

Monitoring Branżowy

Raportowanie ESG w świetle dyrektywy CSRD

Analizy Sektorowe

28 czerwca 2023



Bank Polski

Centrum
Analiz



Jak wpisać ESG w DNA firmy?

PODSUMOWANIE

- W styczniu 2023 weszła w życie dyrektywa o sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD), zwiększająca zakres odpowiedzialności firm w wymiarze ESG, tj. środowiskowym, społecznym i ładu korporacyjnego. Dyrektywa wprowadza szereg zmian w raportowaniu informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem, m.in.: 1) poszerza zakres firm objętych raportowaniem – obowiązek raportowania będą mieć nie tylko spółki interesu publicznego zatrudniające pow. 500 pracowników (zgodnie z wcześniej obowiązującą dyrektywą NFRD), ale też wszystkie duże firmy niepodlegające NFRD (od 2025) oraz giełdowe MŚP (od 2026); 2) wprowadza jednolite standardy raportowania ESRS; 3) nakłada obowiązek sporządzenia audytu sprawozdań; 4) istotnie poszerza zakres wymaganych informacji.
- Raportowanie zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD ma opierać się na **nowych, jednolitych standardach ESRS**. Komisja Europejska ma opublikować przed końcem sierpnia 2023 pierwszy pakiet standardów (2 przekrojowych i 10 tematycznych). Będą one stosowane już w raportach za 2024 (dot. spółek podlegających obecnie dyrektywie NFRD). W dalszej kolejności mają zostać przyjęte standardy sektorowe (w pierwszej kolejności dla sektorów o wysokim ryzyku dla zrównoważonego rozwoju, tj. rolnictwo, górnictwo węgla, branża wydobywcza, branża rafinerijna, energetyka, transport lądowy, motoryzacja, branża spożywcza, branża odzieżowa), a także uproszczone standardy dla MŚP.
- W raporcie przedstawiamy konstrukcję bazowych standardów ESRS, ze wskazaniem branż, w których poszczególne obszary tematyczne raportowania mogą mieć większe znaczenie. **W naszej ocenie szczególnie dużym wyzwaniem dla polskich firm może być sprostanie wymogom dotyczącym zmian klimatu** (ze względu na wysoką emisyjność i stosunkowo wysoką energochłonność polskiej gospodarki na tle gospodarek unijnych), **bioróżnorodności** (ze względu na ograniczone doświadczenia w określaniu zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstw a bioróżnorodnością) **oraz gospodarki obiegu zamkniętego** (ze względu na opóźnienia we wdrażaniu niektórych przepisów unijnych do polskiego prawa, a także konieczność transformacji modeli biznesowych w oparciu o zasady cyrkularności). Kwestie związane z **gospodarką wodną**, a także w obszarze **zanieczyszczeń**, wydają się mniejszym wyzwaniem.
- Szacujemy, że nowe zasady raportowania zrównoważonego rozwoju mogą objąć ponad 4 tys. spółek w Polsce, w tym blisko 200 giełdowych i średnich MŚP, podczas gdy w 2022 raporty niefinansowe opublikowało jedynie 150 największych spółek notowanych na GPW. CSRD podkreśla znaczenie zrównoważonego podejścia w całym łańcuchu wartości przedsiębiorstw i wymaga prezentowania informacji dotyczących nie tylko samego podmiotu, ale też jego dostawców oraz odbiorców, dlatego też pośrednio konieczność realizacji działań obniżających negatywny wpływ na otoczenie (i ich dokumentowania) dotknie znacznie większą grupę podmiotów, szczególnie mniejszych firm będących dostawcami przedsiębiorstw objętych obowiązkiem raportowania.
- Zobowiązanie do osiągnięcia neutralności klimatycznej przez UE w 2050 wiąże się z koniecznością podążania w kierunku zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa. Wiele polskich firm jest już na tej drodze i z powodzeniem wdraża rozwiązania minimalizujące negatywny wpływ działalności na otoczenie. **Nowe zasady raportowania należy w naszej ocenie postrzegać nie tylko przez pryzmat obowiązków regulacyjnych, ale również szans na umocnienie pozycji rynkowej przedsiębiorstw.**

Departament Analiz Ekonomicznych
www.pkobp.pl/centrum-analiz

 @PKO_Research

Zespół Analiz Sektorowych
analizy.sektorowe@pkobp.pl

Spis treści

1. Raportowanie zrównoważonego rozwoju – rewolucja czy ewolucja?.....	4
ROZWÓJ KONCEPCJI ODPOWIEDZIALNEGO BIZNESU I ESG	4
RAMY PRAWNE RAPORTOWANIA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU W UE.....	5
2. Co wchodzi w zakres raportowania zrównoważonego rozwoju wg CSRD?	6
2.1. Podstawowe założenia dyrektywy CSRD	6
SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU.....	6
NOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI – ESRS	7
2.2. Szczegółowy zakres projektowanych standardów ESRS.....	8
STANDARDY PRZEKROJOWE.....	8
STANDARDY ŚRODOWISKOWE (E)	9
STANDARDY SPOŁECZNE (S).....	12
STANDARDY ZWIĄZANE Z ŁADEM KORPORACYJNYM (G).....	13
3. Jaki wpływ może mieć dyrektywa CSRD na polskie firmy?.....	13
3.1. Firmy objęte CSRD według wielkości i branży	13
3.2. Znaczenie CSRD dla firm w ujęciu branżowym	14
ZNACZENIE TEMATÓW ŚRODOWISKOWYCH	14
ZNACZENIE TEMATÓW SPOŁECZNYCH	20
ZNACZENIE TEMATÓW ZWIĄZANYCH Z ŁADEM KORPORACYJNYM	23
3.3. Wyzwania i korzyści związane z wprowadzeniem raportowania zrównoważonego rozwoju.....	23
Załącznik – projekt ESRS	25
ESRS E1: ZMIANY KLIMATU	25
ESRS E2: ZANIECZYSZCZENIE.....	28
ESRS E3: ZASOBY WODNE I MORSKIE	29
ESRS E4: BIORÓŻNORODNOŚĆ I EKOSYSTEMY	30
ESRS E5: WYKORZYSTYWANIE ZASOBÓW I GOSPODARKA OBIEGU ZAMKNIĘTEGO	31
ESRS S1: ZATRUDNIENIE.....	31
ESRS S2: PRACOWNICY W ŁAŃCUCHU WARTOŚCI.....	33
ESRS S3: LOKALNE SPOŁECZNOŚCI I ZAANGAŻOWANIE SPOŁECZNE	34
ESRS S4: KONSUMENTY I UŻYTKOWNICY KOŃCOWI.....	35
ESRS G1: PRAKTYKI BIZNESOWE.....	35

1. Raportowanie zrównoważonego rozwoju – rewolucja czy ewolucja?

ROZWÓJ KONCEPCJI ODPOWIEDZIALNEGO BIZNESU I ESG

Akronim ESG początkowo używany był głównie przez inwestorów i oznaczał, że oprócz kwestii finansowych przy ocenie danej spółki brali oni pod uwagę również związane z nią kwestie środowiskowe (E – *environmental*), społeczne (S – *social*) oraz ładu korporacyjnego (G – *governance*). Już kilkadziesiąt lat temu zauważono, że wyniki finansowe spółki powinny być uzupełnione o informacje dotyczące jej ładu korporacyjnego. To oczywiste, że inwestor chce wiedzieć, jak zorganizowany jest podmiot, aby móc lepiej ocenić jego perspektywę i szanse rozwoju oraz w jaki sposób może korzystać ze swoich praw własności. Z czasem jasne stawało się, że stosunek firmy do kwestii środowiskowych lub społecznych, w tym praw pracowniczych i praw człowieka, też może być przyczyną jej kłopotów lub sukcesów, stąd narodziła się potrzeba tzw. raportowania niefinansowego, obejmującego trzy obszary ESG.

W ciągu ostatnich 10 lat ESG zaczęło jednak zyskiwać wyraźnie szersze znaczenie pojęciowe. Proces ten napędzany jest przez kilka pozytywnych sprzężeń zwrotnych. O ile sam akronim ESG powstał w środowisku inwestorów, to od samego początku nie tylko oni byli zainteresowani informacjami niefinansowymi ujawnianymi przez firmy. Z czasem krąg interesariuszy zaczął się jednak szybko poszerzać: od aktywistów i małych społeczności lokalnych, poprzez NGO do całych narodów, a nawet społeczności międzynarodowej, od rządów i parlamentów, poprzez instytucje nadzorcze, do władz lokalnych, od dostawców, poprzez odbiorców do klientów końcowych. To zwiększone zainteresowanie przekładało się na kolejne wymogi dotyczące ujawniania informacji. Z kolei łatwiejszy dostęp do danych jeszcze bardziej napędzał wzrost zainteresowania oraz rozszerzania zakresu i szczegółowości tematyki ESG.

Wzrastająca świadomość społeczna kosztów zewnętrznych generowanych przez firmy, wzmacniała presję interesariuszy. Wzrastało znaczenie odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw dla ich sukcesu rynkowego. Tym samym zwiększały się korzyści z budowania pozytywnego wizerunku firmy, nieraz na podstawie przejawianych przekazów marketingowych, nieopartych realnymi działaniami o znaczącym pozytywnym wpływie na otoczenie (m.in. *greenwashing*). Zjawisko to utrudnia realną ocenę inicjatyw podejmowanych przez firmy, co z kolei powoduje, że są one mniej skłonne do podejmowania trudnych i kosztownych projektów. Stoi to w wyraźnej sprzeczności z dążeniem rządów do internalizacji negatywnych efektów zewnętrznych. Zaproponowanym rozwiązaniem była dalsza regulacja zakresu ujawnianych informacji, nie tylko w celu przeciwdziałania nieuczciwej konkurencji, ale również ułatwienia działalności gospodarczej (standaryzacja), czy koordynacji na szczeblu międzynarodowym (np. zasady rynku wewnętrznego UE).

Dyrektywa o raportowaniu zrównoważonego rozwoju (CSRD) jest w procesie internalizacji kosztów zewnętrznych przedsiębiorstw bardzo znaczącym krokiem. Wprawdzie wpisuje się w wieloletni proces poszerzania zakresu przedmiotowego i podmiotowego raportowania kwestii niefinansowych (ESG), jednak tym razem zmiany są na tyle daleko idące, że mogą spowodować szereg istotnych, realnych zmian w firmach i gospodarce. To zupełnie nowa jakość, potencjalnie rewolucja w postrzeganiu roli biznesu, który poza osiąganiem zysku powinien w coraz większym stopniu realizować również inne cele. Firmy powinny same analizować i ujawniać w sprawozdaniach efekty zewnętrzne, również potencjalne, które nie zawsze są dla otoczenia oczywiste lub w ogóle zauważalne. Co więcej, eksternalizacja kosztów zewnętrznych na inne podmioty gospodarcze, w tym w innych krajach, będzie trudniejsza ze względu na wymóg analizy wpływu na otoczenie również ze strony podmiotów ze swojego łańcucha wartości. Przedsiębiorstwa powinny opisać proces badania efektów zewnętrznych bezpośrednich i w łańcuchu wartości oraz określić ich potencjalne skutki. Następnie ujawnione powinny być rozwiązania organizacyjne, plany działań, mierzalne cele i wyniki regularnego monitoringu tych celów. Warto podkreślić, że podobnie ujawniane będą pozytywne efekty zewnętrzne, o ile zostaną uznane za istotne. Oznacza to, że firmy będą musiały być dużo bardziej aktywne w identyfikacji szans i zagrożeń z otoczenia środowiskowego i społecznego, dogłębnej analizie swojego wpływu w całym łańcuchu wartości, ograniczaniu negatywnych efektów oraz wzmocnieniu i promowaniu pozytywnych.

Szczegółowe informacje na temat zrównoważonego rozwoju będą publicznie dostępne i łatwe do analizy dla wszystkich interesariuszy. Staną się one również znacznie bardziej powszechne – obowiązkiem raportowania bezpośrednio lub pośrednio objęta będzie znacznie większa część firm niż obecnie. O ile dziś firmy raportujące tworzą w pewnym sensie elitarny klub, największych i odpowiedzialnych firm, ujawniających często głównie swoje aspiracje i pozytywne informacje na swój temat, to już za kilka lat raportowanie zrównoważonego rozwoju może być postrzegane jako normalność. Porównywanie wybranych danych na temat zrównoważonego rozwoju może być prawie tak samo powszechne, jak dziś analizowanie wyników finansowych spółek. W założeniu taka transparentność ma zapewnić bardziej odpowiedzialne postępowanie biznesu. Bardzo wiele będzie jednak zależało od praktyki, jaka wytworzy się w tym zakresie.

W naszym raporcie staramy się przybliżyć główne zmiany w raportowaniu niefinansowym wynikające z wejścia w życie CSRD i standardów ESRS oraz podejmujemy próbę oceny możliwych konsekwencji dla polskich firm w ujęciu branżowym. Na początek zarysujemy ramy prawne raportowania ESG w UE. Następnie analizujemy główne zmiany w raportowaniu wynikające z CSRD oraz opisujemy skrótowo główne założenia 12 bazowych standardów ESRS nawiązując przy tym do innych przepisów UE regulujących poszczególne kwestie. W kolejnym rozdziale podejmujemy próbę określenia możliwych konsekwencji

CSRD dla polskich przedsiębiorstw w ujęciu branżowym. Integralną częścią raportu jest Załącznik, w którym przedstawiamy w bardziej szczegółowy zakres ujawnień w ramach projektów poszczególnych standardów ESRS.

RAMY PRAWNE RAPORTOWANIA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU W UE

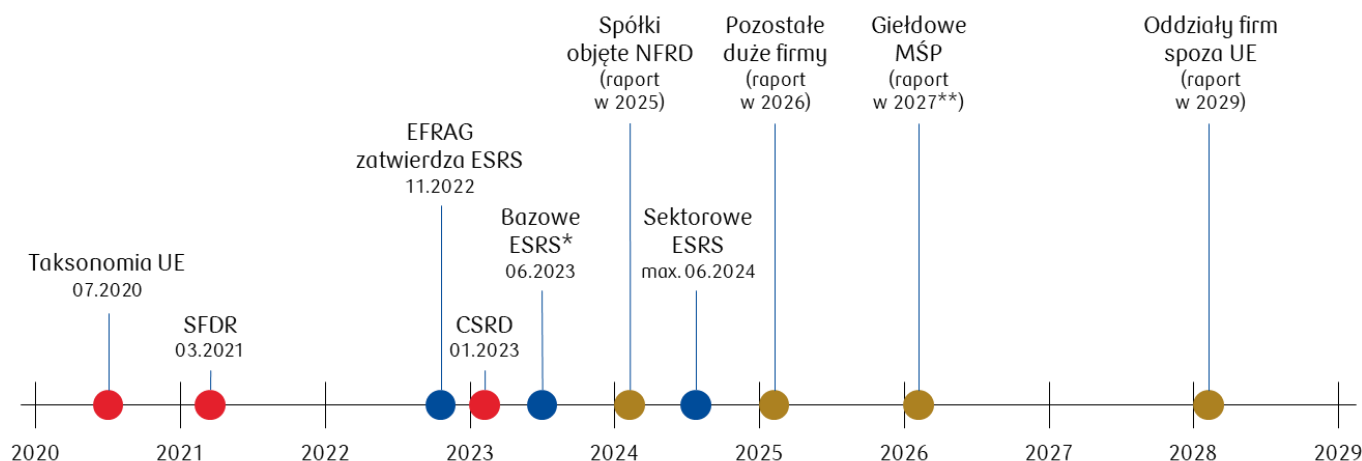
Sprawozdawczość ESG w UE jest obowiązkowa dla największych podmiotów od 2017 na mocy dyrektywy [NFRD](#) (*Non-Financial Reporting Directive, 2014/95/UE*)¹. Nałożyła ona obowiązek ujawniania danych niefinansowych na duże jednostki interesu publicznego, czyli firmy giełdowe i instytucje finansowe zatrudniające ponad 500 pracowników². Pierwsze raporty musiały zostać opublikowane za rok finansowy rozpoczynający się w 2017. Dyrektywa daje dużą dowolność, jeśli chodzi o wybór standardu raportowania, ujawniane informacje czy formę raportu, a wydawane przez Komisję Europejską (KE) wytyczne nie miały charakteru obligatoryjnego.

W grudniu 2019 KE zapowiedziała rewizję tej dyrektywy jako element [Europejskiego Zielonego Ładu](#). Raportowanie ESG miało zostać dostosowane w większym stopniu do realizacji [Planu](#) działania w zakresie finansowania zrównoważonego rozwoju. Wymogi dotyczące ujawnianych informacji miały zostać doprecyzowane i znacznie rozbudowane, poszerzone miało być grono firm objętych raportowaniem. Jednocześnie zrezygnowano z określenia „niefinansowe”, gdyż uznano, że kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem zdecydowanie nie są obojętne dla sytuacji finansowej firmy. W końcu konieczne było dopasowanie raportowania do innych przepisów dotyczących zrównoważonego finansowania.

W grudniu 2022 podpisano dyrektywę o sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju [CSRD](#) (*Corporate Sustainability Reporting Directive, 2022/2464/UE*). Weszła ona w życie 5.01.2023, a kraje członkowskie UE mają czas do 5.07.2024 na jej implementację do krajowych systemów prawnych. Dyrektywa dostosowuje sprawozdawczość niefinansową firm do rozporządzenia [SFDR](#) (*Sustainable Finance Disclosure Regulation, (UE) 2019/2088*) regulującego w jaki sposób uczestnicy rynków finansowych i doradcy finansowi powinni ujawniać informacje na temat zrównoważonego finansowania inwestorom końcowym. CSRD uwzględnia również wymogi wynikające z rozporządzenia (UE) 2020/852 w sprawie [Taksonomii UE](#) zawierającego jednolite ramy klasyfikacji zrównoważonych inwestycji oraz opisującego sposób kwalifikacji danej działalności jako zrównoważonej. Zastosowanie CSRD przez firmy dostarczy uczestnikom rynków finansowych informacji potrzebnych do oceny stopnia zrównoważenia i jeszcze bardziej zwiększy powiązanie wyników firmy w tym zakresie z dostępem do finansowania.

Obecnie toczą się prace nad kilkoma rozporządzeniami wykonawczymi KE związanymi ze stosowaniem CSRD. Najważniejsze z nich dotyczą nowych, Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS). Pierwszy, bazowy pakiet standardów miał zostać przyjęty przez KE do końca czerwca 2023, wiadomo już jednak, że termin ten będzie przesunięty. W dalszej kolejności zostaną prawdopodobnie przyjęte dwa kolejne pakiety standardów – sektorowe i uproszczone standardy dla MŚP. Istotne będzie rozporządzenie o europejskim pojedynczym punkcie dostępu (*European Single Access Point*) ustanawiające ogólnodostępną platformę danych, w tym o zrównoważonym rozwoju, dotyczących przedsiębiorstw unijnych. Również szczegóły sporządzania zewnętrznych audytów raportów mają być uregulowane specjalnym rozporządzeniem.

Raportowanie zrównoważonego rozwoju – kamienie milowe



Źródło: PKO Bank Polski, * opóźnienie względem pierwotnego terminu – publikacja przed końcem sierpnia 2023; ** MŚP mają możliwość odroczenia publikacji raportów wg ESRS o maksymalnie 2 lata, jeśli wyjaśnią przyczynę trudności we wprowadzeniu raportowania

NB: na schemacie podano daty wejścia w życie (lub planowanego przyjęcia) przepisów UE oraz wejścia w życie obowiązków dla poszczególnych grup firm

¹ Implementowaną do polskiego prawa ustawą o rachunkowości ([Dz. U. z 2017 r., poz. 61](#))

² Dyrektywa 2013/34/UE za jednostki interesu publicznego uznaje spółki, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego, instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, jak również inne podmioty wyznaczone przez państwa członkowskie.

Warto zauważyć, że trwają również prace nad innymi inicjatywami prawnymi, które mają wiele punktów stykowych z CSRD. Szczególnie istotne są te, które podobnie jak CSRD zwiększają obowiązki firm w stosunku do analizowania i ujawniania informacji o ich łańcuchach dostaw. Jedną z ważniejszych jest dyrektywa w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju [CSDD](#) (*Corporate Sustainability Due Diligence*). Nałoży ona na duże przedsiębiorstwa, a pośrednio na ich dostawców, dodatkowe wymogi dotyczące zarządzania kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem w łańcuchu wartości, czyli jest w dużym stopniu komplementarna w stosunku do CSRD³. Podobne skutki dla firm w kontekście łańcucha wartości, choć znacznie węższy zakres branżowy, ma również procedowany [projekt](#) rozporządzenia o sprzedaży na rynku unijnym i eksporcie niektórych produktów związanych z wylesianiem.

2. Co wchodzi w zakres raportowania zrównoważonego rozwoju wg CSRD?

2.1. Podstawowe założenia dyrektywy CSRD

SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

CSRD wprowadza szereg istotnych zmian w raportowaniu informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem. Przede wszystkim znacznie rozszerza zakres firm zobowiązanych do sporządzania oświadczeń o zrównoważonym rozwoju – z około 11-12 tys. do 40-50 tys. podmiotów w UE. Pierwsze raporty przygotowane zgodnie z nowymi wymogami będą zawierać informacje o działalności w 2024 (publikacja raportów w 2025) i będą dotyczyć firm objętych dyrektywą NFRD. Następnie wymogi obejmą pozostałe duże firmy, a w kolejnych krokach MŚP interesu publicznego oraz w 2028 oddziały spółek spoza UE.

Wymagane będzie zastosowanie nowych Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) w miejsce kilku obecnie dopuszczonych (np. GRI, SASB, SIN). Dyrektywa nakłada również obowiązek weryfikacji przedstawionych informacji przez zewnętrznego audytora, a także narzuca cyfrowy format raportowania ułatwiający porównywanie informacji z różnych podmiotów.

DYREKTYWA CSRD – GŁÓWNE ZAŁOŻENIA:

1. Znaczne zwiększenie liczby firm objętych obowiązkowym raportowaniem:

- od stycznia 2024 **duże spółki interesu publicznego** obecnie objęte dyrektywą NFRD (publikacja raportu w 2025),
- od stycznia 2025 **pozostałe duże firmy**⁴ nieobjęte obecnie dyrektywą NFRD (publikacja raportu w 2026),
- od stycznia 2026 **MŚP interesu publicznego**, tj. głównie podmioty giełdowe⁵ (publikacja raportu w 2027),
- od stycznia 2027 **podmioty spoza UE**, które posiadają na terenie UE jednostkę zależną i których obrót przekracza 150 mln EUR.

2. Raportowanie zgodnie z zasadą tzw. podwójnej istotności (*double materiality*)

Podmioty będą zobowiązane do analizowania z jednej strony wpływu ich działalności na otoczenie, a z drugiej strony szans i zagrożeń dla swojej sytuacji finansowej płynących z otoczenia w ujęciu środowiskowym, społecznym oraz ładu korporacyjnego w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej.

3. Nacisk na strategię, mierniki i cele firm w zakresie zrównoważonego rozwoju

Raportowanie nie będzie ograniczać się do prezentacji wyników i efektów osiągniętych w danym roku sprawozdawczym oraz aspiracji. Konieczne będą ujawnienia dotyczące strategii, polityk, planów działania, zasobów oraz mierzalnych celów i postępów w ich realizacji.

4. Raportowanie obejmujące łańcuch wartości

Firmy będą zobowiązane do prezentacji istotnych informacji obejmujących łańcuch wartości, zarówno po stronie dostawców (*upstream*), jak i w obszarze dystrybucji produktów do finalnych klientów (*downstream*).

5. Raportowanie emisji gazów cieplarnianych w całym łańcuchu wartości

Firmy będą wykazywały emisje GHG (*greenhouse gas*) w [zakresach 1, 2 i 3](#), a więc w całym łańcuchu wartości. Dlatego też przedsiębiorstwa będą wymagać danych o emisjach GHG od swoich dostawców, przy czym możliwe będzie przedstawienie szacunków w przypadku braku możliwości pozyskania takich informacji.

³ Podobne skutki ma obowiązująca od początku 2023 w Niemczech ustawa dot. należytej staranności w łańcuchach dostaw (Lieferkettengesetz). Jej przepisy odnoszą się zarówno do firm działających w Niemczech, jak i całego ich łańcucha dostaw, czyli pośrednio również wielu firm polskich.

⁴ tj. spełniających co najmniej dwa z trzech kryteriów: a) suma bilansowa pow. 20 mln EUR; b) przychody netto ze sprzedaży pow. 40 mln EUR; c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym pow. 250.

⁵ MŚP będą mieć możliwość przesunięcia obowiązku sprawozdawczego o 2 lata, jeśli w swoim sprawozdaniu z działalności wyjaśnią, dlaczego informacje na temat zrównoważonego rozwoju nie zostały przekazane.

6. Jednolite standardy raportowania ESRS

Dyrektywa CSRD kończy dowolność w wyborze standardu raportowania, nakładając na firmy obowiązek raportowania zgodnie z Europejskimi Standardami Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), których przyjęcie ma nastąpić przed końcem sierpnia 2023.

7. Cyfryzacja sprawozdawczości

Sprawozdanie z działalności zarządu i będące jego częścią oświadczenie na temat zrównoważonego rozwoju będzie sporządzane w formacie umożliwiającym odczyt maszynowy i automatyczną analizę danych.

8. Obowiązkowy audyt

Dyrektywa wprowadziła obowiązek weryfikacji ujawnianych informacji przez biegłego rewidenta lub inny uprawniony podmiot – na początku na poziomie *limited assurance*, a po przyjęciu przez KE odpowiedniego standardu na poziomie *reasonable assurance*.

NOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI – ESRS

Problemem w dotychczasowej sprawozdawczości niefinansowej jest stosunkowo niewielka porównywalność raportów firm i przedstawianych w nich danych. Informacje przedstawiane są albo jako oddzielne sprawozdania, albo jako oświadczenie będące częścią sprawozdania z działalności zarządu. Firmy mogą również stosować różne standardy raportowania – międzynarodowe i krajowe. Jak pokazuje praktyka, spora jest również dowolność w kwestii prezentowanych informacji i ich szczegółowości.

W celu zwiększenia porównywalności informacji KE została zobowiązana do opracowania nowych standardów raportowania niefinansowego. Zastosowanie tych standardów będzie obowiązkowe dla podmiotów objętych CSRD. KE zleciła opracowanie nowych standardów Europejskiej Grupie Doradczej ds. Raportowania Finansowego (EFRAG). W kwietniu 2022 EFRAG opublikowała pierwszą wersję Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (*European Sustainability Reporting Standards, ESRS*). Kolejna, [robocza wersja standardów](#) (z listopada 2022) podlega konsultacjom z państwami członkowskimi UE. Obecnie prowadzone są [otwarte konsultacje](#), w których do 7 lipca 2023 każdy może przesłać opinię na temat zrewidowanej (względem listopada 2022) wersji ESRS. Finalna wersja standardów miała pierwotnie zostać przyjęta jako rozporządzenie KE w czerwcu 2023, wiadomo jednak, że termin ten ulegnie przesunięciu (publikacja musi nastąpić przed końcem sierpnia 2023). Konsultowany obecnie pakiet standardów przygotowany jest do zastosowania przez duże firmy. Zawiera standardy bazowe dla wszystkich firm niezależnie od sektora, w którym działają (*sector-agnostic standards*).

EFRAG pracuje również na opracowaniem uproszczonych standardów dla MŚP⁶ oraz standardami sektorowymi (*sector-specific standards*). Mają one zostać przyjęte i opublikowane jako rozporządzenie KE do czerwca 2024. Jeśli chodzi o standardy sektorowe, to w pierwszej kolejności mają zostać opublikowane standardy dla sektorów o wysokim ryzyku dla zrównoważonego rozwoju, tj. rolnictwo, górnictwo węgla, branża wydobywcza, branża rafinerijna, energetyka, transport lądowy, motoryzacja, branża spożywcza, branża odzieżowa. Docelowo specjalne standardy mogą objąć 40 sektorów wyselekcjonowanych i zdefiniowanych przez EFRAG.

Na ESRS składają się dwa standardy przekrojowe (ESRS 1 i ESRS 2), 10 standardów tematycznych oraz standardy sektorowe⁷. Standard ESRS 1 opisuje ogólne zasady, ramy koncepcyjne raportowania. Z kolei ESRS 2 opisuje ogólne ujawnienia dotyczące przedsiębiorstwa, niezależnie od tematu czy sektora. Standardy tematyczne obejmują szczegółowe wymagania dotyczące raportowania w poszczególnych obszarach środowiskowych (E1-E5); społecznych, w tym praw pracowniczych i praw człowieka (S1-S4) oraz związanych z ładem korporacyjnym (G1).

Omówienie poszczególnych standardów zawiera Rozdział 2.2, dodatkowo w Załączniku zamieszczono listę szczegółowych wymogów informacyjnych w ramach poszczególnych standardów.

⁶ Propozycja EFRAG miała zostać opublikowana w marcu 2023, ale ze względu na obciążenie pracami nad pierwszym pakietem standardów, KE zgodziła się na odroczenie tego terminu; zgodnie z CSRD standardy dla MŚP powinny zostać przyjęte przez Komisję Europejską do 30.06.2024.

⁷ Firmy będą mogły prezentować dodatkowo ujawnienia indywidualne (*entity-specific disclosures*), kluczowe będzie jednak zapewnienie porównywalności tych informacji (w czasie i w odniesieniu do innych podmiotów).

Schemat standardów ESRS



Źródło: EFRAG (<https://www.efrag.org/lab6>), PKO Bank Polski

2.2. Szczegółowy zakres projektowanych standardów ESRS

STANDARDY PRZEKROJOWE

ESRS 1 ZASADY OGÓLNE

Ogólne zasady związane z przygotowaniem i prezentowaniem przez przedsiębiorstwa informacji o zrównoważonym rozwoju zawarte są w standardzie ESRS 1. Są to swoiste ramy koncepcyjne raportowania wg standardów ESRS. Nawiązują one do innych wcześniejszych wymogów (liczne przepisy unijne) oraz standardów raportowania i zaleceń (np. GRI, SASB, IFS, TCFD, TFND).

W roboczej wersji standardów z listopada 2022 przedstawiono obowiązkowy zakres raportowania dla każdego podmiotu, niezależny od oceny istotności. Składały się na niego następujące elementy:

- Informacje ogólne o przedsiębiorstwie (ESRS 2);
- Informacje dotyczące klimatu (ESRS E1);
- Informacje wymagane na podstawie innych przepisów (np. SFDR, Filar III, Prawo klimatyczne UE)⁸;
- Informacje dotyczące zatrudnionych pracowników (ESRS S1) w zakresie od S1-1 do S1-9 – obowiązkowe dla firm zatrudniających pow. 250 pracowników.

UWAGA!

W zrewidowanej wersji standardów ESRS zaprezentowanych przez Komisję Europejską w czerwcu 2023 w trwających obecnie (do 7 lipca 2023) otwartych konsultacjach zaproponowano, by w obowiązkowy zakres raportowania wchodziły jedynie ujawnienia w ramach ESRS 2. Raportowanie ujawnień w ramach ESRS E1 i S1 miałyby być uzależnione od wyniku oceny istotności, podobnie jak w przypadku pozostałych standardów tematycznych. W wielu zgłoszonych do tej pory w procesie konsultacji [opiniach](#) zwracano uwagę na potrzebę przywrócenia przez Komisję obowiązku raportowania ESRS E1 i S1. Niemniej, niezależnie od finalnych ustaleń, i tak wydaje się, że oba te tematy będą istotne dla większości firm i wejdą w zakres raportowania. W propozycji ESRS z czerwca 2023 poszerzono również okresy przejściowe dla firm zatrudniających mniej niż 750 pracowników – firmy będą mogły w początkowym okresie obowiązkowego sprawozdawczego (1-3 lata, w zależności od tematu) prezentować informacje w węższym zakresie (np. wyłącznie informacje o charakterze jakościowym, nie ilościowym).

Ostateczny kształt wymogów informacyjnych będzie znany po opublikowaniu przez KE finalnych wersji standardów (co ma nastąpić przed końcem sierpnia 2023).

Idea ESRS zakłada, że konieczne będzie ujawnianie wszystkich istotnych (*material*) w przypadku danej firmy informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jest to inne podejście niż w przypadku raportowania finansowego, gdzie są wymienione wszystkie wymagane informacje do ujawnienia. W przypadku raportowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa zakres raportowania będzie zależeć od oceny istotności.

⁸ Pełna lista przepisów znajduje się w Załączniku C do ESRS 2 (wersja z listopada 2022).

W celu ograniczenia dowolności doboru informacji, w ESRS 1 opisany jest szczegółowo proces oceny istotności (*materiality assessment process*). Od wyniku tej oceny zależy zakres ujawnień, które przedsiębiorstwo będzie musiało przedstawić w swoim raporcie. W przypadku kwestii uznanych za nieistotne, wystarczy krótkie wyjaśnienie. Sam wynik oceny istotności również jest ujawniany w sprawozdaniu (w części ujawnienia ogólne – ESRS 2).

W ESRS zastosowana jest zasada podwójnej istotności (*double materiality*). Z jednej strony oceniana jest „istotność wpływu” (*impact materiality*) podmiotu na otoczenie społeczne i środowisko naturalne. Z drugiej „istotność finansowa” (*financial materiality*), czyli szanse i zagrożenia dla przedsiębiorstwa związane z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i ładu korporacyjnego. W ESRS te dwa kanały wzajemnego wpływu podmiotu i otoczenia łącznie określane są najczęściej jako: „wpływy, szanse i zagrożenia” (*impacts, risks and opportunities, IRO*). Zasada podwójnej istotności nie jest zupełnie nowa – była zastosowana wcześniej w NFRD oraz wytycznych TCFD dot. raportowania klimatycznego. Według ESRS dana kwestia jest istotna, jeśli spełniony jest warunek istotności wpływu lub istotności finansowej lub obydwu tych typów.

Standard ESRS 1 wymienia również cztery wymagane obszary raportowania. Powinny one znaleźć się we wszystkich ujawnieniach, niezależnie od rodzaju (przekrojowych, tematycznych, sektorowych). Są to: (a) zarządzanie, (b) strategia, (c) ocena wpływu, szans i zagrożeń oraz (d) mierniki i cele. Obszary te szczegółowo opisane są w standardzie ESRS 2.

W raportowaniu zgodnie z ESRS wymagane jest uwzględnienie informacji dotyczących podmiotów z łańcucha wartości przedsiębiorstwa, w zakresie uznanym za istotny. Jeżeli pozyskanie informacji o podmiotach z łańcucha jest utrudnione można posłużyć się szacunkami na podstawie źródeł zewnętrznych (np. średnich danych dla branży, danych z badań sondażowych). W stosunku do tych wymogów ustanowiono okres przejściowy – w trzech pierwszych latach raportowania wymagane będą jedynie informacje wynikające wprost z innych przepisów unijnych oraz informacje wewnętrzne przedsiębiorstwa.

ESRS 2 UJAWNIAENIA OGÓLNE

Informacje, których ujawnienie jest obowiązkowe dla wszystkich przedsiębiorstw, niezależnie od sektora i istotnych tematów, opisane są w standardzie ESRS 2. Wyjaśniona w nim jest również zasada czterech obszarów raportowania znana z innych międzynarodowych standardów. Są one skrótowo opisane poniżej⁹.

- **Zarządzanie** (*Governance – GOV*) – zarządzanie kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem w przedsiębiorstwie, ze wskazaniem m.in. roli jednostek administracyjnych, organów zarządczych i nadzorczych w procesie wdrażania idei zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie, działań podejmowanych przez te jednostki oraz sposobu informowania tych jednostek o kwestiach zrównoważonego rozwoju, a także podejściem do zarządzania ryzykiem w procesie raportowania zrównoważonego.
- **Strategia** (*Strategy – SBM*) – powiązanie strategii i modelu biznesowego przedsiębiorstwa z kwestiami zrównoważonego rozwoju wraz ze wskazaniem powiązań w łańcuchu wartości. W odniesieniu do standardów społecznych (ESRS S1-S4) przedsiębiorstwo raportuje również sposób uwzględniania interesów poszczególnych grup interesariuszy w strategii przedsiębiorstwa.
- **Ocena wpływu, szans i zagrożeń** (*Impact, risk and opportunity management – IRO*) – ocena wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie oraz szans i zagrożeń związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju to kluczowy punkt w procesie identyfikacji istotnych ujawnień. Jego wynikiem jest lista kwestii uznanych przez podmiot za istotne i tym samym konieczne do raportowania.
- **Mierniki i cele** (*Metrics and targets – MT*) – podejście do pomiaru kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w przedsiębiorstwie i oceny stopnia realizacji wyznaczonych celów – wymaga się wyznaczenia miar i celów dla wszystkich istotnych wpływów, szans i zagrożeń.

STANDARDY ŚRODOWISKOWE (E)

ESRS E1 ZMIANY KLIMATU

Ujawnienia związane ze zmianami klimatu opisane są szczegółowo w standardzie ESRS E1. Zgodnie z wersją standardów z listopada 2022, wszystkie firmy objęte CSRD zobowiązane będą do przedstawienia wpływu swojej działalności na klimat, dotychczasowych i planowanych działań w kierunku jego ograniczenia, zapobiegania, bądź usuwania ich skutków¹⁰. Powinny również szczegółowo przeanalizować zagrożenia (transformacji i fizyczne) oraz szanse związane ze zmianami klimatycznymi. W ujęciu wartościowym powinno być przedstawione ryzyko brutto wynikające ze zidentyfikowanych zagrożeń fizycznych i transformacji oraz ekspozycji podmiotu na te zagrożenia. Następnie ustalane jest ryzyko netto, poprzez uwzględnienie

⁹ Listę wymogów informacyjnych przewidzianych w ramach poszczególnych obszarów raportowania ESRS 2 przedstawiamy w skróconej wersji w Załączniku. Pełen zakres informacji podlegających ujawnianiu dostępny jest w dokumentach źródłowych na Stronie EFRAG: <https://www.efrag.org/lab6>

¹⁰ Jak już wcześniej wspomniano, w roboczej wersji standardów ESRS z czerwca 2023 podlegających obecnie otwartym konsultacjom, obowiązek raportowania w ramach ESRS E1 uzależniono od oceny istotności.

dotychczasowych informacji – planów i działań jednostki sprawozdającej skierowanych na ograniczanie istotnych zagrożeń klimatycznych oraz określenie odporności strategii i modelu biznesowego przedsiębiorstwa na zmiany klimatyczne.

W ramach standardu powinny być ujawniane cele ograniczenia emisji gazów cieplarnianych w podziale na 3 zakresy. Prezentacja takich danych pozwala lepiej zrozumieć charakterystykę podmiotu i wyzwania w zakresie działań dostosowujących do celów porozumienia paryskiego (m.in. czynienie starań w celu ograniczenia wzrostu globalnej temperatury do +1,5°C w perspektywie do 2050). Standard obejmuje emisje gazów cieplarnianych (GHG), czyli dwutlenku węgla, metanu, podtlenku azotu i gazów fluorowanych. Ujawnienia dla emisji innych szkodliwych gazów określa standard ESRS E2 „Zanieczyszczenie”. Z kolei wpływ zmian klimatycznych i powiązanych z nimi zjawisk na społeczność objęte są ujawnieniami przewidzianymi przez standardy społeczne (ESRS S1-S4).

Standard przewiduje również ujawnienia w zakresie konsumpcji energii i jej miks. Podmioty zobowiązane są do przedstawienia łącznej konsumpcji energii w MWh w podziale na energię ze źródeł odnawialnych i nieodnawialnych, wraz z dalszym rozbięciem na bardziej szczegółowe podkategorie. Dodatkowo wymagane jest ujawnienie intensywności energetycznej (łączna ilość konsumowanej energii dzielona na przychody ze sprzedaży netto) w, określonych przed jednostką, sektorach o wysokim wpływie na zmiany klimatyczne. Standard ESRS E1 obejmuje także ujawnienia dotyczące kwestii kredytów węglowych i usuwania gazów cieplarnianych oraz wewnętrznych wycen CO₂.

ESRS E1 jest w dużej mierze zbieżny ze stosowanymi obecnie standardami międzynarodowymi. Przede wszystkim z Międzynarodowym Standardem [IFRS S2](#), zaleceniami [TCFD](#) (Grupa Zadaniowa ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Klimatem¹¹) i standardami stworzonymi przez Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd ([SEC](#)).

ESRS E2 ZANIECZYSZCZENIE

W ramach standardu ESRS E2 pomiot powinien opisać w jaki sposób zapobiega i zarządza powstałymi w ramach swojej działalności zanieczyszczeniami. Standard skupia się na ujawnieniach dotyczących zanieczyszczania powietrza (wewnątrz obiektów i na zewnątrz), wody i gleby. Zanieczyszczenia rozumiane są bardzo szeroko, są to m.in.: substancje lotne tj. tlenki azotu i siarki, materiały organiczne i nieorganiczne, mikroplastik, patogeny, a także hałas, ciepło i wibracje. Zanieczyszczenia to czynniki pochodzenia ludzkiego, które oddziałują na ludzi lub środowisko i mogą skutkować uszkodzeniami lub pogorszeniem jakości zdrowia, mienia i środowiska.

Zanieczyszczenia dzielone są na trzy główne grupy - dotyczące powietrza, wody i gleby. Standard nakazuje również przedstawiać informacje o substancjach budzących obawy (*substances of concern*) i substancjach wzbudzających szczególnie duże obawy (*substances of very high concern*). Szeroka tematyka zanieczyszczeń łączy się w kilku obszarach z innymi standardami ESRS. Dla przykładu emisje gazów cieplarnianych ujęte są w standardzie E1, zanieczyszczenia związane z zarządzaniem odpadami w E5, a wpływ zanieczyszczeń na społeczności lokalne w standardzie S3. Z kolei w ESRS E2 ujęte jest zanieczyszczenie wody (a nie w E3 dotyczącym zarządzania zasobami wodnymi), podobnie jak negatywny wpływ zanieczyszczeń na bioróżnorodność (ujęte w standardzie E4).

Raportowanie w ramach ESRS E2 będzie wspierać realizację [Planu](#) działania UE na rzecz eliminacji zanieczyszczeń do 2050. Jest to jedna z inicjatyw w ramach Europejskiego Zielonego Ładu. Plan określa szereg celów do osiągnięcia w perspektywie do 2030. W zakresie ograniczenia zanieczyszczenia powietrza stawia cel redukcji liczby przedwczesnych zgonów z tego powodu o ponad 55% oraz ograniczenie o 25% powierzchni ekosystemów UE, w których zanieczyszczenie powietrza zagraża różnorodności biologicznej. Z kolei zanieczyszczenie mórz odpadami z tworzyw sztucznych ma obniżyć się o 50%. Poprawa jakości gleby ma nastąpić na skutek ograniczenia utraty składników pokarmowych, stosowania pestycydów chemicznych i antybiotyków w chowie zwierząt o 50%. Znacznie ograniczone powinno być wytwarzanie odpadów, w tym o 50% resztkowych odpadów komunalnych, a o 30% ilość mikroplastiku uwalnianego do środowiska. Wreszcie o 30% ma być ograniczona liczba osób stale narażonych na hałas komunikacyjny.

Standard wpisuje się w szeroki kontekst regulacji unijnych dotyczących zanieczyszczeń i niebezpiecznych substancji. Są to m.in. systemy [EMAS](#) (Ekozarządzania i Audytu) oraz [REACH](#). Pierwszy z nich to system certyfikacji środowiskowej wyróżniający organizacje spełniające najwyższe normy w zakresie ochrony środowiska. Drugi umożliwia ocenę i rejestrację substancji chemicznych, udzielanie zezwoleń i wprowadzanie ograniczeń na ich wykorzystywanie w produkcji i obrocie oraz obowiązki informacyjne w łańcuchu dostaw. Informacje na temat zanieczyszczeń są z kolei gromadzone w Europejskim Rejestrze Uwalniania i Transferu Zanieczyszczeń ([E-PRTR](#)). Rozporządzenie [CLP](#) nakłada na wytwórców, importerów i dalszych użytkowników niebezpiecznych substancji chemicznych obowiązek odpowiedniego klasyfikowania, oznakowania i pakowania tych substancji przed wprowadzeniem do obrotu. Inne istotne przepisy to: dyrektywa [Seveso III](#) określająca zasady zapobiegania poważnym awariom z udziałem niebezpiecznych substancji oraz dyrektywa o emisjach przemysłowych ([IED](#)) regulująca zagadnienia związane z ochroną środowiska w największych instalacjach przemysłowych, w tym m.in. pozwolenia zintegrowane i zastosowanie najlepszych dostępnych technologii (BAT).

¹¹ Powołana przez Radę Stabilności Finansowej G20.

ESRS E3 ZASOBY WODNE I MORSKIE

Celem raportowania w ramach standardu ESRS E3 jest określenie wpływu działalności firmy na zasoby wodne i morskie. Raportowanie dotyczyć ma podjętych działań i ich rezultatów służących zapobieżeniu istotnym, negatywnym skutkom związanym z zasobami wodnymi i morskimi, oraz zmniejszeniu zużycia wody.

Ogólne zasady i cele dotyczące ochrony zasobów wodnych i mórz określone są w kilku strategiach międzynarodowych. Na poziomie unijnym najważniejsze to: dyrektywa dotycząca polityki wodnej ([WFD](#)), dyrektywa ramowa w sprawie strategii morskiej ([MSFD](#)) oraz dyrektywa ustanawiająca ramy planowania przestrzennego obszarów morskich ([MSP](#)). Na poziomie globalnym punktem odniesienia mogą być dwa cele Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju ONZ – 2030 ([SDG](#)): odnoszący się do czystości wód i warunków sanitarnych (cel 6.) oraz życia pod wodą (cel 14.).

Ujawnianie informacji dotyczyć powinny dwóch subkategorii: woda i zasoby morskie. Subkategoria woda dotyczy zależności i wpływu przedsiębiorstwa na zasoby wody wzdłuż całego łańcucha wartości. Konieczne jest ujawnienie informacji o miejscach oraz ilości pobranej, zużytej i odprowadzonej wody. Duże znaczenie ma ekspozycja na zagrożenia związane z wykorzystaniem wody (np. ryzyko powodzi, ryzyko niedoboru). Z kolei subkategoria zasoby morskie dotyczy wpływu przedsiębiorstwa na środowisko poprzez wykorzystanie zasobów morskich, zruty i emisje do środowiska, które ostatecznie trafiają do mórz, lub działalności prowadzonej na morzu.

ESRS E4 BIORÓŻNORODNOŚĆ I EKOSYSTEMY

Standard ESRS E4 dotyczy relacji pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa a bioróżnorodnością i zmianami ekosystemowymi. Wśród kluczowych przyczyn utraty bioróżnorodności wymienia się: zmiany klimatu, zanieczyszczenie środowiska, zmianę sposobu użytkowania powierzchni lądowych i wodnych (np. niszczenie siedlisk, wylesianie czy urbanizacja), bezpośrednią eksploatację (np. przełowienia) oraz inwazyjne gatunki obce. Wszystkie mają związek z rosnącą liczbą ludności i zwiększonym zapotrzebowaniem na zasoby.

Ujawnianie informacji w ESRS E4 będzie wspierać realizację unijnej [Strategii](#) na rzecz bioróżnorodności 2030. Została ona przyjęta w 2020 jako istotny element Europejskiego Zielonego Ładu. Jednym z założeń Strategii jest objęcie najmniej 30% unijnych obszarów morskich i lądowych ochroną oraz 10% ochroną ścisłą, w tym wszystkich istniejących lasów pierwotnych i starodrzewów ([Strategia](#) Leśna UE) oraz przeznaczenie 10% gruntów rolnych na krajobrazy bioróżnorodne. Dodatkowo w obszarze rolnictwa przyjęto cele dotyczące ograniczenia stosowania pestycydów chemicznych i zmniejszenie zużycia nawozów (zbieżne z politykami dotyczącymi eliminacji zanieczyszczeń) oraz zwiększenia do 25% powierzchni gruntów rolnych w UE przeznaczonych na rolnictwo ekologiczne ([Strategia](#) „od pola do stołu”).

Narzędziem do osiągnięcia celów wyznaczonych w Strategii ma być nowy unijny [Plan](#) odbudowy zasobów przyrodniczych. Warto podkreślić, że w niektórych przypadkach, z uwagi m.in. na bariery strukturalne, osiągnięcie ww. założeń może być trudne do realizacji. W przypadku rolnictwa i WPR państwa mają pewną elastyczność w ustalaniu celów w ramach Krajowych Planów Strategicznych. Mogą być one, jak w przypadku Polski, inne niż poziomy zakładane w strategiach na poziomie całej UE.

Ocena wpływu oraz szans i zagrożeń w obszarze bioróżnorodności jest dla większości firm dosyć nowym tematem stąd przydatne może okazać się wykorzystanie udostępnianych w tym celu narzędzi. Dla przykładu [ENCORE](#) oraz [WWF](#) Biodiversity Risk Filter mogą służyć do oceny wpływu poszczególnych branż na środowisko naturalne oraz ich zależności od środowiska. Z kolei [BioScope](#) to narzędzie do oceny wpływu różnych grup surowcowych na zmianę bioróżnorodności, oparte na modelu [Exiobase](#) do oceny wpływu przedsiębiorstwa na środowisko naturalne. Kwestii przeciwdziałaniu wylesianiu poświęcone są: [Trase](#) do monitorowania łańcuchów oraz Global Forest Watch ([GFW](#)) do oceny skali wylesiania w poszczególnych państwach.

ESRS E5 WYKORZYSTYWANIE ZASOBÓW I GOZ

Cele raportowania w ramach ESRS E5 koncentrują się wokół działań wdrażających ideę gospodarki obiegu zamkniętego (GOZ) w przedsiębiorstwie. Ujawnienia odnoszą się w dużej mierze do polityki surowcowej przedsiębiorstwa, w tym wykorzystania surowców wtórnych, ekoprojektowania, a także zarządzania odpadami.

Raportowanie w ramach ESRS E5 powinno wspierać Nowy [plan](#) działania UE dotyczący gospodarki o obiegu zamkniętym. Inne najważniejsze regulacje unijne o charakterze strategicznym dotyczące tematyki standardu to: [dyrektywa](#) w sprawie odpadów, wprowadzająca m.in. system rozszerzonej odpowiedzialności producenta – ROP, oraz Nowa [strategia](#) przemysłowa dla Europy.

Przedsiębiorstwa będą zobowiązane do ujawniania informacji opisowych na temat zasobów nabywanych oraz generowanych. Firmy powinny dostarczać informacje dotyczące zasobów nabywanych przez przedsiębiorstwo (*resource inflow*), z uwzględnieniem udziału surowców pochodzących ze źródeł odnawialnych oraz źródeł wtórnych), oraz generowanych przez przedsiębiorstwo (*resource outflow*), ze wskazaniem produktów i materiałów zaprojektowanych zgodnie z zasadami gospodarki cyrkularnej. Informacje będą również dotyczyć opakowań czy wyposażenia zakładów.

STANDARDY SPOŁECZNE (S)

ESRS S1 ZATRUDNIENIE

W ramach standardu ESRS S1 ujawniane powinny być informacje, które umożliwią zrozumienie relacji przedsiębiorstwa z jego pracownikami. Tematy te zgrupowane są w 3 głównych obszarach: (a) warunki pracy, (b) równe traktowanie i szanse dla wszystkich, (c) pozostałe kwestie związane z zatrudnieniem. Pierwszy obszar dotyczy kwestii takich jak: bezpieczne zatrudnienie, czas pracy, odpowiednie wynagrodzenie, dialog społeczny, wolność zrzeszania się, istnienie rad zakładowych oraz prawa pracowników do informacji, konsultacji i uczestnictwa, układy zbiorowe pracy – w tym odsetek pracowników objętych nimi, równowaga między życiem zawodowym a prywatnym. W obszarze drugim znajdują się: równość płci i równa płaca za pracę o tej samej wartości, szkolenia i rozwój umiejętności, zatrudnienie i integracja osób niepełnosprawnych, zapobieganie przemocy i molestowaniu w miejscu pracy, różnorodność. Pozostałe kwestie dotyczą pracy dzieci, pracy przymusowej, odpowiednich warunków mieszkaniowych i prawa do prywatności.

Jeśli działalność przedsiębiorstwa wywołuje istotne negatywne skutki dla pracowników, to firma ujawnia czy są one powszechne/systemowe, czy też są związane z pojedynczymi incydentami (np. wypadek przemysłowy, wyciek ropy). Upublicznieniu podlegają również wszelkie istotne skutki dla zatrudnionych, które mogą wynikać z planów transformacji mających na celu ograniczenie negatywnego wpływu na środowisko oraz osiągnięcie bardziej ekologicznej i neutralnej dla klimatu działalności (w tym mających na celu ograniczenie emisji dwutlenku węgla).

ESRS S1 stosuje bardzo szeroką definicję pracowników zatrudnionych przez dane przedsiębiorstwo. Są nimi zarówno pracownicy pozostający w stosunku pracy z firmą, jak i osoby nie będące pracownikami, ale posiadające umowy z przedsiębiorstwem na świadczenie pracy (osoby pracujące na własny rachunek) oraz pracownicy zapewniani przez agencje pracy (PKD78 Działalność związana z zatrudnieniem). ESRS S1 nie obejmuje jednak osób zatrudnionych w łańcuchu wartości przedsiębiorstwa, gdyż informacje na ich temat objęte są standardem ESRS S2 (Pracownicy w łańcuchu wartości).

ESRS S2 PRACOWNICY W ŁAŃCUCHU WARTOŚCI

Informacje na temat wzajemnej relacji podmiotu i pracowników w łańcuchu wartości objęte są standardem ESRS S2. Kwestie zrównoważonego rozwoju w standardzie ESRS S2 ujęte są, podobnie jak w ESRS S1, w 3 głównych tematach: (a) warunki pracy, (b) równe traktowanie i szanse dla wszystkich, (c) pozostałe kwestie związane z zatrudnieniem. Pracownicy w łańcuchu wartości mogą należeć do jednej z czterech wyróżnionych grup. Po pierwsze, mogą to być pracownicy firm świadczących usługi zlecone przez podmiot, ale świadczące pracę w siedzibie podmiotu (np. pracownicy cateringu lub ochrony). Po drugie, mogą to być pracownicy firmy na niższym szczeblu łańcucha wartości, czyli nabywającej towary lub usługi od przedsiębiorstwa lub świadczącej usługi logistyczne lub dystrybucyjne, franczyzobiorcy i sprzedawcy detaliczni. Kolejną grupę stanowią pracownicy firm w górę łańcucha wartości, np. zajmujących się wydobywaniem metali lub minerałów, które są następnie przetwarzane na komponenty wykorzystywane przez podmiot raportujący lub zajmujące się pozyskiwaniem towarów, rafinacją, produkcją lub innymi formami przetwarzania. Ostatnią grupę stanowić mogą pracownicy dostawców sprzętu dla przedsiębiorstwa, dokonujący regularnej konserwacji (np. kserokopiarki) w miejscu pracy kontrolowanym przez podmiot.

ESRS S3 LOKALNE SPOŁECZNOŚCI I ZAANGAŻOWANIE SPOŁECZNE

Standard ESRS S3 obejmuje relacje przedsiębiorstwa z narażonymi społecznościami (*affected communities*), tj. osób lub grup żyjących lub pracujących na obszarze, który został lub może zostać dotknięty przez działalność danego przedsiębiorstwa lub poprzez jego łańcuch wartości (społeczności narażone obejmują faktycznie i potencjalnie dotkniętą ludność rdzenną). W ramach standardu podmiot powinien wyjaśnić jak podchodzi do spraw związanych z: (a) prawami ekonomicznymi, społecznymi i kulturowymi pracowników; (b) prawami obywatelskimi i politycznymi; (c) prawami ludności rdzennej. W kontekście praw ekonomicznych, społecznych i kulturowych wymienione są takie kwestie jak: odpowiednie warunki mieszkaniowe, odpowiednie wyżywienie, woda i warunki sanitarne, działania związane z własnością gruntów, bezpieczeństwo. Prawa obywatelskie i polityczne obejmują: wolność wyrażania opinii, wolność zgromadzeń, obrońcy praw człowieka. W stosunku do ludności rdzennej (*indigenous people*) należy przestrzegać zasady wolnej, uprzedniej i świadomej zgody oraz praw do samostanowienia i kulturowych.

Pojęcie narażonych społeczności użyte w standardzie jest szerokie. Obejmuje ono społeczności lokalne, czyli osoby mieszkające lub pracujące w bezpośrednim sąsiedztwie miejsc, w których przedsiębiorstwo prowadzi działalność. Jednak obejmuje również bardziej oddalone społeczności, na które działalność przedsiębiorstw ma bezpośredni wpływ (np. z powodu zanieczyszczenia wody w dolnym biegu rzeki). Tak jak w innych standardach obejmuje również społeczności wzdłuż łańcucha wartości przedsiębiorstwa, np. żyjące lub pracujące w pobliżu miejsc wydobywania metali lub minerałów czy miejsc składowania lub recyklingu odpadów. Oddzielną kategorią społeczności opisaną w standardzie jest ludność rdzenna.

ESRS S4 KONSUMENTY I UŻYTKOWNICY KOŃCOWI

Standard ESRS S4 dotyczy wpływu przedsiębiorstwa na konsumentów (tj. osób fizycznych, które nabywają, konsumują lub wykorzystują towary i usługi do użytku osobistego, dla siebie lub dla innych, a nie w celu odsprzedaży lub w celach handlowych) lub użytkowników końcowych (tj. osób, które ostatecznie korzystają lub są przeznaczone do ostatecznego korzystania z danego

produktu lub usługi). Podmiot powinien wyjaśnić jak podchodzi do spraw związanych z: (a) informacjami dla konsumenta (np. prywatność, wolność wyrażania opinii, dostęp do informacji), (b) bezpieczeństwem osobistym konsumentów, (c) inkluzywnością (przeciwstawianie się dyskryminacji i równy dostęp do produktów i usług). Wśród zagrożeń związanych z zależnością podmiotu od konsumentów lub użytkowników końcowych można wymienić istotną utratę reputacji, a wśród szans wzrost sprzedaży lub poszerzenia przyszłej bazy konsumentów.

Standard wymienia główne grupy konsumentów i możliwe rodzaje wpływów, szans i zagrożeń. Są to: (a) konsumenci produktów, które są z natury szkodliwe dla ludzi lub zwiększają ryzyko wystąpienia chorób przewlekłych, (b) konsumenci usług, które potencjalnie negatywnie wpływają na ich prawo do prywatności, ochrony danych osobowych, wolności słowa i niedyskryminacji, (c) konsumenci, którzy są zależni od dokładnych i dostępnych informacji związanych z produktem lub usługą, takich jak instrukcje obsługi i etykiety produktów, aby uniknąć potencjalnie szkodliwego korzystania z produktu lub usługi, (d) konsumenci, którzy są szczególnie narażeni na wpływ na zdrowie lub prywatność lub wpływ strategii marketingowych i sprzedażowych, takich jak dzieci lub osoby znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej.

STANDARZY ZWIĄZANE Z ŁADEM KORPORACYJNYM (G)

ESRS G1 PRAKTYKI BIZNESOWE

Przedsiębiorstwa będą zobowiązane do ujawniania określonych praktyk biznesowych zgodnie ze standardem ESRS G1. Te praktyki to: (G1-1) zasady dotyczące kultury korporacyjnej i postępowania w biznesie, (G1-2) zarządzanie relacjami z dostawcami, (G1-3) sposoby zapobiegania i wykrywania korupcji lub przekupstwa, (G1-4) potwierdzone przypadki korupcji lub przekupstwa, (G1-5) powiązania polityczne i działalność lobbingowa, (G1-6) praktyki płatnicze, ze szczególnym uwzględnieniem opóźnień w płatnościach na rzecz MŚP.

Informacje o praktykach biznesowych mają pomagać w ocenie, czy organizacja działa w sposób odpowiedzialny i przejrzysty, a także czy stosuje właściwe praktyki biznesowe i zarządza swoimi zasobami w sposób efektywny. Umożliwiają też inwestorom ocenę, czy organizacja jest w stanie zapewnić stabilne i długoterminowe zyski, a także czy jest zdolna do zarządzania różnymi rodzajami ryzyka i stawianiem sobie wyzwań. Z kolei po stronie organizacji informacje o praktykach biznesowych mogą pomagać w budowaniu i utrzymywaniu dobrej reputacji i zaufania oraz w utrzymywaniu wysokich standardów etycznych; umożliwiają też identyfikację i zarządzanie potencjalnymi zagrożeniami związanymi z prowadzoną działalnością.

3. Jaki wpływ może mieć dyrektywa CSRD na polskie firmy?

3.1. Firmy objęte CSRD według wielkości i branży

W 2021 obowiązkowi raportowania niefinansowego w Polsce podlegało około 170 firm, w tym 138 emitentów papierów wartościowych¹². Jeśli chodzi o emitentów, KNF przeprowadza analizę informacji niefinansowych. Nieco częściej (57%) miały one formę odrębnego sprawozdania niż oświadczenia w ramach sprawozdania z działalności zarządu. Na popularności zyskiwał standard raportowania GRI (46%), a tracił krajowy Standard Informacji Niefinansowej – SIN (19%). Pozostali emitenci stosowali własne standardy, nierzadko uwzględniające elementy uznanych standardów lub wytycznych dotyczących poszczególnych kwestii (np. TCFD). Obowiązek raportowania niefinansowego na podstawie NFRD i ustawy o rachunkowości oprócz emitentów papierów wartościowych obejmuje również inne jednostki zaufania publicznego, głównie firmy z branży finansowej (bankowej, ubezpieczeniowej, inwestycyjnej). W bazie InStat opartej na danych za 2021 znajduje się 170 firm¹³, a Ministerstwo Finansów w 2018, czyli w pierwszym roku obowiązkowego raportowania niefinansowego, szacowało liczbę takich firm na około 300.

Na podstawie CSRD obowiązkowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może podlegać w Polsce nawet 4 tys. podmiotów. Nasze wyliczenia opieramy na obecnej strukturze podmiotowej poszczególnych sektorów gospodarki oraz informacji o podmiotach giełdowych. Ponad ¼ firm, które mogą zostać objęte CSRD, działa obecnie w branżach handlowej oraz pozostałych usług biznesowych. W każdej z tych branż jest ponad 500 takich podmiotów. Stosunkowo dużo (250-300) jest również w branżach TSL i spożywczej, a w dalszej kolejności w kilku branżach przemysłowych oraz IT (200-250).

Zdecydowanie największą grupą przedsiębiorstw, którą obejmie CSRD, są duże firmy niepodlegające pod NFRD. Przyjmując obecną strukturę gospodarki mogą one stanowić w Polsce nawet ponad 90% podmiotów zobowiązanych do raportowania zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie firmy te w zdecydowanej większości nie posiadają doświadczenia w sformalizowanej sprawozdawczości niefinansowej. Czasu na przygotowanie jest bardzo niewiele – już za półtora roku podmioty te będą musiały gromadzić znaczną ilość danych, które będą na początku 2026 umieszczą w swoich pierwszych obowiązkowych oświadczeniach. Skala wyzwania jest w przypadku tej grupy firm ogromna. Natomiast stosunkowo niewielką liczebnie grupę stanowić mogą MŚP.

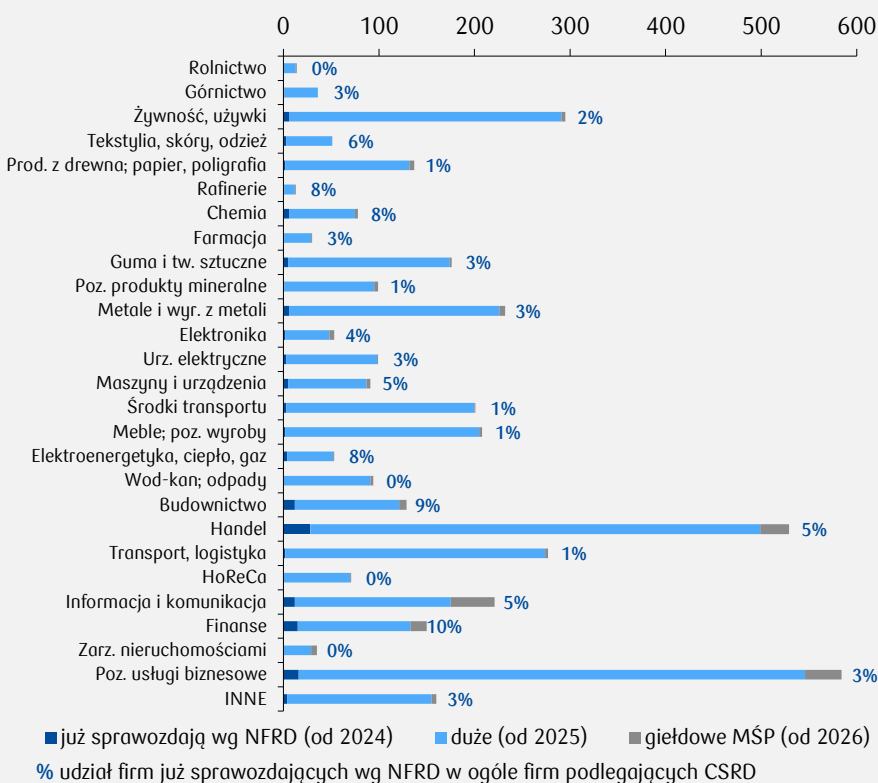
¹² Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2022 roku, KNF 2023.

¹³ InStat.esg.pl (dostęp 26.05.2023)

Wśród nich tylko te, które są uznane za jednostki zaufania publicznego, będą podlegały pod CSRD. Największą część tej grupy będą stanowiły giełdowe firmy IT. Oczywiście inne firmy MŚP mogą dobrowolnie ujawniać informacje związane ze zrównoważonym rozwojem lub będą zobowiązane do ich ujawniania ze względu na raportowanie wpływu, szans i zagrożeń w łańcuchu wartości ich kontrahentów.

Największe doświadczenie w raportowaniu ESG na polskim rynku mają firmy z branży finansowej. Wszystkie są jednostkami zaufania publicznego i większość z nich to duże firmy, które od 2018 objęte są obowiązkowym raportowaniem niefinansowym na podstawie NFRD i ustawy o rachunkowości. Z ogółu firm finansowych objętych obowiązkiem raportowania na podstawie CSRD, już 10% przygotowuje raporty niefinansowe (wg NFRD). Stosunkowo duża część firm (z grupy podmiotów, które będą podlegać obowiązkowi raportowania ESG) już raportuje również w branżach budowlanej (9%), chemicznej (8%) i energetycznej (8%). Są jednak branże, w których firmy nie zostały objęte NFRD. Są to m.in. rolnictwo, HoReCa, wodociągi i kanalizacja, zarządzanie nieruchomościami. W tym przypadku wyjątkowo trudno jest o dobre, krajowe wzorce do naśladowania w kwestii raportowania.

Potencjalna liczba firm w Polsce podlegających CSRD



W grupie firm objętych CSRD największy udział będą stanowiły duże firmy, które do tej pory jeszcze nie prowadziły raportowania ESG. Zaczną raportować od roku obrotowego 2025.

Największe doświadczenie w raportowaniu ESG na polskim rynku mają branże: finansowa, budownictwo, chemia, elektroenergetyka i odzieżowa.

Źródło: PKO Bank Polski na podstawie informacji ze spółek i bazy danych Pont Info. Gospodarka (dane GUS za 2022) oraz KNF i PIU.

Obowiązek raportowania, przynajmniej części kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem będzie dotyczył, bezpośrednio lub pośrednio, dużej części polskich firm. Firmy bezpośrednio zobowiązane do raportowania zgodnie z dyrektywą CSRD, będą analizowały swój łańcuch wartości i mogą wymagać od przedsiębiorstw, z którymi współpracują, coraz więcej szczegółowych informacji np. dotyczących traktowania pracowników, pochodzenia materiałów czy śladu węglowego. Według analizy KIG do końca 2024 aż 37 tys. firm MŚP może zostać poproszone o przedstawienie danych o informacje związane ze zrównoważonym rozwojem. Do 2026 ta liczba może się zwiększyć do 99 tys. Co więcej, firmy te mogą być skonfrontowane z różnym zakresem kierowanych do nich próśb – dla jednego kontrahenta istotne mogą okazać się inne kwestie niż dla drugiego.

3.2. Znaczenie CSRD dla firm w ujęciu branżowym

ZNACZENIE TEMATÓW ŚRODOWISKOWYCH

Prawdopodobnie raportowanie kwestii środowiskowych będzie wymagało od firm największej uwagi. Bardzo często będą to dla podmiotów zupełnie nowe wymogi, w obszarach, którymi wcześniej się nie zajmowały, co na etapie przygotowania do raportowania będzie mogło sprawiać firmom duże trudności – brak danych z rynku, konieczność zorganizowania procesu gromadzenia danych wewnętrznych oraz raportowania w firmie, szeroka współpraca z interesariuszami w kwestii wpływu, szans i zagrożeń związanych ze środowiskiem, zrozumienie skomplikowanych kwestii interakcji przedsiębiorstwa i jego łańcucha wartości z otoczeniem. Dynamika zmian w otoczeniu prawnym czy biznesowym w tym obszarze jest bardzo duża.

Raportowanie zrównoważone w obszarze środowiskowym obejmuje kwestie ograniczania emisji gazów cieplarnianych i innych zanieczyszczeń, racjonalne gospodarowanie zasobami wodnymi, a także wdrażanie zasad gospodarki obiegu zamkniętego oraz dbanie o bioróżnorodność i ekosystemy. **Naszym zdaniem dla polskich firm szczególnie dużym wyzwaniem może być sprostanie wymogom dotyczącym zmian klimatu, bioróżnorodności oraz gospodarki obiegu zamkniętego.** Przyrost liczby przepisów w tych obszarach jest w ostatnich latach bardzo duży. Część przepisów dopiero jest opracowywana i można spodziewać się kolejnych inicjatyw prawnych. Często brak tu jednolitych standardów, dobrych praktyk i wzorców, z których mogłyby korzystać polskie firmy. Kwestie te są nieraz wyjątkowo skomplikowane, szczególnie jeśli uwzględnimy oddziaływania w łańcuchu wartości. **Kwestie związane z gospodarką wodną i morską wydają się mniejszym wyzwaniem** – duża część uregulowań już funkcjonuje i jest wdrożona w firmach. Stosunkowo łatwo też uzyskać niektóre wymagane dane, np. o zużyciu wody. Bardziej skomplikowane wydają się kwestie związane z niektórymi zanieczyszczeniami, które definiowane są w standardach ESRS dosyć szeroko. **Raportowanie w obszarze zanieczyszczeń nie powinno jednak stanowić dla polskich firm dużego problemu** – duża część kwestii związanych z tradycyjnie rozumianymi zanieczyszczeniami, niebezpiecznymi substancjami i ryzykiem z nimi związanymi jest od dłuższego czasu wdrożona w firmach i monitorowana.

Firmy będą musiały dostosować swoje modele biznesowe do nowych wymogów środowiskowych, co może oznaczać konieczność podjęcia działań na bardzo wielu płaszczyznach. Dla przykładu mogą to być inwestycje we własne OZE, modernizacja linii produkcyjnych, zmiana struktury surowcowej, minimalizacja strumienia odpadów, zmiana dostawców lub odbiorców, przeprojektowanie produktów czy w ogóle dogłębna zmiana profilu firmy. Naturalnie działania te będą bardziej odczuwalne dla firm przemysłowych, w których ok. 2/3 kosztów stanowią koszty zużycia materiałów i energii. Konieczność transformacji energetycznej może być dużym wyzwaniem dla **sektorów energochłonnych i wysokoemisyjnych, tj. produkcji metali, chemikaliów, a także sektora cementowego czy szklarskiego.** Trudności w sprostaniu ambitnym celom klimatycznym będą mieć również **spółki z sektora wydobywczego, rafineryjnego czy elektroenergetycznego.** Jest to również wyzwanie dla sektora **rolno-spożywczego**, charakteryzującego się podwyższonym poziomem emisji oraz zużycia wody. Z punktu widzenia raportowania ma to jednak większe znaczenie dla **przetwórstwa rolno-spożywczego**, w zakresie pozyskiwania surowców, niż przedsiębiorstw rolnych, których wymóg dotyczył będzie w mniejszym stopniu. W poniżej tabeli przedstawiono znaczenie poszczególnych tematów raportowania zgodnie z ESRS w obszarze środowiskowym dla poszczególnych branż.

Znaczenie poszczególnych kwestii środowiskowych dla polskich firm w ujęciu branżowym

	ESRS E1	ESRS E2	ESRS E3	ESRS E4	ESRS E5
	ZMIANY KLIMATU	ZANIECZYSZCZENIE	WODA	BIORÓŻNORODNOŚĆ	GOZ
Rolnictwo*	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Górnictwo	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Żywność, używki	🟡	🟢	🟡	🟡	🟡
Tekstylnia, skóra, odzież	🟢	🟡	🟡	🟡	🟡
Prod. z drewna; papier, poligrafia	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Rafinerie	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Chemia	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Farmacja	🟢	🟡	🟡	🟡	🟡
Guma i tw. sztuczne	🟡	🟢	🟡	🟡	🟡
Poz. produkty mineralne	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Metale i wyr. z metali	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Elektronika	🟢	🟢	🟡	🟢	🟡
Urz. elektryczne	🟡	🟢	🟢	🟡	🟡
Maszyny i urządzenia	🟡	🟢	🟢	🟡	🟡
Środki transportu	🟡	🟡	🟢	🟡	🟡
Meble; poz. wyroby	🟢	🟢	🟡	🟡	🟡
Elektroenergetyka, ciepło, gaz	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Wod-kan; odpady	🟡	🟡	🟡	🟡	🟡
Budownictwo	🟡	🟢	🟡	🟡	🟡
Handel	🟡	🟡	🟢	🟡	🟡
Transport, logistyka	🟡	🟡	🟡	🟡	🟢
HoReCa	🟢	🟢	🟡	🟢	🟡
Informacja i komunikacja	🟢	🟢	🟢	🟢	🟢
Finanse	🟡	🟢	🟢	🟢	🟢
Zarz. nieruchomości	🟡	🟢	🟢	🟢	🟢
Poz. usługi biznesowe	🟡	🟢	🟢	🟢	🟢

Znaczenie dla branży:
 🟢 niskie 🟡 umiarkowane 🟡 wysokie

Źródło: PKO Bank Polski; * ze względu na dominującą rolę gospodarstw rodzinnych w polskim rolnictwie, oceniamy, że wpływ CSRD na tę branżę będzie stosunkowo niewielki

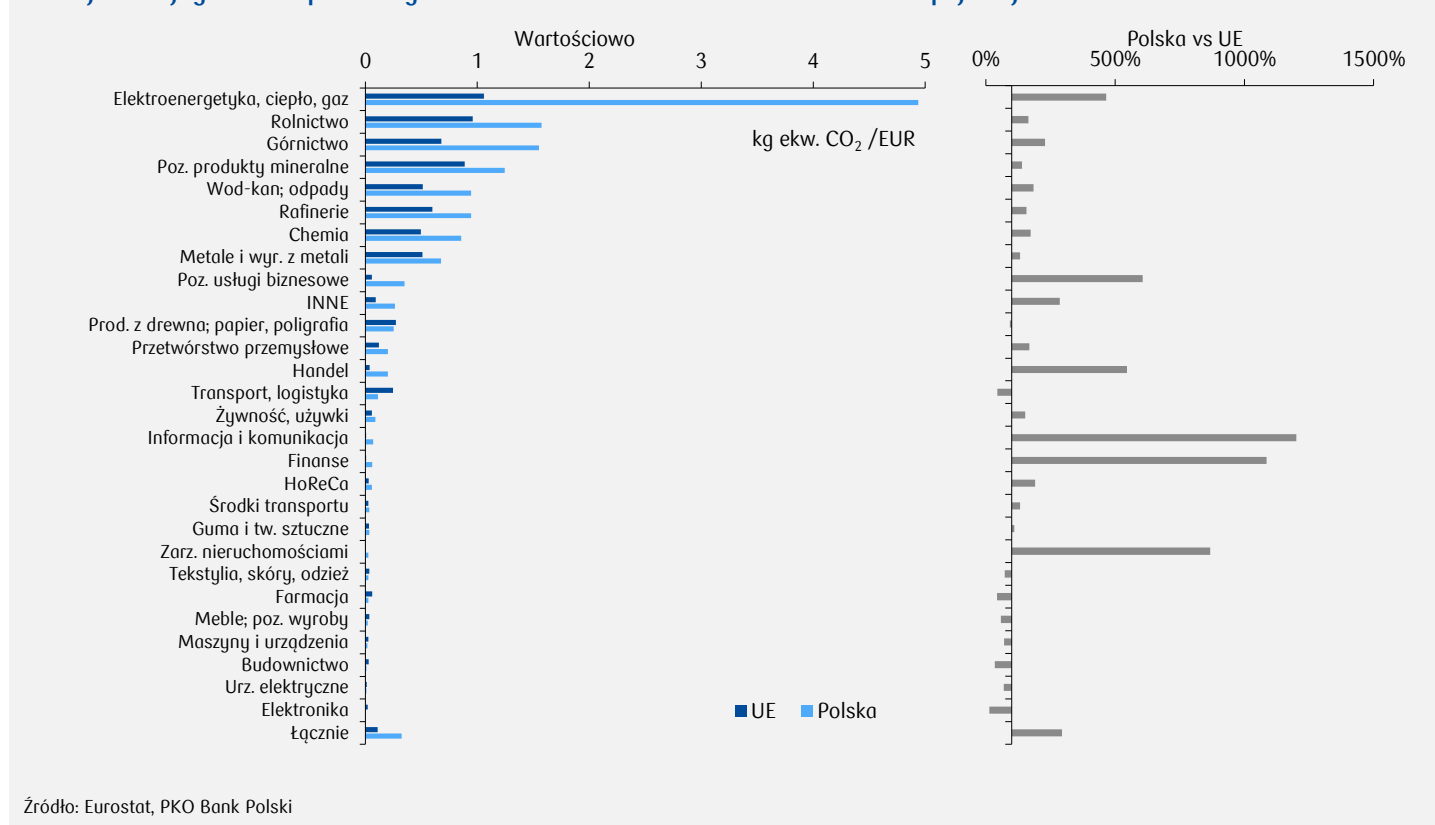
ESRS E1 ZMIANY KLIMATU

Polska gospodarka cechuje się wysoką emisyjnością i stosunkowo wysoką energochłonnością na tle gospodarek unijnych. Szczególne znaczenie może mieć ta kwestia w przypadku sektorów o dużej emisyjności, bowiem ich emisje będą stanowiły dużą część emisji w łańcuchach wartości innych przedsiębiorstw. Duże wyzwanie dla branż energochłonnych będzie stanowiła

wielokrotnie wyższa niż przeciętnie w UE emisyjność polskiego sektora elektroenergetycznego. Pośrednio powoduje to, że wyższe będą emisje w łańcuchach wartości polskich przedsiębiorstw. Widać to wyraźnie w przypadku sektorów o niskiej emisyjności – stosunkowo dużą część ich emisji stanowią emisje w zużywanej energii. Dotyczy to np. sektora finansów, handlu, IT, zarządzania nieruchomościami i pozostałych usług biznesowych, dla których emisyjność jest ponad pięciokrotnie wyższa niż średnio w UE. O ile firmy te mogą w tym względzie wypadać słabo w porównaniu z unijną konkurencją, to prawdopodobnie wpływ tego czynnika będzie ograniczony, gdyż ich emisje będą stanowiły niewielką część emisji w łańcuchach wartości.

Kwestie klimatu będą miały największe znaczenie dla energetyki, górnictwa, branży rafinerijnej, chemicznej, metalurgicznej, cementowej, szklarskiej oraz rolnictwa. Część przedsiębiorstw z tych branż ma już doświadczenie w raportowaniu kwestii związanych z klimatem i liczeniem śladu węglowego – czy to przez publikowanie raportów niefinansowych czy udział w europejskim systemie handlu uprawnieniami do emisji. Wyzwaniem może być jednak ewentualny nowy, dalszy wzrost presji na redukcję emisji. Ujawnienia dotyczące klimatu będą mogły mieć jednak duże znaczenie niemal dla wszystkich sektorów, ze względu na wysoką istotność kwestii związanych z emisyjnością.

Relacja emisji gazów cieplarnianych do obrotu w Polsce i średnio w Unii Europejskiej w 2020



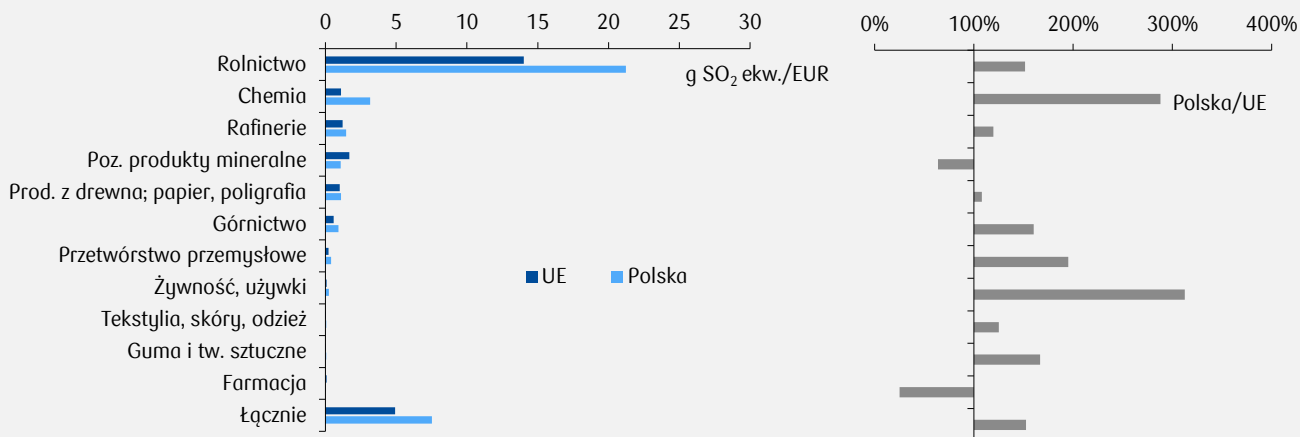
ESRS E2 ZANIECZYSZCZENIE

Oceniamy, że raportowanie kwestii związanych z zanieczyszczeniami nie powinno stanowić dla polskich firm dużego problemu. Wprawdzie przeciętnie polskie firmy charakteryzują się wyższą intensywnością emisji zanieczyszczeń na jednostkę produkcji niż firmy unijne, jednak częściowo wynika to z niższej wartości ich obrotu. Kwestie dotyczące zanieczyszczeń podlegają ostrym regulacjom unijnym, tak samo w Polsce, jak i w innych krajach. Niektóre regulacje polskie są nawet ostrzejsze niż unijne. Jednak również niektóre kraje UE stosują ostrzejsze normy niż te ustanowione na poziomie całej UE. Niemniej jednak, firmy są do tych regulacji przyzwyczajone, ich szersze raportowanie nie powinno stanowić takiego wyzwania, jak raportowanie niektórych innych kwestii środowiskowych. Co więcej, firmy polskie są w tym kontekście w lepszej sytuacji niż konkurencja spoza UE, często podlegająca niższemu standardom dotyczącym zanieczyszczeń niż standardy unijne. Większa świadomość interesariuszy w zakresie zanieczyszczeń generowanych przez działalność firm poza UE może zwiększyć relatywną atrakcyjność produktów i usług firm z Polski.

Podobnie jak w przypadku kwestii klimatu, kwestie zanieczyszczenia będą prawdopodobnie najbardziej istotne dla branż energochłonnych, rolnictwa i branż z nimi powiązanych. Dotyczy to sektora energetycznego (w części opartej na paliwach kopalnych), górnictwa, chemicznego i rafinerijnego, produkcji i obróbki metali, produkcji cementu, papieru i szkła oraz gospodarki odpadami i wodno-ściekowej. Wprawdzie dla firm z tych sektorów tematy te nie są w większości nowe, jednak ich emisje będą stanowiły dużą część emisji w łańcuchach dostaw, stąd presja na ich obniżenie będzie największa. Firmy, które stosują najczystsze, najbardziej efektywne technologie mogą z kolei zyskać na zwiększonym popycie na swoją produkcję. Temat

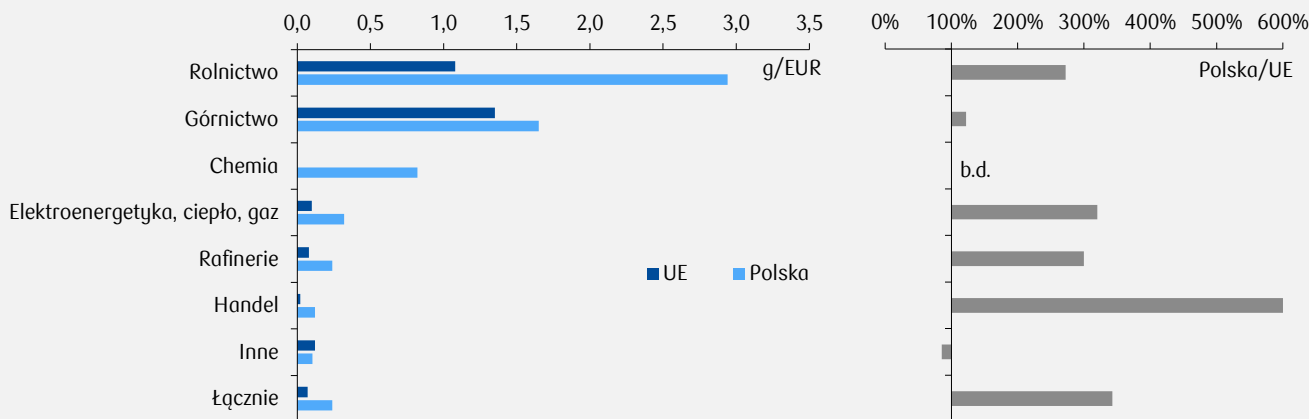
zanieczyszczeń będzie również istotny dla firm powiązanych z powyższymi sektorami – tutaj wyzwania związane z samym raportowaniem mogą być większe, gdyż nowe wymogi mogą oznaczać znacznie większe zapotrzebowanie na informacje o zanieczyszczeniach generowanych w ich łańcuchach wartości. Oddzielną kwestią jest sektor rolny i spożywczy – tutaj emisje są stosunkowo wysokie, ale prawdopodobnie niewielka część produkcji rolnej zostanie objęta obowiązkowym raportowaniem zrównoważonego rozwoju.

Emisja gazów kwaśnych* na jednostkę obrotu w 2020



*gazy kwaśne – tlenki siarki, tlenki azotu i amoniak

Emisja cząstek pyłu PM2,5 i PM10 na jednostkę obrotu w EUR w 2020



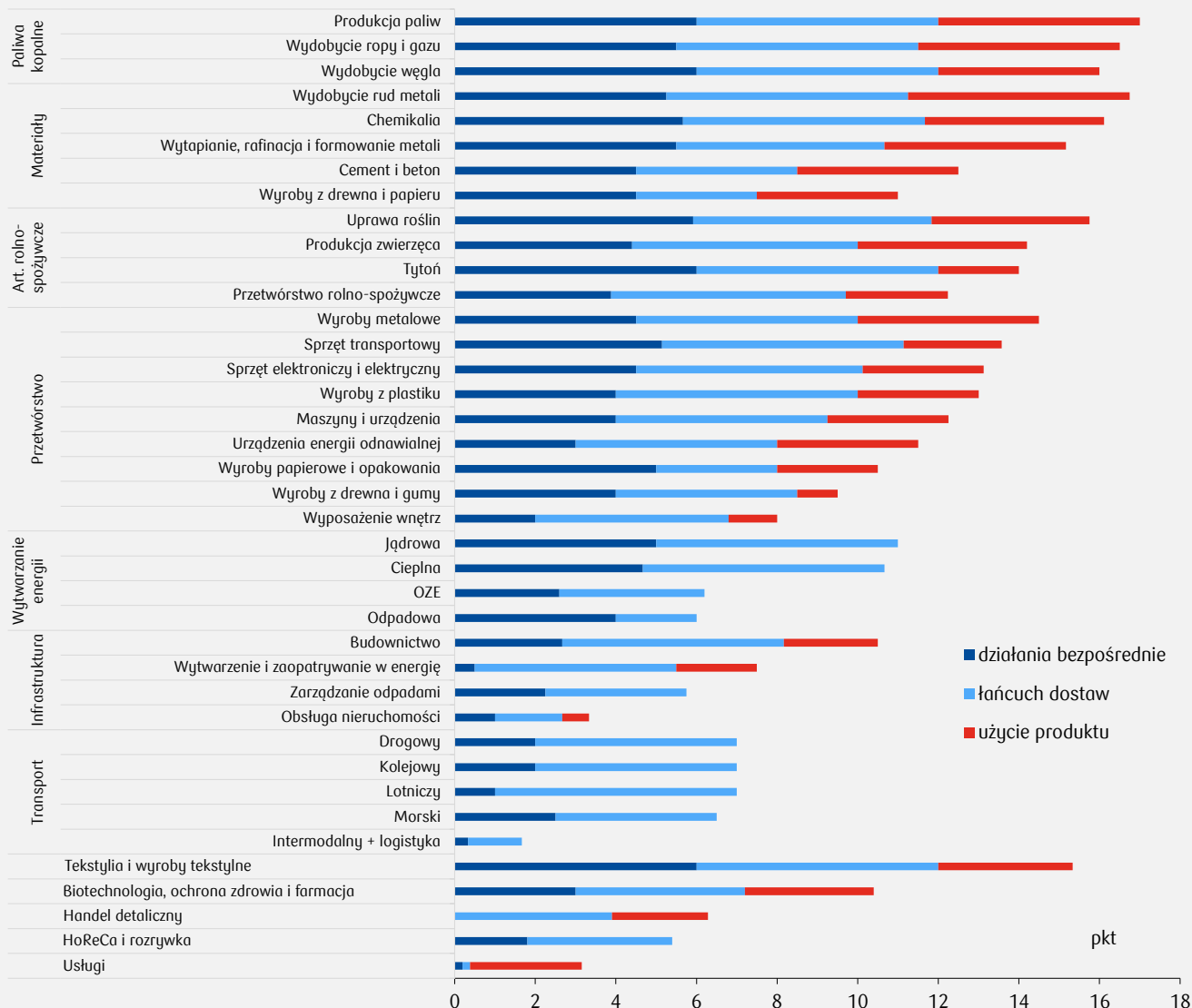
Źródło: Eurostat, PKO Bank Polski

ESRS E3 ZASOBY WODNE I MORSKIE

Naszym zdaniem, na tle innych wymogów, wypełnienie tych związanych z zasobami wodnymi i morskimi nie będzie dużym problemem dla polskich przedsiębiorstw. Większość przepisów dotyczących tego obszaru jest już od dłuższego czasu znana i stosowana przez firmy. Jednocześnie, w Polsce stosunkowo nieduży jest udział gospodarki morskiej w PKB na tle części krajów UE. Zagrożenia związane z wodą – zarówno jej nadmiarem, jak i niedoborem też są coraz lepiej przeanalizowane i uświadomione przez biznes. Coraz większa jest świadomość stosunkowo niewielkich zasobów wody w Polsce i konieczność jej oszczędzania. Działające od 2018 Państwowe Gospodarstwo Wodne „Wody Polskie” porządkuje kwestie związane z wykorzystaniem wody, zasobów morskich oraz zagrożeniami hydrologicznymi.

Niemniej jednak dla części branż, kwestie związane z wodą mają duże znaczenie i potencjalnie mogą być źródłem wyzwań. Branże, które w największym stopniu bezpośrednio oddziałują na zasoby wodne (pobór i zanieczyszczenia) to: sektor wydobywczy (przede wszystkim węgla oraz wydobywcie spod dna morskiego), produkcja paliw, tekstyliów i odzieży, chemikaliów, papieru, a także energetyki oraz działalność związana z rybołówstwem i rolnictwem. W przypadku tych ostatnich, z uwagi na rozdrobniony charakter działalności w Polsce, wymóg raportowania będzie dotyczyć tylko niewielkiej liczby przedsiębiorstw rolnych z osobowością prawną. Natomiast (pośrednio) w większym stopniu standard E3 może być istotny dla przetwórstwa rolno-spożywczego, które oprócz wykorzystania surowców wykorzystujących wodę oraz podanych na zagrożenia związane z wodą, samo również charakteryzuje się stosunkowo dużym zużyciem wody. Znikomym, bezpośrednim oddziaływaniem na zasoby wodne odznacza się natomiast szeroko pojęty sektor usług, w tym sektor IT.

Wpływ działalności na zasoby wodne wg CDP Water Impact Index



Źródło: CDP Water Impact Index, PKO Bank Polski

ESRS E4 BIORÓŻNORODNOŚĆ I EKOSYSTEMY

Wymogi związane z bioróżnorodnością i ekosystemami będą dotyczyły szczególnie niektórych sektorów. Niemniej jednak dla większości polskich przedsiębiorstw mogą być wyzwaniem, gdyż będą dla nich zupełnie nowym obszarem do analizy. Trudności mogą polegać na braku danych, szczególnie w łańcuchu wartości przedsiębiorstwa oraz zrozumieniu wzajemnych zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa, a bioróżnorodnością. Część przepisów unijnych związanych z tym obszarem dopiero powstaje. Szybko wzrasta również świadomość społeczna i presja związana z zachowaniem i przywróceniem bioróżnorodności i zdrowych ekosystemów. Zmiany te mogą spowodować ograniczenie dostępności niektórych surowców oraz terenów inwestycyjnych. Może to wymagać dużych zmian modelu biznesowego niektórych polskich firm.

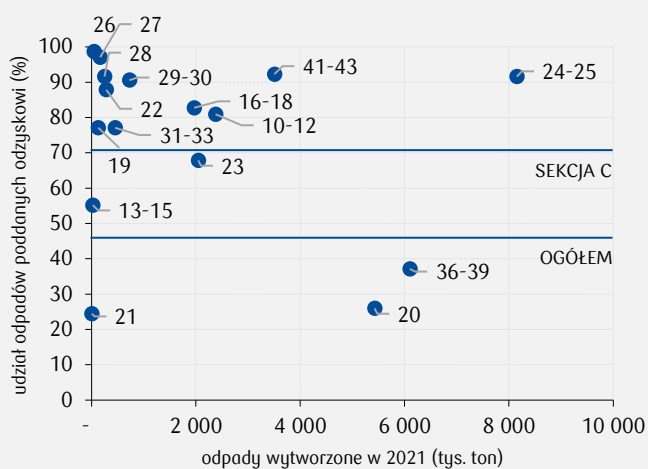
Część branż została wskazana przez Grupę Zadaniową ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Naturą (*Taskforce on Nature-related Financial Disclosures - TNFD*) jako te, które mają istotny wpływ na ekosystemy i bioróżnorodność. Są to: rolnictwo i leśnictwo, budownictwo, branża rafineryjna, energetyka, usługi komunalne, produkcja żywności i napojów, branża papiernicza i drzewna, produkcja materiałów budowlanych (w tym wyrobów metalowych), produkcja chemiczna, branża wydobywcza, farmacja i biotechnologia, branża odzieżowa, produkcja wyrobów tytoniowych i transport. Część z tych sektorów jest jednocześnie w dużym stopniu zależna od zmian środowiskowych – kurczące się zasoby naturalne ograniczają dostępność surowców. Taki efekt może wystąpić np. w firmach w łańcuchu przetwórstwa drewna. Od kondycji środowiska naturalnego w znacznym stopniu zależy również turystyka.

ESRS E5 WYKORZYSTYWANIE ZASOBÓW I GOZ

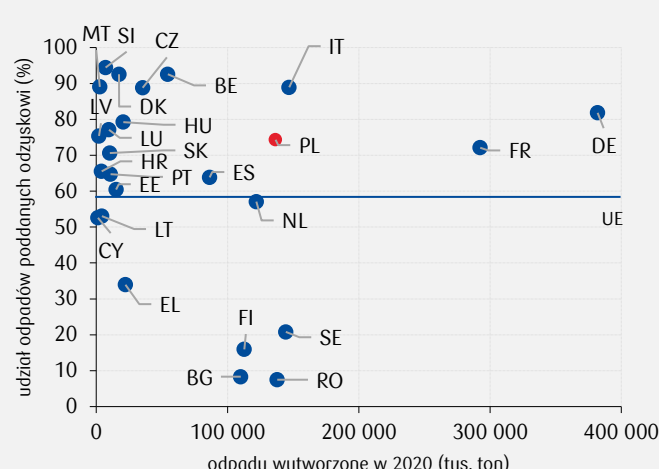
Kwestie związane z wykorzystaniem zasobów i wdrażaniem obiegu zamkniętego mogą dla dużej części polskich firm stanowić wyzwanie. Jest to dziedzina, która jest coraz bardziej uregulowana, a Polska ma opóźnienia we wdrażaniu niektórych przepisów unijnych, np. dyrektywa ws. zmniejszenia wpływu niektórych produktów z tworzyw sztucznych na środowisko (tzw. SUP) została transponowana do polskiego systemu prawnego niemal dwa lata po terminie. Oczekiwane są krajowe przepisy dotyczące systemu kaucyjnego i rozszerzonej odpowiedzialności producenta (ROP). Niemniej jednak wskaźnik odzysku odpadów na poziomie całej gospodarki, tj. wytworzonych zarówno przed podmioty gospodarcze, jak i gospodarstwa domowe, w 2020 był w Polsce wyższy (74%) niż średnio w UE (59%). Niższy jest z kolei wskaźnik recyklingu opakowań, szczególnie plastikowych (32% vs 41% średnio w UE). Średni udział poddanych odzyskowi odpadów generowanych przez podmioty gospodarcze w Polsce w 2021 wyniósł 48%. W przetwórstwie przemysłowym (sekcja C) był znacznie wyższy (71%), a branżami o najwyższych wartościach tego wskaźnika były: produkcja elektroniki i urządzeń elektrycznych (>97%), budownictwo (92%) oraz produkcja maszyn i urządzeń, metali i wyrobów z metali oraz środków transportu (ok. 91%). Najniższymi wskaźnikami odzysku odpadów charakteryzują się, ze względu na swoją specyfikę, produkcja farmaceutyczna (24%) oraz branża chemiczna (26%).

Przejęcie z linearnego na cyrkularny model gospodarczy może oznaczać poważne zmiany w modelach biznesowych firm. Będzie ono również wymagało znacznego zacieśnienia współpracy w łańcuchu wartości. **Wdrażanie zasad gospodarki obiegu zamkniętego jest szczególnie ważne dla branż o wysokim zapotrzebowaniu na surowce oraz generujących znaczne strumienie odpadów.** W planie działania UE dotyczącym gospodarki obiegu zamkniętego wymienione zostały następujące branże: **elektronika i ICT; baterie, akumulatory i pojazdy; opakowania; tworzywa sztuczne; tekstylia, budownictwo i budynki; branża spożywcza.** Działania związane z projektowaniem produktów w sposób wydłużający ich cykl życia, a więc zgodnie z zasadami cyrkularności, będą również istotne m.in. dla **producentów mebli czy sprzętów RTV i AGD.** Z kolei ograniczanie opakowań będzie miało duże znaczenie również dla **producentów kosmetyków, chemii domowej** oraz niektórych innych dóbr konsumpcyjnych.

Udział odpadów poddanych odzyskowi w Polsce wg działów PKD



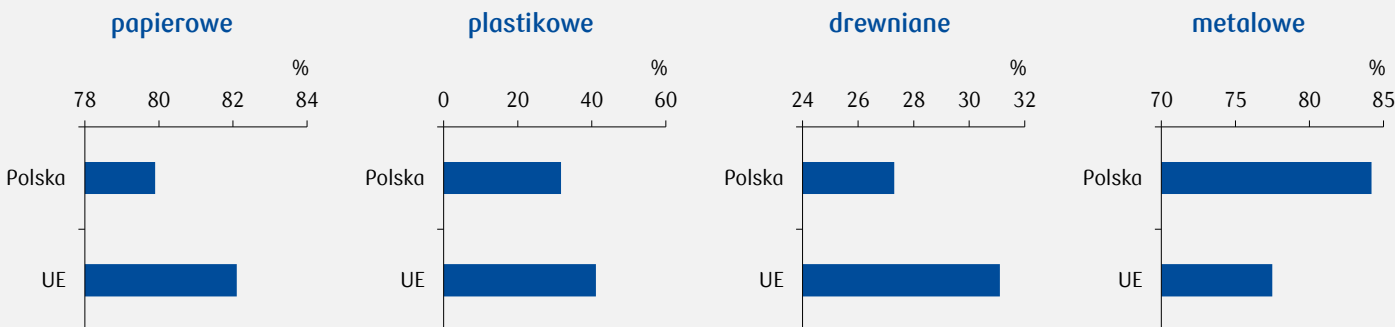
Udział odpadów poddanych odzyskowi w poszczególnych państwach UE



Źródło: GUS (dane za 2021), PKO Bank Polski

Źródło: Eurostat (dane za 2020), PKO Bank Polski

Udział opakowań poddanych recyklingowi w PL vs UE



Źródło: Eurostat (dane za 2019), PKO Bank Polski

ZNACZENIE TEMATÓW SPOŁECZNYCH

Tematy społeczne wydają się stanowić nieco mniejsze wyzwanie dla polskich firm niż kwestie środowiskowe. Po pierwsze, wiele z nich jest obecnie w dużej części obowiązującym standardem – np. duża część kwestii pracowniczych czy dbanie o społeczność lokalne. Po drugie, w niektórych kwestiach społecznych Polska wypada nawet lepiej niż średnio kraje unijne. Niemniej jednak prawdopodobnie dla sporej części firm nowością mogą być kwestie związane z pracownikami w łańcuchu wartości. Kwestie konsumenckie też w dużej mierze są standardem, jednak poszerza się ich zakres i raportowanie kwestii związanych z tym tematem może być wyzwaniem dla przedsiębiorstw z niektórych branż. Wyzwaniem dla polskich przedsiębiorstw są również kwestie związane z równością płci oraz szkoleniami.

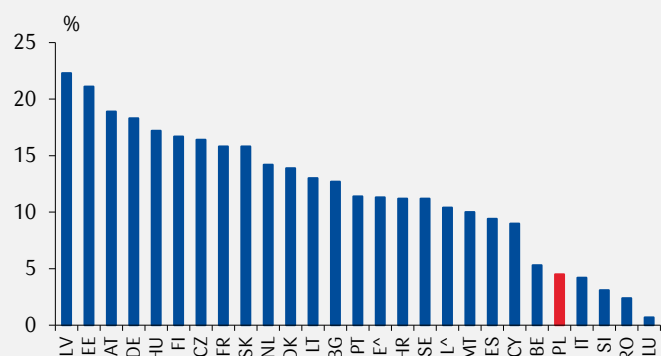
Polepszanie warunków pracy może być szczególnie istotne w przypadku firm zatrudniających dużą liczbę, stosunkowo nisko opłacanych pracowników. W branżach takich jak rolnictwo, przemysł spożywczy, HoReCa czy handel ryzyko nadużyć i niskich standardów dotyczących warunków pracy jest największe. Jeśli chodzi o oddziaływanie firm na lokalne społeczności, temat ten może być szczególnie istotny w przypadku działalności zanieczyszczających środowisko w bezpośrednim sąsiedztwie zakładów. Niekorzystny wpływ działalności mogą odczuwać także społeczności zamieszkałe w większej odległości od miejsca usytuowania przedsiębiorstw czy wokół miejsc składowania odpadów, dlatego m.in. sektory surowcowe, rolnictwo, recykling także będą często zobowiązane do ujawnienia tych informacji. Z kolei oddziaływanie na konsumentów będzie szczególnie istotne dla branż, które sprzedają towary lub usługi odbiorcom końcowym (m.in. handel hurtowy i detaliczny, ochrona zdrowia, szkolnictwo, transport, telekomunikacja, usługi budowlane), ale także dla producentów dóbr konsumpcyjnych.

ESRS S1 ZATRUDNIENIE

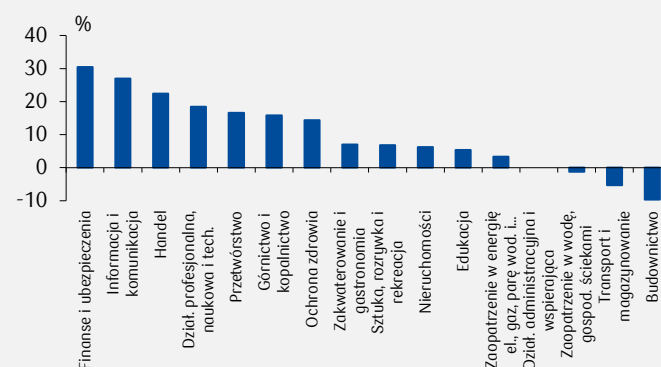
Standard kładzie nacisk na transparentność w relacjach z pracownikami, w tym na możliwość zrzeszania się zatrudnionych w związkach zawodowych. **Problem mogą mieć firmy, które ograniczają takie możliwości.** Podobnie niekorzystnie są postrzegane przedsiębiorstwa o dużej dysproporcji w zarobkach pomiędzy płciami, niewielkim udziale kobiet w zarządzie czy firmy niechętnie inwestujące w szkolenia pracowników.

W kwestiach pracowniczych Polska wypada całkiem nieźle w stosunku do innych państw UE. Polska znajduje się w grupie państw UE o relatywnie niskim poziomie zróżnicowania płac według płci. W ostatnich latach to zróżnicowanie w UE miało tendencję spadkową i w 2020 obniżyło się do 13,0% vs 15,5% notowanych w 2015. Polska uzyskała znacznie lepszy wynik (4,5% w 2020 vs 7,3% w 2015), jednak przy jego znacznym zróżnicowaniu wg rodzajów działalności. Największe dysproporcje między płacami kobiet i mężczyzn występowały w 2020 w finansach i ubezpieczeniach (30,4%) oraz w informacji i komunikacji (27,0%), podczas gdy dla 3 sektorów (zaopatrywanie w wodę i gospodarowanie ściekami, transport i magazynowanie oraz budownictwo) były ujemne, co może wiązać się z większym zatrudnieniem kobiet z wyższym wykształceniem otrzymujących większe uposażenia w tych branżach.

Zróżnicowanie płac wg płci w UE-27 w 2020*



Zróżnicowanie płac wg płci w Polsce wg rodzajów działalności w 2020

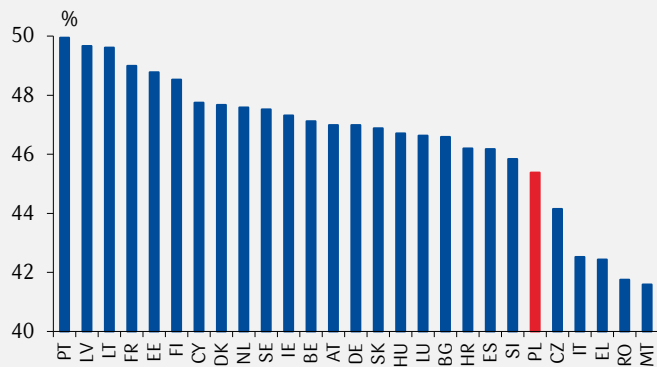


* przemysł, budownictwo i usługi (z wyłączeniem administracji publicznej, obrony narodowej, obowiązkowych ubezpieczeń społecznych.), ^ 2018

Źródło: Eurostat, PKO Bank Polski. Wskaźnik mierzy różnicę między średnimi godzinowymi wynagrodzeniami brutto mężczyzn i kobiet jako % średnich godzinowych zarobków mężczyzn. Wskaźnik został określony jako nieskorygowany, gdyż daje ogólny obraz nierówności płacowych między płciami i mierzy pojęcie szersze niż pojęcie równej płacy za taką samą pracę.

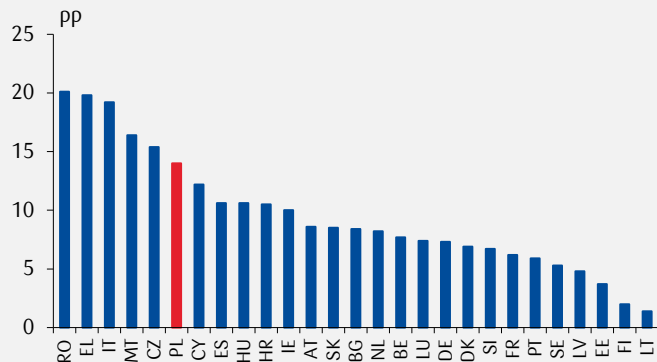
W 2021 Polska zajęła 6. miejsce od końca w UE pod względem udziału kobiet w zatrudnieniu. Wyniósł on 45,4% vs 46,3% średnio w UE. Sektorami najbardziej sfeminizowanymi były ochrona zdrowia i edukacja – ze wskaźnikiem odpowiednio 82,5% i 79,7%, natomiast na drugim biegunie pozostały budownictwo oraz górnictwo i kopalnictwo – z udziałem kobiet w zatrudnieniu w wysokości 7,6% i 11,4%. W Polsce duża jest również różnica pomiędzy wskaźnikiem zatrudnienia kobiet i mężczyzn (14pp vs 10,8pp średnio w UE). Natomiast pod względem udziału kobiet w zarządkach w 2021 Polska z wynikiem 24,2% uplasowała się na 16. miejscu w Unii, istotnie odbiegając od średniego wskaźnika dla Unii w wysokości 32,2% oraz od lidera zestawienia – Francji (45,2%).

Udział kobiet w zatrudnieniu w UE-27 w 2021*



* w zbiorowości 15-64 lata

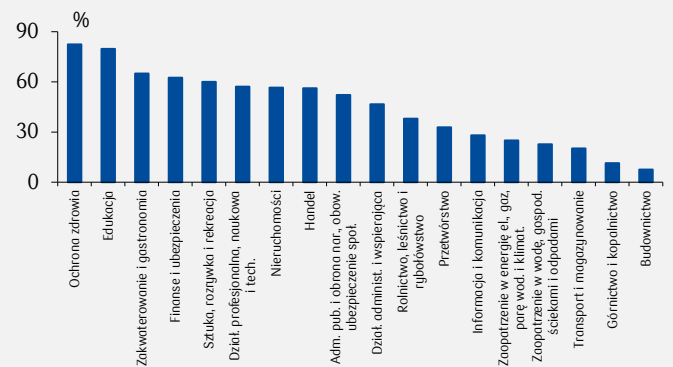
Różnica między wskaźnikami zatrudnienia mężczyzn i kobiet w UE-27 w 2021*



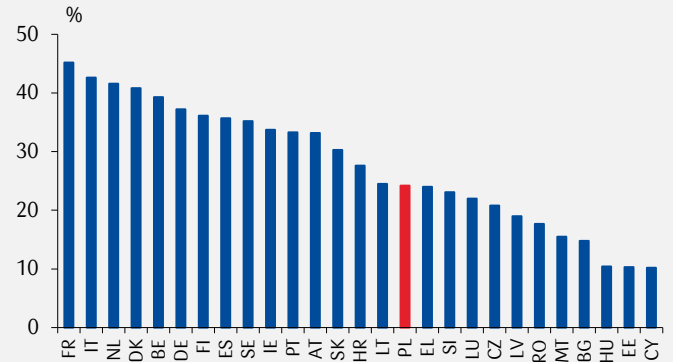
* w zbiorowości 20-64 lata

Źródło: Eurostat, PKO Bank Polski

Udział kobiet w zatrudnieniu w Polsce wg rodzajów działalności w 2021*

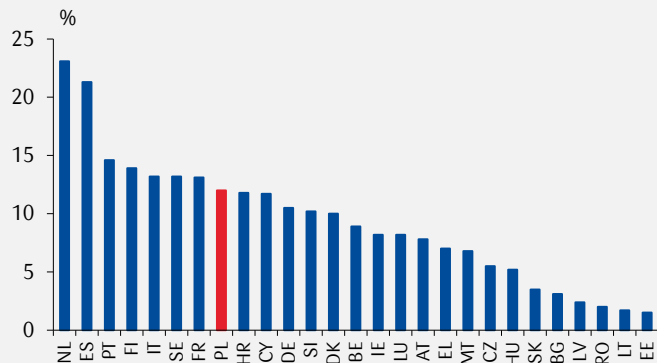


Udział kobiet w zarządach firm w UE-27 w 2021



Blisko średniej unijnej na poziomie 12,1% kształtował się w Polsce udział zatrudnionych na umowy czasowe w 2021 (12,0%). Rozpiętość tego wskaźnika między krajem UE o najwyższej wartości (Holandia), a krajem o najniższej (Estonia) osiągnęła aż 21,6pp. Holandia była także krajem przodującym pod względem udziału zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy (42,2%), znacznie odstającym od drugiej w zestawieniu Austrii (28,7%). Polska zajęła 22. miejsce z wynikiem 5,2%, podczas gdy średnia unijna osiągnęła 17,7%.

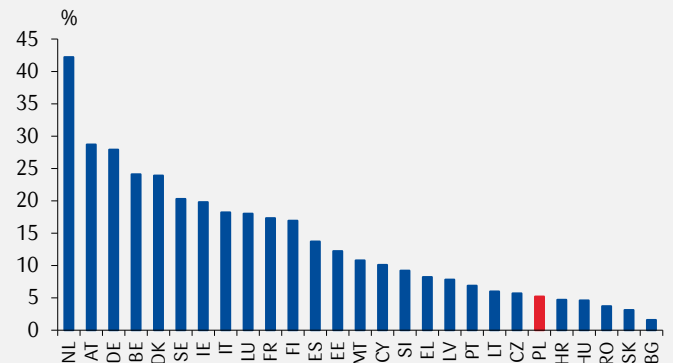
Udział zatrudnionych na umowy czasowe w UE-27 w 2021*



* w zbiorowości 15-64 lata

Źródło: Eurostat, PKO Bank Polski

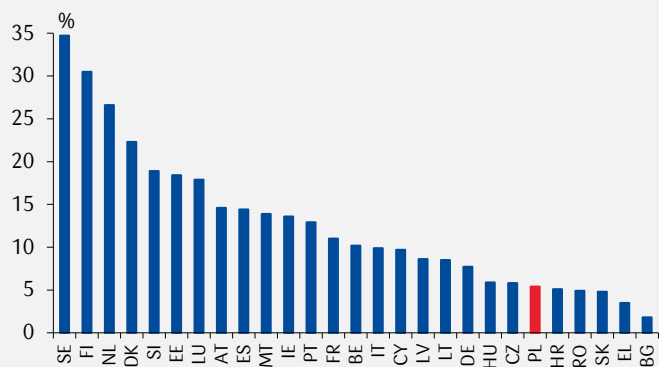
Udział zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy w UE-27 w 2021*



Polska zajęła niską pozycję (6. od końca zestawienia) pod względem udziału pracowników szkolących się. W 2021 stanowili oni zaledwie 5,4% pracowników ogółem, przy dwukrotnie wyższej średniej unijnej. Branżami o najwyższych wydatkach na szkolenia w przeliczeniu na pracownika były: farmacja, informacja i komunikacja oraz rafinerie, natomiast najniższymi wydatkami charakteryzowały się branże: tekstylia, skóry i odzież oraz HoReCa.

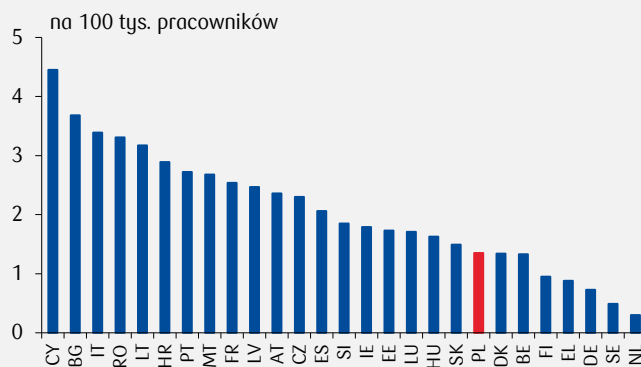
Liczba śmiertelnych wypadków przy pracy na 100 tys. pracowników w Polsce jest niższa niż w większości państw UE. Bezpieczeństwo pracy jest atutem polskich firm i mogą pod tym względem wypadać lepiej niż ich konkurenci z innych państw.

Odsetek pracowników szkolących się w UE-27 w 2021



Źródło: Eurostat, PKO Bank Polski

Śmiertelne wypadki przy pracy w UE-27 w 2020



ESRS S2 PRACOWNICY W ŁAŃCUCHU WARTOŚCI

Przy przygotowywaniu informacji w ramach ESRS S2 przedsiębiorstwa mogą wykorzystywać informacje prezentowane przez podmioty z łańcucha wartości w ramach ESRS S1. Przy współpracy z mniejszymi podmiotami, nieobjętymi obowiązkiem raportowania, lub podmiotami z krajów, które nie mają obowiązków raportowania, rozwiązaniem może być uwzględnienie w umowach z takimi podmiotami obowiązków informacyjnych dotyczących kwestii pracowniczych. Jeśli jednak nie ma możliwości pozyskania takich danych, wówczas należy je oszacować (np. w oparciu o sektorowe dane statystyczne). W przypadku, gdy funkcjonowanie podmiotów z łańcucha wartości wywołuje istotne negatywne skutki dla pracowników, to informacje takie muszą być ujawniane, niezależnie od tego czy są one powszechne/systemowe, czy są one związane z pojedynczymi incydentami (np. wypadkiem przemysłowym lub wyciekiem ropy) lub z konkretnymi relacjami biznesowymi. Ujawnieniu podlega również wpływ na pracowników w łańcuchu wartości wynikający z przechodzenia przedsiębiorstwa na bardziej ekologiczne i neutralne dla klimatu działania (np. zamykanie kopalń).

ESRS S3 LOKALNE SPOŁECZNOŚCI I ZAANGAŻOWANIE SPOŁECZNE

Kwestie ujęte w ramach standardu ESRS S3 mogą być szczególnie istotne dla przedsiębiorstw, których działalność wywiera znaczący negatywny wpływ na zdrowie i życie codzienne społeczeństw. Duży, prawdopodobnie często negatywny, wpływ mogą mieć kopalnie czy zakłady przemysłowe emitujące zanieczyszczenia (np. energetyka konwencjonalna, przemysł chemiczny, przemysł rafineryjny, cementowy, metalowy, szklarski, tekstylny). Niekorzystny wpływ działalności mogą odczuwać także społeczności zamieszkane w większej odległości od miejsca usytuowania przedsiębiorstwa (np. z powodu zanieczyszczenia rzek), wzdłuż łańcucha wartości (miejsce wydobywania surowców, uprawy rolnicze, hodowla zwierząt dla przemysłu spożywczego) oraz wokół miejsc składowania odpadów, dlatego m.in. sektory surowcowe, rolnictwo, recykling także będą ujawniały te informacje. Wszystkie branże mogą jednak minimalizować negatywny odbiór przez lokalną społeczność poprzez działania poprawiające standard życia ludności (np. dofinansowanie ośrodków zdrowia, szkół, przedszkoli), prowadzenie specjalnych zajęć czy spotkań dla mieszkańców, inwestycje w telekomunikację oraz transport na danym obszarze, wolontariat. Inicjatywy ze strony przedsiębiorców powinny się rozwijać, ponieważ rośnie świadomość, że lokalna społeczność może mieć realny wpływ na decyzję o lokalizacji lub rozszerzeniu działalności firmy. Mogą pojawić się problemy z dostępnością informacji wymaganymi przez standard ESRS S3 a dotyczącymi współpracy w łańcuchu wartości z małymi firmami, które nie są objęte tym obowiązkiem informacyjnym, lub firmami z państw, w których nie ma obowiązku raportowania.

ESRS S4 KONSUMENTY I UŻYTKOWNICY KOŃCOWI

Ujawnienie informacji w ramach standardu ESRS S4 może być szczególnie istotne dla firm sprzedających towary i usługi bezpośrednio konsumentom, jak również dla wytwórców dóbr konsumpcyjnych. W pierwszej grupie warto wymienić m.in. takie branże, jak handel hurtowy i detaliczny, ochrona zdrowia, szkolnictwo, transport, telekomunikacja, usługi budowlane. W drugiej grupie można wymienić np. przemysł spożywczy, tekstylny-odzieżowy, obuwniczy, meblarski, farmaceutyczny, rtv-agd, samochodowy, papierniczy oraz produkcji materiałów budowlanych. Według badań ponad 1/3 polskich konsumentów przy wyborze produktów uwzględnia, czy firmy są odpowiedzialne społecznie. Przedsiębiorcy w raportach powinni informować o działaniach na rzecz lepszego postrzegania produktu, towaru lub usługi przez konsumentów, np. promowanie dobrych, zdrowych i zrównoważonych produktów, przeciwdziałanie marnotrawieniu żywności, dokładne opisywanie sposobów użytkowania produktu.

Podobnie jak w przypadku innych standardów, mogą pojawić się problemy z dostępnymi informacjami przy współpracy w łańcuchu wartości z małymi firmami nieobjętymi obowiązkiem informacyjnym.

ZNACZENIE TEMATÓW ZWIĄZANYCH Z ŁADEM KORPORACYJNYM

ESRS G1 PRAKTYKI BIZNESOWE

Standardy dotyczące praktyk biznesowych mogą być wyzwaniem dla przedsiębiorstw, które dotychczas nie miały zdefiniowanych polityk związanych z etyką postępowania. Samo stosowanie etycznych praktyk biznesowych nie powinno stanowić tak dużego wyzwania, choć jedne sektory są bardziej podatne na niektóre zagrożenia, a inne nieco mniej. Opracowanie i publikacja informacji o kulturze organizacyjnej i postępowaniu w biznesie (G1-1) będzie wyzwaniem dla przedsiębiorstw, które jeszcze nie mają jasno zdefiniowanego standardu wartości, czy też etycznych postaw w biznesie. Mogą to być niektóre przedsiębiorstwa z branż związanych z wydobywaniem surowców, produkcją energii, czy też usług publicznych, w których konieczność ujawniania takich informacji wymagałaby najpierw wprowadzenia znaczących zmian wewnętrznych. **Kwestie zarządzania relacjami z dostawcami (G1-2)** mogą być wyzwaniem szczególnie dla firm z rozległymi i złożonymi łańcuchami dostaw (np. przedsiębiorstwa handlu detalicznego, branża tekstylna, czy też firmy produkcyjne) oraz tych, które jeszcze nie wypracowały jednolitych standardów, czy przejrzystych praktyk zakupowych. **Informacje o zapobieganiu i wykrywaniu korupcji lub przekupstwa (G1-3)** mogą stanowić wyzwanie dla firm z sektorów, w których realizowane są bardzo duże kontrakty, takich jak branża energetyczna, budowlana, infrastrukturalna czy usługi publicznych oraz oczywiście tych, które dopiero rozpoczynają proces usprawniania swoich praktyk w obszarze zapobiegania i wykrywania korupcji lub przekupstwa. **Ujawnianie informacji na temat potwierdzonych przypadków korupcji lub przekupstwa (G1-4)** jest trudne, co wynika z poufnego charakteru tego typu spraw oraz z podejmowania przez przedsiębiorstwa szeregu działań, żeby chronić reputację. Niezależnie jednak od trudności, ujawnianie tego typu przypadków jest konieczne dla kształtowania zaufania do instytucji i zachowania uczciwej konkurencji oraz zapewnienia zrównoważonego i sprawiedliwego rozwoju gospodarczego. Niektóre sektory gospodarki, takie jak: energetyczny, telekomunikacyjny, czy finansowy, charakteryzują się aktywnymi działaniami lobbingsowymi, co może oznaczać dla nich dodatkową pracę w zidentyfikowaniu i opisanie wszystkich działań wynikających z politycznego zaangażowania i wykazanie wszystkich płatności związanych z **działalnością lobbingsową (G1-5)**. Ujawnianie pełnych **informacji o praktykach płatniczych (G1-6)** będzie wymagało dodatkowych nakładów pracy i zaangażowania ze strony sektorów o rozbudowanych łańcuchach dostaw i wielu podmiotach zaangażowanych w jedno przedsięwzięcie, jak np. handel detaliczny. Część firm usługowych może mieć trudności z ujawnieniem informacji o praktykach płatniczych, ponieważ często nie mają wystarczających danych na temat swoich dostawców i kontrahentów. Ujawnianie informacji o praktykach płatniczych w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw będzie utrudnione przez to, że wiele z nich nie dysponuje odpowiednimi systemami informatycznymi, jak też odpowiednio liczną kadrą wyposażoną w nowe kompetencje.

3.3. Wyzwania i korzyści związane z wprowadzeniem raportowania zrównoważonego rozwoju

Wprowadzenie nowych wymogów sprawozdawczości wg CSRD powoduje dla przedsiębiorstw szereg skutków bezpośrednich i pośrednich. Skutki bezpośrednie to konieczność dostosowania systemów pozyskiwania, analizy i prezentowania danych dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju. Dla firm, które do tej pory nie podlegały obowiązkowi raportowania niefinansowego będzie to kompletna nowość. Oznacza to duże początkowe nakłady i głębokie zmiany na poziomie operacyjnym, np. poprzez zatrudnienie specjalistów ds. ESG lub poszerzenie zakresu korzystania z usług firm doradczych, zakup odpowiednich systemów informatycznych, nawiązanie ściślejszej współpracy z partnerami w łańcuchu wartości, uruchomienie zasobów do monitorowania i gromadzenia danych o własnej działalności. Przeorganizowanie firm w celu skutecznego pozyskiwania wszystkich dostępnych danych, pociąga za sobą także zmiany na głębszym, strategicznym poziomie. Tu przechodzimy do pośrednich skutków CSRD. Gromadzenie i ujawnianie danych może uzmysłowić interesariuszom zewnętrznym, ale również właścicielom, zarządowi i pracownikom, że konieczne są głębokie zmiany w modelach biznesowych i strategiach ich firm. Raportowanie wg CSRD wymaga spojrzenia w przyszłość w horyzoncie co najmniej kilku lat – nakierunkowuje proces planowania kwestii zrównoważonego rozwoju na wiele lat do przodu. Ciągłe myślenie o zrównoważonym rozwoju powinno zostać wpisane w DNA firmy.

Raportowanie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem może być źródłem szans dla przedsiębiorstw. Wczesne i skuteczne wdrożenie zasad wynikających z dyrektywy CSRD może przelożyć się na umocnienie pozycji konkurencyjnej firmy, np. poprzez:

- **Zwiększenie przejrzystości i wiarygodności przedsiębiorstwa w oczach inwestorów i konsumentów** – CSRD stanowi istotną zmianę w sposobie, w jaki firmy informują o swoich wynikach w zakresie zrównoważonego rozwoju. Oczekuje się, że nowe wymogi w zakresie sprawozdawczości zwiększą przejrzystość i mierzalność wyników przedsiębiorstw w zakresie ESG, co z kolei może poprawić ich reputację i, dzięki większej porównywalności i zmniejszeniu asymetrii informacji, przyciągnąć nowe możliwości inwestycyjne. Co więcej, średnie firmy giełdowe, czy duże firmy spoza giełdy, zyskują dostęp do inwestorów praktycznie z całego świata, gdyż ich dane będą łatwe do pozyskania i porównania. Firmy, które wcześniej zaadaptują się do nowych wymogów mogą umocnić swoją pozycję lidera transformacji ekologicznej;

- **Lepsze zarządzanie firmą** – dzięki konieczności pozyskiwania nowych danych i głębszego badania otoczenia oraz intensywniejszej wymiany informacji z interesariuszami, zarządzający firmami mogą uzyskać bogaty materiał do analizy, autodiagnozy i trafniejszych decyzji;
- **Podnoszenie innowacyjności przedsiębiorstwa** – nacisk na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wywiera na przedsiębiorstwach presję do wdrażania innowacji produktowych i procesowych, a wiele z nich może w dłuższej perspektywie prowadzić do oszczędności po stronie kosztowej (np. inwestycje w OZE, modernizację linii produkcyjnych);
- **Lepsze zarządzanie ryzykiem związanym z relacjami z podmiotami w łańcuchu wartości przedsiębiorstwa** – dzięki zwiększonym wymogom informacyjnym wobec kontrahentów, przedsiębiorstwo zyskuje lepszą kontrolę nad dostawami, jest też w stanie z wyprzedzeniem identyfikować potencjalne zagrożenia i wdrażać środki zapobiegające wystąpieniu tych zagrożeń (np. opóźnień lub przerw w dostawach kluczowych surowców/półproduktów);
- **Obniżenie kosztów** – najlepszym przykładem mogą być inwestycje w OZE lub inne rozwiązania poprawiające efektywność energetyczną przedsiębiorstw, które, poza obniżeniem kosztów energii, przekładają się bezpośrednio pozytywnie na środowisko naturalne;
- **Zapobieganie oskarżeniom o stosowanie praktyk tzw. greenwashingu lub innych pseudo marketingowych przekazów** – dzięki pełnej transparentności sprawozdań, zmniejsza się ryzyko oskarżenia firmy o prowadzenie pozornych lub czysto marketingowych działań ekologicznych;
- **Ograniczenie nieuczciwej konkurencji** – dzięki pełnej transparentności łańcucha dostaw, przedsiębiorstwom stosującym nieuczciwe praktyki trudniej będzie ukryć ten fakt i utrzymać pozycję konkurencyjną na rynkach, na których przestrzegane są zasady zrównoważonego rozwoju;
- **Możliwość identyfikacji i uwypuklenia pozytywnych aspektów działalności** – dzięki lepszemu zrozumieniu otoczenia i potrzeb interesariuszy, firm może lepiej odpowiadać na ich oczekiwania oraz zauważyć te dotychczasowe działania, które mają nieuświadomione wcześniej pozytywne efekty.

Z drugiej strony dostrzegamy ryzyka związane z wdrożeniem obowiązku raportowania na tak szeroką skalę:

- **Obawa przed ujawnieniem informacji wrażliwych lub innych decydujących o przewadze konkurencyjnej firmy** – w procesie raportowania zrównoważonego rozwoju może zająć potrzeba ujawniania informacji stanowiących wartość dla przedsiębiorstwa (np. plany transformacji). Informacje takie mogą zostać wykorzystane przez firmy konkurencyjne. Wczesna identyfikacja ryzyk związanych z prowadzoną działalnością również stanowi wartość dla firmy, a ujawnienie takiej informacji w raporcie może ułatwić proces zarządzania ryzykiem podobnym firmom działającym w danej branży;
- **Kopiowanie zapisów w raportach przez firmy** – obawy budzi sytuacja, w której największe firmy wyznaczą standard raportowania, który będzie powielany w kolejnych latach przez podobne przedsiębiorstwa, co ograniczy wartość poznawczą procesu IRO;
- **Koszt wdrożenia systemu raportowania** – szczególnie w firmach, które do tej pory nie podlegały obowiązkowi raportowania niefinansowego. Duża złożoność zapisów dyrektywy CSRD, przy ograniczonej podaży specjalistów ds. ESG na rynku pracy, będzie wymagać od firm nakładów finansowych na przygotowanie firmy do procesu raportowania. Kosztem będzie również coroczny obowiązek wykonania audytu raportu przez zewnętrzny podmiot;
- **Niedostateczna liczba specjalistów ESG i zarządzania zrównoważonym rozwojem** – może stanowić istotną barierę, szczególnie dla firm średnich oraz dużych, które dotychczas nie raportowały. Duże firmy, które obecnie raportują kwestie ESG zgodnie z dyrektywą NFRD, najczęściej już mają doświadczenie i pracowników zajmujących się ESG.
- **Nieuczciwa konkurencja ze strony firm spoza UE stosujących niższe standardy zrównoważonego rozwoju.** Dla przykładu europejskie firmy, stosujące się do CSRD i innych przepisów unijnych ponoszą związane z tym wysokie koszty lub mogą rezygnować ze współpracy z podmiotem nie stosującym się do minimalnych standardów.

Niezależnie od powyższych ryzyk oraz szans wynikających z wdrożenia dyrektywy CSRD na poziomie przedsiębiorstw, założenia ujęte w Europejskim Zielonym Ładzie mają przełożyć się na korzyści w wymiarze środowiskowym i społecznym, a wszelkie działania podejmowane przez przedsiębiorstwa w związku z koniecznością raportowania ESG mają potencjał, aby wymiernie przyczynić się do osiągnięcia tych korzyści.

Załącznik – projekt ESRS

Załącznik przedstawia zakres wymogów informacyjnych w ramach standardu ogólnego ESRS 2 oraz standardów tematycznych ESRS (robocze wersje standardów ESRS z listopada 2022). Opisy wymogów informacyjnych są ujęte hasłowo. Pełny zakres informacji podlegających raportowaniu przedstawiają dokumenty źródłowe zamieszczone na stronie internetowej:

<https://www.efrag.org/lab6>. **UWAGA:** W zrewidowanej wersji roboczej standardów przedstawionej w czerwcu 2023 (podlegającej [otwartym konsultacjom](#) do 7 lipca 2023), która prawdopodobnie zostanie przyjęta przez Komisję Europejską w formie rozporządzenia, ogólne ramy nie uległy zmianie względem wersji z listopada 2022, pojawiły się jednak różnice na poziomie szczegółowym (głównie w ramach ESRS E1, por. opis na str. 8). Ostateczny kształt standardów ESRS poznamy w momencie opublikowania przez Komisję Europejską finalnych ich wersji (co ma nastąpić przed sierpniem 2023).

ESRS 2: UJAWNIEŃ OGÓLNE

Zarządzanie (*Governance – GOV*)

- BP-1 – Informacje wstępne dotyczące raportu zrównoważonego (*general basis for preparation*), np. czy raport jest skonsolidowany czy jednostkowy, w jakim stopniu uwzględnia kwestie łańcucha dostaw
- BP-2 – Okoliczności specjalne, np. horyzont czasowy, założenia i źródła informacji dotyczących łańcucha dostaw, ewentualne zmiany metodologiczne
- GOV-1 – Rola jednostek administracyjnych, organów zarządczych i nadzorczych w procesie wdrażania idei zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie
- GOV-2 – Działania podejmowane w kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem przez jednostki administracyjne, organy zarządcze i nadzorcze
- GOV-3 – Integracja kwestii zrównoważonego rozwoju do systemów motywacyjnych w przedsiębiorstwie
- GOV-4 – Oświadczenie na temat należytej staranności (*due diligence*)
- GOV-5 – Zarządzanie ryzykiem i kontrola wewnętrzna w procesie raportowania zrównoważonego

Strategia (*Strategy – SBM*)

- SBM-1 – Pozycja rynkowa, strategia, model biznesowy i łańcuch wartości przedsiębiorstwa
- SBM-2 – Opinie interesariuszy
- SBM-3 – Istotne wpływy, zagrożenia i szanse oraz ich powiązania ze strategią i modelem biznesowym

Zarządzanie wpływem, zagrożeniami i szansami (*Impact, risk and opportunity management – IRO*)

- IRO-1 – Opis procesu identyfikacji i oceny istotnych wpływów, zagrożeń i szans
- IRO-2 – Ujawnienia uwzględnione w raporcie przedsiębiorstwa
- DC-P – Przyjęte polityki mające na celu zarządzanie istotnymi kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem
- DC-A – Działania i zasoby dedykowane kwestiom związanym ze zrównoważonym rozwojem

Wskaźniki i cele (*Metrics and targets – MT*)

- DC-M – Mierniki dotyczące kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
- DC-T – Cele do osiągnięcia w każdej z istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem

ESRS E1: ZMIANY KLIMATU

- E1-1 – Plan transformacji na rzecz przeciwdziałania zmianie klimatu

Podmiot ujawnia dotychczasowe oraz planowane modyfikacje swojej strategii i modelu biznesowego czynione w celu osiągnięcia spójności z celami porozumienia paryskiego (wzrost globalnej temperatury maksymalnie o 2°C, ale dążenie do 1,5°C, względem epoki przedindustrialnej) oraz neutralności klimatycznej w 2050. W ramach opisu jednostka odnosi się do działań, zasobów i celów (E1-3, E1-4), przedstawia swoje przyszłe emisje gazów cieplarnianych, a także swoje oczekiwania co do zgodności z celem ograniczenia wzrostu globalnej temperatury do 1,5°C w perspektywie do 2050. Określa również stopień zgodności swojej działalności z Taksonomią zrównoważonego finansowania UE.

Należy również przedstawić ujawnienia wynikające z: a) ESRS2 SBM 3 – odporność strategii i modelu biznesowego na zmiany klimatyczne wraz z opisem zakresu analizy, metodologii i wyników analizy scenariuszowej; b) ESRS2 IRO-1 – opis procesu identyfikacji i oszacowania (materialnego) wpływu, zagrożeń i szans w zakresie zmian klimatycznych (ryzyka fizycznego i transformacji, wewnątrz organizacji i w łańcuchu dostaw, w horyzoncie krótkim, średnim i długim).

E1-2 – Polityki wdrożone w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i adaptacji do nich

Podmiot opisuje wdrożone wewnętrznie polityki dotyczące zarządzania w zakresie wpływu, zagrożeń i szans związanych z przeciwdziałaniem oraz adaptacją do zmian klimatycznych. Należy w szczególności wskazać jak w politykach firmy ujęte są kwestie: a) przeciwdziałania zmianom klimatu; b) adaptacji do zmian klimatu; c) efektywności energetycznej, d) OZE, i innych.

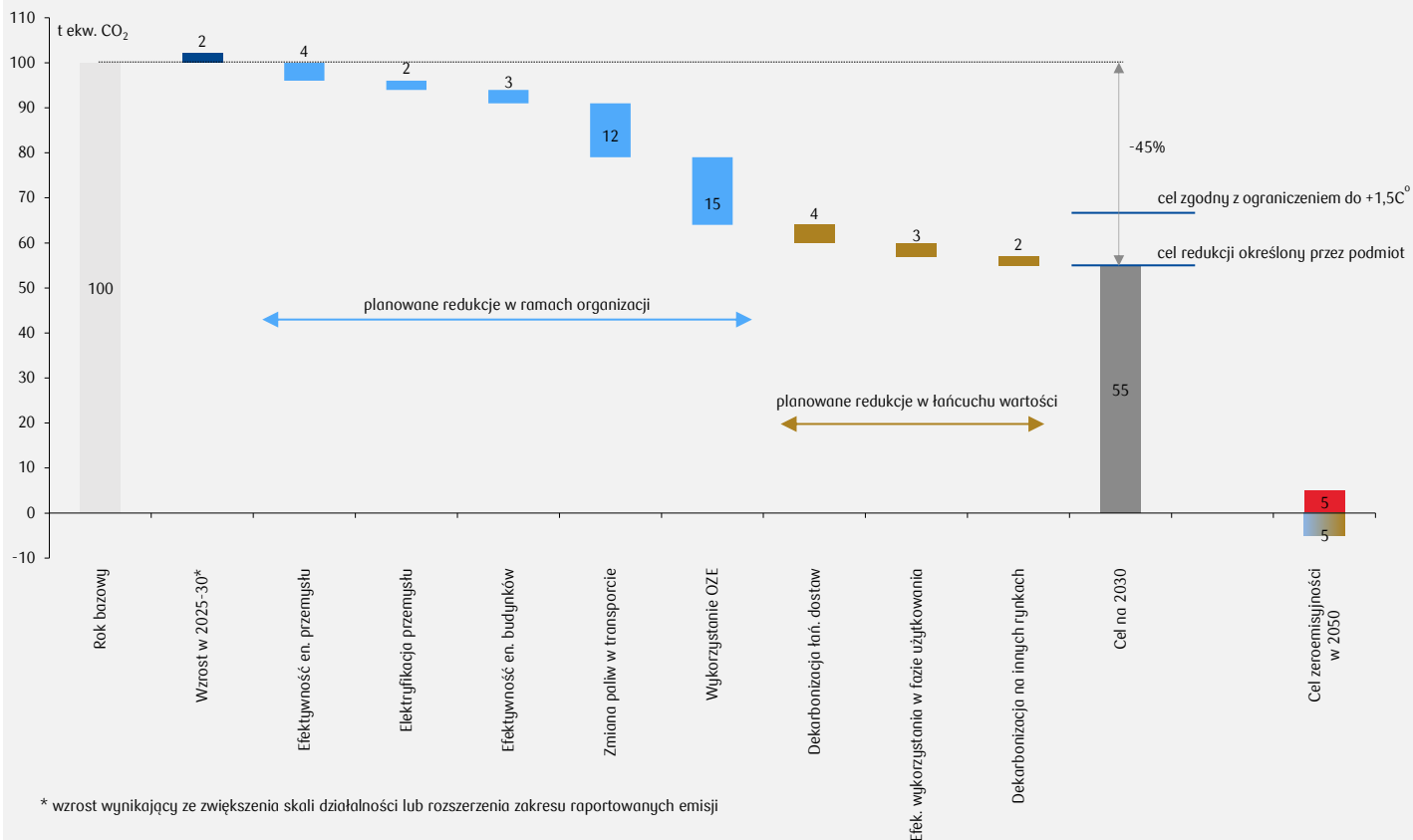
E1-3 – Plany działań i zasoby dotyczące przeciwdziałania i adaptacji do zmiany klimatu

Celem ujawnień jest przedstawienie dotychczasowych i planowanych działań oraz zasobów dedykowanych tym działaniom. Działania należy pogrupować wg „dźwigni dekarbonizacji”, tj. elektryfikacja, przejście na korzystanie z paliw niskoemisyjnych (*fuel-switching*), zwiększenie efektywności energetycznej budynków, zmiany w produktach, itp. oraz powiązać je z celami określonymi przez jednostkę. W opisie działań należy przedstawić oczekiwane i osiągnięte wyniki w zakresie redukcji emisji gazów cieplarnianych oraz przypisać odpowiednie kwoty wydatków inwestycyjnych i operacyjnych przeznaczone na konkretne projekty.

E1-4 Wymierne cele w zakresie przeciwdziałania i adaptacji do zmiany klimatu

Jednostka ujawnia przyjęte cele klimatyczne oraz inne cele (np. w zakresie szans i zagrożeń, rozwoju produkcji energii z OZE, efektywności energetycznej), a także sposób ich wyznaczenia. Należy jasno określić czy cele zostały oparte na przesłankach naukowych (*science-based*) i czy są spójne z celem ograniczenia globalnego wzrostu temperatur o maksymalnie +1,5°C w 2050. Przyjęte zobowiązania powinny być wyrażone ilościowo (tony ekwiwalentu CO₂ lub procent redukcji względem roku bazowego) i jako wartości „brutto” – bez uwzględniania kredytów węglowych, unikniętych emisji, sekwestracji CO₂ i innych sposobów wychwytu i magazynowania. Cele powinny zostać określone minimum na 2030, a następnie aktualizowane co 5 lat (podmiot powinien też zaprezentować cel na 2050, jeżeli taki istnieje). Podmiot określa również rok bazowy, względem którego określone są zmiany emisji i cele. Przed 2030 jest to rok bazowy przyjęty dla istniejących wcześniej celów, bądź właściwy dla jednostki rok przyjęcia sprawozdawczości CSRD (2024, 2025 lub 2026). W kolejnych latach rokiem bazowym jest najpierw 2030, a potem kolejne lata w odstępach pięciorocznych. Jednostka przedstawia swoje plany w rozbiciu na 3 zakresy i wpływ poszczególnych „dźwigni dekarbonizacji” na osiągnięcie celu (patrz wykres poniżej). Podmiot może podać osiągnięte ograniczenie emisji przed rokiem bazowym, ale tylko w przypadku spójności w wyliczeniu i ujawnieniach z opisanymi w ESRS. Podmiot powinien również opisać jakie założenia co do przyszłego rozwoju, regulacji, nowych technologii itp. przyjął w procesie wyznaczania celu redukcji emisji.

Przykład prezentacji celów redukcji emisji wraz z rozbiem na poszczególne dźwignie dekarbonizacji:



Źródło: ESRS E-1, PKO Bank Polski

- **E1-5 – Zużycie i mix energii**

Podmiot ujawnia informacje o zużyciu energii i mixie energetycznym. W sektorach o dużym wpływie na klimat należy wyszczególnić zużycie węgla, ropy, gazu, innych źródeł nieodnawialnych, energii jądrowej, zakupionej energii elektrycznej, ciepłej, parowej i chłodu wyprodukowanych ze źródeł nieodnawialnych, bez paliw zużytych w celach wsadu do produkcji (*feedstock*) w przemyśle rafinerijnym. Podmiot przedstawia również zużycie energii z OZE w podziale na zużycie paliw ze źródeł odnawialnych (np. biomasy, biogazu), zakupionej energii elektrycznej, ciepła, chłodu i pary wyprodukowanych z OZE oraz zużycie energii z OZE wyprodukowanej wewnątrz jednostki.

Jednostka powinna również zaprezentować intensywność emisji w przeliczeniu na przychody ze sprzedaży netto w ramach działalności w sektorach o wysokim wpływie na zmiany klimatyczne wraz z uzgodnieniem wartości do not ze sprawozdania finansowego.

- **E1-6 – Emisje łączne i w podziale na zakresy 1, 2 i 3 ([scope 1, 2, 3](#))**

Podmiot ujawnia swoje emisje brutto w ramach:

- Zakresu 1 – zarówno w tonach ekwiwalentu CO₂ brutto oraz jako udział emisji zakresu 1. w ramach regulowanych systemów handlu emisjami,
- Zakresu 2 – emisje brutto w ujęciu lokalizacji i rynku (*location based, market based*),
- Zakresu 3 – emisje w tonach ekwiwalentu CO₂ w podziale na istotne kategorie zakresu 3.

Emisje w ramach zakresu 1 i 2 należy podzielić na dwie grupy – emisji przypisanych jednostkom podlegającym konsolidacji pełnej i pozostałym. Należy opisać sposób wyliczania emisji dla jednostek powiązanych i stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć – podmiot uwzględnia łączne emisje (brak proporcjonalnej do udziału korekty) w zakresie 1 i 2 w przypadku sprawowania kontroli nad jednostką, działaniem lub aktywnością.

Jednostka musi ujawnić również wskaźnik intensywności emisji, czyli relację łącznych emisji w zakresie 1, 2 i 3 w tonach ekwiwalentu CO₂ do przychodów ze sprzedaży netto ze sprawozdania finansowego podmiotu.

- **E1-7 – Usuwanie GHG i projekty finansowane kredytami węglowymi**

Podmiot ujawnia ilość gazów cieplarnianych usuniętą lub zmagazynowaną w ramach swojego łańcucha wartości (w tonach ekwiwalentu CO₂). Osobno przedstawia także te ilości emisji, które zostały usunięte lub zmagazynowane pośrednio, poza łańcuchem wartości podmiotu, na skutek zakupu kredytów węglowych (projekty finansowane kredytami węglowymi). Dodatkowo należy opisać wykorzystaną metodologię i założenia wyliczeń ilości emisji. W przypadku deklaracji neutralności klimatycznej w ramach obranych celów klimatycznych (patrz E1-4), podmiot musi opisać w jaki sposób zostaną zneutralizowane emisje rezydualne w ramach własnego łańcucha wartości. W przypadku ogłoszenia, w ramach celów, neutralności klimatycznej przy wykorzystaniu kredytów węglowych jednostka musi przedstawić podstawy ich integralności i wiarygodności oraz to, że nie podważają bądź ograniczają celów klimatycznych podmiotu.

- **E1-8 – Wewnętrzne wyceny CO₂**

Podmiot powinien opisać wewnętrzny system wyceny CO₂ używany na potrzeby wyliczania odpisów, wartości godziwej składników bilansowych, określania okresu użytkowania środków trwałych oraz innych decyzji i szacunków operacyjnych i strategicznych. Ujawnienia dotyczą zakresu wykorzystania wycen w wewnętrznych procesach finansowych, jednostki organizacyjne użytkujące takie wyceny, emisje w każdym z zakresów objęte tymi systemami, a także opisać metodologię wyliczania kosztu CO₂ wraz z uzasadnieniem przyjętych założeń.

- **E1-9 – Potencjalne skutki finansowe wynikające z istotnych zagrożeń oraz szans**

Przedsiębiorstwo ujawnia potencjalne efekty finansowe istotnych zagrożeń fizycznych lub transformacji (uwzględniając wpływ na pozycję rynkową, rozwój, dostęp i koszt finansowania oraz wyniki podmiotu) oraz istotne szanse związane z obszarem zmian klimatycznych. Informacje powinny być wyrażone kwotowo i przedstawione wraz z innymi istotnymi danymi, tj. prawdopodobnymi horyzontami czasowymi ich realizacji i założenia szacunków (wraz ze źródłami). Zagrożenia należy przedstawić wraz z informacjami o lokalizacji, odsetku aktywów, dla których zagrożenia są ograniczane przez działania mające na celu minimalizowanie wpływu zmian klimatycznych oraz wartościami aktywów, również w relacji do poziomu przychodów narażonych na te ryzyka. Istotne ryzyka fizyczne należy przedstawić w podziale na:

- Zagrożenia długotrwałe - temperatura (zmiany, wysokie temperatury, rozmrażanie wiecznej zmarzliny), wiatr (zmiany kierunku wiatru, prądów), woda (zmiany wzorców opadów, zmiany w opadach i poziomie wód, zakwaszenie oceanów, podniesienie poziomu wód, braki, zasolenie wód słodkich), ziemia (erozja brzegów morskich, degradacja gleby, erozja gleby, solifukcja)
- Zagrożenia nagłe - temperatura (fale gorąca i zimna, pożary), wiatr (huragany, burze i tornada), woda (susze, nadmierne opady, powodzie, rozpadanie się lodowców), ziemia (lawiny, osunięcia, subsydencja)

Skutki finansowe istotnych ryzyk transformacji powinny zostać zaprezentowane wartościowo i w relacji do sumarycznej kwoty aktywów jednostki (w trzech horyzontach czasowych). Dodatkowo należy ujawnić informacje, tj. udział aktywów z ekspozycją na to ryzyko, na które korzystnie oddziaływać będą działania zmierzające w kierunku ograniczenia zmian klimatycznych, a także podział posiadanych budynków wg klas energetycznych, zobowiązań, które mogą zostać rozpoznane, oraz udział przychodów generowanych przez te aktywa w sumie przychodów ze sprzedaży.

W przypadku zagrożeń podmiot ujawnia również te zdarzenia, które nie spełniają kryteriów ujęcia w ramach sprawozdawczości finansowej, np. przypadki, w których nie jest możliwe dokładne określenie potencjalnych kosztów (można określić je przedziałowo) lub prawdopodobieństwo realizacji zdarzenia jest niskie. Z kolei ujawnienia dotyczące szans nie muszą być określone kwotowo w przypadku, gdy zagrożone byłoby spełnienie wszystkich warunków opisanych w Załączniku C ESRS 1, czyli zasady porównywalności, prawdziwego i rzetelnego obrazu, istotności, jasności i weryfikowalności. Szanse to przede wszystkim oszczędności po stronie kosztowej wynikające z działań mających na celu ograniczanie lub adaptację do zmian klimatycznych oraz nowe produkty i usługi związane z obszarem zmian klimatycznych.

ESRS E2: ZANIECZYSZCZENIE

• E2-1 – Wewnętrzne regulacje dotyczące zanieczyszczeń

Podmiot opisuje swoje polityki dotyczące identyfikacji, oceny, zarządzania i ograniczania istotnego wpływu i zagrożeń w zakresie zanieczyszczeń. W szczególności powinien znaleźć się opis czy i w jaki sposób podmiot uwzględni w swoich politykach ograniczanie negatywnego wpływu związanego z zanieczyszczeniami powietrza, wody i gleby, ogranicza lub zastępuje „substancje wzbudzające obawy” i wycofuje „substancje wzbudzające szczególnie duże obawy”, oraz stara się unikać wypadków i sytuacji zagrożenia, a jeżeli takie wystąpią – kontroluje i ogranicza ich wpływ.

• E2-2 – Zasoby i działania związane z zanieczyszczeniami

Założeniem tych ujawnień jest przedstawienie głównych działań podjętych lub planowanych, które mają przybliżyć podmiot do realizacji przyjętych celów. Poszczególne zasoby i działania muszą być przydzielone do jednego z punktów poniższej hierarchii:

- Zapobieganie zanieczyszczeniom u źródła – m.in. wycofywanie materiałów o istotnie negatywnym wpływie;
- Ograniczanie zanieczyszczeń – wycofywanie materiałów, dostosowywanie praktyk do wymagań BAT lub kryteriów Do No Significant Harm określonych w taksonomii zrównoważonego finansowania;
- Kontrola negatywnego wpływu wynikającego z działalności podmiotu i wypadków – odbudowa, regeneracja lub transformacja negatywnie dotkniętych ekosystemów.

Ilość zanieczyszczeń w podziale na powietrze, wodę i glebę, a także bardziej szczegółowe rozbiecie w przypadku substancji szczególnego zainteresowania oraz produktów niebezpiecznych (ilość, udział w przychodach, koszt surowców do wyprodukowania tych substancji i udział tych kosztów w ogóle kosztów wyprodukowania produktów końcowych). Podmiot powinien oznaczyć czy cele są narzucone regulacjami oraz ustalać je na okresy 5-letnie oraz na 2030 (rok bazowy to średnia lub jeden z trzech poprzednich okresów).

• E2-3 – Cele związane z zanieczyszczeniami

Podmiot przedstawia swoje cele w zakresie ograniczania i kontroli zanieczyszczeń w podziale na: zanieczyszczenia powietrza, wody, gleby i grupę „substancji wzbudzających obawy” i „substancji wzbudzających szczególnie duże obawy”.

Podmiot powinien ujawnić czy w wyznaczaniu celów uwzględnił środowiskowe poziomy krytyczne (np. poziom zakwaszenia wody, zubożenia gleby). Jeżeli tak, to przedstawia informacje o zidentyfikowanych poziomach krytycznych wraz z metodologią, to czy są one określone przez jednostkę oraz jak podmiot zarządza odpowiedzialnością za przestrzeganie poziomów krytycznych. Podmiot powinien oznaczyć czy obrane cele są narzucone regulacjami zewnętrznymi. Jeżeli tak, to powinien opisać w jaki sposób te regulacje wpłynęły na określenie ekologicznych poziomów krytycznych.

• E2-4 – Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby

Podmiot wymienia konkretne zanieczyszczenia dotyczące powietrza, wody i gleby zgodnie z regulacją europejskiego PRTR oraz ich ilość, relację emisji do wolumenu produkcji, opcjonalnie ustalone cele lub dotknięte zanieczyszczeniami obszary w km². Dodatkowo musi przedstawić kontekst dla emisji, np. lokalny wskaźnik jakości powietrza AQI, poziom zurbanizowania DEGURBA lub udział emisji substancji do wody w łącznych zanieczyszczeniach wodnych w danym regionie.

Podmiot objęty regulacjami IED i EU BAT przedstawia instalacje spełniające wymagania regulacji, aktualne wyniki wypełniania tych regulacji, plan implementacji (ew. derogacje) oraz zdarzenia braku zgodności.

Należy ujawnić sposób pomiaru zanieczyszczeń spośród następujących sposobów: bezpośrednio i ciągle (np. AMS), okresowo, bazując na danych dla konkretnej instalacji, bazując na publikowanych wskaźnikach zanieczyszczenia, lub

estymowane. Standard zakłada, że najlepiej mierzyć emisje bezpośrednio i w trybie ciągłym, zatem wymaga przedstawienia uzasadnienia wyboru innego trybu pomiarów.

- **E2-5 – „Substancje wzbudzające obawy” i „substancje wzbudzające szczególnie duże obawy”**

Podmiot ujawnia informacje o produkcji, emisji, użyciu, sprzedaży lub handlu zagranicznym produktami (lub mieszaninami) w skład których wchodzi „substancje wzbudzające obawy” i „substancje wzbudzające szczególnie duże obawy”. Są to składniki zdefiniowane w liście kandydackiej publikowanej przez Europejską Agencję Chemikaliów lub w części 3. aneksu 6. regulacji REACH. Celem ujawnienia jest przedstawienie poziomu ekspozycji podmiotu na te substancje i idących za tym ryzyk np. w wyniku zmian regulacji prawnych. Należy przedstawić ilości poszczególnych składników w podziale na tytułowe dwie grupy substancji.

- **E2-6 – Potencjalny przyszły wpływ, ryzyka i szanse odnoszące się do zanieczyszczeń**

Przedsiębiorstwo ujawnia potencjalne efekty, tj. ryzyka (uwzględniając wpływ na pozycję rynkową, rozwój, dostęp do finansowania i wyniki podmiotu) i szanse. Informacje powinny być, w miarę możliwości, wyrażone kwotowo i przedstawione wraz z innymi istotnymi danymi tj. prawdopodobne horyzonty czasowe ich realizacji, założenia do szacunków (udokumentowane źródłami). W przypadku ryzyka i negatywnego wpływu na środowisko podmiot ujawnia również te zdarzenia, które nie spełniają kryteriów ujęcia w ramach sprawozdawczości finansowej, np. przypadki, w których nie można określić potencjalnych kosztów (można określić je przedziałowo) lub prawdopodobieństwo realizacji zdarzenia jest niskie. Natomiast ujawnienia dotyczące szans nie muszą być określone kwotowo, gdyby zagrożone było spełnienie wszystkich warunków opisanych w Załączniku C ESRS 1, czyli zasadę porównywalności, prawdziwego i rzetelnego obrazu, istotności, jasności i weryfikowalności.

ESRS E3: ZASOBY WODNE I MORSKIE

- **E3-1 – Polityki wdrożone w celu zarządzania zasobami wodnymi i morskimi**

Podmiot prezentuje wdrożone polityki związane z istotnymi skutkami, zagrożeniami i szansami dotyczącymi zasobów wodnych i morskich. Raportowanie swoim zakresem obejmuje: a) gospodarkę wodną i zaopatrzenie w wodę; b) wybór i współpracę z dostawcami; c) projektowanie produktów i usług w celu rozwiązania problemów związanych z wodą i ochrony zasobów morskich.

- **E3-2 – Mierzalne cele dotyczące zasobów wodnych i morskich**

Podmiot przedstawia informacje o przyjętych celach w zakresie skutków, zagrożeń i szans związanych z zasobami wodnymi i morskimi. Wiąże się to z określeniem poziomów, wymaganych na mocy przepisów, w zakresie: a) poboru wody; b) zużycia wody; c) zrzutów wody oraz d), zrzutów do wody „substancji budzących obawy” (nawiązanie do ESRS E2).

- **E3-3 – Plany działania dotyczące zasobów wodnych i morskich**

Podmiot opisuje plany działań w związku z korzystaniem z zasobów wodnych i morskich oraz środków przydzielonych na ich realizację.

- **E3-4 – Efektywność gospodarki wodnej**

Założeniem tych ujawnień jest dostarczenie informacji o efektach prowadzonej przez przedsiębiorstwo gospodarki wodnej w zakresie oddziaływania, szans i zagrożeń. Podmiot określa efekty dotyczące: a) poboru wody; b) zużycia wody; c) zrzutów wody oraz d) zrzutów do wody „substancji budzących obawy”. Dodatkowo (jeżeli to wymagane) powinny pojawić się informacje o: a) łącznej ilości wody poddanej recyklingowi lub ponownemu wykorzystaniu i b) całkowitej ilości zmagazynowanej wody.

- **E3-5 – Wodochłonność (*Water intensity performance*)**

Podmiot prezentuje informacje o intensywności prowadzonej gospodarki wodnej i morskiej, mierzone wskaźnikami: a) całkowitego poboru wody w m³; b) całkowitego zużycia wody oraz c) całkowitych zrzutów wody, w odniesieniu do przychodów netto firmy.

- **E3-6 – Wyniki działalności związanej z zasobami morskimi**

Przedsiębiorstwo ujawnia zakres i poziom korzystania z zasobów morskich tj. rodzaju i ilości (w tonach) towarów pochodzenia morskiego (takich jak żwir, minerały głębinowe, owoce morza). Ponadto wymagane jest odpowiednie odniesienie do miar wydajności zawartych w innych standardach:

- odpady i redukcja odpadów (w tonach) w odniesieniu do ESRS E5;
 - wykorzystanie tworzyw sztucznych wraz z jego ograniczeniem w odniesieniu do ESRS E5 i ESRS E2;
 - udział tworzyw sztucznych pochodzących z recyklingu (w %) i tworzyw sztucznych nadających się do recyklingu (w %) w odniesieniu do ESRS E5;
 - wszelkie wskaźniki związane z użytkowaniem gruntów i zmianami siedlisk, które mogą mieć wpływ na zasoby wodne i morskie poprzez odniesienie do ESRS E4;
 - emisje do powietrza, ścieków lub innych substancji wprowadzanych do wody oraz zanieczyszczeń do gleby i redukcja przez odniesienie do ESRS E2;
 - emisje i redukcja emisji gazów cieplarnianych w odniesieniu do ESRS E1;
 - ilość i redukcja “substancji budzących obawy”.
- **E3-7 – Potencjalne skutki finansowe związane z wodą i zasobami morskimi**

Podmiot przedstawia również potencjalne skutki finansowe szans i zagrożeń związanych z wodą i zasobami morskimi, a także ocenia wielkość rynku powiązanych produktów i usług zagrożonych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej, wyjaśniając przy tym w jaki sposób są one definiowane, w jaki sposób szacowane są kwoty finansowe oraz jakie przyjęto krytyczne założenia.

ESRS E4: BIORÓŻNORODNOŚĆ I EKOSYSTEMY

- **E4-1 – Plan transformacji na rzecz bioróżnorodności**

Przedsiębiorstwo przedstawia plan zapewnienia zgodności swojego modelu biznesowego z celami w zakresie ochrony bioróżnorodności ujętymi w unijnej [Strategii](#) na rzecz Bioróżnorodności 2030 lub w Celach Zrównoważonego Rozwoju ONZ ([SDG](#)): 2 – zero głodu, 6 – czysta woda i warunki sanitarne, 14 – życie pod wodą, 15 – życie na lądzie.

Plan transformacji będzie szczególnie istotny dla przedsiębiorstw z następujących branż: rolnictwo i leśnictwo, budownictwo, branża rafineryjna, produkcja energii, usługi komunalne, produkcja żywności i napojów, branża papiernicza i drzewna, produkcja materiałów budowlanych, produkcja chemiczna, branża wydobywcza, farmacja i biotechnologia, branża odzieżowa, produkcja tytoniu, transport. Są to branże o wysokim oddziaływaniu na środowisko naturalne, uznane za priorytetowe przez [TNFD](#), tj. Grupę Zadaniową ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Naturą (*Taskforce on Nature-related Financial Disclosures*, wersja z czerwca 2022).

- **E4-2 – Polityka przedsiębiorstwa na rzecz bioróżnorodności**

Przedsiębiorstwo prezentuje politykę związaną z bioróżnorodnością, określając wpływ prowadzonej działalności na obszary lądowe (szczególnie rolnicze), wodne i tereny leśne (szczególnie pod względem ryzyka związanego z wylesianiem).

- **E4-3 – Działania i zasoby przedsiębiorstwa powiązane z bioróżnorodnością**

W kolejnym kroku opisywane są działania i zasoby przedsiębiorstwa dedykowane do wdrażania polityki związanej z bioróżnorodnością. Jednym z aspektów w ramach tego ujawnienia jest określenie relacji z dostawcami surowców, których działalność może mieć wpływ na bioróżnorodność.

- **E4-4 – Cele związane z bioróżnorodnością**

Konieczne jest również wyznaczenie celów związanych z bioróżnorodnością, szczególnie przez przedsiębiorstwa dysponujące terenami, na których bioróżnorodność jest zagrożona. Wyznaczenie celów może przebiegać w oparciu o wytyczne TNFD.

- **E4-5 – Wskaźniki wpływu na bioróżnorodność i zmiany ekosystemowe**

Wymaga się również przedstawieni wskaźników wpływu na bioróżnorodność i zmiany ekosystemowe. Opracowanie zestawu wskaźników jest jeszcze przedmiotem prac, jednak w roboczej wersji standardu przedstawiono przykłady wskaźników, które mogą obrazować wpływ działalności przedsiębiorstwa na bioróżnorodność, są to np.: a) powierzchnia posiadanych przez przedsiębiorstwo terenów znajdujących się w bliskim sąsiedztwie obszarów chronionych i negatywnie oddziałujących na te obszary; b) masa surowców pozyskanych z terenów zagrożonych lub chronionych i ich udział procentowy w ogóle nabywanych przez przedsiębiorstwo surowców (bezpośrednio przez przedsiębiorstwo oraz pośrednio przez dostawców).

- **E4-6 – Wymiar finansowy wpływu oraz zagrożeń i szans odnoszących się do bioróżnorodności i zmian ekosystemowych**

W ostatnim kroku przedsiębiorstwo przedstawia podejście do zagrożeń i szans związanych z bioróżnorodnością i zmianami ekosystemowymi oraz potencjalne skutki finansowe oddziaływania tych zagrożeń i szans.

ESRS E5: WYKORZYSTYWANIE ZASOBÓW I GOSPODARKA OBIEGU ZAMKNIĘTEGO

• E5-1 – Polityka przedsiębiorstwa związana z wykorzystywaniem zasobów i GOZ

Przedsiębiorstwo opisuje posiadaną politykę w zakresie wykorzystywania zasobów oraz GOZ, ze szczególnym uwzględnieniem: a) sposobów odchodzenia od wykorzystywania pierwotnych surowców nieodnawialnych; b) sposobów zwiększania udziału surowców odnawialnych w pozyskiwanych zasobach.

• E5-2 – Działania i zasoby przedsiębiorstwa powiązane z wykorzystywaniem zasobów i GOZ

W kolejnym kroku opisywane są działania i zasoby przedsiębiorstwa dedykowane do wdrażania idei gospodarki obiegu zamkniętego, m.in. w zakresie: a) zarządzania odpadami zgodnie z hierarchią postępowania z odpadami (zapobieganie, ponowne użycie i przygotowanie do ponownego użycia, recykling, inne metody odzysku – np. energii, unieszkodliwianie); b) szczegółowej strategii GOZ w całym cyklu życia produktu zgodnie z zasadą 8R (*Refuse, Rethink, Reduce, Reuse, Repair, Refurbish, Remanufacture and Repurpose*), która kładzie nacisk na minimalizowanie strumienia odpadów (np. ekoprojektowanie).

• E5-3 – Cele związane z wykorzystywaniem zasobów i GOZ

Konieczne jest również wyznaczenie celów związanych z wykorzystywaniem zasobów i GOZ w przedsiębiorstwie, np. w zakresie zwiększenia stopnia cyrkularności materiałów, minimalizacji wykorzystania pierwotnych surowców nieodnawialnych, czy zarządzania odpadami.

• E5-4 – Pozyskiwanie zasobów (*Resource inflow*)

Standard wymaga ujawnienia zasobów nabywanych przez przedsiębiorstwo w całym jego łańcuchu wartości, tj. surowców, materiałów, półfabrykatów, opakowań, a nawet środków trwałych.

Przedsiębiorstwa nabywające znaczne ilości surowców i materiałów o wysokim potencjale w zakresie cyrkularności, m.in. z branż ujętych w planie działania UE dotyczącym gospodarki obiegu zamkniętego (*EU Circular Economy action plan*) jako kluczowe łańcuchy wartości (*key products value chain*), będą zobowiązane do raportowania: a) całkowitej masy materiałów wykorzystanych w okresie sprawozdawczym; b) masy oraz udziału procentowego materiałów (łącznie z opakowaniami) pochodzących ze źródeł odnawialnych; c) masy oraz udziału procentowego materiałów (łącznie z opakowaniami) pochodzących ze źródeł wtórnych (np. z recyklingu).

• E5-5 – Generowanie zasobów (*Resource outflow*)

Przedsiębiorstwo będzie również zobowiązane do określenia: a) stopnia, w jakim generowane przez nie produkty odpowiadają zasadom cyrkularności oraz b) ilości wytworzonych odpadów (podając m.in. masę wytworzonych odpadów w okresie sprawozdawczym, masę odpadów przeznaczonych do recyklingu lub innych form odzysku, masę odpadów nienadających się do recyklingu).

• E5-6 – Wymiar finansowy wpływu oraz zagrożeń i szans odnoszących się do wykorzystywania zasobów i GOZ

W ostatnim kroku przedsiębiorstwo przedstawia podejście do szans i zagrożeń związanych z wykorzystywaniem zasobów i GOZ oraz ich potencjalne skutki finansowe dla przedsiębiorstwa.

ESRS S1: ZATRUDNIENIE

• S1-1 – Polityki dotyczące pracowników

Przedsiębiorstwo opisuje swoją politykę dotyczącą zatrudnienia. Oczekiwane jest oświadczenie zgodności z zasadami Wytycznych ONZ dot. biznesu i praw człowieka oraz Wytycznymi OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, a także Deklaracji Międzynarodowej Organizacji Pracy dotyczącej podstawowych praw pracowników. Istotnymi aspektami raportowania są: 1) polityka zapobiegania wypadkom przy pracy; 2) polityka przeciwdziałania dyskryminacji (ze względu na pochodzenie, kolor skóry, płeć, orientację seksualną, niepełnosprawność, wiek, religię, poglądy polityczne oraz wszelkie inne formy dyskryminacji objęte regulacjami UE i prawem krajowym).

• S1-2 – Procesy angażowania pracowników

Przedsiębiorstwo ujawnia procesy angażowania pracowników w kwestie związane z oddziaływaniem zmian realizowanych w firmie na pracowników (np. w związku z ograniczaniem emisji CO₂ i przechodzeniem na bardziej ekologiczne i neutralne dla klimatu działania). Firma informuje również w jaki sposób perspektywy pracowników (w tym osób, które mogą być szczególnie narażone na skutki zmian) są uwzględniane w procesach decyzyjnych firmy.

- **S1-3 – Procesy mające na celu przeciwdziałanie negatywnym wpływom firmy na pracowników i formy dialogu z pracownikami**

Przedsiębiorstwo opisuje procesy, które mają łagodzić negatywne konsekwencje zmian zachodzących w firmie dla pracowników. Wskazuje również formy zgłaszania przez pracowników problemów dotyczących spraw pracowniczych (np. związki zawodowe, rady pracownicze). Firma ujawnia: a) czy posiada polityki dotyczące ochrony osób zgłaszających problemy przed działaniami odwetowymi; b) czy traktuje skargi w sposób poufny i z poszanowaniem prawa do prywatności i ochrony danych; c) czy pozwala pracownikom na anonimowe składanie skarg (np. poprzez reprezentację przez stronę trzecią). Spełniając wymogi informacyjne tego standardu przedsiębiorstwo może kierować się treścią Wytycznych ONZ dot. biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dot. należytej staranności w zakresie odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej, które są skoncentrowane na mechanizmach naprawczych i skargach.

- **S1-4 – Działania w zakresie zarządzania istotnymi zagrożeniami i szansami związanymi z pracownikami**

Informacje prezentowane w ramach S1-4 obejmują procesy zarządzania ryzykiem dla przedsiębiorstwa wynikającym z obszaru pracowniczego, także związanych z nim szans.

- **S1-5 – Cele dotyczące istotnych zagrożeń i szans związanych z pracownikami**

Przedsiębiorstwo wskazuje również cele (krótko-, średnio- lub długoterminowe) związane z minimalizowaniem zagrożeń i wykorzystywaniem szans w obszarze pracowniczym, w odniesieniu do wyników przedsiębiorstwa.

- **S1-6 – Charakterystyka pracowników przedsiębiorstwa**

Przedsiębiorstwo opisuje kluczowe cechy swoich pracowników, w tym m.in.: całkowitą ich liczbę oraz w podziale na płeć i kraj (dla krajów, w których jednostka zatrudnia co najmniej 50 pracowników); liczbę osób lub pracowników wg ekwiwalentów pełnego czasu pracy zatrudnionych na stałe oraz podział ze względu na płeć i region (region może odnosić się do kraju lub innych lokalizacji geograficznych, takich jak miasto lub region świata); liczbę pracowników tymczasowych z podziałem na płeć i region; liczbę pracowników pracujących w pełnym albo niepełnym wymiarze czasu pracy z podziałem wg płci i regionu; łączną liczbę i wskaźnik rotacji pracowników w okresie sprawozdawczym w przeliczeniu na osoby.

- **S1-7 – Charakterystyka pracowników zewnętrznych**

Przedsiębiorstwo podaje całkowitą liczbę pracowników zewnętrznych - tj. osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz pracowników agencyjnych, wraz z podstawowymi charakterystykami tej grupy pracowników.

- **S1-8 – Układy zbiorowe i dialog społeczny**

Przedsiębiorstwo ujawnia informacje na temat zakresu, w jakim układy zbiorowe pracy określają lub wpływają na warunki pracy i zatrudnienia pracowników (w tym procent ogółu pracowników objętych układami zbiorowymi pracy) oraz w jakim stopniu jego pracownicy są objęci dialogiem społecznym w Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) na szczeblu zakładowym i europejskim (odsetek pracowników zatrudnionych w zakładach, w których pracownicy są reprezentowani przez przedstawicieli pracowników na poziomie zakładu).

- **S1-9 – Wskaźniki różnorodności**

Przedsiębiorstwo ujawnia strukturę zatrudnienia wg płci na najwyższym szczeblu kierowniczym oraz strukturę wszystkich pracowników wg wieku (grupy wiekowe poniżej 30 lat, 30-50 lat i ponad 50 lat).

- **S1-10 – Odpowiednie płace**

Przedsiębiorstwo ujawnia, czy wszyscy jego pracownicy otrzymują odpowiednie wynagrodzenie, zgodne z wartościami referencyjnymi (np. płaca minimalna na szczeblu krajowym).

- **S1-11 – Ochrona socjalna**

Przedsiębiorstwo ujawnia, czy jego pracownicy są objęci ochroną socjalną na wypadek utraty dochodów z powodu poważnych wydarzeń życiowych (tj. choroba, bezrobocie, wypadek przy pracy i nabyta w jego wyniku niepełnosprawność, urlop macierzyński, emerytura).

- **S1-12 – Osoby niepełnosprawne**

Przedsiębiorstwo podaje odsetek osób niepełnosprawnych wśród swoich pracowników.

- **S1-13 – Wskaźniki szkolenia i rozwoju umiejętności zatrudnionych**

Przedsiębiorstwo informuje o zakresie, w jakim zapewnia swoim pracownikom szkolenia i rozwój umiejętności. Dane (odsetek pracowników szkolonych i średnia liczba szkoleń na pracownika) prezentowane są w podziale na kategorie pracowników (np. podział wg szczebli na kierownictwo wyższego szczebla, kierownictwo średniego szczebla lub funkcji np. pracownicy

techniczni, administracyjni, produkcyjni) oraz płęć. Przedsiębiorstwo ujawnia też informacje o przeprowadzanych regularnych ocenach pracy (opartych na kryteriach znanych pracownikowi i jego przełożonemu, podejmowanych za wiedzą pracownika przynajmniej raz w roku), które może dokonywać bezpośredni przełożony pracownika, jego współpracownicy lub szersze grono pracowników.

- **S1-14 – Wskaźniki BHP**

Przedsiębiorstwo ujawnia informacje o zakresie, w jakim jego pracownicy są objęci systemem zarządzania bezpieczeństwem i higieną pracy oraz o liczbie incydentów związanych z obrażeniami ciała, złym stanem zdrowia i ofiarami śmiertelnymi wśród pracowników.

- **S1-15 – Wskaźniki równowagi między życiem zawodowym a prywatnym**

Przedsiębiorstwo podaje w jakim zakresie pracownicy są uprawnieni do urlopu rodzinnego (urlop macierzyński, urlop ojcowski, urlop wychowawczy i urlop opiekuńczy) i jak go wykorzystują w podziale wg płci.

- **S1-16 – Wskaźniki wynagrodzeń (luka płacowa i całkowite wynagrodzenie)**

Przedsiębiorstwo ujawnia procentową różnicę w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn (zdefiniowaną jako różnicę między średnimi godzinowymi zarobkami brutto mężczyzn i kobiet, wyrażoną jako odsetek średniego wynagrodzenia mężczyzn) oraz stosunek całkowitego rocznego wynagrodzenia najlepiej opłacanej osoby w przedsiębiorstwie do mediany całkowitego rocznego wynagrodzenia wszystkich pracowników (z wyłączeniem tej najlepiej opłacanej osoby). Firma może ujawnić zestawienie różnic w wynagrodzeniu kobiet i mężczyzn wg kategorii pracowników lub kraju bądź segmentu działalności.

- **S1-17 – Incydenty, skargi oraz poważne naruszenia i incydenty związane z prawami człowieka**

Przedsiębiorstwo ujawnia liczbę incydentów i skarg związanych z pracą oraz poważnych naruszeń praw człowieka (np. praca przymusowa, handel ludźmi lub praca dzieci) i incydentów wśród swoich pracowników oraz wszelkie powiązane grzywny, kary i odszkodowania lub sankcje otrzymane w okresie sprawozdawczym. Ujawnienie obejmuje, z zastrzeżeniem przepisów dotyczących poufności, związane z pracą przypadki: dyskryminacji ze względu na płęć, pochodzenie rasowe lub etniczne, narodowość, religię lub światopogląd, niepełnosprawność, wiek, orientację seksualną lub inne formy dyskryminacji (w tym przypadki nękania oraz molestowania).

ESRS S2: PRACOWNICY W ŁAŃCUCHU WARTOŚCI

- **S2-1 – Polityki wobec pracowników łańcucha wartości**

Przedsiębiorstwo opisuje politykę w zakresie zarządzania istotnym wpływem firmy na pracowników łańcucha wartości, a także istotnych zagrożeń i szans dla przedsiębiorstwa wynikających z kwestii pracowniczych w łańcuchu wartości. Firma opisuje swoje zobowiązania do przestrzegania praw człowieka w całym łańcuchu wartości. Przedsiębiorstwo wskazuje również, czy posiada kodeks postępowania wobec dostawców. Polityka przedsiębiorstwa może przybrać formę samodzielnej polityki dotyczącej pracowników łańcucha wartości lub może być zawarta w szerszym dokumencie, takim jak kodeks etyki lub ogólna polityka zrównoważonego rozwoju. Przedsiębiorstwo ujawnia, czy i w jaki sposób jego polityka w odniesieniu do pracowników w łańcuchu wartości jest zgodna z uznanymi międzynarodowymi standardami (m.in. Wytyczne ONZ dot. biznesu i praw człowieka oraz Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych).

- **S2-2 - Procesy angażowania pracowników łańcucha wartości**

Przedsiębiorstwo ujawnia procesy angażowania pracowników łańcucha wartości w kwestie związane z oddziaływaniem zmian realizowanych w firmie na pracowników łańcucha wartości (np. w związku z ograniczaniem emisji CO₂ i przechodzeniem na bardziej ekologiczne i neutralne dla klimatu działania). Firma informuje również w jaki sposób perspektywa pracowników łańcucha wartości (w tym osób, które mogą być szczególnie narażone na skutki zmian) są uwzględniane w procesach decyzyjnych firmy.

- **S2-3 - Procesy mające na celu przeciwdziałanie negatywnym wpływom firmy na pracowników łańcucha wartości i formy dialogu z pracownikami**

Przedsiębiorstwo opisuje procesy, które mają łagodzić negatywne konsekwencje zmian zachodzących w firmie dla pracowników łańcucha wartości. Wskazuje również formy zgłaszania przez pracowników problemów dotyczących spraw pracowniczych. Firma ujawnia, czy posiada polityki dotyczące ochrony osób zgłaszających problemy przed działaniami odwetowymi czy traktuje skargi w sposób poufny i z poszanowaniem prawa do prywatności oraz ochrony danych, a także czy pozwala pracownikom na anonimowe korzystanie z nich (np. poprzez reprezentację przez stronę trzecią). Spełniając wymogi informacyjne tego standardu przedsiębiorstwo może kierować się treścią Wytycznych ONZ dot. biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dot. należytej staranności w zakresie odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej skoncentrowanych w sprawie mechanizmów naprawczych i skarg.

- **S2-4 - Działania w zakresie zarządzania istotnymi zagrożeniami i szansami związanymi z pracownikami w łańcuchu wartości**

Przedsiębiorstwo ujawnia swoje podejście do zarządzania ryzykiem związanym z kwestiami pracowniczymi w łańcuchu wartości, ze wskazaniem działań, które mają na celu poprawę warunków ich pracy (np. poprzez egzekwowanie od kontrahentów wymagań umownych, zapewnianie szkoleń czy prowadzenie inicjatyw mających na celu odpowiedzialną rekrutację lub zapewnienie pracownikom godnej płacy), jak również podaje sposoby zarządzania ryzykiem dla przedsiębiorstwa wynikającym z kwestii pracowniczych w łańcuchu wartości.

- **S2-5 - Cele związane z istotnymi zagrożeniami i szansami związanymi z pracownikami w łańcuchu wartości**

Podmiot wskazuje również cele (krótko-, średnio- lub długoterminowe) związane z minimalizowaniem zagrożeń i wykorzystywaniem szans związanych z obszarem pracowniczym w łańcuchu wartości, w odniesieniu do wyników przedsiębiorstwa.

ESRS S3: LOKALNE SPOŁECZNOŚCI I ZAANGAŻOWANIE SPOŁECZNE

- **S3-1 - Polityki dotyczące otoczenia społecznego firmy**

Przedsiębiorstwo przedstawia polityki dotyczące otoczenia społecznego firmy, zarządzania istotnymi wpływami na społeczności, a także związane z nimi istotne zagrożenia i szanse; określa, czy obejmują konkretne grupy czy wszystkie społeczności, na które firma oddziałuje; opisuje zobowiązania w zakresie praw człowieka zgodnie z zasadami UN Global Compact oraz Wytycznymi OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (szczególnie w zakresie poszanowania praw ludności tubylczej).

- **S3-2 - Procesy angażowania otoczenia społecznego**

Przedsiębiorstwo informuje o procesach angażowania otoczenia społecznego; ujawnia czy rozmawia z zainteresowanymi społecznościami lub ich przedstawicielami na temat istotnych rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych lub negatywnych skutków prowadzenia działalności oraz w jaki sposób uwzględnia perspektywę społeczności w procesach decyzyjnych firmy. W przypadku, gdy oddziaływanie dotyczy ludów tubylczych, przedsiębiorstwo opisuje sposób zapewnienia poszanowania ich własności kulturowej, intelektualnej, religijnej i duchowej. Wyjaśnienia, w jaki sposób przedsięwzięcie uwzględnia i zapewnia poszanowanie szczególnego prawa społeczności tubylczych do swobodnej, uprzedniej i świadomej zgody, mogą zawierać informacje o procesach konsultacji z ludnością tubylczą.

- **S3-3 - Cele związane z zarządzaniem istotnymi negatywnymi wpływami oraz kanały, którymi interesariusze mogą zgłaszać swoje obawy**

Przedsiębiorstwo ujawnia cele związane z zarządzaniem negatywnymi wpływami oraz kanały, którymi interesariusze mogą zgłaszać swoje obawy lub potrzeby bezpośrednio przedsiębiorstwu i uzyskać odpowiedź na nie, przedstawia swoją ocenę znajomości procesów przez społeczeństwo. Jeżeli przedsiębiorstwo nie może ujawnić powyższych wymaganych informacji, ponieważ nie przyjęło kanału zgłaszania problemów lub nie wspiera dostępności mechanizmów przez swoje relacje biznesowe, ujawnia ten fakt.

- **S3-4 - Podejmowanie działań w związku z istotnymi wpływami na otoczenie społeczne**

Przedsiębiorstwo informuje o podejmowaniu działań w związku z istotnymi wpływami na otoczenie społeczne, o sposobach łagodzenia istotnych zagrożeń oraz podejściu do wykorzystywania istotnych szans związanych z dotkniętymi społecznościami. Przedsiębiorstwo ujawnia negatywne skutki związane z nabywaniem gruntów, planowaniem i budową, wydobywaniem lub produkcją surowców, wykorzystaniem zasobów naturalnych oraz wpływem na środowisko; podaje, czy zgłoszono poważne problemy i incydenty dotyczące praw człowieka związane ze społecznościami.

Oddziaływania na społeczności mogą wynikać z kwestii środowiskowych, które przedsiębiorstwo ujawnia w ramach ESRS E1-E5: a) inwestowanie w projekty z zakresu energii odnawialnej może mieć wpływ na ziemię, terytoria i zasoby naturalne ludności rdzennej, konieczne są konsultacje ze społecznością w celu uzyskania świadomej zgody; b) przedsięwzięcie może z uwagi na zanieczyszczenie powodować problemy zdrowotne społeczności; c) przedsiębiorstwo może negatywnie wpływać na dostęp społeczności do czystej wody pitnej poprzez brak zarządzania emisjami zanieczyszczeń; d) negatywny może być wpływ przedsięwzięcia na źródła utrzymania lokalnych rolników poprzez zanieczyszczenie gleby lub wprowadzenie gatunków inwazyjnych.

- **S3-5 - Podejście do ograniczania istotnych zagrożeń i wykorzystywania istotnych szans**

Przedsiębiorstwo przedstawia podejście do ograniczania istotnych zagrożeń i wykorzystywania istotnych szans związanych ze społecznościami, na które oddziałuje jego działalność. Należy ujawnić, do czego dany cel zmierza (tj. istotne oddziaływanie

lub zagrożenia i szanse). Gdy brak jest wymiernego celu, przedsiębiorstwo może określić punkt odniesienia, w stosunku do którego pokaże postępy.

ESRS S4: KONSUMENTY I UŻYTKOWNICY KOŃCOWI

- **S4-1 – Polityki dotyczące konsumentów i użytkowników końcowych**

Przedsiębiorstwo przedstawia polityki dotyczące identyfikacji, oceny i zarządzania istotnym wpływem jego produktów na konsumentów i użytkowników końcowych oraz polityki obejmujące istotne ryzyka lub możliwości związane z konsumentami; polityki mogą mieć formę samodzielnego dokumentu lub być włączone np. do kodeksu etycznego lub ogólnej polityki zrównoważonego rozwoju.

- **S4-2 – Procesy współpracy z konsumentami i użytkownikami końcowymi w zakresie oddziaływań organizacji**

Przedsiębiorstwo opisuje procedury angażowania konsumentów i użytkowników końcowych w kwestie związane ze skutkami oddziaływania firmy na nich oraz jaka jest skuteczność tych kontaktów w poznaniu perspektyw ze strony konsumentów; aby zilustrować, w jaki sposób perspektywa konsumentów i/lub użytkowników końcowych wpłynęła na konkretne decyzje lub działania przedsiębiorstwa; przedsiębiorstwo może podać przykłady z bieżącego okresu sprawozdawczego.

- **S4-3 – Procesy naprawiania negatywnych skutków oraz komunikacja z konsumentami i użytkownikami końcowymi**

Przedsiębiorstwo ujawnia procesy zaradzenia negatywnym skutkom działalności dla konsumentów oraz kanały, którymi konsumenci i użytkownicy końcowi mogą zgłaszać swoje obawy i potrzeby bezpośrednio przedsiębiorstwu. Przy ujawnieniu informacji przedsiębiorstwo może kierować się treścią Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych koncentrujących się na mechanizmach naprawczych i skargowych; przedsiębiorstwo może przedstawić dane dotyczące skuteczności kanałów w postaci badania konsumentów lub użytkowników końcowych, którzy korzystali z takich kanałów oraz ich poziom zadowolenia z procesu i wyników.

- **S4-4 – Podejmowanie działań w związku z istotnymi wpływami na konsumentów i użytkowników końcowych oraz skuteczność tych działań**

Przedsiębiorstwo opisuje podejście do zapobiegania, łagodzenia i naprawiania negatywnych istotnych skutków dla konsumentów, skuteczność tych działań (np. potwierdzona audytem) oraz jak przeciwdziała istotnym ryzykom i wykorzystuje szanse związane z konsumentami; działania mogą być różne w zależności od tego, czy istotny wpływ jest bezpośrednio związany z własną działalnością przedsiębiorstwa, czy produktami lub usługami poprzez relacje biznesowe i są poza bezpośrednią kontrolą przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo może ujawnić wszelkie inicjatywy których głównym celem jest wywarcie pozytywnego wpływu na konsumentów lub użytkowników końcowych (w tym zapewnienie zdrowego życia i promowanie dobrego samopoczucia dla wszystkich w każdym wieku – potwierdzone odpowiednimi wskaźnikami np. x liczba konsumentów otrzymała informacje o zdrowych nawykach żywieniowych, x liczba konsumentów zmieniła swoje nawyki żywieniowe i poprawiła ogólny stan zdrowia).

Przy ujawnieniu istotnych zagrożeń przedsiębiorstwo może uwzględnić: a) ryzyko utraty reputacji lub ryzyko prawne w przypadku, gdy źle zaprojektowane lub wadliwe produkty powodują obrażenia lub śmierć; b) ryzyko utraty ciągłości działalności, jeżeli kryzys gospodarczy spowoduje, że konsumenci nie będą mogli sobie pozwolić na niektóre produkty lub usługi; c) szanse biznesowe związane ze zróżnicowaniem rynku i większą atrakcyjnością dla klientów dzięki oferowaniu bezpiecznych produktów lub usług z poszanowaniem prywatności; d) budowę bazy przyszłych lojalnych konsumentów poprzez zapewnienie, że np. osoby ze społeczności LGBTQI są szanowane i uwzględniane w produktach lub usługach oferowanych przez przedsiębiorstwo.

- **S4-5 – Zarządzanie istotnymi negatywnymi wpływami, wspieranie pozytywnych wpływów oraz zarządzanie istotnymi zagrożeniami i szansami**

Przedsiębiorstwo ujawnia cele związane ze zmniejszeniem negatywnych wpływów, wspieraniem pozytywnych wpływów oraz zarządzaniem istotnymi zagrożeniami i szansami; przy czym należy ujawnić, do czego dany cel zmierza (np. przedsiębiorstwo może mieć za główny cel uczynienie swoich usług online dostępnymi dla osób z niepełnosprawnościami, przy czym celem długoterminowym jest dostosowanie 100% swoich usług online do 2025, a celem krótkoterminowym dodanie x liczby dostępnych funkcji każdego roku do 2025).

ESRS G1: PRAKTYKI BIZNESOWE

- **G1-1 – Zasady dotyczące kultury korporacyjnej i postępowania w biznesie**

Wymagają ujawniania informacji na temat polityk, praktyk i podejmowanych przez organy nadzorcze inicjatyw dotyczących rozwoju i promowania kultury korporacyjnej, etycznych działań i odpowiedzialności społecznej w biznesie. Przedsiębiorstwa

są zobligowane do wskazywania wykorzystywanych w firmie mechanizmów identyfikowania, zgłaszania i badania zachowań mogących budzić wątpliwość, wraz ze sposobami ochrony sygnalistów. Ma to pozwolić na ocenę zdolności zakładu do łagodzenia ryzyka i maksymalizacji pozytywnych skutków związanych z prowadzeniem działalności.

- **G1-2 – Zarządzanie relacjami z dostawcami**

Przedsiębiorstwo ujawnia informacje na temat swoich polityk i praktyk związanych z zarządzaniem relacjami z dostawcami, w tym m.in. w zakresie wyboru, oceny i monitorowania dostawców, a także zasad dotyczących prawa i etyki. Firmy muszą informować czy przy wyborze, a następnie w relacjach z dostawcami uwzględniają ryzyka związane z ciągłością łańcucha dostaw, kryteria społeczne i środowiskowe czy kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem; wymagane jest również wskazanie wdrożonych działań w kierunku wspierania wrażliwych dostawców oraz poprawy ich wyników społecznych i środowiskowych. Ma to pozwolić na ocenę czy wybór i relacje z dostawcami są uczciwe i zgodne z odpowiednimi standardami etycznymi i prawnymi.

- **G1-3 – Zapobieganie i wykrywanie korupcji lub przekupstwa**

Wymóg dotyczy zapobiegania i wykrywania korupcji lub przekupstwa. Wymaga on od przedsiębiorstw ujawniania informacji na temat swoich polityk, praktyk i procedur umożliwiających wykrywanie przypadków korupcji lub przekupstwa. Raportowaniu podlega również sposób reagowania na zgłoszenia o takich przypadkach, inicjatywę w kierunku zapobiegania korupcji lub przekupstwie oraz związane z tym szkolenia pracowników. Dzięki tym informacjom można ocenić, czy przedsiębiorstwo prowadzi działalność w sposób transparentny i bezstronny, bez korupcji lub przekupstwa oraz czy jest gotowe reagować w przypadku stwierdzenia nieetycznych lub niezgodnych z prawem działań.

- **G1-4 – Potwierdzone przypadki korupcji lub przekupstwa**

Przedsiębiorstwa zostały zobowiązane do przekazywania szczegółowych informacji o potwierdzonych przypadkach korupcji lub przekupstwa w okresie sprawozdawczym. Pozwala to na ocenę przejrzystości i odpowiedzialności w działaniach przedsiębiorstwa, co może być szczególnie przydatne w przypadku silnych powiązań biznesowych z instytucjami publicznymi. Potwierdzone przypadki korupcji lub przekupstwa mają negatywny wpływ na reputację i wizerunek firmy, dlatego powinno to dodatkowo zachęcać przedsiębiorstwa do prowadzenia działalności zgodnie z obowiązującymi przepisami i standardami etycznymi, czy chociaż podejmowaniu działań zapobiegających powtórzeniu się nieetycznych zachowań.

- **G1-5 – Wpływy polityczne i działalność lobbingsowa**

Wymóg dotyczy obowiązku publikowania dokładnych informacji na temat działań wynikających z politycznego zaangażowania i działalności lobbingsowej, w tym m.in. rodzaj, cel i wartość wydatków, czy darowizn na cele polityczne i działalność lobbingsową. Dodatkowo, konieczne jest podawanie informacji o powołaniu osób do organów zarządzających i nadzorczych, jeśli na przestrzeni ostatnich 2 lat zajmowali porównywalne stanowiska w administracji publicznej. Ma to pozwolić na ocenę, czy zaangażowanie polityczne i działalność lobbingsowa przedsiębiorstwa jest prowadzona w sposób zgodny z odpowiednimi standardami etycznymi i prawnymi.

- **G1-6 – Praktyki płatnicze**

Wymóg obejmuje ujawnianie informacji na temat praktyk płatniczych przedsiębiorstw, w tym m.in. praktyk dotyczących płatności i terminów płatności, ze szczególnym uwzględnieniem opóźnień w płatnościach na rzecz MŚP. Ma to pozwolić na ocenę praktyk płatniczych przedsiębiorstwa, jak też wzmacniać tworzenie stabilnego i uczciwego środowiska dla prowadzenia działalności gospodarczej.

