownikom sprawozdań na powiązanie informacji dotyczących wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Sprawdzalność (*verifiability*)

EFRAG podkreśla, że to właśnie dzięki cesze sprawdzalności użytkownicy mogą uzyskać racjonalną pewność, że informacje są kompletne, neutralne i dokładne. W ESRS 1 wskazano, że: „Informacje na temat zrównoważonego rozwoju są sprawdzalne, jeśli można potwierdzić same informacje albo dane wejściowe wykorzystane do ich uzyskania. Sprawdzalność oznacza, że różni dysponujący odpowiednią wiedzą i niezależni obserwatorzy mogliby dojść do konsensusu, ale już niekoniecznie do pełnej zgody, że konkretne przedstawienie stanowi wierne odzwierciedlenie” (ESRS 1, Dodatek D, QC 13–14).

W ESRS 1 wskazano, że sposób prezentacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju powinien służyć zwiększeniu jej sprawdzalności na różne sposoby. Pierwszym sposobem jest uwzględnienie informacji, które można potwierdzić poprzez porównanie ich z innymi dostępnymi użytkownikom informacjami na temat działalności danej jednostki, informacjami na temat działalności innych jednostek lub informacjami na temat środowiska zewnętrznego. Drugim kluczowym sposobem jest dostarczenie informacji o danych wejściowych i metodach kalkulacji wykorzystywanych do opracowania oszacowań lub ustalenia wartości przybliżonych. Trzecim sposobem zwiększenia sprawdzalności jest poddanie informacji przeglądowi i ich uzgodnienie zarówno przez organy administrujące, zarządzające, jak i nadzorcze (ewentualnie ich komitety).

EFRAG wskazuje, że niektóre informacje na temat zrównoważonego rozwoju mogą mieć formę informacji odnoszących się do przyszłości lub wyjaśnień (czyli informacje o bardziej subiektywnym charakterze). Wsparciem sprawdzalności informacji przyjmujących taką formę jest poparcie ich wiernym odzwierciedleniem stanu faktycznego w jednostce, czyli opracowanych w niej strategii, planów i analiz ryzyka. EFRAG zaleca, że aby pomóc użytkownikom podjąć decyzję, czy mają wykorzystywać takie informacje, jednostka powinna zamieścić w sprawozdaniu zrównoważonego rozwoju założenia leżące u podstaw strategii, planów i analiz ryzyka. Dla wzmocnienia sprawdzalności jednostka powinna ujawnić metody opracowania takich dokumentów, a także inne czynniki stanowiące dowód potwierdzający, że informacje te odzwierciedlają rzeczywiste plany lub decyzje podjęte przez jednostkę.

Zrozumiałość (*understandability*)

Zgodnie z ESRS, zrozumiałość informacji na temat zrównoważonego rozwoju wynika z ich **jasności** (*clarity*) i **zwięzłości** (*conciseness*). Zrozumiałe informacje umożliwiają

każdemu użytkownikowi posiadającemu odpowiednią wiedzę łatwe przyswojenie i wykorzystanie przekazywanych informacji (ESRS 1, Dodatek B, QC16).

EFRAG zaleca przestrzeganie kilku zasad. Pierwszą zasadą jest unikanie podawania ogólnikowych, szablonowych informacji (*boilerplate*), które nie dotyczą danej jednostki. Zgodnie z drugą zasadą zaleca się unikania niepotrzebnego powielania informacji, w tym informacji podanych również w sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z trzecią zasadą jednostka powinna używać przejrzystego języka oraz dobrze sformułowanych zdań i przemyślanych akapitów. EFRAG wskazuje, że publikowanie informacji nieistotnych jest zabiegiem zmniejszającym zrozumiałość. EFRAG przestrzega również przed nadmiernym i niewłaściwym ujęciem informacji uzupełniających prowadzącym do zaciemnienia istotnych informacji (co może z kolei prowadzić do utraty cechy neutralności). EFRAG nawiązuje też do cechy przejrzystości informacji (*clarity*), której nie ma w MSSF, a jest uwzględniona w standardach GRI. Zgodnie z ESRS 1 przejrzystość informacji można zwiększyć, rozróżniając informacje dotyczące zmian w okresie sprawozdawczym i informacje „stałe”, które nie ulegają zasadniczo zmianom w kolejnych okresach. Jako przykład takiego postępowania EFRAG proponuje oddzielne opisanie elementów procesów ładu korporacyjnego i procesów zarządzania ryzykiem związanych ze zrównoważonym rozwojem w jednostce, które uległy zmianie od poprzedniego okresu sprawozdawczego oraz przedstawienie ich w relacji do elementów, które pozostały niezmiennione.

4.4. Podejście do istotności w Europejskich Standardach Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju

W ESRS zastosowano szerokie podejście do istotności informacji nazywane **podwójną istotnością** (*double materiality*), obejmujące **istotność wpływu** i **istotność finansową**. ESRS 1 podkreśla, że te dwa wymiary są powiązane i należy uwzględniać współzależności między nimi (por. rysunek 2). ESRS 1 podkreśla, że punktem wyjścia do oceny istotności jest **ocena wpływów**, chociaż mogą także wystąpić istotne ryzyka i szanse, które nie są związane z wpływami jednostki. Wpływ w zakresie zrównoważonego rozwoju może być istotny pod względem finansowym od momentu powstania lub stać się istotny pod względem finansowym, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że będzie miał wpływ na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej.

Zgodnie z ESRS 1, dla stwierdzenia istotności wystarczy istotność wpływu, niezależnie od tego, czy występuje istotność finansowa. Ocena wpływu powinna następować przez pryzmat wpływów, ryzyk i szans w łańcuchu wartości. Dla oceny istotności wpływu kluczowe znaczenie ma, podobnie jak w standardach GRI, kontekst działalności obejmujący charakter działań, relacji biznesowych,

regionów geograficznych lub innych czynników. Według ESRS 1 ważnym uwarunkowaniem, które powinno zostać wzięte pod uwagę przy ocenie istotności, jest zależność przedsiębiorstwa od dostępności zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych przy zachowaniu ich odpowiednich cen i jakości. Nie ma przy tym znaczenia, czy przedsiębiorstwo ma potencjalny wpływ na te zasoby.

Na rysunku 2 przedstawiono różnice między istotnością finansową a podwójną istotnością.



Rysunek 2. Różnica między istotnością finansową a podwójną istotnością

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.lse.ac.uk/granthaminstitute/news/double-materiality-what-is-it-and-why-does-it-matter/> (dostęp: 30.06.2025).

Definiując istotność wpływu, EFRAG wyraźnie wzorował się na podejściu do istotności opracowanym i rozwijanym przez GRI. Wskazuje na to m.in. koncentracja i spojrzenie przez pryzmat kwestii (tematów) istotnych. Informacja jest istotna z perspektywy wpływu, o ile odnosi się do istotnych rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych lub negatywnych **wpływów** jednostki na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. W kontekście istotności wpływu ESRS podobnie jak standardy GRI podkreśla konieczność realizacji oceny istotności w minimum trzech obszarach: ochrony środowiska, kwestii społecznych i ładu korporacyjnego.

ESRS, podobnie jak GRI, wskazuje na konieczność uwzględnienia interesariuszy (zainteresowanych stron) w procesie oceny istotności wpływu. W wymogach stosowania ESRS wskazano, że do klasycznych interesariuszy można zaliczyć pracowników i inne osoby świadczące pracę na rzecz jednostki, jej dostawców, konsumentów, zarówno bezpośrednich klientów, jak i użytkowników końcowych, społeczności lokalne, osoby podatne na zagrożenia i organy publiczne, w tym organy regulacyjne, organy nadzoru i banki centralne. Co ciekawe, w wytycznych stosowania ESRS 1 wskazano, że można traktować przyrodę jako „cichego interesariusza”. EFRAG zaleca, żeby ocenę istotności prowadzić w dialogu z interesariuszami, na których jednostka wywiera wpływ. Dialog ten może być prowadzony

bezpośrednio z interesariuszami, ich przedstawicielami (np. związkami zawodowymi), ekspertami i użytkownikami sprawozdań zrównoważonego rozwoju. W procesie dialogu jednostka powinna uzyskać od interesariuszy opinie lub informacje zwrotne na temat zidentyfikowanych i ocenionych przez siebie istotnych wpływów, ryzyk i szans. EFRAG zaleca również, aby ocenę istotności przeprowadzać zgodnie z zasadami procesu należytej staranności określonymi dokumenty powszechnie uznawane w społeczności międzynarodowej, takich jak oraz Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych czy konwencje ONZ dla przedsiębiorstw i dotyczące praw człowieka (por ESRS 1, par. 59).

ESRS 1 wymaga stosowania w ocenie wpływów kryteriów takich samych, jak te stosowane przez GRI. W przypadku rzeczywistych negatywnych wpływów jest to dotkliwość wpływu, wynikająca z zastosowania kryteriów skali, zakresu i nieodwracalności wpływu. Zakres należy rozumieć przez pryzmat odpowiedzi na pytanie: „Jak powszechne są negatywne lub pozytywne wpływy?”. EFRAG objaśnia, że w przypadku wpływów na środowisko zakres można rozumieć jako zasięg szkody w środowisku lub granice obszaru geograficznego. W przypadku wpływów na ludzi zakres można rozumieć jako liczbę osób, na które wywierany jest negatywny wpływ. Nieodwracalność wpływu zgodnie z ESRS 1 jest rozumiana jako odpowiedź na pytanie: „Czy i w jaki stopniu można naprawić skutki negatywnych wpływów, tj. przywrócić środowisko lub osoby, na które jednostka wywiera wpływ, do stanu pierwotnego?”.

EFRAG akcentuje, że każde z trzech kryteriów składających się na dotkliwość (skala, zakres i nieodwracalność wpływu) może spowodować, że wpływ należy traktować jako dotkliwy i co za tym idzie – istotny.

W wytycznych stosowania ESRS ujęto trzy podstawowe etapy procesu oceny istotności wpływu. Pierwszym etapem jest zrozumienie **kontekstu w odniesieniu wpływów jednostki**, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów: działalności, relacji biznesowych i interesariuszy. **Drugi etap procesu oceny istotności to ustalenie rzeczywistych i potencjalnych wpływów** (zarówno negatywnych, jak i pozytywnych), z uwzględnieniem dialogu z interesariuszami i ekspertami. EFRAG wskazuje, że w tym etapie jednostka może wykorzystywać wyniki badań naukowych i analiz o wpływie na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. **Trzecim etapem procesu oceny istotności wpływu jest ostateczna ocena istotności jej rzeczywistych i potencjalnych wpływów i określenie kwestii istotnych.** Na tym etapie jednostka przyjmuje progi w celu określenia, które z rodzajów wywieranych przez nią wpływów zostaną uwzględnione w jej oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Wymagania stosowania ESRS zawierają (w przeciwieństwie do standardów GRI) listę kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które należy uwzględnić w ocenie istotności wynikającą ze standardów tematycznych. GRI podkreśla, że korzystanie z listy nie zastępuje procesu określania kwestii istotnych, a jedynie jest narzędziem wspierającym ocenę istotności przeprowadzaną przez jednostkę. Lista kwestii istotnych wynikających ze standardów tematycznych została przedstawiona w tabeli 16.

Tabela 16. Kwestie istotne wynikające z tematycznych ESRS

Tema- tyczne ESRS	Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem objęte zakresem tematycznym ESRS		
	Temat	Podtemat	Mniejsze jednostki tematyczne
ESRS E1	Zmiana klimatu	Przystosowanie się do zmiany klimatu Łagodzenie zmiany klimatu Energia	
ESRS E2	Zanieczyszczenie	Zanieczyszczenie powietrza Zanieczyszczenie wody Zanieczyszczenie gleby Zanieczyszczenie organizmów żywych i zasobów żywnościowych	
		Substancje potencjalnie niebezpieczne Substancje wzbudzające szczególne duże obawy Mikrodrobiny plastiku	
ESRS E3	Woda i zasoby morskie	Woda Zasoby morskie	Zużycie wody Pobory wody Zrzuty wody Zrzuty wody do oceanów Wydobycie i wykorzystanie zasobów morskich
ESRS E4	Bioróżnorodność i ekosystemy	Bezpośrednie czynniki wpływu na utratę bioróżnorodności	Zmiana klimatu Zmiana sposobu użytkowania gruntów, zmiana sposobu użytkowania wód słodkich i mórz Bezpośrednia eksploatacja Inwazyjne gatunki obce Zanieczyszczenie Inne
		Wpływy na stan gatunków	Przykłady: Wielkość populacji danego gatunku Zagrożenie globalnym wyginięciem gatunku
		Wpływy na zasięg i stan ekosystemów	Przykłady: Degradacja gruntów Pustynnienie Uszczelnianie gleby
		Wpływy na usługi ekosystemowe i zależności od nich	

Tema- tyczne ESRS	Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem objęte zakresem tematycznym ESRS		
	Temat	Podtemat	Mniejsze jednostki tematyczne
ESRS E5	Gospodarka o obiegu zamkniętym	Zasoby wprowadzane, w tym wykorzystanie zasobów Zasoby odprowadzane związane z produktami i usługami Odpady	
ESRS S1	Własne zasoby pracownicze	Warunki pracy	Bezpieczeństwo zatrudnienia Czas pracy Adekwatna płaca Dialog społeczny Wolność zrzeszania się, istnienie rad zakładowych oraz prawa pracowników do informacji, konsultacji i uczestnictwa Rokowania zbiorowe, w tym odsetek pracowników objętych układami zbiorowymi Równowaga między życiem zawodowym a prywatnym Bezpieczeństwo i higiena pracy
		Równe traktowanie i równość szans dla wszystkich	Równouprawnienie płci i równość wynagrodzeń za pracę o takiej samej wartości Szkolenia i rozwój umiejętności Zatrudnienie i integracja osób z niepełnosprawnościami Środki zapobiegania przemocy i molestowaniu w miejscu pracy Różnorodność
		Inne prawa związane z pracą	Praca dzieci Praca przymusowa Odpowiednie warunki mieszkaniowe Prywatność
ESRS S2	Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości	Warunki pracy	Bezpieczeństwo zatrudnienia Czas pracy Adekwatna płaca Dialog społeczny Wolność zrzeszania się, w tym istnienie rad zakładowych Rokowania zbiorowe Równowaga między życiem zawodowym a prywatnym Bezpieczeństwo i higiena pracy

Tab. 16 (cd.)

Tema- tyczne ESRS	Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem objęte zakresem tematycznym ESRS		
	Temat	Podtemat	Mniejsze jednostki tematyczne
		Równe traktowanie i równość szans dla wszystkich	Równouprawnienie płci i równość wynagrodzeń za pracę o takiej samej wartości Szkolenia i rozwój umiejętności Zatrudnienie i integracja osób z niepełnosprawnościami Środki zapobiegania przemocy i molestowaniu w miejscu pracy Różnorodność
		Inne prawa związane z pracą	Praca dzieci Praca przymusowa Odpowiednie warunki mieszkaniowe Woda i warunki sanitarne Prywatność
ESRS S3	Dotknięte społeczności	Prawa gospodarcze, społeczne i kulturalne społeczności	Odpowiednie warunki mieszkaniowe Odpowiednia żywność Woda i warunki sanitarne Wpływy na grunty Wpływy na bezpieczeństwo
		Prawa obywatelskie i polityczne społeczności	Wolność wypowiedzi Wolność zgromadzania się Wpływy na obrońców praw człowieka
		Prawa ludności rdzennej	Wcześniejsza, dobrowolna i świadoma zgoda Samostanowienie Prawa kulturalne
ESRS S4	Konsument i użytkownicy końcowi	Wpływy na konsumentów lub użytkowników końcowych związane z informacjami	Prywatność Wolność wypowiedzi Dostęp do informacji (wysokiej jakości)
		Bezpieczeństwo osobiste konsumentów lub użytkowników końcowych	Bezpieczeństwo i higiena pracy Bezpieczeństwo osoby Ochrona dzieci
		Włączenie społeczne konsumentów lub użytkowników końcowych	Niedyskryminacja Dostęp do produktów i usług Odpowiedzialne praktyki marketingowe

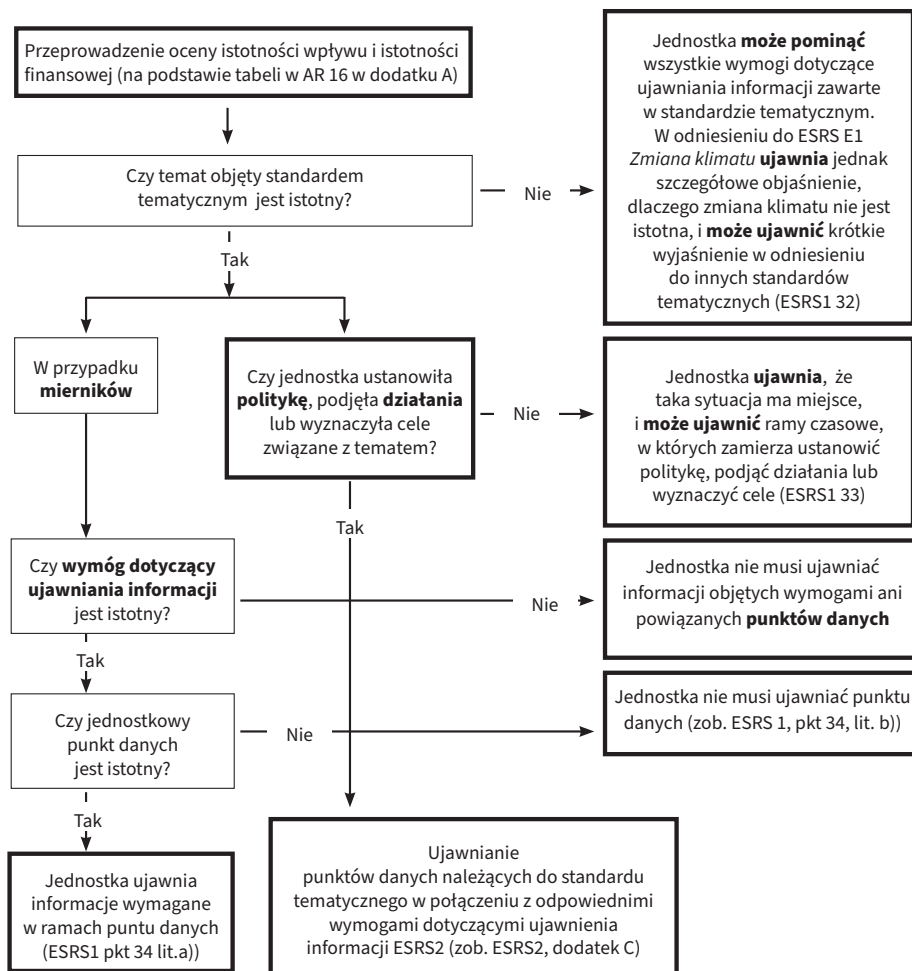
Tema- tyczne ESRS	Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem objęte zakresem tematycznym ESRS		
	Temat	Podtemat	Mniejsze jednostki tematyczne
ESRS G1	Postępo- wanie w biznesie	Kultura korporacyjna Ochrona sygnalistów Dobrostan zwierząt Zaangażowanie polityczne i dzia- łalność lobbingowa Zarządzanie relacjami z dostaw- cami, w tym praktyki płatnicze	
		Korupcja i przekupstwo	Zapobieganie oraz wykrywanie, w tym szkolenie Incydenty

Źródło: ESRS 1.

W załączniku E do ESRS 1 został przedstawiony uproszczony schemat (algoritm) oceny istotności przedstawiony na rysunku 3.

Należy zauważyć, że ten schemat nie uwzględnia sytuacji, w której jednostka uznała kwestię związaną ze zrównoważonym rozwojem jako istotną, ale nie jest ona objęta standardem tematycznym. ESRS 1 stanowi, że w takiej sytuacji, po dokonaniu oceny istotności, powinna zawrzeć w swoim sprawozdaniu zrównoważonego rozwoju zidentyfikowane przez siebie kwestie istotne specyficzne dla niej (czyli nie ujęte w standardach tematycznych).

Drugim podstawowym wymiarem istotności według ESRS jest **istotność finansowa**. EFRAG stanowi, że „zakres **istotności finansowej** w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju stanowi rozszerzenie zakresu istotności stosowanego w procesie ustalania, które informacje należy uwzględniać w sprawozdaniach finansowych jednostki” (ESRS 1, par. 47). EFRAG podkreśla również, że istotność finansowa w ESRS wynika z tradycyjnego rozumienia istotności w sprawozdawczości finansowej. Oznacza to, że informacje są istotne, jeżeli w przypadku ich pominięcia, zniekształcenia lub ukrycia, można racjonalnie oczekiwać, iż informacje te wpłynęłyby na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych. Zgodnie z ESRS 1 kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest uznawana za istotną w rozumieniu finansowym, jeżeli wywołuje, lub można racjonalnie oczekiwać, że wywołałaby istotne skutki finansowe dla jednostki. Tym samym kwestia taka generuje ryzyka lub szanse, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na „rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. Ryzyka i szanse mogą wynikać z przeszłych lub przyszłych zdarzeń” (ESRS 1, par. 49).



Rysunek 3. Uproszczony schemat (algorytm) oceny istotności według ESRS

Źródło: Załącznik E do ESRS 1.

ESRS wyraźnie rozszerza zakres podmiotowy istotnych ryzyk i szans, wskazując, że należy dokonać analizy relacji biznesowych, wykraczających poza zakres konsolidacji stosowany przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Ponadto w wytycznych stosowania ESRS 1 rozszerzono ocenę wpływu istotnych kwestii na potencjał generowania przepływów pieniężnych nie tylko przez pryzmat aktywów wykazanych w sprawozdaniach finansowych, ale także pozycji nieujawnianych w sprawozdawczości finansowej. Jako przykłady podane aktywa, takie jak te klasyfikowane do kapitału naturalnego, intelektualnego (organizacyjny), ludzkiego, społecznego i relacyjnego – posiadające często znaczący wpływ na wyniki finansowe.

Istotność finansową ryzyk i szans należy oceniać na podstawie połączenia kryteriów prawdopodobieństwa wystąpienia i potencjalnej skali skutków finansowych.

EFRAG w wytycznych stosowania ESRS 1 zaznacza, że w ocenie istotności finansowej ryzyk i szans skutki finansowe należy rozpatrywać w krótko-, średnio- i długoterminowej perspektywie czasowej. ESRS 1 zaleca, żeby przeprowadzać ocenę istotności finansowej na podstawie scenariuszy/prognoz, których wystąpienie uznaje się za możliwe oraz przewidywanych skutków finansowych wynikających z kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem. ESRS 1 objaśnia, w jaki sposób zależności od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych mogą być źródłem ryzyk lub szans finansowych. Po pierwsze, zależność od tych zasobów może wynikać z oddziaływania na zdolność jednostki do ich dalszego pozyskiwania lub wykorzystywania w jej procesach biznesowych. Oddziaływanie może obejmować również pogorszenie jakości lub zwiększenie cen tych zasobów. Po drugie, zależność od tych zasobów może wynikać z oddziaływania na zdolność jednostki do polegania na niezbędnych relacjach biznesowych na możliwych do zaakceptowania warunkach (por. ESRS 1, par. 50).

Ocena podwójnej istotności okazała się jedną z najtrudniejszych kwestii dla jednostek, które miały sporządzać sprawozdania zgodnie z ESRS. Świadczyła o tym m.in. liczba pytań zadawanych za pomocą platformy pytań i odpowiedzi ESRS EFRAG. Na trudność zastosowania koncepcji podwójnej istotności wskazują wyniki licznych badań (Adams i in. 2021, Baumüller i Sopp 2021, Dragomir i in. 2025, Dyczkowska i Szałacha 2025).

Liczba pytań zgłaszanych za pomocą platformy pytań i odpowiedzi oraz prośba komisarzy UE Mairead McGuinness skłoniła EFRAG do opracowania wytycznych wdrożeniowych IG 1 „Ocena istotności”. Wytyczne wdrożeniowe IG 1 składają się z podsumowania kluczowych zagadnień związanych z oceną istotności zawartą w 13 punktach, wprowadzenia, objaśnienia podejścia ESRS do istotności, proponowanego (ale nieobowiązkowego) procesu oceny istotności, wyjaśnień na temat wykorzystania dodatkowych źródeł przy ocenie istotności i odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania, których listę przedstawiono w tabeli 17.

Tabela 17. Najczęściej zadawane pytania na temat istotności z wytycznych wdrożeniowych IG 1

Nr pytania	Treść pytania
FAQ 1	Czy istotność wpływu jest oparta na istotności dla jednostki czy dla zainteresowanych stron?
FAQ 2	Co to znaczy, że jednostka jest „związana” z wpływem?
FAQ 3	Jakie są istotne wpływy, ryzyka i szanse (IRO) w łańcuchu wartości?
FAQ 4	Czy pozytywne wpływy można bilansować negatywnymi wpływami?
FAQ 5	Czy istotne informacje w odniesieniu do sprawozdań finansowych są takie same, jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?
FAQ 6	Czy istotność finansowa w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest ograniczona do skutków przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?

Tab. 17 (cd.)

Nr pytania	Treść pytania
FAQ 7	Jak często jednostka powinna aktualizować ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju?
FAQ 8	Czy jednostka może uwzględniać wyłącznie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem o których mowa w ESRS 1 AR 16?
FAQ 9	W jaki sposób uwzględnić perspektywy czasowe w analizie podwójnej istotności?
FAQ 10	Czy ocena IRO powinna opierać się o informacje ilościowe?
FAQ 11	Czy wymiary IRO dotyczące kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem można agregować na potrzeby oceny istotności?
FAQ 12	Czy ocenę istotności należy dokumentować?
FAQ 13	Jak realizować ocenę istotności wpływu, gdy jednostka prowadzi działalność w różnych sektorach?
FAQ 14	Czy wdrożenie standardów sektorowych spowoduje powstanie nowych podtematów lub mniejszych jednostek tematycznych, które należy uwzględnić w ocenie istotności?
FAQ 15	Czy ESRS nakazują aktywne angażowanie w dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, w procesie oceny istotności?
FAQ 16	Czy jednostka może nadawać priorytet określonym kategoriom zainteresowanych stron na potrzeby procesu oceny istotności? W jaki sposób?
FAQ 17	Jaka jest rola cichych interesariuszy i w jaki sposób należy je uwzględnić?
FAQ 18	Czy jednostka wykorzystuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO?
FAQ 19	Czy segment działalności według MSSF lub lokalnych GAAP zapewnia odpowiedni poziom dezagregacji na potrzeby oceny istotności?
FAQ 20	Czy ESRS wymagają ujawnienia informacji dotyczących dotkliwości w odniesieniu do istotnych wpływów oraz prawdopodobieństwa i skali w odniesieniu do istotnych ryzyk i szans?
FAQ 21	Jeżeli kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub wpływu), czy ujawnienia informacji obejmują wszystkie wymogi, czy jedynie informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy?
FAQ 22	Czy grupa prowadząca działalność w wielu sektorach jest zobowiązana do włączenia mierników dla całej grupy, czy wyłącznie danych związanych z istotnymi IRO?
FAQ 23	Czy w ocenie istotności wpływu na środowisko uwzględniane są działania naprawcze i łagodzące?
FAQ 24	Czy jednostka przedstawia również sprawozdania dotyczące istotnych kwestii w przypadku braku działań?
FAQ 25	Jaki jest związek pomiędzy rodzajami działalności kwalifikującymi się do taksonomii a istotnością?

Źródło: opracowanie własne na podstawie wytycznych wdrożenia IG 1.

Wytyczne IG 1 zawierają liczne przykłady dotyczące m.in. graficznej ilustracji dotkliwości wpływu, potencjalnych wpływów dotyczących zanieczyszczeń, zastosowania perspektywy krótko-, średnio- i długoterminowej, kryteriów dezagregacji. Wytyczne te wskazują np., że wymogi dotyczące ujawniania informacji w ESRS 2 odnoszące się do kwestii przekrojowych mają być publikowane niezależnie od wyniku oceny ich istotności. EFRAG podkreśla również w wytycznych wdrożeniowych, że w przypadku polityk, działań i celów, informacje powinny być publikowane zgodnie z wymogami dotyczącymi ujawniania informacji. Natomiast w przypadku, w którym jednostka nie posiada polityk, działań lub celów odnoszących się do istotnej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, powinna ujawnić ten fakt. EFRAG w wytycznych wdrażania IG 1 podkreśla, że ESRS nie określają żadnego szczególnego procesu lub sekwencji kroków, zgodnie z którymi należy postępować podczas przeprowadzania oceny istotności. Wskazuje jednocześnie, że jednostka może, jeśli uzna to za stosowne, wykorzystać procedurę zawartą w standardach GRI, obejmującą zrozumienie kontekstu funkcjonowania jednostki, zidentyfikowanie rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ocenę znaczenia (*significance*) wpływów, ustalenie priorytetów dla najbardziej znaczących wpływów z punktu widzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

5. Standardy zrównoważonego rozwoju ISSB

5.1. ISSB – geneza i rozwój

Międzynarodowa Rada Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board – ISSB) jest organizacją siostrzaną Międzynarodowej Rady Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB), która to z kolei powstała z przekształcenia Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee, IASC) utworzonego w 1973 r. Komitet ten wydał wiele standardów znanych jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (IAS). W wyniku reformy organizacji w 2001 r. zmieniono nazwę organu ustanawiającego standardy z IASC na IASB i utworzono fundację nadzorującą jego działalność, początkowo znaną jako Fundacja IASC, a w połowie 2010 r. przemianowaną na Fundację MSSF. W 2001 r. zdecydowano, że nowo wydane standardy będą oznaczane jako MSSF zamiast MSR, a cały zestaw standardów IASC/IASB (w tym MSR wydane do 2001 r. i MSSF wydane od tego czasu) będzie również znany jako MSSF.

Rada Powiernicza Fundacji MSSF początkowo była sceptyczna w angażowaniu się w zakres raportowania niefinansowego / raportowania zrównoważonego i w związku z tym IASB ograniczyła się do wydania stanowiska na temat sprawozdania zarządu (*management commentary*).

W dniu 3 listopada 2021 r. podczas konferencji COP26 w Glasgow Rada Powiernicza Fundacji MSSF ogłosiła powołanie Międzynarodowej Rady Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board ISSB). Rada Powiernicza uzasadniła utworzenie ISSB koniecznością reakcji na rosnące zapotrzebowanie inwestorów na wysokiej jakości informacje na temat ryzyka i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, które będą porównywalne na poziomie globalnym. Zapotrzebowanie to wynika z faktu, iż różnorodne czynniki w ramach zrównoważonego rozwoju stały się istotnym elementem procesu podejmowania decyzji inwestycyjnych. Powiernicy Fundacji MSSF wskazali również na pilną potrzebę uporządkowania rozdrobnionego krajobrazu dobrowolnych

standardów i wymogów dotyczących zrównoważonego rozwoju, które zwiększają koszty, złożoność i ryzyko zarówno dla przedsiębiorstw, jak i inwestorów. Głównym zadaniem ISSB jest opracowanie, w interesie publicznym, standardów, które doprowadzą do powstania wysokiej jakości, kompleksowych globalnych podstawowych wymogów dotyczących ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, skoncentrowanych na potrzebach inwestorów i rynków finansowych.

Główne cele ISSB obejmują:

1. opracowanie standardów stanowiących globalną podstawę dla ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju;
2. zaspokojenie potrzeb informacyjnych inwestorów;
3. ułatwienie dostarczania kompleksowych informacji o zrównoważonym rozwoju jednostkom funkcjonującym na globalnym rynku kapitałowym;
4. zapewnienie interoperacyjności ze standardami obowiązującymi w różnych krajach i/lub skierowanymi do szerszych grup interesariuszy.

ISSB powstała poprzez połączenie kilku funkcjonujących wcześniej organizacji zajmujących się różnymi aspektami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, takich jak Rada ds. Standardów Ujawniania Informacji Klimatycznych (*Climate Disclosure Standards Board* – CDSB), Grupa Robocza ds. Ujawniania Informacji Finansowych związanych z Klimatem (*Task Force for Climate-related Financial Disclosures* – TCFD), Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (IIRC) – przekształcona później w Fundację Raportowania Wartości (*Value Reporting Foundation*), Rady Rachunkowości Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainability Accounting Standards Board*), a także Inicjatywy Mierników Kapitalizmu Interesariuszy Światowego Forum Ekonomicznego (*World Economic Forum's Stakeholder Capitalism Metrics*). W bieżącej pracy wykorzystuje doświadczenia tych organizacji.

Rada ds. Standardów Ujawniania Informacji Klimatycznych (*Climate Disclosure Standards Board* – CDSB) została założona w 2007 r. w Londynie jako organizacja non-profit. Jej celem było dostarczanie inwestorom i rynkom finansowym informacji przydatnych do podejmowania decyzji poprzez włączenie do głównego nurtu sprawozdawczości finansowej informacji związanych ze zmianami klimatu. CDSB działała, bazując na założeniu, że inwestorzy i instytucje finansowe mogą podejmować lepsze, bardziej świadome decyzje, jeśli przeanalizują ryzyko oraz możliwości związane z informacjami dotyczącymi zmian klimatu. W tym celu CDSB odgrywała rolę forum współpracy w zakresie wykorzystania istniejących standardów i praktyk do powiązania informacji finansowych i informacji związanych ze zmianami klimatu. CDSB pomagała przedsiębiorstwom i decydentom politycznym we wdrażaniu zaleceń Grupy Roboczej ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Klimatem Task (*Task Force on Climate-related Financial Disclosures Group* – TCFD) oraz wytycznych raportowania zintegrowanego (IIRC). CDSB opracowała dwa dokumenty, stanowiące podstawę do powołania i funkcjonowania ISSB. W dokumencie zatytułowanym *Argumenty za spójnością w ujawnianiu informacji dotyczących zmian klimatu przez przedsiębiorstwa* (*The case for*

consistency in corporate climate change disclosure) zwrócono uwagę na liczne problemy wynikające z dużej liczby standardów i wymogów, których muszą przestrzegać przedsiębiorstwa międzynarodowe¹. W dokumencie pt. *Zmiany klimatyczne – twoja droga do zintegrowanej sprawozdawczości* (*Climate Change-Your Journey to Integrated Reporting*) opracowanym we współpracy z firmą doradczą Prometheus Carbon przedstawiono argumenty potwierdzające tezę, że zmiany klimatu mają wpływ na wszystkie kapitały przedsiębiorstwa, wyróżnione w ramach założeń koncepcyjnych raportowania zintegrowanego, wpływając na jego zdolność do zachowania i tworzenia wartości. W związku z tym niezbędne jest uwzględnienie informacji dotyczących zmian klimatu w raportach zintegrowanych².

Grupa Robocza ds. Ujawniania Informacji Finansowych związanych z Klimatem (*Task Force for Climate-related Financial Disclosures* – TCFD) powstała w odpowiedzi na słabości porozumienia paryskiego z 2015 r. Porozumienie to ustanowiło krajowe cele redukcji emisji (*National Determined Contributions* – NDC), które były wyrazem zaangażowania poszczególnych krajów w walkę ze zmianami klimatu. Jedną z najpoważniejszych uwag krytycznych dotyczących ustaleń porozumienia paryskiego jest brak przejrzystości, w tym powszechnych międzynarodowych standardów, zgodnie z którymi kraje wykazują lub ujawniają, że wywiązują się ze swoich zobowiązań. W związku z tym Grupa G20 i Financial Stability Board (FSB) utworzyły TCFD, która opublikowała rekomendacje mające na celu ujednolicenie na całym świecie ujawniania informacji związanych z klimatem. Rekomendacje te zgodnie z zamierzeniami ich twórców miały stać się wiodącym, jednolitym i dobrowolnym standardem regulującym ujawnianie informacji na temat ryzyk i szans klimatycznych, który byłby użyteczny zarówno dla przedsiębiorstw, inwestorów, regulatorów, jak i analityków finansowych. Rekomendacje TCFD zostały opublikowane po raz pierwszy w czerwcu 2017 r. i koncentrowały się na ujawnianiu informacji związanych z ryzykami i szansami wynikającymi ze zmian klimatu w czterech wzajemnie powiązanych obszarach. Pierwszym obszarem było **zarządzanie**.

W obszarze tym organizacje powinny ujawniać, w jaki sposób kwestie klimatyczne uwzględniane i włączane w struktury zarządzania i nadzoru, czyli kto i w jaki sposób odpowiada za nadzorowanie oraz realizację strategii klimatycznej. Drugi obszar stanowiła **strategia**, która dotyczy wpływu ryzyk i szans klimatycznych na działalność organizacji, jej strategię i plany finansowe. W tym kontekście rekomendacje TCFD zalecały przedstawienie scenariuszy klimatycznych, pokazujących odporność przedsiębiorstwa na różne warianty/scenariusze rozwoju sytuacji klimatycznej. Kolejna część rekomendacji obejmowała **zarządzanie ryzykiem**, a więc sposób, w jaki organizacja identyfikuje, ocenia i zarządza ryzykami

1 Zob. szerzej: <https://www.cdsb.net/priorities/consistency-project/case-consistency> (dostęp: 6.06.2025).

2 Zob. szerzej: <https://www.cdsb.net/sites/default/files/ccandir.pdf> (dostęp: 6.06.2025).

związanymi z klimatem. Zdaniem TCFD kluczowe jest, aby procesy te były zintegrowane z ogólnym systemem zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie.

Ostatni obszar obejmował **wskaźniki i cele**. W obszarze tym TCFD rekomendowała ujawnianie danych ilościowych, takich jak emisje gazów cieplarnianych (w podziale na zakresy), a także celów klimatycznych, które organizacja sobie wyznaczyła, wraz z postępami w ich realizacji.

TCFD opracowała i opublikowała również następujące inne dokumenty:

1. Załącznik: Wdrażanie zaleceń Grupy Roboczej ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Klimatem (*Annex: Implementing the Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures*),
2. Wytyczne na temat wskaźników, celów i planów przejścia (*Guidance on Metrics, Targets, and Transition Plans*),
3. Wytyczne na temat analizy scenariuszowej dla przedsiębiorstw niefinansowych (*Guidance on Scenario Analysis for Non-Financial Companies*),
4. Wytyczne na temat integracji zarządzania ryzykiem i ujawniania informacji (*Guidance on Risk Management Integration and Disclosure*),
5. Wykorzystanie analizy scenariuszy w ujawnianiu informacji o ryzykach i szansach związanych z klimatem (*The Use of Scenario Analysis in Disclosure of Climate-Related Risks and Opportunities*),
6. Raporty na temat postępów w raportowaniu informacji związanych z klimatem za lata 2018–2023 (*TCFD Status Reports*).

Rekomendacje TCFD w największym stopniu zostały zastosowane w Wielkiej Brytanii, w której nałożono obowiązek ujawniania danych dotyczących klimatu zgodnie z zaleceniami TCFD na 1300 największych prywatnych przedsiębiorstw. TCFD została rozwiązana w październiku 2023 r., a jej zadania przejęła ISSB.

Rada ds. Standardów Rachunkowości Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainability Accounting Standards Board – SASB*) została założona w 2011 r. przez Jean Rogers, która opracowała koncepcję organizacji i pełniła funkcję jej pierwszego dyrektora generalnego. Współzałożycielem i pierwszym przewodniczącym rady dyrektorów organizacji był Robert G. Eccles. Głównym celem SASB było opracowanie standardów raportowania informacji niefinansowych zawartych w sprawozdaniach składanych przez przedsiębiorstwa do Amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC). Standardy te miały zapewniać inwestorom i analitykom finansowym dostęp do porównywalnych informacji niefinansowych o spółkach oraz umożliwić im porównanie wyników w kluczowych kwestiach środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego (ESG) w danej branży. W 2017 r. organizacja przeszła zmianę struktury zarządzania, wprowadzając strukturę podobną do IASB i FASB. Nadzorem zajmowała się Fundacja SASB, a pracami nad ustalaniem standardów Rada Standardów. Po sześciu latach prac, w listopadzie 2018 r., SASB opublikowała pierwszą wersję standardów.

Standardy SASB bazowały na zasadach istotności finansowej (*Financial Materiality*) i globalnego zastosowania (*Global Applicability*). SASB przy opracowaniu standardów stosowała podejście ukierunkowane na specyfikę branży

(*Industry-Specific*), bazujące na dowodach naukowych (*Evidence-Based*) i zgodne z realiami rynku (*Market-Informed*). Stosując podejście ukierunkowane na specyfikę branży, SASB opracowała standardy dla 77 branż w ramach 11 sektorów. SASB zaprojektowała przy tym własną klasyfikację sektorów i branż odmienną od klasycznych klasyfikacji statystycznych. Głównym kryterium podziału w klasyfikacji SASB było występowanie tych samych problemów i ryzyk w kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem. Klasyfikację SASB prezentuje tabela 18.

Tabela 18. Klasyfikacja sektorów i branż według SASB

Sektor	Branża (subsektor)
Dobra konsumenckie	Odzież, obuwie i dodatki Urządzenia gospodarstwa domowego Wypożyczenie wewnątrz i produkty budowlane Handel elektroniczny (e-commerce) Produkty osobiste i gospodarstwa domowego Handel detaliczny i dystrybucja Zabawki i artykuły sportowe
Surowce i przetwórstwo minerałów	Górnictwo i przetwarzanie węgla Materiały budowlane Produkcja żelaza i stali Górnictwo i metalurgia Ropa i gaz – poszukiwanie i wydobycie Ropa i gaz – segment środkowy (transport, magazynowanie) Ropa i gaz – rafinacja i sprzedaż Ropa i gaz – usługi
Finanse	Zarządzanie aktywami i działalność powiernicza Banki komercyjne Finanse konsumenckie Ubezpieczenia Bankowość inwestycyjna i działalność maklerska Finansowanie hipoteczne Giełdy papierów wartościowych i towarowych
Żywność i napoje	Produkty rolne Napoje alkoholowe Detaliści i dystrybutorzy żywności Mięso, drób i nabiał Napoje bezalkoholowe Żywność przetworzona Restauracje Produkty tytoniowe
Opieka zdrowotna	Biotechnologia i farmaceutyki Handel detaliczny lekami Świadczenie usług zdrowotnych Dystrybutorzy produktów medycznych Zarządzanie opieką zdrowotną Sprzęt i artykuły medyczne

Tab. 18 (cd.)

Sektor	Branża (subsektor)
Infrastruktura	Elektrownie i dostawcy energii elektrycznej Usługi inżynierskie i budowlane Dostawcy i dystrybutorzy gazu Deweloperzy budowlani Nieruchomości Usługi związane z nieruchomościami Gospodarka odpadami Usługi wodociągowe
Zasoby odnawialne i alternatywne źródła energii	Biopaliwa Zarządzanie lasami Ogniwa paliwowe i przemysłowe baterie Produkty z masy celulozowej i papieru Technologie słoneczne Technologie wiatrowe
Przetwórstwo zasobów	Lotnictwo i obronność Chemikalia Opakowania i pojemniki Sprzęt elektryczny i elektroniczny Maszyny i dobra przemysłowe
Usługi	Reklama i marketing Kasyna i gry hazardowe Edukacja Hotele i zakwaterowanie Obiekty rekreacyjne Media i rozrywka Usługi profesjonalne i komercyjne
Technologia i komunikacja	Usługi projektowania i produkcji elektroniki Sprzęt komputerowy i urządzenia Media internetowe i usługi Półprzewodniki Oprogramowanie i usługi IT Usługi telekomunikacyjne
Transport	Przewozy lotnicze i logistyka Linie lotnicze Części samochodowe Samochody osobowe Wynajem i leasing samochodów Linie wycieczkowe Transport morski Transport kolejowy Transport drogowy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://sasb.ifrs.org/find-your-industry/> (dostęp: 12.06.2025).

Podejście bazujące na dowodach i zgodne z realiami rynku oznaczało koncentrację na wskaźnikach, które mają największe znaczenie dla wycen rynkowych w świetle przeprowadzonych badań naukowych. Pozwoliło to na ograniczenie liczby istotnych kwestii i wskaźników. W standardach SASB uwzględniono średnio pięć kwestii i czternaście wskaźników.

Kolejną organizacją, z której doświadczeń korzystała ISSB była Międzynarodowa Rada ds. Raportowania Zintegrowanego (*International Integrated Reporting Council – IIRC*)³. Została ona utworzona w 2010 r. z inicjatywy księcia Walii i przy współpracy międzynarodowych organizacji, takich jak GRI, IFAC i A4S. Jej członkami byli również przedstawiciele innych organizacji, m.in. IASB FASB, UN Global Compact, World Business Council for Sustainable Development, IOSCO, Transparency International oraz ICAEW (Instytut Biegłych Rewidentów w Anglii i Walii) (por. Krasodomska 2014, Michalak 2016). Na czele Rady stanął Mervyn King – prawnik i autor raportu *King Report on Corporate Governance*. Jego działania miały kluczowe znaczenie dla wprowadzenia w Republice Południowej Afryki obowiązku raportowania informacji społecznych i środowiskowych przez spółki notowane na giełdzie w Johannesburgu. W 2013 r. IIRC opublikowała Międzynarodowe Założenia Konceptyjne Raportowania Zintegrowanego (*International Integrated Reporting Framework*)⁴, określające zasady i strukturę raportu zintegrowanego (por. Samelak 2013).

Cele raportowania zintegrowanego obejmowały:

1. poprawę jakości informacji dostarczanych dostawcom kapitału finansowego w sposób umożliwiający bardziej efektywną alokację kapitału,
2. promowanie bardziej spójnego i efektywnego podejścia do sprawozdawczości, czerpiącego z różnych nurtów raportowania i prezentującego pełen zakres czynników, które w sposób istotny wpływają na zdolność jednostki do kreowania wartości,
3. zwiększenie przejrzystości działań menedżerów przed szerokim gronem dostawców różnych typów i możliwości rozliczenia się z odpowiedzialności (*accountability*),
4. wspieranie zintegrowanego myślenia i podejmowania decyzji, które są skoncentrowane na tworzeniu wartości w krótkim, średnim i długim okresie (IIRC 2021).

Raport Zintegrowany zgodnie z Międzynarodowymi Założeniami Konceptyjnymi Raportowania Zintegrowanego miał objaśniać dostawcom kapitału finansowego, w jaki sposób organizacja tworzy wartość w długiej perspektywie. Proces tworzenia wartości powinien być zaprezentowany przy uwzględnieniu modelu biznesowego firmy oraz zmian w zasobach sześciu kategorii kapitału: finansowego, produkcyjnego,

3 Początkowo Rada funkcjonowała jako Międzynarodowy Komitet ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości, a w 2011 r. przyjęła docelową nazwę.

4 Określane również jako ramy konceptualne sprawozdawczości niefinansowej, por. Samelak 2013.

intelektualnego, ludzkiego, społecznego i naturalnego. Założenia koncepcyjne zostały zaktualizowane w styczniu 2021 r. Założenia koncepcyjne IIRC zawierały wiele zasad raportowania (cech jakościowych) raportowania zintegrowanego obejmujących: koncentrację na strategii (*strategic focus*), orientację na przyszłość (*future orientation*), zdolność do łączenia informacji (*connectivity of information*), orientacja na relacje z interesariuszami (*stakeholder relationships orientation*), istotność (*materiality*), zwięzłość (*conciseness*), wiarygodność (*reliability*), kompletność (*completeness*), spójność (*consistency*), porównywalność (*comparability*).

Kluczową koncepcją podejścia proponowanego przez IIRC było myślenie zintegrowane. Polega ono na dostrzeganiu powiązań między różnymi obszarami działalności organizacji oraz umiejętności integrowania wielu czynników wpływających na zdolność firmy do generowania wartości w różnych horyzontach czasu. Myślenie zintegrowane powinno obejmować analizę sześciu kapitałów, w tym relacje konkurencyjności w pomnażaniu różnych typów kapitału.

W czerwcu 2021 r. SASB i IIRC ogłosiły połączenie w celu utworzenia Fundacji ds. Sprawozdawczości Wartości (Value Reporting Foundation – VRF). W listopadzie 2021 r. Fundacja MSSF ogłosiła, że do czerwca 2022 r. połączy VRF i Radę ds. Standardów Ujawniania Informacji Klimatycznych z nowo utworzoną Międzynarodową Radą ds. Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB). Proces ten został zakończony w sierpniu 2022 r., kiedy to wszystkie niezakończone projekty standardów SASB zostały przeniesione do ISSB.

Podczas szczytu World Economic Forum w Davos w 2020 r. 120 największych światowych przedsiębiorstw wyraziło poparcie dla inicjatywy na rzecz opracowania podstawowego zestawu wspólnych wskaźników i informacji dotyczących czynników niefinansowych dla inwestorów i innych interesariuszy. Podstawowy i rozszerzony zestaw „wskaźników kapitalizmu interesariuszy” oraz ujawnianych informacji może być wykorzystywany przez przedsiębiorstwa do dostosowania swoich sprawozdań dotyczących wyników do wskaźników środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego (ESG) oraz do śledzenia ich wkładu w realizację celów zrównoważonego rozwoju w sposób spójny⁵.

Kluczowe mierniki zostały zgrupowane w czterech filarach, określanych jako 4P (czyli stanowiących rozwinięcie koncepcji Elkingtona) obejmujących zasady ładu korporacyjnego (*principles of governance*), planetę (*planet*), ludzi (*people*), dobrobyt (*prosperity*). W filarze zasad wyodrębniono następujące obszary tematyczne (*themes*): cele zarządzania, jakość ciał zarządzających i nadzorczych, zaangażowanie interesariuszy, zachowania etyczne i nadzór nad ryzykami i szansami. Filar planety obejmuje obszary tematyczne zmian klimatu, degradacji środowiska naturalnego, dostępności wody pitnej. W filarze ludzi wyodrębniono obszary tematyczne godności i równości, zdrowia i jakości życia oraz umiejętności przydatnych w przyszłości. Filar dobrobytu obejmuje obszary tematyczne kreowania

5 Zob. szerzej: <https://www.weforum.org/publications/toward-common-metrics-and-consistent-reporting-of-sustainable-value-creation/> (dostęp: 1.06.2025).

bogactwa i zatrudnienia, innowacyjności produktów i usług oraz społeczeństwa i witalności wspólnotowej. W opisie filarów zawarte są odniesienia do celów zrównoważonego rozwoju (SDG). Wskaźniki wskazane w inicjatywie WEF zostały zaczerpnięte ze standardów GRI, SASB, MSSF oraz podręcznika OECD służącego do wyliczania nakładów na badania i rozwój.

ISSB ma na celu opracowanie standardów, które są efektywne kosztowo, użyteczne w podejmowaniu decyzji i oparte na wiedzy rynkowej. Standardy są opracowywane z myślą o efektywności (w tym unikania podwójnego raportowania), pomagając jednostkom raportować to, co jest wymagane przez inwestorów na rynkach globalnych. Standardy mają na celu dostarczenie informacji we właściwy sposób, aby wspierać podejmowanie decyzji inwestycyjnych i ułatwiać międzynarodową porównywalność w celu pozyskania kapitału. ISSB zbudowała koalicję w zakresie opracowywania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Inicjatywę tę poparły m.in. G7, G20, Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO), Rada Stabilności Finansowej, ministrowie finansów i prezesi banków centralnych z ponad 40 krajów.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB) stosują podejście bazujące na dowodach / wynikach badań naukowych (*evidence based approach* – EBA) w procesie stanowienia standardów. Podejście to stosowała również SASB. Zdaniem przedstawicieli tych trzech organizacji podejście takie ma trzy podstawowe zalety.

Po pierwsze, zmniejsza uznaniowość przy podejmowaniu decyzji o tym jakie informacje mają być ujęte w sprawozdaniach i w jaki sposób. Po drugie, zastosowanie EBA pozwala w większym stopniu przewidzieć efekty wprowadzonych regulacji. Po trzecie, zastosowanie podejścia bazującego na dowodach zwiększa poziom legitymizacji i wiarygodności przyjmowanych standardów. Podejmowanie decyzji na podstawie wyników badań naukowych IASB i ISSB pozwala formułować standardy o wysokim poziomie wiarygodności i akceptowalności. W ramach podejścia bazującego na wynikach badań naukowych IASB i ISSB poszukują dowodów na wszystkich etapach opracowywania standardów sprawozdawczości, od rozpoczęcia projektu w ramach programu badawczego, po przeglądy powdrożeniowe głównych nowych standardów. W ramach seminariów realizowanych z European Accounting Associations przez stronę IASB naukowcy mogą przysyłać wyniki swoich badań⁶.

Opracowanie standardów

ISSB rozpoczęła swoje wysiłki na rzecz opracowania standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju znacznie później, począwszy od 2020 r. wraz z wydaniem dokumentu konsultacyjnego w sprawie sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Kluczowe wydarzenia w opracowaniu standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zostały przedstawione w tabeli 19.

6 Por. <https://www.ifrs.org/academics/> (dostęp: 10.06.2025).

Tabela 19. Kalendarium procesu opracowania standardów ISSB

Data	Wydarzenie
Wrzesień 2020	Opublikowanie dokumentu konsultacyjnego na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju
Luty 2021	Opublikowanie oświadczenia o wsparciu IOSCO dla działań Fundacji MSSF w obszarze sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju
Marzec 2021	Utworzenie Grupy Roboczej ds. Gotowości Technicznej (Technical Readiness Working Group TRWG) przez Fundację MSSF
Kwiecień 2021	Opublikowanie oświadczenia o wynikach konsultacji na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju Opublikowanie projektu zmian w Konstytucji IASB uwzględniających utworzenie ISSB
Maj 2021	Opublikowanie projektu nowego stanowiska na temat sprawozdania z działalności (<i>management commentary</i>)
Czerwiec 2021	Nabór kandydatur na przewodniczącego i wiceprzewodniczącego ISSB
Listopad 2021	Połączenie Fundacji MSSF z VRF i CDSB Powołanie przewodniczącego ISSB
Czerwiec 2023	Opublikowanie przez ISSB dwóch pierwszych standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju
Lipiec 2023	Zatwierdzone standardów ISSB przez IOSCO
Listopad 2023	Utworzenie przez GRI Laboratorium Innowacji Zrównoważonego Rozwoju we współpracy z Fundacją IFRS
Wrzesień 2024	Opublikowanie przewodnika dla przedsiębiorstw w odpowiedzi na wezwania inwestorów do dobrowolnego stosowania standardów ISSB Ogłoszenie zobowiązania Banku Światowego i Fundacja IFRS do dalszego współpracy na rzecz wdrażania standardów ISSB w krajach rozwijających się
Czerwiec 2025	Opublikowanie przewodnika na temat planów przejścia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/#news> (dostęp: 30.06.2025).

5.2. Cel, typy, zakres i struktura standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ISSB

Celem MSSF S1 jest nałożenie na jednostkę obowiązku (*is to require*) ujawniania informacji dotyczących jej ryzyka i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, które są przydatne dla *głównych użytkowników ogólnego przeznaczenia sprawozdań finansowych przy podejmowaniu decyzji dotyczących przekazywania jednostce zasobów*. W MSSF S1 obowiązek ten uzasadniono w następujący sposób: „Informacje o ryzykach i szansach związanych ze zrównoważonym rozwojem są przydatne dla głównych użytkowników, ponieważ zdolność jednostki do generowania przepływów pieniężnych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej jest nierozzerwalnie związana z interakcjami między jednostką a jej interesariuszami, społeczeństwem, gospodarką i środowiskiem naturalnym w całym łańcuchu wartości jednostki. Jednostka wraz z zasobami i relacjami w całym łańcuchu wartości tworzy wzajemnie zależny system, w którym jednostka funkcjonuje. Zależność jednostki od tych zasobów i relacji oraz jej wpływ na te zasoby i relacje powodują powstanie ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem dla jednostki” (MSSF S1, par. 2).

W chwili pisania niniejszej monografii ISSB opracowało dwa standardy:

1. IFRS S1 – Ogólne wymogi dotyczące ujawniania informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem (*General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*),
2. IFRS S2 – Ujawnienia dotyczące klimatu (*Climate-related Disclosures*).

MSSF S1 składa się z następujących części: celu, zakresu, założeń koncepcyjnych, podstawowej zawartości (*core content*), wymagań ogólnych (*general requirements*), zasad dotyczących profesjonalnego osądu (*judgement*), niepewności pomiaru, postępowania z błędami z poprzednich okresów. Standard MSSF S1 uzupełnia pięć dodatków (załączników). Dodatek A stanowi słowniczek najważniejszych pojęć. Załącznik B zawiera wytyczne stosowania. Załącznik C prezentuje wybrane źródła wytycznych. W Załączniku C wskazano, że w przypadku braku standardu MSSF dotyczącego ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, który miałby zastosowanie konkretnie do ryzyka lub możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem, jednostka kieruje się profesjonalnym osądem w celu zidentyfikowania informacji, które spełniają dwa warunki:

- po pierwsze, są istotne przy podejmowaniu decyzji przez użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia,
- po drugie, wiernie przedstawiają ryzyko lub szansę związane ze zrównoważonym rozwojem.

ISSB stanowi również, że w przypadku spełnienia tych warunków, jak również pod warunkiem braku sprzeczności ze standardami ISSB jednostka może odnieść się do i rozważyć możliwość ich zastosowania standardów GRI i standardów ESRS.

Standard MSSF 1 pozwala ograniczyć zakres ujawnianych informacji o ryzykach i szansach związanych ze zrównoważonym rozwojem, wyłącznie do tych, co do których można racjonalnie oczekiwać, że będą miały wpływ na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Interesującym zabiegiem jest utożsamienie/zrównanie wpływu na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej z perspektywami jednostki (*entity prospects*).

MSSF 1 zaleca, żeby w ramach podstawowych ujawnień skoncentrować się na czterech obszarach: zarządzania i ładu korporacyjnego, strategii, zarządzania ryzykiem oraz wskaźników i celów (MSSF S1, par. 25). W obszarze zarządzania i ładu korporacyjnego jednostka powinna ujawniać informacje o organie nadzorczym lub osobach odpowiedzialnych za nadzór nad ryzykami i szansami związanymi ze zrównoważonym rozwojem – w tym opisać ich zakres obowiązków, sposób oceny kompetencji, sposób uwzględniania tych zagadnień w strategii, sposób podejmowania decyzji, sposób ustalania i monitorowania celów oraz powiązanych z nimi mierników jak również powiązania ich z systemami wynagradzania kluczowych decydentów w jednostce. W obszarze tym jednostka powinna ujawniać informacje o roli kierownictwa w procesach nadzoru nad ryzykami i szansami związanymi ze zrównoważonym rozwojem – w tym, czy funkcje te są delegowane do konkretnych osób lub zespołów zarządzających oraz o sposobie zastosowania mechanizmów kontrolnych i ich integracji z innymi funkcjami wewnętrznymi w organizacji.

W kolejnym obszarze jednostki powinny ujawnić, jaką strategię stosują do zarządzania ryzykami i szansami związanymi z kwestiami zrównoważonego rozwoju. W tym celu jednostka powinna w pierwszej kolejności przedstawić istotne ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem, określić horyzonty czasowe, w jakich można oczekiwać ich wpływu (krótko-, średnio- i długoterminowe), a także wyjaśnić, jak rozumie te okresy i jak odnosi je do stosowanych przez siebie horyzontów planowania strategicznego. MSSF S1 pozwala, a nawet zachęca do ustalania długości horyzontów (okresów) krótkiego, średniego i długiego, wskazując, że długości tych okresów mogą się różnić i zależeć od wielu czynników, takich jak specyfika branży, cykle inwestycyjne i związane z nimi cykle przepływów pieniężnych, przyjęte metody planowania strategicznego oraz oczekiwania użytkowników sprawozdań finansowych. Jednostka powinna ujawnić informacje, które pozwolą zrozumieć, jakie ryzyka i szanse mogą w istotny sposób wpłynąć na jej perspektywy, jak obecnie i w przyszłości oddziałują na jej model biznesowy oraz łańcuch wartości, a także w jaki sposób wpływają na strategię oraz proces podejmowania decyzji. Dodatkowo należy przedstawić ich wpływ na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne w danym okresie sprawozdawczym oraz ich przewidywane skutki w krótkim, średnim i długim okresie, z uwzględnieniem

ich roli w planowaniu finansowym. Konieczne jest również wykazanie odporności strategii i modelu biznesowego na te ryzyka.

Jednostka powinna ujawniać informacje pozwalające zrozumieć, jaki wpływ mają obecnie oraz mogą mieć w przyszłości ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem na jej model biznesowy i łańcuch wartości. Wymaga się opisanie tych wpływów oraz wskazania miejsc, w których są one szczególnie skoncentrowane – takich jak konkretne obszary geograficzne, lokalizacje, w których podmiot prowadzi działalność i typy aktywów. Prezentując proces podejmowania decyzji, jednostka powinna przedstawić, jak dotychczas reagowała i jak planuje reagować na wyzwania i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem, a także przedstawić postęp w realizacji wcześniej ogłoszonych planów, posługując się zarówno danymi ilościowymi, jak i jakościowymi. MSSF wskazuje też, że jednostka powinna wskazać i scharakteryzować, jakie rozważała kompromisy między różnymi ryzykami i szansami, np. przy wyborze lokalizacji nowej działalności, gdzie mogła uwzględnić zarówno wpływ na środowisko, jak i potencjalne korzyści społeczne.

Zgodnie z głównym celem MSSF 1 w obszarze strategii duży nacisk położony jest na ujawnianie informacji o wpływie ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne jednostki zarówno w okresie sprawozdawczym, jak i w przewidywanej perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Uwzględnia się przy tym sposób, w jaki te czynniki są integrowane z planowaniem finansowym i bieżącym sprawozdaniem finansowym. W szczególności jednostka powinna podać ilościowe i jakościowe dane na temat wpływu tych ryzyk i szans w bieżącym okresie, wskazać te, które mogą prowadzić do istotnych korekt wartości aktywów lub zobowiązań w kolejnym roku obrotowym, oraz opisać przewidywane zmiany sytuacji finansowej, wynikające z planów inwestycji i dezinwestycji obejmujących nakłady inwestycyjne, przejęcia, połączenia oraz źródła finansowania strategii. Dodatkowo w miarę możliwości jednostka powinna przedstawić oczekiwane zmiany w wynikach finansowych i przepływach pieniężnych, podając założenia, źródła danych i prognozowane dane ilościowe. MSSF S1 pozwala jednak na rezygnację z podania danych liczbowych, pod warunkiem że jednostka wyjaśni powód ich braku (np. na brak wyodrębnienia efektów lub zbyt duży poziom niepewności), poda odpowiednie informacje jakościowe i – jeśli to możliwe – oszacuje łączny wpływ z innymi czynnikami.

Ważnym elementem ujawnień w obszarze strategii i modelu biznesu są informacje o odporności strategii i modelu biznesu na ryzyka związane z koniecznością przystosowania się do niekorzystnego wpływu braku zrównoważonego rozwoju oraz wyzwaniami realizacji celów zrównoważonego rozwoju. Jednostka powinna przedstawić jakościową, a jeśli to możliwe, także ilościową ocenę odporności swojej strategii i modelu biznesowego w kontekście tych ryzyk.

W obszarze zarządzania ryzykiem zgodnie z MSSF S1 jednostka powinna skoncentrować się na objaśnieniu sposobu identyfikacji, oceny, nadawania priorytetów

i monitorowania ryzyk i szans związanych zrównoważonym rozwojem oraz stopniem i sposobem ich integracji z ogólnym procesem zarządzania ryzykiem w organizacji. Aby osiągnąć ten cel, jednostka powinna przedstawić informacje na temat stosowanych procesów i polityk służących identyfikacji, ocenie, ustalaniu priorytetów i monitorowaniu ryzyk związanych ze zrównoważonym rozwojem. Obejmuje to m.in. dane o wykorzystywanych źródłach informacji, zakresie działalności objętej analizą ryzyka, sposobach stosowania analiz scenariuszowych, sposobach oceny charakteru, prawdopodobieństwa i skali skutków ryzyk, zasadach nadawania im priorytetów względem innych rodzajów ryzyka oraz metodach ich monitorowania.

W obszarze wskaźników i celów jednostka powinna przedstawić, w jakim stopniu radzi sobie z ryzykami i szansami związanymi ze zrównoważonym rozwojem, w tym jakie postępy czyni w realizacji własnych celów oraz celów nałożonych przepisami prawa. Dla każdego ryzyka lub szansy, które mogą w istotny sposób wpłynąć na perspektywy jednostki, należy ujawnić zarówno wskaźniki wymagane przez odpowiednie standardy MSSF, jak i wskaźniki, które jednostka sama stosuje do pomiaru i monitorowania tych aspektów oraz swojej skuteczności działań względem nich. Ujawniane wskaźniki powinny odzwierciedlać specyfikę danej branży, modelu biznesowego lub działalności.

MSSF S1 podkreśla znaczenie zrozumiałości i wiarygodności stosowanych mierników (wskaźników). Służy temu wiele wymogów zawartych w MSSF S1 wymienionych dalej. Jeśli wskaźnik pochodzi spoza standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju MSSF, należy wskazać jego źródło. W przypadku wskaźników opracowanych samodzielnie przez jednostkę, trzeba wyjaśnić ich definicję, sposób obliczania, typ (np. wskaźnik liczbowy bezwzględny, wskaźnik liczbowy relatywny, wskaźnik jakościowy), ewentualną walidację przez podmioty zewnętrzne, założenia przyjęte przy kalkulacji oraz wszelkie ograniczenia metody. Jednostka powinna przedstawiać w sprawozdaniach cele, które sobie wyznaczyła lub do których realizacji jest zobowiązana, wraz z informacjami o użytych wskaźnikach, wartościach docelowych, okresie obowiązywania celu, punkcie odniesienia do pomiaru postępów, kamieniach milowych i celach pośrednich, wynikach i trendach oraz ewentualnych zmianach celów wraz z ich uzasadnieniem. Definicje i sposób obliczania wskaźników oraz celów powinny być spójne w czasie. W przypadku zmian należy je jasno opisać i wyjaśnić. Wszystkie wskaźniki i cele powinny być nazwane i opisane w sposób jednoznaczny, zrozumiały i precyzyjny.

Celem MSSF S2 *Ujawnianie informacji dotyczących klimatu* jest nałożenie na jednostkę obowiązku ujawniania informacji o *ryzykach i szansach związanych z klimatem*, które są przydatne dla *głównych użytkowników ogólnego przeznaczenia sprawozdań finansowych* przy podejmowaniu decyzji dotyczących przekazania jednostce zasobów.

Zakres standardu MSSF S2 obejmuje ryzyka związane z klimatem, na które narażona jest jednostka z uwzględnieniem ryzyk fizycznych i ryzyk związanych z transformacją klimatu, jak również szans związanych z klimatem dostępnych dla

jednostki. MSSF S2 odnosi się też do zagadnienia odporności jednostki na zmiany klimatu. Wymaga ujawnienia informacji umożliwiających użytkownikom sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia zrozumienia odporności strategii i modelu biznesowego jednostki na zmiany, rozwój i niepewność związane z klimatem, z uwzględnieniem zidentyfikowanych przez jednostkę ryzyk i szans związanych z klimatem. Jednostka stosuje analizę scenariuszy związanych z klimatem w celu oceny swojej odporności na zmiany klimatu, stosując podejście proporcjonalne do sytuacji jednostki. Celem ujawniania informacji finansowych związanych z klimatem na temat celów i wskaźników jest umożliwienie użytkownikom sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia zrozumienia dokonań jednostki w odniesieniu do jej ryzyk i możliwości związanych z klimatem, w tym postępów w realizacji wszelkich celów związanych z klimatem, które wyznaczyła, oraz wszelkich celów, które jest zobowiązana osiągnąć na mocy przepisów prawa lub regulacji.

Zgodnie z MSSF S2, jednostka powinna opublikować informacje na temat następujących wskaźników: wielkości emisji gazów cieplarnianych wygenerowane w okresie sprawozdawczym, wyrażone w tonach metrycznych CO₂ ekwiwalentu według zakresów. Jednostka powinna mierzyć swoje emisje gazów cieplarnianych zgodnie z protokołem *Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard* (2004), chyba że organ właściwy lub giełda, na której jednostka jest notowana, wymaga stosowania innej metody pomiaru emisji gazów cieplarnianych. Jednostka powinna wskazać stosowane podejście do pomiaru emisji gazów cieplarnianych, dane wejściowe i założenia stosowane przez jednostkę do pomiaru emisji gazów cieplarnianych; powody, dla których jednostka wybrała określone podejście do pomiaru, dane wejściowe i założenia stosowane do pomiaru emisji gazów cieplarnianych; oraz wszelkie zmiany wprowadzone przez jednostkę w podejściu do pomiaru, danych wejściowych i założeniach w okresie sprawozdawczym oraz przyczyny tych zmian.

ISSB opracowała i opublikowała również następujące dokumenty: wytyczne ilustracyjne (*illustrative guidance*), przykłady ilustracyjne (*illustrative examples*), branżowe wytyczne dotyczące wdrożenia standardu MSSF S2 (*industry-based guidance on implementing IFRS S2*), uzasadnienie wniosków (*basis for conclusion*) oraz przewodnik na temat planów przejścia.

5.3. Cechy jakościowe informacji według ISSB

ISSB analogicznie jak IASB, w przypadku MSSF, wyodrębnia dwie grupy cech jakościowych informacji – cechy podstawowe/ fundamentalne (*fundamental*) i cechy wzbogacające (*enhancing*). Do cech głównych zalicza przydatność i wierne odzwierciedlenie. Cechy wspomagające obejmują: porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość.

Przydatność (*relevance*)

Zgodnie z MSSF S1 informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem są przydatne/istotne, jeżeli mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników (*primary users*). ISSB podobnie jak EFRAG zastrzegła, że informacje mogą mieć wpływ na decyzje, nawet jeśli niektórzy użytkownicy zdecydują się z nich nie korzystać lub byli już świadomi istnienia takich informacji z innych źródeł. ISSB podobnie jak EFRAG podkreśla, że przydatność informacji finansowych na temat zrównoważonego rozwoju wynika z posiadania wartości predykcyjnej, potwierdzającej lub obu z nich. Informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem mają wartość predykcyjną, jeśli mogą być wykorzystane jako dane wejściowe do procesów stosowanych przez głównych użytkowników w celu przewidywania przyszłych wyników (*future outcomes*). Informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem o wartości predykcyjnej są wykorzystywane przez głównych użytkowników do tworzenia własnych prognoz (ISSB S1, Załącznik D, D5). Na przykład informacje o jakości wody, które zawierają informacje o zanieczyszczeniu wody, mogą informować użytkowników o zdolności jednostki do spełnienia lokalnych wymogów dotyczących jakości wody. Informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem mają wartość potwierdzającą, jeśli dostarczają informacji zwrotnych na temat poprzednich ocen (potwierdzają je lub zmieniają).

ISSB podkreśla powiązanie wartości predykcyjnej i potwierdzającej informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem, argumentując, że informacje, które mają wartość predykcyjną, często mają również wartość potwierdzającą. ISSB podaje przykład informacji dotyczących emisji gazów cieplarnianych w bieżącym roku. Zdaniem ISSB takie informacje można wykorzystać jako podstawę do przewidywania emisji gazów cieplarnianych w latach przyszłych, można je również porównać z przewidywaniami dotyczącymi emisji gazów cieplarnianych w bieżącym roku, które zostały przedstawione w poprzednich latach. Wyniki tych porównań mogą pomóc użytkownikowi skorygować i ulepszyć procesy, które zostały wykorzystane do sporządzenia poprzednich prognoz. ISSB w przeciwieństwie do EFRAG nie podkreśla powiązań między danymi finansowymi i niefinansowymi.

Podobnie jak w ESRS MSSF S1 wiąże przydatność z istotnością (*materiality*), wskazując, że informacje są istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że ich pominięcie, zniekształcenie lub zaciemnienie może wpłynąć na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia na podstawie tych sprawozdań, które dostarczają informacji o konkretnej jednostce. Według ISSB istotność jest aspektem przydatności specyficznym dla jednostki oraz powinna być oceniana w kontekście ujawnień finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem jednostki. Istotność bazuje na charakterze lub wielkości pozycji, do której odnoszą się informacje, lub na obu tych podstawach.

Definicje przydatności według ISSB i EFRAG wydają się na pierwszy rzut oka identyczne, warto zwrócić uwagę na dwie istotne różnice. Po pierwsze, ISSB

ogranicza zakres informacji do informacji finansowych. Po drugie, ISSB zawęża zakres użytkowników, przez pryzmat których należy analizować przydatność do głównych (*primary*) użytkowników sprawozdań finansowych.

Wierne odzwierciedlenie (*faithful representation*)

MSSF S1 zwraca uwagę, że informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem przedstawiają zjawiska za pomocą słów i liczb. Aby informacje były użyteczne, muszą nie tylko przedstawiać odpowiednie zjawiska, ale także wiernie reprezentować istotę zjawisk, które rzekomo odzwierciedlają. ISSB podobnie jak EFRAG wiąże wierną reprezentację, z cechami kompletności, neutralności i dokładności. ISSB podkreśla, że celem raportów finansowych ogólnego przeznaczenia jest maksymalizacja tych cech w możliwym zakresie.

Kompletność przedstawienia informacji o ryzykach lub szansach związanych ze zrównoważonym rozwojem oznacza, że obejmuje ono wszystkie istotne informacje niezbędne do zrozumienia określonego ryzyka lub szansy przez głównych użytkowników sprawozdań. **Neutralność** przedstawienia informacji jest równoważna z tym, że ani dobór, ani ujawnianie informacji nie są stronnicze. Informacja nie jest neutralna, jeśli jest stronnicza, ukierunkowana, uwydatniana, pomniejszana lub w inny sposób zmanipulowana, aby zwiększyć prawdopodobieństwo, główni użytkownicy odbiorą tę informację pozytywnie lub negatywnie (niezgodnie ze stanem faktycznym). ISSB podkreśla przy tym, że informacje neutralne nie są informacjami pozbawionymi celu lub wpływu na zachowanie. Wręcz przeciwnie, istotne informacje są z definicji w stanie wpłynąć na decyzje użytkowników. ISSB, podobnie jak EFRAG i IASB wiąże neutralność z cechą ostrożności. Cecha ta wymaga zachowania rozwagi przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności. Dochowanie ostrożności oznacza, że szanse nie są zawyżane, a ryzyka nie są zaniżane. Zachowania ostrożności nie pozwala, w takim samym stopniu, na niedoszacowanie szans lub przeszacowanie ryzyka. Identycznie jak EFRAG ISSB podkreśla, że dla osiągnięcia neutralności wszelkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju o charakterze ambicjonalnym, np. cele lub plany, powinny obejmować nie tylko aspiracje (cele i plany), ale również czynniki, które mogłyby uniemożliwić jednostce zrealizowanie tych aspiracji.

ISSB, definiując **dokładność** informacji, zastrzegł, że informacje można uznać za dokładne, nawet gdy nie są idealnie precyzyjne pod każdym względem (analogicznie jak IASB i EFRAG). Według MSSF S1 wymagana i możliwa do osiągnięcia precyzja oraz czynniki, które sprawiają, że informacje są dokładne, zależą od charakteru informacji i rodzaju spraw, do których się odnoszą. Informacje są dokładne, pod kilkoma warunkami.

Po pierwsze, informacje powinny być oparte na faktach i wolne od istotnych błędów. Po drugie, opisy powinny być precyzyjne. Po trzecie, należy jasno oznaczyć informacje, które stanowią szacunki, przybliżenia i prognozy, a przy wyborze i stosowaniu odpowiedniego procesu przygotowywania oszacowania, przybliżenia lub prognozy nie popełniano żadnych istotnych błędów. Dane wejściowe

zastosowane w procesie szacowania powinny być rozsądne i udokumentowane, a twierdzenia powinny być racjonalne i bazować na informacjach o odpowiedniej jakości oraz w odpowiedniej ilości. Po czwarte, informacje na temat ocen dotyczących przyszłości powinny wiernie odzwierciedlać zarówno same oceny, jak i informacje, na których się opierają.

Porównywalność

Rozumienie porównywalności przez ISSB jest bardzo bliskie temu reprezentowanemu przez IASB. W MSSF S1 objaśniono, że „decyzje podejmowane przez głównych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia wiążą się z wyborem pomiędzy alternatywnymi rozwiązaniami; np. sprzedażą lub utrzymaniem inwestycji lub inwestowaniem w jedną lub inną jednostkę sprawozdawczą. Porównywalność jest cechą, która umożliwia użytkownikom zidentyfikowanie i zrozumienie podobieństw i różnic pomiędzy pozycjami. W przeciwieństwie do innych cech jakościowych, porównywalność nie odnosi się do pojedynczej pozycji. Porównanie wymaga co najmniej dwóch pozycji” (MSSF S1, Dodatek D, D17).

ISSB wskazuje na porównywalność w dwóch wymiarach – porównania z informacjami dostarczone przez jednostkę w poprzednich okresach oraz informacjami przekazywane przez inne podmioty, zwłaszcza podmioty prowadzące podobną działalność lub działające w tej samej branży. MSSF S1 wiąże porównywalność, ze spójnością (*consistency*), akcentując jednak, że cechy te nie są tożsame. Spójność odnosi się do stosowania tych samych podejść lub metod ujawniania informacji na temat tych samych ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, z okresu na okres, zarówno przez jednostkę sprawozdawczą, jak i inne jednostki. MSSF S1 objaśnia również relacje porównywalności i spójności wskazując, że porównywalność jest celem a spójność pomaga osiągnąć ten cel. ISSB wyraźnie odróżnia porównywalność od jednorodności. Zgodnie z MSSF S1, aby informacje były porównywalne, podobne pozycje powinny wyglądać podobnie, a różne pozycje powinny wyglądać inaczej. Porównywalność informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem nie rośnie przez to, że rzeczy niepodobne czyni się podobnymi do siebie, ani przez to, że rzeczy podobne wyglądają inaczej.

Sprawdzalność (*verifiability*)

ISSB zwraca uwagę na ważną rolę sprawdzalności w uzyskaniu racjonalnej pewności przez użytkowników, że informacje są kompletne, neutralne i dokładne. MSSF S1 stanowi, że informacje są sprawdzalne, jeśli możliwe jest potwierdzenie albo wprost samych informacji albo danych wejściowych wykorzystanych do ich uzyskania. Sprawdzalność oznacza, że różni kompetentni i niezależni obserwatorzy mogliby dojść do konsensusu, choć niekoniecznie pełnej zgody co do tego, że dane przedstawienie informacji stanowi wierne odzwierciedlenie. Informacje ilościowe nie muszą stanowić konkretnej szacunkowej kwoty, aby można ją było uznać za sprawdzalną. Można także zweryfikować przedział możliwych kwot i związanych z nimi prawdopodobieństw. ISSB podkreśla, że informacje finansowe związane

ze zrównoważonym rozwojem powinny być dostarczane w sposób zwiększający ich sprawdzalność. ISSB podaje kilka przykładowych sposobów na wzmocnienie sprawdzalności. Pierwszym jest publikowanie informacji, które można potwierdzić poprzez porównanie ich z innymi informacjami dostępnymi dla głównych użytkowników na temat działalności jednostki lub środowiska zewnętrznego, w którym jednostka prowadzi działalność (np. z innych źródeł); informacji, które można zdobyć na temat innych jednostek gospodarczych, podobnych do danej jednostki. Drugim przykładowym sposobem wzmocnienia sprawdzalności podawanym przez ISSB jest dostarczanie informacji na temat danych wejściowych i metod kalkulacji. Zgodnie z MSSF S1 sprawdzalność wzmocnia również dostarczanie informacji poddanych przeglądowi i zatwierdzonych przez zarząd jednostki, radę nadzorczą, ich komitety lub równoważne organy (MSSF S1, Dodatek D, D21–D23).

ISSB podobnie jak EFRAG zauważa, że niektóre informacje na temat zrównoważonego rozwoju mogą mieć formę informacji odnoszących się do przyszłości lub objaśnień. Informacje takie z samej ich istoty są bardziej niepewne, subiektywne a ich weryfikacja jest trudniejsza. Wzmocnienie wiarygodności takich informacji informacje może obejmować np. wierne przedstawienie strategii, planów i analiz ryzyka opartych na faktach. Aby pomóc głównym użytkownikom w podjęciu decyzji o wykorzystaniu (lub nie) takich informacji, jednostka powinna opisać podstawowe założenia i metody opracowania informacji zawartych w strategiach i analizach ryzyka. Jednostka powinna przedstawić także inne dowody potwierdzające, że informacje odzwierciedlają rzeczywiste plany lub decyzje podjęte przez jednostkę.

Terminowość

ISSB analogicznie do IASB wyróżnia terminowość jako pożądaną cechę jakościową informacji. ISSB argumentuje, że terminowość wpływa na przydatność, ponieważ informacje powinny być są dostępne dla użytkowników na tyle wcześnie, że mogą wpływać na ich decyzje. Wskazuje również na ogólną zasadę, zgodnie z którą im starsze informacje, tym mniej użyteczne. ISSB zauważa też, że niektóre informacje są przydatne na długo po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ponieważ niektórzy użytkownicy mogą ich potrzebować, aby zidentyfikować i ocenić trendy (MSSF S1, Dodatek D, D25).

Zrozumiałość

ISSB akcentuje, że dla osiągnięcia cechy zrozumiałości informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem powinny być jasne (*clear*) i zwięzłe (*concise*). Dla uzyskania zwięzłości należy unikać ogólnych informacji, szablonowych (*boilerplate*), informacji, które nie odnoszą się w sposób specyficzny do jednostki. Należy unikać powielania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. ISSB zaleca używanie jasnego języka i przejrzystej struktury zdań i akapitów. ISSB podkreśla również, że wybór najbardziej przejrzystej formy przedstawienia informacji zależy od jej charakteru. Takimi przejrzystymi formami mogą być tabele,

wykresy lub diagramy oprócz tekstu narracyjnego. Jeśli wykorzystywane są wykresy lub diagramy, dodatkowy tekst lub tabele mogą być konieczne, aby uniknąć zaciemnienia istotnych szczegółów (MSSF S1, Dodatek D, D27).

Zgodnie z MSSF S1 przejrzystość można zwiększyć poprzez rozróżnienie informacji o zmianach w okresie sprawozdawczym od informacji „stałych”, które pozostają niezmienione lub zmieniają się w niewielkim stopniu z okresu na okres. ISSB jako przykład takiego podejścia podaje oddzielne przedstawienie cech procesów nadzoru i zarządzania ryzykiem związanych ze zrównoważonym rozwojem jednostki, które zmieniły się od poprzedniego okresu sprawozdawczego. Kluczowe dla osiągnięcia związku jest ujmowanie wyłącznie istotnych informacji. Wszelkie nieistotne informacje powinny być przedstawione w taki sposób, aby nie przesłaniały informacji istotnych.

ISSB zastrzega, że niektóre ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem są z natury złożone i mogą być trudne do przedstawienia w sposób łatwy do zrozumienia. Nawet w przypadku złożonych informacji jednostka powinna prezentować je w sposób jak najbardziej przejrzysty. ISSB uznaje za niedopuszczalne wyłączenie ze sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, złożonych informacji, aby uczynić te sprawozdania łatwiejszymi do zrozumienia. Wyłączenie takich informacji spowodowałoby, że sprawozdania te byłyby niekompletne, a zatem mogłyby wprowadzać w błąd. ISSB podkreśla, że łączne osiągnięcie cech kompletności, przejrzystości i porównywalności informacji finansowych dotyczących zrównoważonego rozwoju jest uzależnione od zaprezentowania informacji w sposób spójny (*coherent*). To z kolei implikuje, że konieczność ujęcia informacji objaśniających kontekst i powiązania między powiązаныmi informacjami.

MSSF S1 stanowi, że jeżeli ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem zawarte w jednej części sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostki mają wpływ na informacje prezentowane w innych częściach, jednostka powinna zawrzeć informacje niezbędne użytkownikom do oceny tych wpływów. Prezentacja w sposób spójny (*coherent*) oznacza również wymóg dostarczania informacji w sposób umożliwiający użytkownikom powiązanie informacji o ryzykach i szansach związanych ze zrównoważonym rozwojem z informacjami zawartymi w sprawozdaniach finansowych jednostki (MSSF S1, Dodatek D, D33).

5.4. Podejście do istotności według ISSB

Jak wspomniano wcześniej, ISSB jest organizacją siostrzaną dla IASB. Z tej przyczyny w znaczącym stopniu korzysta z doświadczeń „siostry”. Bardzo wyraźnie jest to widoczne w podejściu do istotności, wzorowanym na podejściu IASB. W załączniku (dodatku) D do MSSF S1 istotność została zdefiniowana w następujący sposób: „Informacje są istotne, jeżeli pominięcie, błędne przedstawienie lub zniekształcenie tych informacji może w uzasadniony sposób wpłynąć na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego

przeznaczenia na podstawie tych sprawozdań, które dostarczają informacji o konkretnej jednostce sprawozdawczej. Innymi słowy, istotność jest specyficznym dla jednostki aspektem przydatności. Istotność informacji ocenia się w kontekście ujawnionych przez jednostkę informacji finansowych dotyczących zrównoważonego rozwoju i wynika z charakteru lub wielkości pozycji, której dotyczą informacje, lub na obu tych czynnikach” (MSSF S1, Dodatek D, D8).

MSSF S1 wymaga, żeby jednostka ujawniała *istotne informacje* na temat ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, co do których można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na perspektywy jednostki. ISSB podkreśla przy tym wspólne wykorzystanie informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych i ujawnienia finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem i które dostarczają informacji o konkretnym podmiocie sprawozdawczym. W wytycznych stosowania (zawartych w dodatku B do MSSF S1) wskazano, że decyzje głównych użytkowników sprawozdań ogólnego przeznaczenia obejmują decyzje w trzech podstawowych obszarach. Pierwszym obszarem decyzyjnym jest kupno, sprzedaż lub posiadanie instrumentów kapitałowych i dłużnych. Drugi obszar decyzyjny obejmuje udzielanie lub sprzedaż pożyczek i innych form kredytów. Trzeci obszar decyzyjny skoncentrowany na decyzjach związanych z wykonywaniem prawa głosu lub wpływaniem, w inny sposób, na działania kierownictwa jednostki, które determinują wykorzystanie zasobów gospodarczych jednostki. Po zdefiniowaniu obszarów decyzyjnych ISSB objaśnia, że decyzje w ich ramach podejmowane zależą od oczekiwań dotyczących zwrotów, np. dywidend, spłaty kapitału i odsetek lub wzrostu cen rynkowych. Oczekiwania te zależą od oceny przez głównych użytkowników sprawozdań kwoty, terminu i niepewności przyszłych wpływów pieniężnych netto do jednostki oraz od ich oceny zarządzania zasobami jednostki przez kierownictwo jednostki i jej organ(-y) zarządzający(-e). Z tej przyczyny ocena, czy można racjonalnie oczekiwać, że informacje wpłyną na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników, wymaga uwzględnienia charakterystyki tych użytkowników oraz sytuacji samej jednostki. Analogicznie jak w przypadku standardów sprawozdawczości finansowej ISSB akcentuje, że osądy na temat istotności są specyficzne dla danej jednostki. Tym samym standard MSSF S1 nie określa żadnych progów istotności ani nie ustala z góry, co byłoby istotne w konkretnej sytuacji.

MSSF S1 bardzo ogólnie prezentuje zagadnienie oceny istotności. MSSF S1 wskazuje, że punktem wyjścia do oceny informacji na temat ryzyk lub szans związanych ze zrównoważonym rozwojem są standardy MSSF dotyczące ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem, który ma zastosowanie konkretnie do określonego ryzyka lub szansy związanych ze zrównoważonym rozwojem. Aby zidentyfikować istotne informacje na temat ryzyka lub możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem, jednostka stosuje jako punkt wyjścia wymogi standardu MSSF dotyczącego ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem, który ma zastosowanie do określonego konkretnie ryzyka lub szansy związanych ze zrównoważonym rozwojem. W przypadku braku właściwego standardu MSSF dotyczącego ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym

rozwojem, który ma zastosowanie do ryzyka lub możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem, jednostka może stosować inne źródła wytycznych pod warunkiem posiadania cech przydatności (*relevance*) i wiernego odzwierciedlenia (*faithful representation*). MSSF S1 jako przykłady takich wytycznych wskazuje standardy sektorowe SASB, CDSB Framework Application Guidance oraz najnowsze wersje standardów/wytycznych sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, których wymogi mają na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia (MSSF S1, par. 55).

MSSF S1 podkreśla, że ocena zidentyfikowanych informacji powinna następować indywidualnie lub w połączeniu z innymi informacjami, które są istotne w kontekście ujawnień finansowych jednostki dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości. MSSF S2 akcentuje również, że przy ocenie istotności jednostka powinna uwzględnić zarówno dane ilościowe, jak i jakościowe. Jako przykład podaje, iż jednostka może rozważyć tak wielkość (dane ilościowe), jak i charakter wpływu (dane jakościowe) na jednostkę, ryzyka lub szanse związanych ze zrównoważonym rozwojem. ISSB wskazuje, że w niektórych przypadkach standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymagają ujawnienia informacji na temat możliwych przyszłych zdarzeń o niepewnych wynikach. Dla oceny istotności takich informacji jednostka powinna wziąć pod uwagę dwa podstawowe kryteria. Pierwszym kryterium jest potencjalne oddziaływanie zdarzeń na kwotę, harmonogram i niepewność przyszłych przepływów pieniężnych jednostki w krótkim, średnim i długim okresie – określane jako „możliwy wynik” (*possible outcome*). Drugim kryterium jest przedział (*range*) możliwych wyników i prawdopodobieństwo możliwych wyników w tym przedziale.

ISSB akcentuje, że rozważając możliwe wyniki, jednostka bierze pod uwagę wszystkie mające znaczenie okoliczności i fakty. MSSF S1 wskazuje, że największą szansę na uznanie za istotną mają możliwe przyszłe zdarzeniu, które cechują się znacznymi potencjalnymi skutkami i wysokim prawdopodobieństwem wystąpienia. ISSB wskazuje jednak, że jednostka powinna również rozważyć, czy informacje o skutkach o niskim prawdopodobieństwie i wysokim wpływie mogą być istotne indywidualnie lub w połączeniu z informacjami o innych skutkach o niskim prawdopodobieństwie i wysokim wpływie. Jako przykład podaje narażenie na kilka ryzyk związanych ze zrównoważonym rozwojem, z których każde może spowodować ten sam rodzaj zakłócenia łańcucha dostaw jednostki. Mimo iż każde z takich ryzyk zrównoważonego rozwoju może być bardzo mało prawdopodobne to jednak informacje o zagregowanym ryzyku – ryzyku zakłócenia łańcucha dostaw ze wszystkich źródeł – mogą być istotne.

W MSSF S1 wskazano, że odległy horyzont czasowy potencjalnych skutków niekoniecznie oznacza brak istotności. Jednak w niektórych okolicznościach można racjonalnie oczekiwać, że dana informacja wpłynie na decyzje głównych użytkowników, niezależnie od skali potencjalnych skutków przyszłego zdarzenia lub czasu jego wystąpienia. Sytuacja taka wystąpi, jeśli informacje o konkretnym ryzyku lub szansie związanej ze zrównoważonym rozwojem (np. informacje o wpływie

na zmiany klimatu) są bardzo dokładnie analizowane przez głównych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. ISSB podkreśla, że ocena istotności może zmieniać się wraz z upływem czasu. W związku z tym wprowadza wymóg weryfikacji osądów dotyczących oceny istotności na każdy dzień sprawozdawczy w celu uwzględnienia zmienionych okoliczności i założeń. ISSB zauważa przy tym, że ze względu na zmiany w indywidualnych okolicznościach jednostki lub w otoczeniu zewnętrznym, niektóre informacje zawarte w ujawnieniach finansowych dotyczących zrównoważonego rozwoju za poprzednie okresy mogą nie być już istotne. I odwrotnie, niektóre informacje, które nie były wcześniej ujawniane, mogą stać się istotne (MSSF S1, par. B28).

6. Analiza porównawcza standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w świetle teorii koalicji rzeczniczych

6.1. Analiza porównawcza procesu stanowienia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Proces stanowienia standardów przez GRI

Proces tworzenia standardów GRI (*Global Reporting Initiative*) jest przedstawiony w dokumencie *GRI Governance Structure and Standard Setting Due Process*¹. Określono w nim strukturę zarządzania, procedury oraz zasady przejrzystości i uczestnictwa w procesie opracowywania, przeglądu i zatwierdzania standardów raportowania GRI.

Kluczową rolę w procesie stanowienia standardów GRI odgrywa GSSB, czyli Global Sustainability Standards Board. To niezależny organ odpowiedzialny za opracowywanie i aktualizację standardów GRI. W bieżącej pracy GSSB wspiera Sekretariat GRI, a w pracach nad standardami Wydział ds. Standardów (*Standards Division*). GSSB podejmuje decyzje na podstawie konsensusu i prowadzi proces konsultacyjny, w który angażowani są przedstawiciele różnych grup interesariuszy z całego świata. Projekty standardów GRI są opracowywane przez specjalnie powoływane projektowe grupy robocze (*Project Working Groups – PWG*) i, które działają pod nadzorem Global Sustainability Standards Board (GSSB). Listę

1 <https://www.globalreporting.org/standards/global-sustainability-standards-board/gssb-due-process/> (dostęp: 10.09.2025).

członków GSSB przedstawiono w tabeli 20. GSSB podejmuje formalną decyzję o rozpoczęciu nowego projektu (np. aktualizacji istniejącego standardu lub rozpoczęcia nowego projektu) i zatwierdza zakres prac (tzw. *project proposal*). Następnie powołuje zespół roboczy złożony z ekspertów reprezentujących różne grupy interesariuszy: przedstawicieli biznesu, organizacji pozarządowych, naukowców, inwestorów i organizacji pracowniczych. Członkowie tych zespołów są wybierani w drodze otwartych naborów, które GRI ogłasza na swojej stronie internetowej. Proces wyboru członków zespołów jest realizowany z wykorzystaniem kryteriów różnorodności geograficznej i sektorowej oraz równowagi uwzględniającej różnych interesariuszy. Grupy robocze mają za zadanie przygotować projekt treści standardu wykorzystując badania, konsultacje z interesariuszami oraz obowiązujące zasady raportowania (cechy jakościowe informacji).

Projekt wypracowany przez grupę roboczą trafia następnie do GSSB, która go analizuje, wprowadza ewentualne zmiany i zatwierdza do etapu publicznych konsultacji. Na przykład w ramach konsultacji nad standardem sektorowym GRI 13 Rolnictwo, akwakultura i rybołówstwo wpłynęły 53 zgłoszenia (komentarze): 15 od przedsiębiorstw, 9 od organizacji społeczeństwa obywatelskiego (w tym 6 od naukowców z Nigerii, Kenii, RPA, Francji, Norwegii i Rosji), 4 od organizacji pracowniczych, 23 od instytucji pośredniczących i 2 instytucji inwestycyjnych. W pierwszej kolejności Wydział ds. Standardów GRI dokonał kategoryzacji komentarzy i przygotował podsumowanie opinii z okresu konsultacji publicznych wraz z rekomendacjami dla PWG, które miały zostać rozpatrzone podczas spotkań między październikiem a grudniem 2021 r. Następnie Wydział ds. Standardów GRI przeprowadził kontrolę techniczną, przed ostatecznym przeglądem pełnego projektu przez PWG (por. Leeson i Kuszynski 2023). Po zakończeniu konsultacji, GSSB wraz z zespołem projektowym dokonuje przeglądu zgłoszonych uwag i finalizuje treść standardu, która następnie jest oficjalnie publikowana.

Tabela 20. Wykaz członków GSSB na 30 czerwca 2025 r.

Lp.	Imię i nazwisko	Afiliacja	Rodzaj organizacji	Kraj
1	Prof. Caroline Adams	Emerytowany Profesor, Durham University Business School	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego	Wielka Brytania
2	Jeff Robertson	Dyrektor, Environment & Sustainability, Bimbo	Przedsiębiorstwo	Kanada
3	Prof. Charles H. Cho	Schulich School of Business, York University	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego	Kanada

Lp.	Imię i nazwisko	Afiliacja	Rodzaj organizacji	Kraj
4	Rebeca Coriat	Head of Stewardship, Lombard Odier Investment Managers	Instytucja inwestycyjna	Wielka Brytania
5	Yan Dong	Research Institute for Environmental Innovation (Tsinghua)	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego	Chiny
6	Giulia Genuardi	Head of Sustainability Planning and Performance Management, Enel, Italy	Przedsiębiorstwo	Włochy
7	Zuzanna Muskat Górską	Legal Officer, ITUC	Organizacje pracownicza	Belgia
8	Anne Lindsay	International Transport Workers' Federation, UK	Organizacje pracownicza	Wielka Brytania
9	Tomoo Machiba	Managing Director, ZeroBoard Research Institute	Instytucja pośrednicząca	Japonia
10	Anna Nefedova	ESG Reporting Leader, Deloitte, Switzerland	Instytucja pośrednicząca	Szwajcaria
11	Deborah Ng	Head of ESG and Sustainability, GMO LLC	Instytucja inwestycyjna	Stany Zjednoczone
12	Igazeuma Okoroba	Group Head of Sustainability, Dangote Cement Plc, Nigeria	Przedsiębiorstwo	Nigeria
13	Felipe Martinez Rodriguez	Hydro, Spain	Przedsiębiorstwo	Hiszpania
14	Chulendra de Silva	Founding Partner and Owner, InterBalance Consulting,	Instytucja pośrednicząca	Sri Lanka
15	Galya Tsonkova	Head of Sustainability Reporting and Nature Programs, Coca Cola HBC AG	Przedsiębiorstwo	Bułgaria

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.globalreporting.org/standards/global-sustainability-standards-board/gssb-members/> (dostęp: 30.06.2025).

Analizując strukturę GSSB, należy zauważyć, że najliczniej reprezentowane są przedsiębiorstwa (5), następnie instytucje pośredniczące (3) i organizacje społeczeństwa obywatelskiego (3), w mniejszym zaś stopniu organizacje pracownicze (2) i instytucje inwestycyjne. Biorąc pod uwagę kryterium geograficzne najliczniej reprezentowane są organizacje z Europy (9 członków).

Pozostałe organy GRI odgrywają w procesie stanowienia standardów rolę wspierającą i konsultacyjną. Rada Interesariuszy (*Stakeholder Council*) pełni funkcję doradczą i dba o to, by różne grupy interesu miały możliwość zabrania głosu w procesie opracowania standardów. Rada Interesariuszy dostarcza GSSB informacji o oczekiwaniach społecznych, rynkowych i środowiskowych, ale nie ingeruje bezpośrednio w techniczną treść standardów. Techniczny Komitet Doradczy (*Technical Advisory Committee*) jest ciałem eksperckim, które wspiera GSSB w aspektach metodologicznych i merytorycznych – zwłaszcza gdy przedmiotem standardów są kwestie złożone pod względem technicznym, np. raportowanie emisji czy wpływu społecznego. Organizacje członkowskie GRI (*Organizational Stakeholders*) mają możliwość zgłaszania swoich kandydatów do Rady Interesariuszy oraz uczestniczą w publicznych konsultacjach. Mogą również sugerować tematy, które powinny zostać podjęte przez GSSB w ramach przyszłych aktualizacji. Cały proces ma charakter cykliczny i adaptacyjny².

Proces stanowienia standardów ESRS

Proces tworzenia standardów ESRS przez EFRAG jest przedstawiony w dokumencie *EFRAG Due Process Procedures on Sustainability Reporting Standard Setting* (Procedury due process EFRAG w zakresie opracowywania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju)³.

Dokument ten został przyjęty przez EFRAG po jego reformie w związku z przyjęciem unijnej dyrektywy CSRD. Określa on strukturę organizacyjną, etapy prac i wymogi proceduralne dotyczące opracowywania, konsultowania i zatwierdzania standardów ESRS. W dokumencie opisano rolę kluczowych organów EFRAG:

- Radę ds. Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju EFRAG (Sustainability Reporting Board – SRB), który podejmuje decyzje i zatwierdza projekty standardów,
- Grupę Ekspertów Technicznych ds. Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (EFRAG Sustainability Reporting Technical Expert Group – SR TEG), który przygotowuje merytoryczną treść projektów,
- oraz dodatkowe grupy robocze, konsultacyjne i wspierające interesariuszy (np. Community of Practice).

Procedury określają m.in. wymagania dotyczące otwartych konsultacji publicznych, przejrzystości procesu, publikacji komentarzy interesariuszy, a także

2 Szerzej zob. <https://www.globalreporting.org/about-gri/governance/> (dostęp: 30.06.2025).

3 <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Project%20Documents/2106151549247651/EFRAG%20DPP%20for%20Sustainability%20Standard-Setting%20-%20Approved%20by%20GA%2016-03-2023.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

trybu zatwierdzania standardów przez EFRAG przed ich przekazaniem Komisji Europejskiej.

Główną rolę w tym procesie odgrywa SRB, które podejmuje kluczowe decyzje dotyczące treści i kierunku prac nad standardami. To właśnie SRB zatwierdza projekty standardów przed ich przekazaniem Komisji Europejskiej. W jej skład wchodzi przedstawiciele interesariuszy dobrani na zasadach reprezentatywności i równowagi sektorowej. Listę członków SRB przedstawiono w tabeli 21.

Tabela 21. Wykaz członków SRB na 30 czerwca 2025 r.

Imię i nazwisko	Afiliacja / Doświadczenie	Rodzaj organizacji	Kraj
Patrick de Cambourg	Przewodniczący EFRAG SRB President of the Autorité des normes comptables (ANC), the French accounting standard-setting Public Authority	Organizacja stanowiąca standardy rachunkowości	Francja
Kerstin Lopatta	Zastępczyni Przewodniczącego EFRAG SRB professor of Financial Accounting, Auditing and Sustainability at the University of Hamburg Accounting Standards Committee of Germany	Organizacja stanowiąca standardy rachunkowości	Niemcy
Wim Bartels	Accountacy Europe	Instytucja zrzeszająca organizacje środowiskowe z zakresu rachunkowości	Belgia
Salvador Marin	Reprezentant Business SMEs/SMPs, Prezes Europejskiej Federacji Księgowych i Biegłych Rewidentów MŚP (EFAA)	Instytucja zrzeszająca organizacje środowiskowe z zakresu rachunkowości	Hiszpania
Roderik Meeder	Rabobank	Instytucja finansowa	Holandia
Grégoire de Montchalin	AXA, Insurance Europe and the CFO Forum	Instytucja finansowa	Francja
Thomas Roulland	Reprezentant Asset Management (EFAMA), Allianz GI	Instytucja finansowa	Niemcy
Cristina Saporetti	ENI	Przedsiębiorstwo	Włochy
Luc Vansteenkiste	Reprezentant Business Listed, Chairman of European Issuers	Instytucja zrzeszająca przedsiębiorstwa	Holandia

Tab. 21 (cd.)

Imię i nazwisko	Afiliacja / Doświadczenie	Rodzaj organizacji	Kraj
Marcello Bianchi	Deputy Director General at Assonime (the Italian Association of Joint-Stock Companies)	Instytucja zrzeszająca przedsiębiorstwa	Włochy
Simon Braaksma	Philips	Przedsiębiorstwo	Holandia
Monika Brom	Environment Agency Austria EMAS Regulation in Europe	Instytucja ochrony środowiska	Austria
Kristian Koktvedgaard	Reprezentant Confederation of Danish Industries	Instytucja zrzeszająca przedsiębiorstwa	Dania
Laurence Rivat	Accounting Committee of the Financial Markets department of the CNCC, ESMA, Deloitte	Organizacja regulacyjna	Francja
Charlotte Söderlund	Swedish Financial Reporting Board with responsibility for Non Financial Reporting, EY	Organizacja stanowiąca standardy rachunkowości	Szwecja
Maria Dolores Urrea Sandoval	Accounting and Auditing Institute (ICAC), State Insurance Supervisory Body	Organizacja stanowiąca standardy rachunkowości i regulacyjna	Hiszpania
Begoña Giner	Uniwersytet w Walencji	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego (Uniwersytet)	Hiszpania
Filip Gregor	Frank Bolt	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego (NGO)	Czechy
Mariyan Nikolov	Better Finance	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego (organizacje konsumenckie)	Belgia
Isabelle Schoemann	ETUC Europejska Konfederacja Związków Zawodowych (<i>European Trade Union Confederation</i> – ETUC) – europejskie zrzeszenie związków zawodowych, utworzone celem pogłębienia integracji europejskiego ruchu związkowego	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego (organizacje pracownicze)	Niemcy

Imię i nazwisko	Afiliacja / Doświadczenie	Rodzaj organizacji	Kraj
Ruben Zandvliet	Shift	Organizacja społeczeństwa obywatelskiego	Holandia
Susana Peñarrubia	DWS Investment GmbH	Instytucja finansowa	Hiszpania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.efrag.org/en/about-us/governance/efrag-sustainability-reporting-board> (dostęp: 30.06.2025).

SRB nie tworzy standardów samodzielnie, lecz bazuje na wiedzy i rekomendacjach opracowywanych przez SR TEG. SR TEG jest organem eksperckim odpowiedzialnym za merytoryczne opracowanie treści standardów. Grupa ta składa się z niezależnych specjalistów reprezentujących różne dziedziny wiedzy: rachunkowość, raportowanie, środowisko, prawa człowieka, relacje z interesariuszami czy klimat. W ramach swoich prac SR TEG prowadzi liczne konsultacje z podgrupami roboczymi, grupami ekspertów i interesariuszami. Po opracowaniu projektu standardu przez SR TEG, dokument trafia do SRB, które go analizuje i ma możliwość wprowadzenia poprawek. Po zatwierdzeniu przez SRB projekt trafia do publicznych konsultacji, w których uczestniczyć mogą interesariusze – od przedsiębiorstw po organizacje społeczne i środowiskowe.

W 2022 r. EFRAG przeprowadził publiczne konsultacje dotyczące pierwszego zestawu projektów Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS). Konsultacje trwały od 29 kwietnia do 8 sierpnia 2022 r. Wyniki tych konsultacji obejmowały ponad 750 nadesłanych komentarzy od szerokiego grona interesariuszy, którzy odpowiadali przede wszystkim przez dwuczęściową ankietę online⁴. W ramach procesu konsultacji zlecono firmie analitycznej Ramboll ilościową analizę odpowiedzi na pytania zamknięte zadane uczestnikom konsultacji oraz jakościową analizę odpowiedzi. Analizy te pomogły zidentyfikować m.in. stopień akceptacji proponowanych standardów, ich treść oraz sposób nadawania priorytetów prac nad standardami. Przykłady argumentów przedstawianych przez zwolenników koalicji wzrostu gospodarczego zostały zawarte w tabeli 22. Warto nadmienić, że komentarze nawet od organizacji należących do koalicji ostrożnościowej również często miały charakter krytyczny. Wynika to z faktu, że konsultacje są etapem wypracowywania ostatecznej wersji standardów.

⁴ <https://efrag-website.azurewebsites.net/News/Public-371/Closing-of-the-EFRAG-public-consultation-on-the-Draft-ESRS-EDs-> (dostęp: 15.09.2025).

Tabela 22. Przykłady argumentów przedstawianych przez zwolenników koalicji wzrostu gospodarczego zawarte w komentarzach do projektów ESRS

Organizacja	Confederation of German Employers' Associations (<i>Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände</i> BDA)
Kraj	Niemcy
Sygnatariusz	Prof. Dr Martin Nettesheim, Uniwersytet w Tybindze
Data	27 lipca 2022
Długość listu	43 strony, liczba słów 19 460
Przykłady argumentów	Z analizy wynika, że standardy przedłożone przez EFRAG w wielu aspektach nie uwzględniają lub wykraczają poza ramy określone w prawie UE. – CSRD wymaga sprawozdawczości w zakresie „niezbędnym”. EFRAG nie wskazuje w standardach, że oceniła i pozytywnie określiła konieczność konkretnej treści sprawozdania. Kryteria wyboru konkretnej treści sprawozdania pozostają niejasne (ze względu na brak konieczności lub proporcjonalności). – W odniesieniu do szczegółowości informacji CSRD rozróżnia obszary, w których wymagany jest „krótki opis”, oraz obszary, w których przedsiębiorstwo musi przedstawić bardziej szczegółowy opis. Różnica ta nie została odzwierciedlona przez EFRAG. Standardy opracowane przez EFRAG dotyczą czynnika społecznego „praw człowieka” jedynie w sposób niesystematyczny i nieadekwatny pod względem treści. Nie ma uporządkowanego przeglądu tego, które prawa człowieka i prawa podstawowe są w ogóle skierowane do przedsiębiorstw (poza obowiązkiem państw). Odniesienie do dokumentów dotyczących praw człowieka wymienionych w CSRD jest nieuporządkowane. Częściowo treść dokumentów jest arbitralnie zniekształcona, a nawet zmieniona. Obowiązki sprawozdawcze określone w CSRD są niedopuszczalnie rozszerzone przez EFRAG w różnych obszarach: – EFRAG wprowadza „ujawnianie informacji specyficznych dla podmiotu”, co nie jest przewidziane w CSRD. – Projekty ESRS obligują przedsiębiorstwa do raportowania na temat środków wsparcia i celów zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw, bez podstawy w CSRD. – Projekty ESRS obligują przedsiębiorstwa do raportowania na temat zakwaterowania pracowników, ich ubezpieczenia społecznego, poprawy ich zdrowia i ogólnych warunków życia, mimo że nie jest to przewidziane w CSRD. – Projekty ESRS obligują przedsiębiorstwa do sporządzania sprawozdań retrospektywnych, mimo że nie jest to przewidziane w CSRD. EFRAG wprowadza własne oceny normatywne w różnych punktach, mimo że nie jest to przewidziane w CSRD, a EFRAG nie ma do tego kompetencji ani uprawnień. Można to zaobserwować w obszarze wynagrodzeń, ochrony prywatności, poprawy poziomu kwalifikacji pracowników, zakresu „dialogu społecznego” oraz kanałów komunikacji „należytej staranności”.
Organizacja	Krajowa Izba Gospodarcza (KIG)
Kraj	Polska

Sygnatariusze	Prof. dr hab. Joanna Kulczycka, kierownik Działu Badań Strategicznych Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią Polskiej Akademii Nauk; dr Igor Mitroczyk, Akademia Leona Koźmińskiego; Anna Papka, kierownik ds. polityki publicznej, Amazon; Arkadiusz Pączka, wiceprezes zarządu, Federacja Polskich Przedsiębiorców; Beata Staszków, prezes zarządu, Polskie Stowarzyszenie Pracodawców Przemysłu Miedziowego, Aleksander Szalecki, dyrektor generalny, Stratego
Data	4 sierpnia 2022
Długość listu	6 stron, 2298 słów
Przykłady argumentów	4. WPROWADZENIE TYŁNYMI DRZWIAMI BARDZO RYGORYSTYCZNYCH WYMAGAŃ W PROJEKTACH ESRS (ESRS EDs) Po szczegółowym przeanalizowaniu projektów ESRS zauważamy, że w wielu miejscach zawierają one wymagania dotyczące podjęcia określonych działań (np. ograniczenia / rezygnacji z czegoś itp.). Odczytujemy te fragmenty w taki sposób, że jeśli dane zagadnienie jest istotne dla danego przedsiębiorstwa, to musi ono podjąć określone działanie (co wynika z powszechnego użycia w projektach ESRS sformułowania „shall” zamiast „may”). W odpowiednich przypadkach prawo unijne, a w konsekwencji również prawo polskie, nie nakłada takich wymagań. Oznacza to, że przeobejście procedur ESRS wprowadzą bardzo wymagające obowiązki, które nie zostały poddane zwykłej procedurze legislacyjnej, jakiej podlega np. projekt dyrektywy. Sytuacja ta jest nie do zaakceptowania dla przedsiębiorstw, które reprezentujemy. Wiele z nich jest bardzo aktywnych w normalnym procesie legislacyjnym UE, gdy chodzi o nakładanie nowych obowiązków. Biorąc pod uwagę tryb, w jakim ESRS zostaną przyjęte, mamy wrażenie, że przedsiębiorstwom zostanie odebrana możliwość aktywnego udziału w procesie legislacyjnym. Mając to na uwadze, uważamy, że liczba nowych, wiążących obowiązków nakładanych na przedsiębiorstwa za pomocą projektów ESRS powinna zostać znacząco ograniczona. 5. WYMAGANIA DOTYCZĄCE ŁAŃCUCHA WARTOŚCI I RELACJI BIZNESOWYCH SĄ ZBYT DALEKO IDĄCE Pod względem merytorycznym zidentyfikowaliśmy i przedstawiliśmy w kwestionariuszach wiele kwestii, które polskim podmiotom będzie trudno wdrożyć. Jednakże najistotniejsze spośród nich dotyczą podejścia do łańcucha wartości i relacji biznesowych. Naszym zdaniem wymagania te są zbyt daleko idące, zwłaszcza że poprzez ESRS stosują się one do różnych kategorii obowiązków. Z polskiej perspektywy uzyskanie wiarygodnych informacji o łańcuchu wartości będzie bardzo trudne i nie nastąpi od razu. Dlatego jesteśmy zdania, że wymagania te powinny zostać usunięte z ESRS albo przynajmniej wprowadzone stopniowo, aby umożliwić przygotowanie łańcucha wartości i relacji biznesowych do spełnienia odpowiednich wymogów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranych listów z komentarzami.

Komentarze pochodzące z procesu konsultacji są analizowane przez SR TEG, a następnie – jeśli to konieczne – wprowadzane są poprawki do projektu. Ostatecznie SRB zatwierdza zaktualizowaną wersję i przekazuje ją Komisji Europejskiej, która dokonuje formalnej oceny i przyjmuje standard w drodze aktu wykonawczego. W całym procesie aktywny udział biorą również inne organy i struktury, takie jak Rada Administracyjna (EFRAG Administrative Board), która zapewnia nadzór nad procesem i zgodność działań z zasadami niezależności i interesu publicznego. Istotną rolę odgrywają też grupy robocze i konsultacyjne, które służą jako platforma dialogu z interesariuszami. Sam proces charakteryzuje się wysokim stopniem transparentności, a wszystkie dokumenty, komentarze i decyzje są publikowane na stronie EFRAG.

Proces stanowienia standardów przez ISSB

Proces stanowienia standardów ISSB (jak również przez IASB) określony jest w dokumencie *Podręcznik należytego procedowania Fundacji MSSF (IFRS Foundation Due Process Handbook)*⁵. To oficjalny dokument opracowany przez Fundację IFRS i zatwierdzony przez jej Radę Powierniczą (*Trustees*). Szczegółowo opisuje zasady, etapy i mechanizmy, według których obie te rady tworzą, konsultują i zatwierdzają swoje standardy. W treści tego dokumentu znajduje się dokładny opis uprawnień obu rad, zakresu ich odpowiedzialności, a także pełny cykl stanowienia standardów, począwszy od inicjacji projektu, poprzez opracowanie wstępnych materiałów, przygotowanie projektu standardu (*exposure draft*), ogłoszenie konsultacji publicznych, analizę zebranych uwag, aż po ostateczne zatwierdzenie i publikację standardu. Podręcznik ten określa też zasady przejrzystości procesu, w tym obowiązek prowadzenia konsultacji publicznych o określonym czasie trwania oraz publikacji otrzymanych komentarzy. Uwzględnia także obowiązki ISSB w zakresie angażowania interesariuszy oraz przeprowadzania testów terenowych. Dokument reguluje powoływanie grup doradczych i eksperckich, takich jak Sustainability Standards Advisory Forum, oraz opisuje tryb ich funkcjonowania i wpływ na proces decyzyjny.

W stanowieniu standardów kluczową rolę odgrywa ISSB, która została powołana przez Fundację MSSF w 2021 r. Listę członków ISSB przedstawiono w tabeli 23.

Tabela 23. Wykaz członków ISSB na 30 czerwca 2025 r.

Imię i nazwisko	Doświadczenie (przed dołączeniem do ISSB)
Emmanuel Faber	Przedsiębiorstwo (Danone)
Jingdong Hua	Instytucje Finansowe (Bank Światowy)
Sue Lloyd	IASB
Richard Barker	Profesor Uniwersytetu w Oxford

5 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf> (dostęp: 20.06.2025).

Imię i nazwisko	Doświadczenie (przed dołączeniem do ISSB)
Jenny Bofinger-Schuster	Przedsiębiorstwo (Siemens)
Verity Chegar	Instytucja inwestycyjna (California State Teachers' Retirement System's – CalSTRS)
Jeffrey Hales	SASB
Hiroshi Komori	Instytucja Inwestycyjna (Government Pension Investment Fund – GPIF)
Ndidi Nnoli-Edozien	Przedsiębiorstwo (Dangote Industries Limited)
Tae-Young Paik	Professor of accounting at Sungkyunkwan University (SKKU)
Bing Leng	Ministerstwo Finansów Chińskiej Republiki Ludowej
Elizabeth Seege	Instytucja Inwestycyjna KKR
Veronika Pountcheva	Przedsiębiorstwo (METRO AG)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/#members> (dostęp: 30.06.2025).

Głównym zadaniem ISSB jest opracowywanie i zatwierdzanie międzynarodowych standardów ujawniania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. ISSB powinna działać zgodnie z zasadami promowania interesu publicznego i zgodnie z zasadami należytego procedowania. Prace ISSB wspierają różne ciała doradcze, w tym IFRS Advisory Council, a także Sustainability Standards Advisory Forum (SSAF), które przekazuje opinie krajowych i regionalnych instytucji stanowiących standardy, oraz specjalistyczne grupy robocze, takie jak Investor Advisory Group czy Jurisdictional Working Group. Proces tworzenia standardów rozpoczyna się od zidentyfikowania priorytetowych obszarów ujawniania i zdefiniowania zakresu tematycznego nowego standardu. ISSB przeprowadza wstępne analizy i badania rynkowe, często na podstawie istniejących ram i standardów, takich jak TCFD (*Task Force on Climate-related Financial Disclosures*) czy SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*). Następnie opracowywany jest projekt standardu (*exposure draft*), który zostaje zatwierdzony przez ISSB i skierowany do konsultacji publicznych. Konsultacje trwa zazwyczaj kilka miesięcy i umożliwiają szerokie zaangażowanie interesariuszy, takich jak firmy, inwestorzy, audytorzy, regulatorzy, organizacje społeczne i środowiskowe.

Konsultacje standardów MSSF S1 i S2 rozpoczęły się 31 marca 2022 r. wraz z opublikowaniem projektów tych standardów. Projekty te były dostępne do publicznej konsultacji przez 120 dni, do 29 lipca 2022 r.⁶ Według wyników badań Kulik i Doblara (2023) w konsultacjach wzięło 750 jednostek, z czego 222 przedstawicieli przedsiębiorstw sporządzających sprawozdania (25,7%), 199 użytkowników

6 <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/> (dostęp: 25.06.2025).

(23%), 114 przedstawicieli środowiska rachunkowości (13,2%), 82 instytucje regulacyjne (9,5%), 90 organizacji pozarządowych (10,4%), 46 naukowców (5,3%), 76 osób fizycznych (8,8%) oraz 35 innych jednostek (4,1%).

Po zakończeniu konsultacji ISSB analizuje zgłoszone uwagi i wprowadza poprawki do projektu. Ostateczna wersja standardu jest następnie zatwierdzana w głosowaniu przez członków ISSB. Dla zatwierdzenia wymagana jest większość kwalifikowana, a cały proces musi być zgodny z zasadami transparentności, równowagi interesów i odpowiedzialności merytorycznej. Zatwierdzony standard zostaje oficjalnie opublikowany przez Fundację MSSF.

Z porównania procesów stanowienia standardów zrównoważonego wynika, że wszystkie organizacje stanowiące standardy starają się uwzględnić osoby reprezentujące zróżnicowanych interesariuszy, czyli przedstawicieli koalicji rzeczniczych.

6.2. Analiza porównawcza zgodności standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z przekonaniem koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego

Na ostateczny kształt wszystkich trzech systemów standardów zrównoważonego rozwoju miały wpływ oba typy koalicji – koalicji ostrożnościowych i koalicji wzrostu gospodarczego. Wpływ koalicji był wielopoziomowy – np. przedstawiciele obu koalicji są obecni w organach stanowiących standardy, wśród ekspertów technicznych oraz biorą aktywnie udział w publicznych konsultacjach projektów standardów.

Do typowych przedstawicieli koalicji wzrostu gospodarczego należy zaliczyć: przedstawicieli przedsiębiorstw sporządzających sprawozdania, przedstawicieli stowarzyszeń branżowych (reprezentujących różne organizacje przedsiębiorców), część przedstawicieli stowarzyszeń profesjonalnych (np. zrzeszających specjalistów rachunkowości). Do koalicji ostrożnościowych należy zaliczyć: przedstawicieli różnych organizacji pozarządowych, agencji państwowych zajmujących się ochroną środowiska i ochroną praw człowieka oraz niektóre firmy doradcze. Przedstawicielami interesariuszy, których według wyników innych badań trudniej przyporządkować do jednej z grup, są: przedstawiciele firm audytorskich, przedstawiciele inwestorów, agencji nadzorujących rynki finansowe oraz naukowcy. W przypadku tych grup dołączenie do konkretnej koalicji (lub pozostanie poza koalicjami) zależy często od doświadczeń i przekonań poszczególnych osób.

Na potrzeby oceny stopnia zgodności opracowanych standardów z przekonaniem koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego w niniejszej monografii, została przeprowadzona analiza porównawcza standardów wykorzystująca następujące kryteria:

1. cele standardów (i ich powiązania z ideą zrównoważonego rozwoju),
2. zakres i rozumienie pojęć użytkowników sprawozdań i interesariuszy,
3. dobór i rozumienie cechy jakościowych informacji,
4. podejście do oceny istotności
5. rozumienie perspektywy czasowej,
6. obowiązkowość/dobrowolność,
7. zakres wymaganych ujawnień.

Ponadto dla ustalenia wpływu poszczególnych koalicji na ostateczną formę standardów, zostanie przeanalizowany skład ciał biorących udział w stanowieniu standardów oraz przebieg konsultacji publicznych związanych z ich stanowieniem. Rozwijając wyniki badań Sewella (2005) oraz analizy listów z komentarzami obu, autor publikacji sformułował kluczowe przekonania dla koalicji wzrostu gospodarczego i koalicji ostrożnościowej na temat oczekiwanego kształtu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przekonania te zostały przedstawione w tabeli 24.

Tabela 24. Przekonania koalicji rzeczniczych na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Kryterium	Koalicja wzrostu gospodarczego	Koalicja ostrożnościowa
Cel standardów	Promowanie wzrostu gospodarczego Zwiększenie efektywności funkcjonowania rynków finansowych Zwiększenie efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw – zmniejszenie kosztów sprawozdawczości, zmniejszenie kosztów kapitału Zabezpieczenie przed narzuceniem dodatkowych obowiązków przez rządy i organizacje międzynarodowe takie jak ONZ	Osiągnięcie celu zrównoważonego rozwoju Zminimalizowanie negatywnych wpływów na środowisko i społeczeństwo Zmuszenie przedsiębiorstw do poważnego zaangażowania się w realizację idei zrównoważonego rozwoju przez opracowanie planów i podjęcie działań związanych ze zrównoważonym rozwojem Wzmocnienie rozliczalności przedsiębiorstw
Zakres i rozumienie pojęć użytkowników sprawozdań i interesariuszy	Dostawcy kapitału, w mniejszym stopniu inni interesariusze	Szerokie grono interesariuszy, w tym „interesariusze cisi”, tacy jak przyroda lub planeta

Tab. 24 (cd.)

Kryterium	Koalicja wzrostu gospodarczego	Koalicja ostrożnościowa
Cechy jakościowe informacji	Najważniejszą cechą jest przydatność dla inwestorów do podejmowania decyzji	Podstawową cechą jest przydatność do rozliczenia się z realizacji celów zrównoważonego rozwoju
Perspektywa czasowa	Krótką – wynikającą ze sposobu wynagradzania kluczowej kadry menedżerskiej	Długa – związana z procesami kształtowania się
Obowiązkowość/ dobrowolność	Dobrowolność	Obowiązkowość
Podejście do istotności	Istotność wpływu na przyszłe i bieżące wyniki finansowe jednostki	Istotność wpływu na środowisko i społeczeństwo
Zakres wymaganych ujawnień	Możliwie wąska, umożliwiająca dużą dobrowolność, niskie koszty	Szeroka uwzględniające różne aspekty zrównoważonego rozwoju

Źródło: opracowanie własne.

W dalszej części monografii zostanie przedstawiona analiza porównawcza systemów standardów bazująca na wymienionych kryteriach.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium celu standardów

Zgodnie z założeniem zawartym w standardzie GRI 1 „Celem sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wykorzystaniem standardów GRI jest zapewnienie przejrzystości w zakresie wkładu organizacji w zrównoważony rozwój lub dążenia do takiego wkładu”. Tak sformułowany cel standardów bliski jest przekonaniom koalicji ostrożnościowej. Wskazuje na to koncentrację na wkładzie organizacji w zrównoważony rozwój lub dążenie do niego.

Celem ESRS jest „określenie ogólnych wymogów, które jednostki muszą spełnić przy sporządzaniu i prezentacji informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie ze zmienioną Dyrektywą o Rachunkowości i Dyrektywą CSRD”. Tak sformułowany cel pozostaje nieco niejasny z punktu widzenia jego zgodności z przekonaniami obu koalicji. W związku z tym celów pierwotnych należy poszukiwać w Dyrektywie CSRD. W preambule do dyrektywy CSRD można znaleźć odwołania do Europejskiego Zielonego Ładu, strategii bioróżnorodności (Preambuła CSRD, par. 1), porozumienia paryskiego w ramach Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, Agendy 2030 (Preambuła CSRD, par. 6).

Odwołanie do Europejskiego Zielonego Ładu: „Zielony Ład to nowa strategia na rzecz wzrostu gospodarczego Unii. Jej celem jest przekształcenie Unii w nowoczesną, zasobooszczędną i konkurencyjną gospodarkę o zerowym poziomie

emisji gazów cieplarnianych netto do 2050 r. Jej celem jest również ochrona, zachowanie i poprawa kapitału naturalnego Unii oraz ochrona zdrowia i dobrostanu obywateli Unii przed zagrożeniami i negatywnymi skutkami związanymi ze środowiskiem. Celem Zielonego Ładu jest oddzielenie wzrostu gospodarczego od wykorzystania zasobów naturalnych i zapewnienie, aby wszystkie regiony i wszyscy obywatele Unii uczestniczyli w sprawiedliwej społecznie transformacji w kierunku zrównoważonego systemu gospodarczego, w którym żadna osoba i żadne miejsce nie zostały pominięte. Przyczyni się on do osiągnięcia celu, jakim jest budowanie gospodarki służącej ludziom, wzmocnienie społecznej gospodarki rynkowej Unii i dopilnowanie, aby była ona gotowa na przyszłość oraz zapewniała stabilność, miejsca pracy, wzrost gospodarczy i zrównoważone inwestycje” (Preambuła CRSD, par. 1). Odwołanie do strategii bioróżnorodności wskazuje „w komunikacie z 20 maja 2020 r. zatytułowanym *Unijna strategia na rzecz bioróżnorodności 2030 – Przywracanie przyrody do naszego życia* Komisja zobowiązuje się do zapewnienia odbudowy, odporności i odpowiedniej ochrony wszystkich światowych ekosystemów do 2050 r. Celem tej strategii jest wprowadzenie bioróżnorodności w Europie na ścieżkę odbudowy do 2030 r.” (Preambuła CRSD, par. 1).

Odwołując się do Agendy 2030, wskazano: „W rezolucji z 25 września 2015 r. pt. *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030* (zwanej dalej Agendą 2030), Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) przyjęło nowe globalne ramy zrównoważonego rozwoju. Podstawowymi elementami Agendy 2030 są cele zrównoważonego rozwoju ONZ i obejmuje ona trzy wymiary tego rozwoju: gospodarczy, społeczny i środowiskowy”. W komunikacie Komisji z 22 listopada 2016 r. pt. *Kolejne kroki w kierunku zrównoważonej przyszłości Europy – europejskie działania na rzecz zrównoważonego rozwoju* powiązano cele zrównoważonego rozwoju ONZ z unijnymi ramami polityki w celu zapewnienia, aby we wszystkich unijnych działaniach i inicjatywach politycznych, realizowanych zarówno w Unii, jak i poza nią, od samego początku uwzględniano te cele. W konkluzjach z 20 czerwca 2017 r. *Zrównoważona przyszłość Europy: działania UE w odpowiedzi na agendę na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030* Rada potwierdziła, że Unia i jej państwa członkowskie są zaangażowane we wdrażanie Agendy 2030 w pełni i w sposób spójny, kompleksowy, zintegrowany i skuteczny, w ścisłej współpracy z partnerami i innymi zainteresowanymi stronami” (Preambuła CRSD, par. 6).

W Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu wskazano: „Szczególnie ważne jest, aby plany związane z klimatem opierały się na najnowszej wiedzy naukowej, w tym na sprawozdaniach Międzyrządowego Zespołu ds. Zmian Klimatu (IPCC) i sprawozdaniach Europejskiej Naukowej Rady Konsultacyjnej ds. Zmian” (par. 30 Wytocznych ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka: Wdrażanie dokumentu ramowego ONZ „Chronić, szanować i naprawiać”) (Preambuła CRSD, par. 2).

Z drugiej strony Preambuła CRSD wskazuje na konieczność uwzględnienia przekonań i interesów koalicji wzrostu gospodarczego (KWG). „Standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju powinny być proporcjonalne

i nie powinny nakładać nadmiernego obciążenia administracyjnego na przedsiębiorstwa, które mają obowiązek się do nich stosować” (Preambuła CRSD, par. 43).

Wskazano na powiązanie z inicjatywami ONZ i OECD w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz konieczność wykorzystania wysokiej rangi dokumentów międzynarodowych. „Standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju powinny również uwzględniać uznane na szczeblu międzynarodowym zasady i ramy odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej, społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz zrównoważonego rozwoju, w tym cele zrównoważonego rozwoju ONZ, Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka, Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w zakresie odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej oraz powiązane wytyczne sektorowe, inicjatywę Global Compact, Trójsstronną deklarację zasad dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej MOP dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej, normę ISO 26000 dotyczącą odpowiedzialności społecznej oraz zasady odpowiedzialnego inwestowania ONZ” (Preambuła CRSD, par. 43). Umieszczenie w preambule odniesień do kluczowych strategii i inicjatyw ONZ, OECD, UE i ISO w zakresie zrównoważonego rozwoju świadczy o jej zgodności z przekonaniami koalicji ostrożnościowej.

Celem standardów ISSB zawartym w IFRS S1 jest „wymaganie od jednostki ujawniania informacji na temat istotnych ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, które są użyteczne dla głównych użytkowników sprawozdań finansowych do oceny wartości przedsiębiorstwa”. Tak sformułowany cel zgodny jest z wyraźnymi przekonaniami koalicji wzrostu gospodarczego, szczególnie przy uwzględnieniu przedstawianych w dalszej części analizy definicji głównych użytkowników sprawozdań finansowych.

Reasumując, cele standardów GRI i EFRAG/EU są bliskie poglądom koalicji ostrożnościowej, a cele standardów ISSB są bardziej zbliżone z poglądami koalicji wzrostu gospodarczego.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryteriów zakresu i rozumienia pojęć użytkowników sprawozdań i interesariuszy

Standardy GRI objaśniają, że użytkownikami sprawozdań zrównoważonego rozwoju są „interesariusze organizacji sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju są interesariusze i potencjalni inni odbiorcy informacji (np. analitycy, naukowcy). Standard GRI G1 wskazuje na możliwe obszary zastosowania informacji zawartych w raportach zrównoważonego rozwoju opracowanych zgodnie ze standardami. Interesariusze i inni użytkownicy informacji mogą korzystać ze Standardów GRI, aby zrozumieć, czego oczekuje się od organizacji. Interesariusze mogą również wykorzystać informacje zawarte w sprawozdaniach organizacji, aby ocenić, w jaki sposób działalność organizacji wpływa lub może wpływać

na ich sytuację. Inwestorzy, w szczególności, mogą wykorzystywać przekazane informacje do oceny wpływu organizacji oraz sposobu, w jaki uwzględnia ona zrównoważony rozwój w swojej strategii i modelu biznesowym. Mogą oni również wykorzystać te informacje do identyfikacji ryzyka finansowego i możliwości związanych z wpływem organizacji oraz do oceny jej długoterminowego sukcesu. Naukowcy i analitycy, mogą również wykorzystywać zgłoszone informacje do celów takich jak badania lub benchmarking” (GRI G1, s. 4–5).

GRI określa zatem szeroki krąg użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju – rozumiejąc ich jako interesariuszy, a nawet użytkowników, którzy nie spełniają definicji interesariuszy, takich jak naukowcy i analitycy. Z drugiej strony wskazując na użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju, GRI dużo miejsca poświęca inwestorom i sposobom wykorzystania przez nich informacji do identyfikacji ryzyka finansowego i możliwości związanych z wpływem organizacji oraz do oceny prawdopodobieństwa długoterminowego sukcesu organizacji. Wskazanie bardzo szerokiego kręgu użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest zgodne z przekonaniami koalicji ostrożnościowej. Zwrócenie szczególnej uwagi na inwestorów jest zbieżne ze stosowaną przez GRI zasadą wyważania stanowisk różnych interesariuszy. Interesariusze i inni użytkownicy informacji mogą korzystać ze standardów GRI, aby zrozumieć, czego oczekuje się od organizacji. Interesariusze mogą również wykorzystać informacje zawarte w raportach organizacji, aby ocenić, w jaki sposób działalność organizacji wpływa lub może wpływać na ich sytuację.

Zgodnie ze standardami ESRS użytkownikami sprawozdań zrównoważonego rozwoju są interesariusze. W preambule do CRSD zawarto również stwierdzenie:

Ostatecznymi beneficjentami lepszej sprawozdawczości jednostek w zakresie zrównoważonego rozwoju byłiby indywidualni obywatele i oszczędzający, w tym związki zawodowe i przedstawiciele pracowników, którzy byłoby odpowiednio informowani i mogliby lepiej uczestniczyć w dialogu społecznym. Oszczędzający, którzy chcą inwestować w sposób zrównoważony, będą mieli taką możliwość, wszyscy obywatele natomiast skorzystaliby na stabilnym, zrównoważonym i sprzyjającym włączeniu społecznemu systemie gospodarczym. Aby osiągnąć takie korzyści, informacje na temat zrównoważonego rozwoju ujawniane w sprawozdaniach rocznych jednostek muszą najpierw dotrzeć do dwóch głównych grup użytkowników. Pierwsza grupa użytkowników to inwestorzy, w tym podmioty zarządzające aktywami, którzy chcą lepiej zrozumieć ryzyka i możliwości związane z kwestiami zrównoważonego rozwoju dla swoich inwestycji, a także skutki tych inwestycji dla ludzi i środowiska. Druga grupa użytkowników to podmioty społeczeństwa obywatelskiego, w tym organizacje pozarządowe i partnerzy społeczni, które chcą pociągać jednostki do większej odpowiedzialności za ich wpływ na ludzi i środowisko. Inne zainteresowane strony również mogą korzystać z informacji na temat zrównoważonego rozwoju ujawnianych w sprawozdaniach rocznych, w szczególności w celu wspierania porównywalności między sektorami rynkowymi i w ich obrębie. Partnerzy biznesowi jednostek, w tym klienci, mogą opierać się na informacjach

na temat zrównoważonego rozwoju, aby zrozumieć ryzyka dla zrównoważonego rozwoju i skutki związane ze zrównoważonym rozwojem, a w razie potrzeby zgłaszać je za pośrednictwem własnych łańcuchów wartości. Decydenci i agencje ochrony środowiska mogą wykorzystywać takie informacje, w szczególności w ujęciu zbiorczym, aby monitorować tendencje środowiskowe i społeczne, wносить wkład w rachunki środowiska oraz kształtować politykę publiczną. Niewielu obywateli i konsumentów indywidualnych bezpośrednio zapoznaje się ze sprawozdaniami rocznymi jednostek, ale mogą korzystać z informacji na temat zrównoważonego rozwoju pośrednio, np. gdy rozważają porady lub opinie doradców finansowych lub organizacji pozarządowych. Wielu inwestorów i wiele podmiotów zarządzających aktywami nabywa informacje na temat zrównoważonego rozwoju od dostawców danych będących osobami trzecimi, którzy gromadzą informacje z różnych źródeł, w tym z publicznych sprawozdań przedsiębiorstw (Preambuła CRSD, par. 9).

Stwierdzenie to wskazuje na uwzględnienie w CRSD interesów i przekonań koalicji ostrożnościowej. ESRS 1 par. 22 definiuje interesariuszy jako „strony, które mogą mieć wpływ na jednostkę lub na które jednostka może wpływać”. ESRS 1 wyróżnia przy tym dwie grupy interesariuszy. Pierwszą są strony, na które jednostka wywiera wpływ: osoby lub grupy, na których interesy wpływają lub mogą wpływać – pozytywnie lub negatywnie – „działania jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym jej łańcuchu wartości”. Drugą są „główni użytkownicy sprawozdawczości finansowej dla celów ogólnych (istniejący i potencjalni inwestorzy, kredytodawcy i inni wierzyciele, w tym podmioty zarządzające aktywami, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń), a także inni użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym partnerzy biznesowi jednostki, związki zawodowe i partnerzy społeczni, społeczeństwo obywatelskie i organizacje pozarządowe, rządy, analitycy i naukowcy”. Ponadto należy zauważyć, że w wytycznych stosowania ESRS przyroda została wskazana jako „cichy interesariusz”.

Podobnie jak w przypadku standardów GRI, EFRAG podkreśla szeroki krąg użytkowników, ze specjalnym uwzględnieniem głównych użytkowników sprawozdawczości finansowej dla celów ogólnych. Odwołanie do głównych użytkowników sprawozdań ogólnego przeznaczenia jest podejściem identycznym jak to stosowane przez ISSB. Świadczy to również o próbie łącznego uwzględnienia w standardach ESRS przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego.

ISSB jako użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju sporządzonych wskazuje głównych użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Wskazuje przy tym, że głównymi użytkownikami sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia są obecni i potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i inni dostawcy kapitału. Takie zdefiniowanie kręgu użytkowników sprawozdań jest zgodne z przekonaniem koalicji wzrostu gospodarczego szczególnie przy uwzględnieniu katalogu decyzji podejmowanych przez głównych użytkowników (porównaj analiza porównawcza z zastosowaniem kryterium podejścia do istotności).

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium doboru i rozumienia cech jakościowych

Zestawienie cech jakościowych informacji ze standardów zostało ujęte w tabeli 25. Dla rozszerzenia kontekstu zostały uwzględnione cechy jakościowe ujęte w założeniach koncepcyjnych MSSF.

Tabela 25. Zestawienie cech jakościowych informacji w różnych standardach sprawozdawczości

MSSF	ESRS	GRI	ISSB
Przydatność (<i>relevance</i>) obejmująca istotność (<i>materiality</i>)	Przydatność (<i>relevance</i>) obejmująca istotność, w rozumieniu podwójnej istotności (<i>materiality</i>)	Kontekst zrównoważonego rozwoju (<i>sustainability, context</i>)	Przydatność (<i>relevance</i>) obejmująca istotność (<i>materiality</i>)
Wierne odzwierciedlenie (<i>faithful representation</i>) z cechami kompletności (<i>completeness</i>), neutralności (<i>neutrality</i>), dokładności (<i>accuracy</i>)	Wierne odzwierciedlenie (<i>faithful representation</i>) z cechami kompletności (<i>completeness</i>), neutralności (<i>neutrality</i>), dokładności (<i>accuracy</i>)	Trafność (<i>accuracy</i>) Wyważenie (<i>balance</i>) Kompletność (<i>completeness</i>)	Wierne odzwierciedlenie (<i>faithful representation</i>) z cechami kompletności (<i>completeness</i>), neutralności (<i>neutrality</i>), dokładności (<i>accuracy</i>)
Porównywalność (<i>comparability</i>)	Porównywalność (<i>comparability</i>)	Porównywalność (<i>comparability</i>)	Porównywalność (<i>comparability</i>)
Sprawdzalność (<i>verifiability</i>)	Sprawdzalność (<i>verifiability</i>)	Sprawdzalność (<i>verifiability</i>)	Sprawdzalność (<i>verifiability</i>)
Terminowość (<i>timeliness</i>)		Terminowość (<i>timeliness</i>)	Terminowość (<i>timeliness</i>)
Zrozumiałość (<i>understandability</i>)	Zrozumiałość (<i>understandability</i>) z cechami jasności (<i>clarity</i>) i zwięzłości (<i>conciseness</i>)	Jasność (<i>clarity</i>)	Zrozumiałość (<i>understandability</i>) z cechami jasności (<i>clarity</i>) i zwięzłości (<i>conciseness</i>)

Źródło: opracowanie własne.

Na pierwszy rzut oka pożądane cechy jakościowe informacji zawarte w standardach ESRS, ISSB, założeniach koncepcyjnych MSSF są niemal identyczne. Zastanawiający jest brak cechy terminowości w ESRS.

Drugą ważną różnicą w obszarze cech jakościowych jest odmienne rozumienie przydatności. Według ESRS informacje są przydatne, „jeżeli mogą mieć wpływ na decyzje użytkowników zgodnie z zasadą podwójnej istotności”. Natomiast

w przypadku standardów ISSB „Informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem są przydatne/istotne, jeżeli mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez głównych użytkowników (*primary users*)”. Ponadto ISSB wskazuje, że decyzje głównych użytkowników sprawozdania obejmują głównie:

- a) kupno, sprzedaż lub posiadanie instrumentów kapitałowych i dłużnych;
- b) udzielanie lub sprzedaż pożyczek i innych form kredytów;
- c) wykonywanie praw głosu lub wpływanie w inny sposób na działania kierownictwa jednostki, które oddziałują na wykorzystanie zasobów gospodarczych jednostki.

Właśnie różnica w rozumieniu przydatności wraz z odniesieniem do istotności stanowi główne rozróżnienie z punktu widzenia zgodności z przekonaniami koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego. Świadczy ona o tym, że w przypadku ESRS jest zgodna z przekonaniami koalicji ostrożnościowej, a w przypadku ISSB z koalicją wzrostu gospodarczego. Sposób zdefiniowania pozostałych pożądanых cech jakościowych przez EFRAG i ISSB jest w bardzo dużym stopniu spójny. Świadczy również o znaczącym wykorzystaniu dorobku IASB w ustaleniu pożądanых cech jakościowych.

Angielskie nazewnictwo pożądanых cech jakościowych informacji (zasad raportowania) na pierwszy rzut oka wygląda odmiennie od cech jakościowych sformułowanych przez ISSB oraz GRI. Niemal identyczne są jedynie cechy kompletności, porównywalności, sprawdzalności i terminowości. Bliżej analizując pozostałe cechy wyważenia (*balance*) i trafności (*accuracy*) należy dostrzec ich podobieństwo do cech dokładności i porównywalności. Podobnie jest również z cechą jasności (*clarity*). Cechą wyrażnie specyficzną dla GRI jest kontekst zrównoważonego rozwoju. Sformułowana przez GRI zasada (cecha) kontekstu zrównoważonego rozwoju oznacza, że organizacja powinna przedstawiać informacje o swoich wpływach w szerszym ujęciu celów i wyzwań związanych ze zrównoważonym rozwojem. Dla osiągnięcia tej cechy organizacja powinna korzystać z wiarygodnych danych i uznanych wskaźników, takich jak ustalenia naukowe czy porozumienia międzynarodowe, aby przedstawić swoje oddziaływanie na środowisko, społeczeństwo i gospodarkę. Zgodnie ze standardem GRI 1 należy prezentować informacje w odniesieniu do globalnych celów zrównoważonego rozwoju wynikających, np. z porozumienia paryskiego w sprawie redukcji emisji gazów cieplarnianych, a także do oczekiwań społecznych i standardów odpowiedzialnego prowadzenia działalności, takich jak wytyczne OECD czy zasady ONZ. W przypadku działania w różnych lokalizacjach, organizacja powinna uwzględnić kontekst lokalny, np. raportując zużycie wody w odniesieniu do lokalnych zasobów i ich trwałości. Przedstawiając zasadę kontekstu zrównoważonego rozwoju, GRI wskazuje, że jest ona kluczowa dla określenia i raportowania kwestii istotnych dla organizacji, zgodnie ze standardem GRI 3. Cecha kontekstu zrównoważonego rozwoju jest specyficzna dla standardów GRI. To właśnie ona przesądza o zgodności standardów GRI z przekonaniami koalicji ostrożnościowej.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium podejścia do istotności

GRI stosuje podejście do istotności bazujące na kwestiach (tematach) istotnych, definiując je jako „kwestie, które odzwierciedlają najważniejsze wpływy organizacji na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym na prawa człowieka”. Istotność jest zatem rozumiana jako istotność wpływu. GRI jasno przedstawia procedurę ustalania istotności wpływu z uwzględnieniem czterech etapów. Ocena znaczenia rzeczywistego negatywnego wpływu zależy od jego dotkliwości (*severity*). Dotkliwość negatywnego wpływu jest określana na podstawie trzech następujących cech: skali (*scale*), zakresu (*scope*) i nieodwracalnego charakteru (*irremediable character*). Ocena znaczenia potencjalnego negatywnego wpływu zależy zarówno od dotkliwości, jak i prawdopodobieństwa. GRI wskazuje, że przy identyfikacji kwestii można wykorzystywać nie tylko standardy tematyczne i sektorowe, ale autorytatywne instrumenty międzyrządowe lub standardy branżowe. GRI zaleca przeprowadzenie testów istotnych kwestii za pomocą dwóch metod. Pierwszą z nich jest testowanie wyboru istotnych kwestii w odniesieniu do tematów zawartych w odpowiednich standardach sektorowych GRI. Drugą z metod jest testowanie wyboru kwestii istotnych z pomocą potencjalnych użytkowników informacji i ekspertów.

ISSB wykorzystuje podejście do istotności bazujące na kwestiach finansowych. MSSF S1 wymaga, żeby jednostka ujawniała *istotne informacje* na temat ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, co do których można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na perspektywy jednostki rozumianej jako przyszłe przepływy pieniężne. ISSB bardzo ogólnie odnosi się do oceny istotności. W MSSF S1 wskazano, że punktem wyjścia do oceny informacji na temat ryzyk lub szans związanych ze zrównoważonym rozwojem jest ten standard, który ma zastosowanie konkretnie do określonego ryzyka lub szansy związanych ze zrównoważonym rozwojem.

EFRAG stosuje podejście do istotności łączące podejście GRI i podejście ISSB nazywając je podejściem podwójnej istotności. W ESRS zostało zastosowane szerokie podejście do istotności informacji nazywane podwójną istotnością (*double materiality*) obejmująca istotność wpływu i istotność finansową. ESRS 1 podkreśla, że te dwa wymiary są powiązane i należy uwzględniać współzależności między nimi. ESRS 1 zaznacza, że punktem wyjścia do oceny istotności jest ocena wpływów, chociaż mogą także wystąpić istotne ryzyka i szanse, które nie są związane z wpływami jednostki. W wytycznych stosowania ESRS zaproponowano trzy podstawowe etapy procesu oceny istotności wpływu.

Pierwszym etapem jest zrozumienie kontekstu w odniesieniu wpływów jednostki, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów: działalności, relacji biznesowych i interesariuszy. Drugim etapem procesu oceny istotności jest ustalenie rzeczywistych i potencjalnych wpływów (zarówno negatywnych, jak i pozytywnych), z uwzględnieniem dialogu z interesariuszami i ekspertami. EFRAG wskazuje, że w tym etapie jednostka może wykorzystywać wyniki badań naukowych

i analiz o wpływie na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. Trzecim etapem procesu oceny istotności wpływu jest ostateczna ocena istotności. Etapy te nie mają jednak waloru powszechnego obowiązywania.

Drugim podstawowym wymiarem istotności według ESRS jest istotność finansowa. EFRAG wskazuje, że „zakres *istotności finansowej* w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju stanowi rozszerzenie zakresu istotności stosowanego w procesie ustalania, które informacje należy uwzględniać w sprawozdaniach finansowych jednostki” (ESRS 1, par. 47). Wymagania stosowania ESRS zawierają (w przeciwieństwie do standardów GRI) listę kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które należy uwzględnić w ocenie istotności wynikającej ze standardów tematycznych. EFRAG podkreśla, że korzystanie z listy nie zastępuje procesu określania kwestii istotnych, a jedynie jest narzędziem wspierającym ocenę istotności przeprowadzaną przez jednostkę.

Przyjęcie perspektywy istotności finansowej jest typowe dla koalicji wzrostu gospodarczego, perspektywy zaś wpływu dla koalicji ostrożnościowej.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium rozumienia perspektyw czasowych

Wszystkie trzy systemy standardów wymagają spojrzenia na wpływ w trzech perspektywach czasowych: krótko-, średnio- i długookresowej. Należy zwrócić jednak uwagę na nieco inny sposób traktowania i ustalania tych perspektyw. Standardy GRI nie wskazują, jak należy rozumieć pojęcia krótkiego, średniego i długiego terminu, tym samym pozostawiają to zagadnienie decyzji organizacji sporządzającej sprawozdanie zrównoważonego rozwoju. Podobne podejście zostało zastosowane przez ISSB. W standardzie MSSF S1 wskazane jest, że rozumienie okresu zależy od specyfiki jednostki. MSSF S1 zawiera również wymaganie, żeby jednostka zawarła wyjaśnienie, w jaki sposób definiuje pojęcia „krótkoterminowy”, „średnioterminowy” i „długoterminowy” oraz w jaki sposób definicje te są powiązane z horyzontami planowania wykorzystywanymi przez jednostkę do podejmowania decyzji strategicznych. W ESRS natomiast sposób rozumienia pojęć jest ściśle sprecyzowany: „jednostka przyjmuje na zakończenie okresu sprawozdawczego następujące odstępny czasowe:

- a) w odniesieniu do krótkoterminowej perspektywy czasowej: okres przyjęty przez jednostkę jako okres sprawozdawczy w jej sprawozdaniu finansowym;
- b) w odniesieniu do średniookresowej perspektywy czasowej: okres od końca krótkoterminowego okresu sprawozdawczego określonego do pięciu lat;
- c) w odniesieniu do długoterminowej perspektywy czasowej: powyżej pięciu lat” (ESRS 1, par. 77).

Reasumując, wszystkie trzy typy standardów wskazują na konieczność analizowania zrównoważonego rozwoju w różnych perspektywach czasowych, w tym również w perspektywie długookresowej, co jest zgodne z przekonaniami koalicji ostrożnościowej. Standardy GRI i ISSB pozostawiają jednak większą swobodę

w interpretacji pojęć perspektyw czasowych, co może być postrzegane jako lekkie ustępstwo w stronę przekonań koalicji wzrostu gospodarczego.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium dobrowolności/obowiązkowości standardów

Standardy GRI są standardami, których stosowanie jest dobrowolne. Zasada dobrowolności standardów GRI stanowi jedno z ich podstawowych założeń i istotną zaletę z punktu widzenia stosujących je przedsiębiorstw. Możliwość może stanowić ważną opcję w przypadku powstania negatywnych wpływów o krytycznym znaczeniu. Również Standardy ISSB są standardami w ogólnych założeniach dobrowolnymi. Należy przypomnieć, że takimi samymi dobrowolnymi standardami w obszarze sprawozdawczości finansowej były początkowo również MSSF. Jednak wraz z upływem czasu standardy te stawały się obowiązkowe dla coraz większej liczby podmiotów. Obecnie standardy te są stosowane jako obowiązkowe lub przynajmniej dopuszczone do stosowania w 169 krajach⁷.

Podobny proces następuje w przypadku standardów zrównoważonego rozwoju ISSB. Pierwszymi krajami, które wprowadziły standardy ISSB jako obowiązkowe do swoich systemów prawnych, były: Brazylia, Kostaryka, Sri Lanka, Nigeria i Turcja (por. deVilliers i in. 2024, s. 266). Z informacji ze strony IFRS wynika, że standardy ISSB zostały uznane jako obowiązkowe w 17 krajach, w kolejnych 16 krajach trwają prace nad ich włączeniem do systemów prawnych. Należy podkreślić, że nie wszystkie kraje, które wymagają stosowania standardów MSSF, zdecydowały się na stosowanie standardów zrównoważonego rozwoju ISSB. Na przykład Nowa Zelandia podjęła decyzję o opracowaniu własnych standardów, a Australia rozważa możliwość równoważnego stosowania różnych standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (por. de Villiers i in. 2024, s. 263).

Standardy opracowane przez EFRAG są standardami obowiązkowymi, przy czym zakres podmiotowy obowiązywania zgodnie z postanowieniami CRSD (i znowelizowanej NFRD) będzie się zmieniał. Od 2024 r. są one obowiązkowe dla spółek objętych dyrektywą NFRD, czyli: dużych jednostek zainteresowania publicznego, spółek notowanych na rynku regulowanym, banków, ubezpieczycieli zatrudniających powyżej 500 pracowników. Od 2025 r. zakres ten został rozszerzony na wszystkie duże przedsiębiorstwa, czyli takie, które spełniają dwa z trzech warunków: zatrudniają powyżej 250 pracowników, osiągają przychody wyższe niż 40 mln EUR rocznie, mają sumę bilansową wyższą niż 20 mln EUR. Zakres ten ma stopniowo objąć również mniejsze spółki notowane na giełdach oraz spółki spoza UE, które generują w na rynku UE przychody powyżej 150 mln EUR i posiadają odpowiednio dużą spółkę zależną lub oddział na terenie UE. Należy zauważyć, że EFRAG opracował również standardy dobrowolne – ESRS dla notowanych MŚP

7 <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-accounting-standards-by-jurisdiction> (dostęp: 28.06.2025).

(LSME), ESRS dla MŚP nienotowanych na giełdach (*Non-listed SMEs*) (VSME – *Voluntary Sustainability Reporting Standards for SMEs*).

Reasumując, biorąc pod uwagę kryterium obowiązkowości stosowania standardów i sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju standardy GRI i standardy ISSB są bardziej zbliżone do przekonań koalicji wzrostu gospodarczego, a standardy ESRS są bliższe przekonaniom koalicji ostrożnościowej.

Analiza porównawcza standardów zrównoważonego rozwoju przez pryzmat przekonań koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego z zastosowaniem kryterium zakresu wymaganych informacji

Standardy zrównoważonego rozwoju ISSB są standardami, które mają najmniej wymagania odnośnie do zakresu ujawnianych informacji w momencie opracowania monografii. Wynika to z dwóch przyczyn: po pierwsze, ISSB opracowała najmniejszą liczbę standardów – dwa, które dotyczą wyłącznie kwestii ogólnych i kwestii związanych ze zmianami klimatu. W porównaniu z ESRS nie zawierają również wymagań narzucanych przez regulacje i strategie obowiązujące w UE. Drugą przyczyną jest powiązanie z podejściem ISSB do istotności. Ze względu na zastosowanie wyłącznie istotności finansowej zakres ujawnień zawieranych w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju będzie najwęższy. Należy podkreślić, że zakres ujawnianych informacji może zwiększyć się w kolejnych latach na skutek rozważanego opracowania dalszych standardów tematycznych oraz planowanego włączenia zmodyfikowanych standardów SASB do standardów ISSB może spowodować zwiększenie zakresu wymaganych ujawnień.

Standardy GRI zawierają znacznie szersze wymagania odnośnie do zakresu ujawnianych informacji w porównaniu do standardów ISSB. Przyczyny szerszych wymagań są różnorakie. Pierwszą przyczyną jest znacznie szerszy zakres zainteresowania GRI wynikający z zastosowania koncepcji oceny istotności bazującej na istotności wpływu. GRI opracowała trzy standardy powszechne, 31 standardów tematycznych oraz 3 standardy sektorowe. Przyczyną jest również znacznie większe doświadczenie w opracowaniu standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz długotrwała współpraca z organizacjami wyspecjalizowanymi w zajmowaniu się kwestiami zrównoważonego rozwoju takimi jak UNEP, ILO, Litteratus Associates, Institute for Environment and Sustainable Development⁸.

ESRS są standardami, które zawierają najszersze wymagania w zakresie ujawnianych informacji. Wynika to z kilku przyczyn. Pierwszą jest zastosowanie podejścia podwójnej istotności, która łączy istotność wpływu – stosowaną w standardach GRI i istotność finansową – w standardach ISSB. Samo połączenie tych dwóch podejść powoduje, że zakres wymaganych ujawnień wzrasta. Drugą jest fakt, iż ESRS muszą być zgodne z rozbudowanym prawem UE oraz strategiami UE takimi jak EZŁ. Zgodność ze strategiami i politykami UE doprowadziła m.in. do

8 Por. <https://www.globalreporting.org/about-gri/governance/stakeholder-council/> (dostęp: 15.09.2025).

uwzględnienia w ESRS zagadnień związanych z gospodarką obiegu zamkniętego (GOZ), które są prawie w ogóle nieobecne w pozostałych systemach standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Porównując zakres wymaganych ujawnień w standardach GRI i w ESRS, należy podkreślić, że pomimo większej szczegółowości ESRS, również standardy GRI zawierają wymagania (punkty danych), których nie ma w ESRS⁹. Tak wysoki poziom szczegółowości doprowadził do bardzo silnego oporu ze strony przedstawicieli koalicji wzrostu gospodarczego i w efekcie do wymuszenia na KE i na EFRAG rozpoczęcia prac nad zmniejszeniem wymaganego zakresu ujawnień. W ramach projektu Omnibus Komisja Europejska zwróciła się formalnie do EFRAG z prośbą o udzielenie porad technicznych dotyczących uproszczenia ESRS. W odpowiedzi EFRAG opublikowała w lipcu 2025 r. zmienione projekty standardów (otwarte do konsultacji społecznych do 29 września 2025 r.), proponując wiele zmian mających na celu zmniejszenie złożoności i ujednolicenie standardów¹⁰. Do najważniejszych uproszczeń należą zmniejszenie liczby obowiązkowych punktów danych (o minimum 50%), zmiana podejścia do oceny podwójnej istotności zmniejszenie złożoności tekstu standardów. Projekt Omnibus zakłada podwyższenie progów sprawozdawczości (np. ograniczenie do przedsiębiorstw zatrudniających ponad 1000 pracowników), przesunięcie terminów stosowania o dwa lata (dla niektórych grup przedsiębiorstw) oraz ograniczenie obowiązków dotyczących mniejszych przedsiębiorstw w łańcuchach dostaw¹¹.

Reasumując, biorąc pod uwagę kryterium zakresu wymaganych informacji standardy ISSB są bliższe przekonaniom koalicji wzrostu gospodarczego a standardy GRI i ESRS są bliższe przekonaniom koalicji ostrożnościowej. Pomimo różnic w standardach zrównoważonego rozwoju wszystkie trzy organizacje współpracują i starają się osiągnąć możliwie szeroki zakres spójności, a przynajmniej interoperacyjności.

6.3. Relacje między standardami – zakres interoperacyjności

Interoperacyjność jest cechą systemu, która umożliwia bezproblemową współpracę z innymi systemami, które istnieją lub będą istnieć w przyszłości, w celu wymiany informacji. Termin „interoperacyjność” początkowo był zdefiniowany dla obszaru IT i odnosił się do systemów informatycznych¹². W kontekście analizowanym

9 Por. <https://www.linkedin.com/pulse/experiment-equivalency-gri-esrs-david-baxter-66gpe/> (dostęp: 15.09.2025).

10 <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/press-release-efrag-shares-revised-esrs-exposure-drafts-and-launches-60day-public-consultation> (dostęp: 15.09.2025).

11 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_614 (dostęp: 30.06.2025).

12 Por. ISO/IEC/IEEE 24765:2017(E) Systems and software engineering – Vocabulary.

w monografii interoperacyjność odnosi się do systemów standardów raportowania zrównoważonego rozwoju interoperacyjności między standardami ESRS, MSSF S1 i S2 i GRI.

Interoperacyjność ESRS i MSSF S (ISSB)

W ramach współpracy na rzecz osiągnięcia interoperacyjności fundacja MSSF i EFRAG opublikowały 2 maja 2024 r. przewodnik o interoperacyjności standardów ESRS i ISS, który zawiera praktyczne wskazówki wyjaśniające, w jaki sposób przedsiębiorstwa mogą skutecznie przestrzegać obu zestawów standardów. Przewodnik ten przedstawia zagadnienia interoperacyjności z trzech różnych perspektyw. Pierwszą perspektywą jest obszar informacji związanych z klimatem, w ramach których wymagania ESRS i ISBB są wspólne. Druga perspektywa zaprezentowana w przewodniku dotyczy podmiotu, który już stosuje ESRS i chciałby rozpocząć raportowanie zgodne z MSSF S2. Trzecia uwzględniona perspektywa dotyczy podmiotu, który już stosuje MSSF S2 i chciałby rozpocząć raportowanie zgodne z ESRS. W przewodniku wskazano, że osiągnięcie wysokiego stopnia interoperacyjności standardów było możliwe dzięki wspólnej lub przynajmniej zgodnej definicji pojęć. Na przykład definicja istotności finansowej w ESRS jest zgodna z definicją istotności w MSSF S1. Przewodnik zawiera zestawienie odpowiadających sobie wymagań w zakresie ujawnień w obu systemach standardów. Zgodność została uzyskana w obszarach strategii, modelu biznesowego i łańcucha wartości, strategii i podejmowania decyzji, sytuacji finansowej, wyników finansowych i przepływów pieniężnych, odporność na zmiany klimatu, zarządzanie ryzykiem, mierniki, cele.

Z perspektywy podmiotu, który już stosuje ESRS i chciałby rozpocząć raportowanie zgodne z MSSF S2, zakres kwestii, które należy dodatkowo uwzględnić, jest niewielki. Różnice dotyczą głównie założeń planów przejścia, sposobu opracowania analiz scenariuszowych, mierników sektorowych, poziomu dezagregacji emisji gazów cieplarnianych, szans związanych ze zmianami klimatu, różnic w definicji grupy kapitałowej, alokacji kapitału (nakładów inwestycyjnych i finansowania), jednostek emisji dwutlenku węgla. MSSF S2 zawiera również dodatkowe wymagania jednostek z sektorów finansowych. Jednostka stosująca ESRS, która chce również spełniać wymogi MSSF S2, powinna upewnić się, że w jej ujawnieniach znajdują się wszystkie kluczowe założenia i zależności, nawet jeśli nie są one wprost wymagane przez ESRS E1. Na przykład MSSF S2 nakłada obowiązek stosowania analizy scenariuszowej i szczegółowego ujawniania jej założeń, a ESRS E1 koncentruje się na ujawnieniu sposobu jej wykorzystania, bez formalnego obowiązku jej przeprowadzania. Dla uzyskania zgodności z oboma standardami jednostka powinna ujawnić sposób użycia analizy scenariuszowej, jej podstawowe dane wejściowe oraz kluczowe założenia. Jednostka stosująca ESRS, która chce być zgodna również z MSSF S2, musi uwzględnić tematy i wskaźniki sektorowe z przewodnika do IFRS S2 (*Industry-based Guidance on Implementing IFRS S2*) przy ujawnianiu informacji istotnych dla swojej działalności, dopóki nie pojawią

się odpowiednie standardy branżowe w MSSF. Z perspektywy podmiotu, który już stosuje MSSF S2 i chciałby rozpocząć raportowanie zgodne z ESRS, zakres kwestii, które należy dodatkowo uwzględnić, jest znacząco większy.

Interoperacyjność ESRS i standardów GRI

ESRS powstawały w ścisłej współpracy z GRI i w wielu obszarach ESRS są wzorowane na standardach GRI, np. w obszarze istotności wpływu. Część kluczowych koncepcji stosowanych w ESRS (np. wpływ, łańcuch wartości, należyta staranność, perspektywa czasowa) zostało zaczerpniętych ze standardów GRI. EFRAG i GRI w dalszym stopniu kooperują, opracowując narzędzia wspierające interoperacyjność, takie jak Indeks Interoperacyjności GRI-ESRS i cyfrowa tabela (mapa) zgodności. 21 listopada 2024 r. GRI opublikowała pierwszą wersję Indeksu Interoperacyjności GRI-ESRS. Indeks interoperacyjności pomaga podmiotom zrozumieć podobieństwa między dwoma standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wpływu. Indeks pokazuje relacje między ujawnieniami ESRS i GRI w celu ułatwienia sprawozdawczości „w odniesieniu” do standardów GRI. Indeks interoperacyjności jest opublikowany w formie tabeli zawierającej następujące kolumny: nazwę standardu GRI, wymagania w zakresie ujawnień według standardu GRI i odpowiadające im wymagania z ESRS oraz ewentualne uwagi i objaśnienia w przypadku występowania różnic. GRI i EFRAG pracują również nad cyfrową tabelą zgodności (mapą) w celu osiągnięcia cyfrowej interoperacyjności ESRS i standardów GRI (w tym tagowania informacji zgodnie z cyfrową taksonomią ESRS i jej powiązania ze standardami GRI). Wspólne ujawnienia oznaczone tagami zgodnie z cyfrową taksonomią ESRS i cyfrową taksonomią GRI zostałyby wzajemnie powiązane (poprzez odsyłacze), aby umożliwić uproszczenie procesu sprawozdawczości cyfrowej po stronie podmiotu sporządzającego sprawozdanie.

Zakończenie

Idea zrównoważonego rozwoju powstała na skutek rosnącej świadomości naukowej i społecznej na temat rosnących zagrożeń środowiskowych, klimatycznych społecznych. Ważnymi impulsami wpływającymi na opinię publiczną były różnego typu wydarzenia, takie jak klęska głodu w Afryce, skutki wybuchu w fabryce w Bhopal w Indiach, skażenie Renu po wycieku w fabryce w Szwajcarii, katastrofa tankowca Exxon Valdez oraz nasilające się ekstremalne zjawiska pogodowe. Zdarzenia te i zidentyfikowane zagrożenia w sposób wyraźny wskazały na brak możliwości kontynuowania wzrostu gospodarczego na dotychczasowych zasadach. Forum, na którym starano się opracować nowy model wzrostu, stało się ONZ. Pierwszymi inicjatywami służącymi identyfikacji problemów i znalezienia rozwiązań było opracowanie raportów *Człowiek i jego środowisko* oraz *Nasza wspólna przyszłość*. Opublikowanie raportów stało się bodźcem do wydania serii deklaracji i planów działania, takich jak Deklaracja Konferencji Narodów Zjednoczonych w Sprawie Naturalnego Środowiska Człowieka, Agenda 21 przyjęta na Szczycie Ziemi w Rio w 1992 r., Milenialne Cele Rozwoju, Cele Zrównoważonego Rozwoju, Pakt dla Przyszłości, Deklaracja o Przyszłych Pokoleniach. Dokumenty te stopniowo definiowały ideę zrównoważonego rozwoju i stanowiły podstawę do podejmowania konkretnych działań. Obszarem zrównoważonego rozwoju, który zyskał szczególne zainteresowanie i doprowadził do podpisania konwencji na skalę globalną, stało się przeciwdziałanie zmianom klimatu. Najważniejszymi takimi konwencjami stała się Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu oraz Protokół z Kioto i porozumienie paryskie.

Unia Europejska zaczęła formalnie wspierać i realizować ideę zrównoważonego rozwoju od 2001 r. W tym roku podczas szczytu Rady Europejskiej w Göteborgu UE przyjęła pierwszą Strategię Zrównoważonego Rozwoju. Strategia ta została odnowiona w 2006 r., a następnie realizację celów zrównoważonego rozwoju uwzględniono również w strategii Europa 2020. Najbardziej ambitnym i kompleksowym planem UE w zakresie realizacji celów zrównoważonego rozwoju stała się strategia Europejskiego Zielonego Ładu, która określiła dziesięć priorytetów powiązanych ze zrównoważonym rozwojem i zakładających przegląd każdego istniejącego prawa unijnego pod kątem jego wpływu na klimat. Cele zrównoważonego rozwoju, ustalenia porozumienia paryskiego i EZŁ stanowią w chwili obecnej główne punkty odniesienia dla idei zrównoważonego rozwoju.

Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju kształtowały się w odmiennych warunkach i w odmiennych subsystemach politycznych. Na powstanie standardów GRI niewątpliwie wpływ miała Deklaracja z Rio (Agenda 21) z 1992 r. oraz bazująca na niej koncepcja potrójnego wyniku opracowana i spopularyzowana przez Elkingtona. Standardy (na początku wytyczne) zrównoważonego rozwoju GRI miały od początku i mają nadal charakter dobrowolny, co rodzi kilka kluczowych konsekwencji. Po pierwsze, ten dobrowolny charakter oznacza, że GRI musi przedstawić korzyści zarówno dla przedsiębiorstw sporządzających dobrowolnie sprawozdania, dla użytkowników sprawozdań, jak i innych interesariuszy. Po drugie, w przypadku GRI nie istniał formalny subsystem polityczny, w ramach którego mogły się ścierać koalicje rzecznicze, tylko musiała samodzielnie utworzyć taki quasi-subsystem polityczny. Po trzecie, dobrowolność stosowania standardów wymaga ciągłego balansowania między interesami koalicji rzeczniczych, tak aby utrzymać wysokie zainteresowanie sporządzaniem standardów zgodnych z GRI pomimo rosnącej potencjalnie konkurencji ze strony innych systemów standardów.

Powstanie ESRS jest silnie powiązane z realizacją strategii EZŁ, która dała impuls do stworzenia i wprowadzenia w życie dyrektywy CRSD. Ambitne cele EZŁ i dyrektywy CRSD niewątpliwie przełożyły się na kształt ESRS, w tym ich obowiązkowy charakter i bardzo szczegółowy zakres ujawnień. Komisja Europejska nie może jednak lekceważyć interesów koalicji wzrostu gospodarczego i z tej przyczyny podjęła działania zmierzające do zmniejszenia zakresu ujawnień, uproszczenia raportowania i zwolnienia tempa wdrażania ESRS.

Ogłoszenie powstania ISSB oraz rozpoczęcie prac zostało ogłoszone podczas konferencji COP26 w Glasgow w 2021 r. Rada Powiernicza Fundacji Międzynarodowych Standardów Finansowych (IFRS Foundation) uzasadniła utworzenie ISSB koniecznością reakcji na rosnące zapotrzebowanie inwestorów na wysokiej jakości informacje na temat ryzyka i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, które będą porównywalne na poziomie globalnym. Przyczyną powstania standardów ISSB można zatem dopatrywać się w poszukiwaniu sposobu rozwiązania problemów z wdrożeniem porozumienia paryskiego, które legły również u podstaw powstania TCFD. Część autorów dostrzega przyczynę powstania ISSB, jako przejaw reakcji koalicji wzrostu gospodarczego na powstanie „zbyt wymagających” i niezgodnych przekonaniach jej członków standardów ESRS i GRI (por. Adams i Mueller 2022, Kulik i Dobler 2023, DeVillers i in. 2024).

Na podstawie analizy porównawczej zgodności standardów sprawozdawczości zrównoważonego z przekonaniach koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego należy wyciągnąć wniosek, że standardy GRI i ESRS są bliższe poglądom koalicji ostrożnościowej, natomiast standardy ISSB są w większym stopniu zbliżone do poglądów koalicji wzrostu gospodarczego. Należy jednak pamiętać, że proces kształtowania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju cały czas trwa, przy czym w każdy z subsystemów politycznych charakteryzuje się

inną dynamiką. Wyniki analiz przedstawionych w monografii skłaniają do podjęcia dalszych badań odpowiadających na następujące pytania badawcze:

1. Czy i jeżeli tak, to w jakim stopniu zastosowanie różnych standardów wpłynie na jakość informacji o zrównoważonym rozwoju?
2. Czy i jeżeli tak, to w jakim stopniu zastosowanie różnych standardów wpłynie na osiąganie przez przedsiębiorstwa celów zrównoważonego rozwoju?
3. Jaka liczba podmiotów będzie sporządzać sprawozdania zgodnie z różnymi standardami?
4. Jak będą ewoluować standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w wyniku presji koalicji ostrożnościowej i koalicji wzrostu gospodarczego?

Warto również podkreślić, że standardy zrównoważonego rozwoju osiągnęły pewien poziom interoperacyjności, który może wskazywać na osiągnięcie konsensusu w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Należy również m.in. ze szczególną uwagą śledzić inicjatywy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w innych krajach o dużym znaczeniu dla wpływu na rozwój i równowagę w skali globalnej takich jak Chiny, USA, Indie czy Japonia.

Bibliografia

- Aamodt, S. (2018). The ability to influence: A comparative analysis of the role of advocacy coalitions in Brazilian climate politics. *Review of Policy Research*, 35(3), 372–397.
- Adams, C.A., Mueller, F. (2022). Academics and policymakers at odds: The case of the IFRS Foundation trustees' consultation paper on sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1310–1333.
- Adams, C.A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L., Wang, Y. (2021). The double-materiality concept. Application and issues. Wersja pobrana z: https://pureadmin.qub.ac.uk/ws/portalfiles/portal/250711076/GRI_The_double_materiality_concept.pdf (dostęp: 30.01.2025).
- Alexander, D., Zeff, S., Ignatowski, R. (2018). *Global Financial Reporting. The Past, Present and a Likely Future*. Warszawa: Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Allen, A., Ramanna, K. (2013). Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting. *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), 66–90.
- Alon, A., Dwyer, P.D. (2016). SEC's acceptance of IFRS-based financial reporting: An examination based in institutional theory. *Accounting, Organizations and Society*, 48, 1–16.
- Aras, G. (2020). Finance, sustainability, and business legitimacy. W: J.D.W. Rendtorff (red.), *Handbook of Business Legitimacy: Responsibility, Ethics and Society* (s. 1131–1145). Cham: Springer International Publishing.
- Baumüller, J., Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8–28.
- Becker, K., Gronewold, U., Weiß, K. (2024). Using legitimacy strategies to secure organisational survival over time: The case of EFRAG. *Accounting and Business Research*, 1–31.
- Birkland, T.A. (red.), (1998). *Theories of the Policy Process*. New York: Routledge.
- Birkland, T.A. (2019). *An Introduction to the Policy Process: Theories, Concepts, and Models of Public Policy Making*. New York: Routledge.
- Brooks, E. (2018). Using the Advocacy Coalition Framework to understand EU pharmaceutical policy. *European Journal of Public Health*, 28(suppl_3), 11–14.
- Brown, H.S., De Jong, M., Lessidrenska, T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: A case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics*, 18(2), 182–200.
- De Francesco, F., Pattyn, V., Salamon, H. (2024). The monitoring and evaluation challenges of the sustainable development goals: An assessment in three European countries. *Sustainable Development*, 32(3), 1913–1924.

- de Villiers, C., Dimes, R., La Torre, M., Molinari, M. (2024). The International Sustainability Standards Board's (ISSB) past, present, and future: Critical reflections and a research agenda. *Pacific Accounting Review*, 36(2), 255–273.
- De Vries, C.E., Hobolt, S.B., Walter, S. (2021). Politicizing international cooperation: The mass public, political entrepreneurs, and political opportunity structures. *International Organization*, 75(2), 306–332.
- Dragomir, V.D., Dumitru, M., Chersan, I.C., Gorgan, C., Păunescu, M. (2025). Double materiality disclosure as an emerging practice: The assessment process, impacts, risks, and opportunities. *Accounting in Europe*, 22(1), 103–140.
- Dyczkowska, J., Szalacha, P. (2025). Double materiality concept in practice: Impact in a construction company. *Management Decision*. Case Report | February 20 2025.
- Elkington, J. (1994). Towards the sustainable corporation: Win-win-win business strategies for sustainable development. *California Management Review*, 36(2), 90–100.
- Elkington, J. (June 25, 2018). 25 years ago I coined the phrase „triple bottom line”. Here's why it's time to rethink it. *Harvard Business Review*.
- E-Vahdati, S., Aripin, N. (2023). Una revisión de la investigación de Global Reporting Initiative (GRI) con in-formes de sostenibilidad: conjunto de datos 1999–2020. *Revista de Contabilidad*, 26(2) (A Review of Global Reporting Initiative (GRI) Research with SustainabilityReporting: 1999–2020 dataset), 274–290.
- Flower, J. (2015). The international integrated reporting council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1–17.
- Fogarty, T.J., Hussein, M.E., Ketz, J.E. (1994). Political aspects of financial accounting standard setting in the USA. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(4), 24–46.
- Giner, B., Arce, M. (2012). Lobbying on accounting standards: Evidence from IFRS 2 on share-based payments. *European Accounting Review*, 21(4), 655–691.
- Godfrey, J.M., Langfield-Smith, I.A. (2005). Regulatory capture in the globalisation of accounting standards. *Environment and Planning A*, 37(11), 1975–1993.
- Gray, R., Bebbington, J., Walters, D. (1993). *Accounting for the Environment*. London: Paul Chapman Publishing.
- Grushina, S.V. (2017). Collaboration by design: Stakeholder engagement in GRI sustainability reporting guidelines. *Organization & Environment*, 30(4), 366–385.
- Higgins, C., Larrinaga, C. (2014). Sustainability reporting: Insights from institutional theory. W: J. Bebbington, J. Unerman, B. O'Dwyer (red.), *Sustainability Accounting and Accountability* (s. 273–285). New York: Routledge.
- Ignatowski, R. (2009). *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Ingold, K. (2022). Studying EU politics through the ACF – Key challenges. W: *Elgar Encyclopedia of European Union Public Policy* (s. 567–574). Edward Elgar Publishing.
- Jenkins-Smith, H. (1990). *Democratic Politics and Policy Analysis*. Brooks/Cole.
- Jenkins-Smith, H.C., Nohrstedt, D., Weible, C.M., Ingold, K. (2018). The advocacy coalition framework: An overview of the research program. *Theories of the Policy Process*, 4, 135–171.

- Kamiński, R. (2022). *Zrównoważony rozwój przedsiębiorstw jako przedmiot raportowania niefinansowego. Regulacje prawne i doświadczenia praktyczne w Unii Europejskiej i Polsce*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kelman, S. (1987). *Making Public Policy*. New York: Basic Books.
- Kolk, A. (1999). Evaluating corporate environmental reporting. *Business Strategy and the Environment*, 8(4), 225–237.
- Kolk, A. (2003). Trends in sustainability reporting by the fortune global 250. *Business Strategy and the Environment*, 12(5), 279–291.
- Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: Developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1), 51–64.
- Krasodomska, J. (2014). Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie*, 232.
- Kulczycka, J. (2019). *Gospodarka o obiegu zamkniętym w polityce i badaniach naukowych*. Kraków: Wydawnictwo IGSMiE PAN.
- Kulik, A., Dobler, M. (2023). Stakeholder participation in the ISSB's standard-setting process: The consultations on the first exposure drafts on sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(7), s. 349–380.
- Kwok, W.C.C., Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 74–99.
- Leeson, R., Kuszewski, J. (2023). GRI and stakeholder engagement: Setting standards in the public interest. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(4), 877–883.
- Martens, W., Bui, C.N.M. (2023). An exploration of legitimacy theory in accounting literature. *Open Access Library Journal*, 10, 1–20.
- Mattli, W. (2001). The politics and economics of international institutional standards setting: an introduction. *Journal of European Public Policy*, 8(3), 328–344.
- Maystadt, P. (2013). *Should IFRS Standards be more European? Mission to Reinforce the EU's Contribution to the Development of International Accounting Standards*. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST%2015614%202013%20INIT/EN/pdf> (dostęp: 30.01.2025).
- McDougall, L. (2016). Power and politics in the global health landscape: Beliefs, competition and negotiation among global advocacy coalitions in the policy-making process. *International Journal of Health Policy and Management*, 5(5), 309.
- Metz, F., Ingold, K. (2017). Politics of the precautionary principle: Assessing actors' preferences in water protection policy. *Policy Sciences*, 50(4), 721–743.
- Michnowski, L. (2008). Odnowiona Strategia Trwałego Rozwoju Unii Europejskiej: co z niej wynika dla Polski? *Problemy Ekorozwoju*, 3(2), 89–128.
- Miles, S. (2019). Stakeholder theory and accounting. W: *The Cambridge Handbook of Stakeholder Theory* (s. 173–210). Cambridge: Cambridge University Press.
- Mintrom, M., Norman, P. (2009). Policy entrepreneurship and policy change. *Policy Studies Journal*, 37(4), 649–667.

- Moneva, J.M., Archel, P., Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting Forum*, 30(2), 121–137.
- Mulholland, E., Dimitrova, A., Hametner, M. (2018). SDG indicators and monitoring: Systems and processes at the global, European, and national level. *ESDN Quarterly Report*.
- Munro, G.D., Ditto, P.H., Lockhart, L.K., Fagerlin, A., Gready, M., Peterson, E. (2002). Biased assimilation of sociopolitical arguments: Evaluating the 1996 US presidential debate. *Basic and Applied Social Psychology*, 24(1), 15–26.
- O'Connor, M.K., Netting, F.E. (2011). *Analyzing Social Policy: Multiple Perspectives for Critically Understanding and Evaluating Policy*. John Wiley & Sons.
- Pesci, C., Vola, P., Gelmini, L. (2023). Flattening or addressing complexity? The future role of GRI in light of the sustainability accounting (r)evolution. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(4), 792–814.
- Pierce, J.J., Peterson, H.L., Jones, M.D., Garrard, S.P., Vu, T. (2017). There and back again: A tale of the advocacy coalition framework. *Policy Studies Journal*, 45(S1), S13–S46.
- Ramanna, K. (2015). Thin political markets: The soft underbelly of capitalism. *California Management Review*, 57(2), 5–19.
- Roberts, N.C., King, P.J. (1991). Policy entrepreneurs: Their activity structure and function in the policy process. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 1(2), 147–175.
- Rosicki, R. (2010). Międzynarodowe i europejskie koncepcje zrównoważonego rozwoju. *Przegląd Naukowo-Metodyczny*, 4, s. 44–56.
- Sabatier, P.A., Weible, C.M. (2007). The advocacy coalition framework: Innovations and clarifications. W: P. Sabatier (red.), *Theories of the Policy Process* (s. 189–220). New York: Routledge.
- Samelak, J. (2013). Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 314, 155–165.
- Scharpf, F. (1999). *Governing in Europe: Effective and Democratic?* Oxford: Oxford University Press.
- Sewell, G.C. (2005). *Actors, Coalitions, and the Framework Convention on Climate Change*. Unpublished dissertation, Massachusetts Institute of Technology. <https://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/33743/65177601-MIT.pdf?sequence=2> (dostęp: 30.01.2025).
- Szarfenberg, R. (2016). Polityka publiczna – zagadnienia i nurty teoretyczne. *Studia z Polityki Publicznej*, 9(1), 45–75.
- Tschopp, D., Huefner, R.J. (2015). Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 127, 565–577.
- Vola, P., Cantino, G., Gransinigh, S. (2025). Stakeholder theory and sustainability disclosure: A comparative analysis of different approaches. *Corporate Ownership & Control*, 22(2), 63–74.
- von Malmberg, F. (2024). Explaining differences in policy learning in the EU „Fit for 55” climate policy package. *European Policy Analysis*, 10(3), 412–448.
- Wagner, P., Ylä-Anttila, T. (2018). Who got their way? Advocacy coalitions and the Irish climate change law. *Environmental Politics*, 27(5), 872–891.

- Wagner, R., Seele, P. (2017). Uncommitted deliberation? Discussing regulatory gaps by comparing GRI 3.1 to GRI 4.0 in a political CSR perspective. *Journal of Business Ethics*, 146, 333–351.
- Weible, C.M., Sabatier, P.A. (2007). A guide to the advocacy coalition framework. W: F. Fischer, G. Miller (red.), *Handbook of Public Policy Analysis: Theory, Politics, and Methods*. Boca Raton: Taylor & Francis.
- Zeff, S. (1978). The rise of economic consequences. *Journal of Accountancy*, 146(6).
- Zeff, S.A. (2002). „Political” lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. *Accounting Horizons*, 16(1), 43–54.
- Zeff, S.A. (2010). Political lobbying on accounting standards – US, UK and international experience. *Comparative International Accounting*, 12, 624.

Akty prawne, raporty umowy i wytyczne międzynarodowe

- Deklaracja z Rio w sprawie środowiska i rozwoju, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html> (dostęp: 30.01.2025).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2859 (Corporate Sustainability Due Diligence Directive *Dalej CSDDD lub Dyrektywa ws. Należytej Staranności*).
- EPRS 2015 The precautionary principle Definitions, applications and Governance | European Parliamentary Research Service
- Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, United Nations (UN), Framework Convention on Climate Change (FCCC) Paris Agreement, 2015.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje.
- UNEP (2008). Sustainable Building, & Construction Initiative. *The Kyoto protocol, the clean development mechanism, and the building and construction sector: A report for the UNEP sustainable buildings and construction initiative*. UNEP/Earthprint.
- UNEP-WCMC UNDP (2021). *Creating a nature-positive future: The contribution of protected areas and other effective area-based conservation measures*.
- Wytyczne ONZ na temat biznesu i praw człowieka United Nations (UN), Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations.
- Wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dla przedsiębiorstw wielonarodowych (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011).
- Wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct, 2018.

Źródła internetowe

- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów Europejski Zielony Ład COM/2019/640 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52019DC0640&qid=1653851156228> (dostęp: 20.01.2025).
- <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> (dostęp: 15.01.2025).
- https://climate-pact.europa.eu/about/about-pact_pl (dostęp: 10.02.2025).
- https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/energy-and-green-deal_pl (dostęp: 10.02.2025).
- https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/finance-and-green-deal_pl (dostęp: 10.02.2025).
- https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/859390/Sustainable_industry_pl.pdf.pdf (dostęp: 10.02.2025).
- [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/pl/qanda_21_3662/QA\)NDA_21_3662_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/pl/qanda_21_3662/QA)NDA_21_3662_EN.pdf) (dostęp: 10.02.2025).
- https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_614 (dostęp: 30.06.2025).
- https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf (dostęp: 20.01.2025).
- <https://efrag-website.azurewebsites.net/News/Public-371/Closing-of-the-EFRAG-public-consultation-on-the-Draft-ESRS-EDs-> (dostęp: 15.09.2025).
- https://energy.ec.europa.eu/topics/energy-efficiency/energy-performance-buildings/renovation-wave_en (dostęp: 10.02.2025).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0400> (dostęp: 10.02.2025).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0572> (dostęp: 10.02.2025).
- <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:300E:0487:0491:PL:PDF> (dostęp: 13.06.2025).
- https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e601657-3b06-11eb-b27b-01a-a75ed71a1.0013.02/DOC_1&format=PDF (dostęp: 10.02.2025).
- <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html> (dostęp: 30.01.2025).
- https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-research-and-innovation/environment-and-climate/european-green-deal_en?prefLang=pl (dostęp: 10.02.2025).
- <https://sasb.ifrs.org/find-your-industry/> (dostęp: 12.06.2025).
- <https://tellus.org/about/the-institute> (dostęp: 8.03.2025).
- <https://unfccc.int/first-biennial-transparency-reports> (dostęp: 13.06.2025).
- <https://unfccc.int/NDCREG> (dostęp: 13.06.2025).
- <https://www.cdsb.net/priorities/consistency-project/case-consistency> (dostęp: 6.06.2025).
- <https://www.cdsb.net/sites/default/files/ccandir.pdf> (dostęp: 6.06.2025).
- <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/02/24/council-adopts-position-on-the-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/> (dostęp: 21.06.2025).

- <https://www.efrag.org/en/about-us/governance/efrag-sustainability-reporting-board> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/efrag-releases-progress-report-on-esrs-simplification> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/press-release-efrag-shares-revised-esrs-exposure-drafts-and-launches-60day-public-consultation> (dostęp: 15.09.2025).
- <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/sectorspecific-esrs> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Project%20Documents/2106151549247651/EFrag%20DPP%20for%20Sustainability%20Standard-Setting%20-%20Approved%20by%20GA%2016-03-2023.pdf> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/293547/strategia-od-pola-do-stolu> (dostęp: 10.02.2025).
- <https://www.globalreporting.org/about-gri/governance/> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.globalreporting.org/about-gri/governance/stakeholder-council/> (dostęp: 15.09.2025).
- <https://www.globalreporting.org/standards/global-sustainability-standards-board/gssb-due-process/> (dostęp: 10.09.2025).
- <https://www.globalreporting.org/standards/global-sustainability-standards-board/gssb-members/> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/dyrektywa-w-sprawie-nalezitej-starannosci> (dostęp: 6.06.2025).
- <https://www.ifrs.org/academics/> (dostęp: 10.06.2025).
- <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf> (dostęp: 20.06.2025).
- <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/#members> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/> (dostęp: 25.06.2025).
- <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-accounting-standards-by-jurisdiction> (dostęp: 28.06.2025).
- <https://www.linkedin.com/pulse/experiment-equivalency-gri-esrs-david-baxter-66gpe/> (dostęp: 15.09.2025).
- <https://www.lse.ac.uk/granthaminstitute/news/double-materiality-what-is-it-and-why-does-it-matter/> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.pism.pl/publikacje/szczyt-przyszlosci-onz-a-cele-zrownowazonego-rozwoju> (dostęp: 7.04.2025).
- <https://www.un.org.pl/> (dostęp: 7.04.2025).
- <https://www.un.org/pga/wp-content/uploads/sites/109/2024/09/The-Pact-for-the-Future-final.pdf> (dostęp: 7.04.2025).
- <https://www.unep.org/who-we-are/about-us> (dostęp: 20.01.2025).
- <https://www.weforum.org/publications/toward-common-metrics-and-consistent-reporting-of-sustainable-value-creation/> (dostęp: 1.06.2025).
- www.ceres.org/about (dostęp: 8.03.2025).

Spis tabel

Tabela 1.	Wykaz zasad z Deklaracji Konferencji Narodów Zjednoczonych w Sprawie Naturalnego Środowiska Człowieka	12
Tabela 2.	Zasady zrównoważonego rozwoju zawarte w Deklaracji z Rio	15
Tabela 3.	Cele zrównoważonego rozwoju	19
Tabela 4.	Konferencje Stron Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu	22
Tabela 5.	Kalendarium kluczowych wydarzeń we wdrożeniu EZŁ	27
Tabela 6.	Przyczyny sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa według różnych teorii	34
Tabela 7.	Ramy i perspektywy stosowane w analizie polityki publicznej	34
Tabela 8.	Kalendarium kluczowych wydarzeń w historii GRI	44
Tabela 9.	Wykaz wymogów w zakresie ujawnień wynikających ze standardu GRI 2	55
Tabela 10.	Wykaz standardów tematycznych GRI	57
Tabela 11.	Wymagania ujawnień ze standardu GRI 305 Emisje	58
Tabela 12.	Kwestie istotne ze standardu GRI 11 z odniesieniami do celów zrównoważonego rozwoju	60
Tabela 13.	Kalendarium kluczowych wydarzeń w opracowaniu ESRS	72
Tabela 14.	Wykaz ESRS	74
Tabela 15.	Wymogi ujawnień z ESRS 2	77
Tabela 16.	Kwestie istotne wynikające z tematycznych ESRS	86
Tabela 17.	Najczęściej zadawane pytania na temat istotności z wytycznych wdrożeniowych IG 1	91
Tabela 18.	Klasyfikacja sektorów i branż według SASB	99
Tabela 19.	Kalendarium procesu opracowania standardów ISSB	104
Tabela 20.	Wykaz członków GSSB na 30 czerwca 2025 r.	120
Tabela 21.	Wykaz członków SRB na 30 czerwca 2025 r.	123
Tabela 22.	Przykłady argumentów przedstawianych przez zwolenników koalicji wzrostu gospodarczego zawarte w komentarzach do projektów ESRS	126
Tabela 23.	Wykaz członków ISSB na 30 czerwca 2025 r.	128
Tabela 24.	Przekonania koalicji rzeczniczych na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju	131
Tabela 25.	Zestawienie cech jakościowe informacji w różnych standardach sprawozdawczości	137

Spis rysunków

Rysunek 1. Model funkcjonowania koalicji rzeczniczych 36

Rysunek 2. Różnica między istotnością finansową a podwójną istotnością 84

Rysunek 3. Uproszczony schemat (algorytm) oceny istotności według ESRS 90

Autor monografii odsłania instytucjonalne kulisy procesu powstawania standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju opracowanych przez Global Reporting Initiative (GRI), European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) i International Sustainability Standards Board (ISSB). Na podstawie teorii koalicji rzeczniczych Advocacy Coalition Framework (ACF) przedstawia ten proces jako ścieranie się przekonań i interesów dwóch koalicji: ostrożnościowej i wzrostu gospodarczego. Czytelnik znajdzie w publikacji pogłębioną analizę porównawczą trzech systemów standardów, ich genezy, struktur i różnic w podejściu do istotności, kręgu użytkowników sprawozdań, obowiązkowości i zakresu ujawnień. Książka jest adresowana do studentów, badaczy i praktyków, którzy chcą zrozumieć, jak proces kształtowania się standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wpłynął na ich bieżący kształt.

WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

 wydawnictwo.uni.lodz.pl

 ksiegarnia@uni.lodz.pl

 (42) 665 58 63

Książka dostępna również
jako e-book

ISBN 978-83-8331-938-4



9 788383 319384