

Sprawozdanie Finansowe – nowe raportowanie pozabilansowe według wytycznych Dyrektywy CSRD. Studium przypadku na przykładzie wybranych przedsiębiorstw produkcyjnych

Marta Wiącek

Akademia Łomżyńska, Wydział Nauk Społecznych i Humanistycznych

e-mail: mwiacek@al.edu.pl

DOI: 10.24427/az-2025-0005

Streszczenie

Organizacje działające na terenie Unii Europejskiej na skutek najnowszych implementowanych wytycznych zawartych w tak zwanej Taksonomii Unii Europejskiej zostały zobowiązane do rozszerzenia informacji publikowanych w rocznym Sprawozdaniu Finansowym. Nowe przepisy narzuciły rozbudowanie części, w której raportowane są tak zwane dane pozabilansowe (nazywane także wymiennie niefinansowymi). Każda organizacja we własnym zakresie została tym samym zobowiązana do przeglądu i rewizji długoterminowych strategii biznesowej i inwestycyjnej oraz ewentualnej modyfikacji zawartych w nich celów.

Zgodnie z analizowanymi w artykule wymogami muszą one być tożsame z celami środowiskowymi sformułowanymi przez Unię Europejską. Oznacza to że organizacje mają w taki sposób prowadzić działalność i realizować strategię, aby poprzez podejmowanie określonych zadań inwestycyjnych długofalowo wspierać i wpływać pozytywnie na działania proekologiczne w Europie. Celem artykułu jest przedstawienie wyników badania wykonanego metodą studium przypadku w dwóch organizacjach produkcyjnych z różnych sektorów. Rezultatem przedsięwzięcia jest zbudowanie dwóch porównywalnych list kluczowych wskaźników zalecanych do badania i raportowania zgodnie z wymogami Taksonomii Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe

Sprawozdanie Finansowe, ESG, Dyrektywa CSRD, raportowanie wskaźników wpływu

Wstęp

Celem artykułu jest przedstawienie wyników badania wykonanego metodą studium przypadku w dwóch organizacjach produkcyjnych z różnych sektorów. Wynikiem ma być sformułowanie listy proponowanych kluczowych wskaźników, które wytypowane organizacje produkcyjne powinny analizować w ramach swojej strategii rozwoju i raportować w celu wypełnienia obowiązku rozszerzonego raportowania niefinansowego wynikającego z Dyrektywy CSRD. W badaniu zastosowano pogłębioną analizę sytuacji strategicznej i Sprawozdań Finansowych.

1. Taksonomia Unii Europejskiej oraz wytyczne do raportowania pozabilansowego CSRD. Analiza teoriopoznawcza

Ogólne zasady funkcjonowania Unii Europejskiej określają dokumenty nazywane Traktatami, które spełniają podobną rolę jak konstytucje dla Państw. W traktacie, na mocy, którego działa Unia Europejska określone zostało na podstawie jakich procedur i w jakich obszarach Unia Europejska może działać oraz podejmować decyzje, a także jaki będą one miały wpływ na przykład na przedsiębiorców [Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej]. Unia Europejska może z wykorzystaniem tego podstawowego dokumentu lub za pomocą innych (dyrektywy, rozporządzenia) wpływać na zróżnicowane obszary działalności państw na przykład na ochronę środowiska albo regulacje na rynkach wewnętrznych. W 2020 roku wydane zostało rozporządzenie potocznie nazywane Taksonomią Unii Europejskiej. Ten akt prawny, a dokładnie rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020, został stworzony w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020]. Przepisy te mają na celu zwiększenie globalnego poziomu ochrony środowiska. W celu podjęcia konkretnych działań przez przedsiębiorstwa zapisy zawarte w Taksonomii mają wymusić, by przedsiębiorstwa różnego typu (w tym także finansowe jak banki, ubezpieczyciele itp.) dążyły i współdziałały w zakresie przekierowania kapitału o charakterze inwestycyjnym (budżetów inwestycyjnych tak zwanych „capexów”) na działania, które mają charakter proekologiczny. Banki zostały zobligowane do zastosowania preferencyjnych zasad w przypadku gdy organizacja zamierza finansować działania na przykład z kredytu. Oznacza to w praktyce preferencyjne koszty takiego finansowania, czyli obniżone prowizje, odsetki lub ich brak. Reasumując Taksonomia rozumiana jako przepisy ma za zadanie skłonić przedsiębiorstwa do przeglądu, oceny i ewentualnej

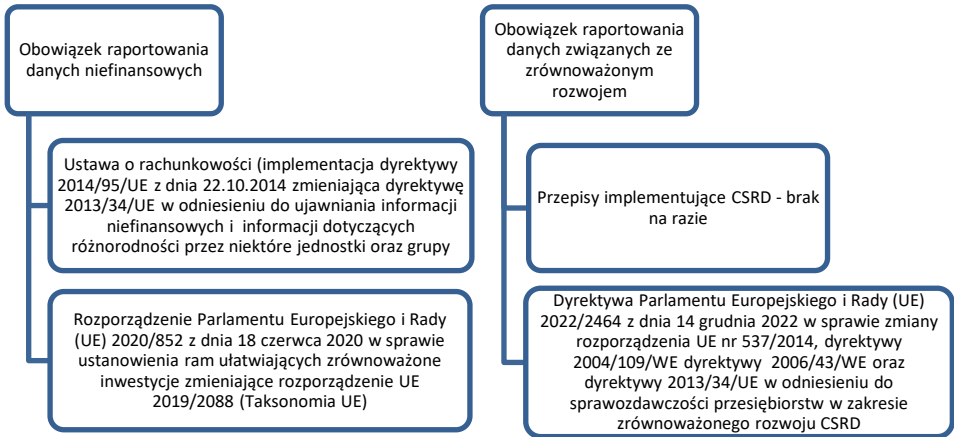
rewizji swoich strategicznych działań krótko i długoterminowych w zakresie tego, czy są one przyjazne dla środowiska. Każde działanie powinno łącznie spełniać następujące warunki:

- wnosi istotny wkład w realizację co najmniej jednego z sześciu celów środowiskowych;
- nie wyrządza poważnych szkód dla żadnego z celów środowiskowych;
- jest prowadzone zgodnie z minimalnymi gwarancjami;
- spełnia techniczne kryteria kwalifikacji [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1056, Art. 3].

Cele środowiskowe do osiągnięcia przez wszystkie organizacje działające w państwach Unii Europejskiej zostały wskazane w Taksonomii. Są to:

- łagodzenie zmian klimatu;
- adaptacja do zmian klimatu;
- zrównoważone wykorzystywanie i ochrona zasobów wodnych i morskich;
- przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym;
- zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrola;
- ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1056, Art. 9].

Oznacza to, że aktywa inwestycyjne organizacji powinny być alokowane do realizowania długoterminowo wyżej opisanych celów prośrodowiskowych oraz takich, które mają istotne pozytywne skutki dla środowiska. Z Taksonomii wynikają podstawowe obowiązki, zarówno formalne jak i praktyczne, dla poszczególnych organizacji. Zostały one podzielone na dwie grupy to jest dla podmiotów z branży finansowej oraz pozostałych przedsiębiorców. Produkty finansowe mają promować i służyć finansowaniu działalności gospodarczej, która pozytywnie wpływa na realizację celów środowiskowych. Pozostałym przedsiębiorcom został narzucony obowiązek publikowania nowych informacji o charakterze niefinansowym wraz z rocznym Sprawozdaniem Finansowym. Do momentu wprowadzenia nowych obowiązków informacje niefinansowe wymagane do przygotowania wraz ze Sprawozdaniem Finansowym były zgodne z zapisami Ustawy o rachunkowości. Informacje niefinansowe były publikowane w informacji dodatkowej do Sprawozdania Finansowego oraz w Sprawozdaniu z działalności Zarządu [Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994]. Organizacja powinna opisywać we wspomnianych dokumentach „istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby Sprawozdanie Finansowe rzetelnie i jasno przedstawiało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy” [Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994]. Obecne obowiązki w zakresie raportowania niefinansowego przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Obowiązki organizacji w zakresie raportowania niefinansowego

Źródło: opracowanie własne.

Wdrożenie raportowania według nowych, rozszerzonych obowiązków zostało rozciągnięte w czasie oraz podzielone w oparciu o kryterium wielkości organizacji wynikające z Ustawy o rachunkowości. Harmonogram czasowy wdrożenia rozszerzonego obowiązku raportowania niefinansowego przedstawiono w tabeli 1.

Tab. 1. Harmonogram czasowy wdrożenia rozszerzonego obowiązku raportowania niefinansowego

raport za rok 2024 (publikowany w 2025)	spółki które obecnie sporządzają raporty niefinansowe duże przedsiębiorstwa oraz jednostki zaufania publicznego (np. banki) mające ponad 500 pracowników oraz spełniające jedno z 2 kryteriów: suma bilansowa powyżej 20 mln EURO, roczne przychody powyżej 40 mln EURO
raport za rok 2025 (publikowany w 2026)	wszystkie duże spółki spełniające 2 z 3 kryteriów: powyżej 250 pracowników, suma bilansowa powyżej 350 tys. EURO, roczne przychody pow. 700 tys. EURO
raport za rok 2026 (publikowany w 2027)	małe i średnie spółki notowane na rynku regulowanym spełniające 2 z 3 kryteriów: powyżej 10 pracowników, suma bilansowa powyżej 350 tys. EURO, roczne przychody powyżej 700 tys. EURO
raport za rok 2027 (publikowany w 2028)	wybrane spółki z siedzibą poza UE realizujące na terenie UE przychody roczne pow. 150 mln EURO i posiadające na terenie UE jednostkę zależną lub oddział

Źródło: opracowanie własne.

Organizacje zobligowane do raportowania nowych, rozszerzonych informacji niefinansowych będą musiały sporządzić odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych poza sprawozdaniem z działalności. Sam standard (Taksonomia) dzieli zakres raportowanych treści na trzy podstawowe kategorie:

- obszar zarządczy,
- obszar środowiskowy,
- obszar społeczny i pracowniczy.

W ramach każdego z nich wyróżnione zostały składowe tematyczne, które zostały przedstawione na poniższym rysunku 2.

Obszar środowiskowy	Obszar społeczny i pracowniczy	Obszar zarządczy
<ul style="list-style-type: none"> • efektywność energetyczna i zarządzanie energią • emisje gazów cieplarnianych • zagrożenia związane ze zmianami klimatu • gospodarka wodna • gospodarka odpadami i gospodarka o obiegu zamkniętym • utrata różnorodności biologicznej • zarządzanie zanieczyszczeniami • system zarządzania środowiskowego • zrównoważone budownictwo 	<ul style="list-style-type: none"> • zdrowie i bezpieczeństwo • prawa człowieka • kapitał ludzki i zarządzanie nim • różnorodność, równość i dostępność • zdrowie i dobre samopoczucie • edukacja • zarządzanie łańcuchem dostaw • uczciwe warunki pracy • zaangażowanie interesariuszy • zaangażowanie społeczności i dostępność usług • wpływ produktu lub usługi na klientów • marketing i komunikacja 	<ul style="list-style-type: none"> • zarząd i skład • różnorodność zarządu • wdrożone polityki • wynagrodzenie kadry kierowniczej • prawa akcjonariuszy • praktyki podatkowe i księgowość • etyka/przeciwdziałanie korupcji • lobbing • bezpieczeństwo i cyberbezpieczeństwo • nadzór ESG na poziomie zarządu • certyfikaty

Rys. 2. Obszary raportowania wraz z tematyką

Źródło: opracowanie własne.

Zatem sprawozdania te powinny, w stopniu niezbędnym do zrozumienia rozwoju, wyników, sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności, dotyczyć co najmniej wskazanych na rysunku numer 2 zagadnień. W tym powinny zawierać:

- krótki opis modelu biznesowego jednostki;
- opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do tych zagadnień, w tym do stosowanych procedur należytej staranności;
- wynik tych polityk;
- główne ryzyka związane z tymi zagadnieniami, powiązane z operacjami jednostki, w tym – w stosownych przypadkach i na zasadzie proporcjonalności;
- jej stosunkami gospodarczymi, produktami lub usługami, które mogą wywierać niekorzystny wpływ w tych dziedzinach, oraz sposób zarządzania tymi ryzykami przez jednostkę;
- niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z daną działalnością.

Organizacje są zobligowane do dokonania rozszerzonej analizy tych obszarów, a więc opisy ich, dotyczyć powinny między innymi:

- zagadnień środowiskowych – szczegółowe informacje na temat obecnego i przewidywanego wpływu działalności jednostki na środowisko oraz w stosownych przypadkach, na zdrowie i bezpieczeństwo, wykorzystywanie energii odnawialnej lub nieodnawialnej, emisję gazów cieplarnianych, zużycie wody i zanieczyszczenie powietrza;

- spraw społecznych i pracowniczych – informacje przedstawione w sprawozdaniu mogą dotyczyć działań podejmowanych w celu zapewnienia równouprawnienia płci, wdrożenia podstawowych konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy, warunków pracy, dialogu społecznego, poszanowania prawa pracowników do informacji i do wyrażania opinii, poszanowania praw związków zawodowych, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz dialogu ze społecznościami lokalnymi lub działań podejmowanych w celu zapewnienia ochrony i rozwoju tych społeczności, a także relacji z konsumentami i odpowiedzialnego prowadzenia marketingu i promocji;
- praw człowieka – oświadczenie powinno zawierać informacje dotyczące polityk stosowanych w zakresie poszanowania praw człowieka i przeciwdziałaniu dyskryminacji;
- przeciwdziałania korupcji i łapownictwu – oświadczenie może zawierać informacje na temat stosowanych instrumentów przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym np. kodeksów etyki.

Należy mieć świadomość niedoskonałości tych ogólnych standardów i wytycznych narzuconych do raportowania chociażby ze względu na brak uwzględnienia w nich specyfiki branży i sektora oraz specyfiki kraju, w którym prowadzona jest działalność organizacji. Przykładowo, „bezpieczeństwo produktów i usług” z punktu widzenia producenta żywności będzie czymś całkowicie odmiennym od tego, co pod tym samym hasłem będzie rozumiane przez branżę telekomunikacyjną (np. kwestia pól elektromagnetycznych i ich oddziaływanie na organizmy żywe, w tym na ludzi) czy bankową (tu będzie wiązało się z konstrukcją usług finansowych i np. z zapisami umów, które mogą być niebezpieczne z punktu widzenia klienta, ale też z bezpieczeństwem samej bankowości i zabezpieczenia środków klienta przed dostępem osób trzecich do rachunku). Jeszcze czym innym będzie bezpieczeństwo produktów i usług dla branży chemicznej czy transportowej. Różne będzie więc znaczenie poszczególnych kategorii obszarów i typów oddziaływania, choćby z punktu widzenia ryzyka społecznego lub środowiskowego. Dobrymi przykładami może być tu aspekt bezpieczeństwa i higieny pracy (BHP) czy ochrony danych osobowych. BHP będzie miało kluczowe znaczenie dla branży wydobywczej czy budowlanej, a istotnie mniejsze dla przedsiębiorstw, których operacje ograniczają się do pracy biurowej. Analogicznie, ochrona danych osobowych klientów będzie miała krytyczne znaczenie dla banków, ubezpieczycieli, branży medycznej czy operatorów telekomunikacyjnych, a niewielkie dla wielu przedsiębiorstw przemysłowych. Przykłady takie można by mnożyć. Kolejną kwestią, która wymaga podkreślenia, jest specyfika krajowa. W międzynarodowych wytycznych można znaleźć wskaźniki, które niekoniecznie są istotne z punktu widzenia polskich realiów. Ponadto należy też brać pod

uwagę, że istotność poszczególnych problemów może zmieniać się w czasie [Rydzewska-Włodarczyk i Sobieraj, 2015]. Dlatego też rekomenduje się organizacjom, by analizując obszary i budując wskaźniki do oceny wpływu, analizowały zakres podawanych informacji właśnie pod kątem specyfiki branży, którą reprezentują. Pomocne może być w tym określenie kluczowych interesariuszy oraz obszarów odpowiedzialności.

2. Znaczenie mierników wpływu i ich doboru w celu stworzenia raportowania według nowego formatu

Raportowanie wskaźników w odniesieniu do postawionych celów do osiągnięcia powinno być zatem integralną częścią długofalowej strategii organizacji. Tylko realizacja takiego podejścia umożliwi realną ocenę wpływu prowadzonych działań. Użyteczny zestaw wskaźników do osiągnięcia powinien zatem spełniać cztery warunki:

- wskaźniki powinny dotyczyć zagadnień, które są ważne dla jednostki, to jest takich, które zostały określone w jej strategii lub bezpośrednio służą jej realizacji – liczba wskaźników nie powinna być zatem zbyt duża, a pomiar powinien koncentrować się na monitorowaniu kluczowych procesów;
- wskaźniki powinny być dostosowane do sytuacji oraz specyfiki sektora, w którym jednostka działa;
- wskaźniki powinny być porównywalne, zdefiniowane w sposób wykluczający;
- jakiegokolwiek dwuznaczności interpretacyjne, albo ewentualne modyfikacje w definicji wskaźnika raportowanego z okresu na okres wyraźnie wskazane;
- koszty gromadzenia danych nie powinny być wyższe niż korzyści ze stosowania wskaźników [Fundacja Standardów Raportowania, 2017].

W tym kontekście warto spozstrzegać dyrektywę i znowelizowaną ustawę o rachunkowości jako szansę na pozyskanie i monitoring ważnych, wcześniej nieujawnianych danych, pozwalających lepiej zarządzać poszczególnymi obszarami. Odpowiedni dobór mierników ma wywierać również presję na ciągłe doskonalenie organizacji, poprawę wyników finansowych oraz pozycji konkurencyjnej. Dane niefinansowe, co należy podkreślić wyraźnie, mogą być również postrzegane jako czynnik cenotwórczy przez inwestorów. Aby raportowanie niefinansowe uczynić bardziej przejrzystym dla szeroko rozumianych interesariuszy, organizacje są zobligowane do zachowania zasad rachunkowości, w tym w szczególności:

- istotności (materialności) – wszystkie polityki, procedury i zdarzenia wpływające znacząco na działalność i sytuację przedsiębiorstwa i jego wyniki

ekonomiczne, społeczne i środowiskowe, powinny być wskazane w sprawozdaniu niefinansowym i opisane z zachowaniem staranności i na tyle szczegółowo, by umożliwić czytelnikowi zrozumienie rzeczywistego obrazu oddziaływania spółki. Jeśli natomiast waga któregoś z aspektów jest nieznacząca, można go zaraportować w sposób uproszczony lub wręcz pominać w sprawozdaniu, jeżeli nie zniekształca to obrazu wyników spółki (z zaznaczeniem, że został pominięty lub opisany skrótowo ze względu na marginalne znaczenie dla raportującego podmiotu);

- porównywalności – wszelkie metody pomiaru i szacunków powinny być prowadzone wg jednolitych zasad i w tych samych jednostkach – wszelkie zmiany w tym zakresie, które następowałyby z okresu na okres, muszą zostać wyraźnie wskazane w sprawozdaniu;
- wiarygodności – informacje i procesy zastosowane przy sporządzaniu raportu należy zbierać, rejestrować i interpretować w sposób, który może podlegać weryfikacji i który pozwala ustalić ich jakość i istotność. Jeżeli sprawozdanie niefinansowe obejmuje inne podmioty niż te, które objęte są skonolidowanym Sprawozdaniem Finansowym, fakt ten powinien zostać co najmniej wskazany. Rekomenduje się jednak równoczesne wyjaśnienie, dlaczego niektóre podmioty nie zostały objęte sprawozdaniem niefinansowym;
- kompletności – przedstawione w sprawozdaniu zagadnienia i wyniki uznane za istotne powinny wystarczać do odzwierciedlenia istotnego charakteru ekonomicznego, społecznego i środowiskowego oddziaływania przedsiębiorstwa i umożliwić interesariuszom ocenę organizacji w raportowanym okresie.

Termin interesariusz oznacza w tym przypadku jednostki i grupy, które mają wpływ na działalność organizacji i jej wyniki i/lub na które organizacja wpływa poprzez swoje decyzje, działania i ich skutki. Przykładowi interesariusze organizacji to pracownicy, dostawcy, klienci, inwestorzy, mieszkańcy społeczności lokalnej, media, administracja publiczna, środowisko naturalne, uczelnie, instytuty badawcze i inne podmioty z szeroko rozumianego otoczenia organizacji. Zalecane jest w standardach raportowania prezentowanie listy interesariuszy przez organizację wraz z określeniem ich kluczowości dla prowadzonej działalności.

3. Metodyka badań

Aby zrealizować sformułowany cel analizy posłużono się metodą badawczą case study. Punktem wyjścia do sformułowania listy wskaźników była analiza studium przypadku wykonana na podstawie:

- analizy Sprawozdań Finansowych wraz z informacjami niefinansowymi za ostatnie zamknięte 3 lata obrotowe;
- analizy otoczenia interesariuszy organizacji;
- obecnej sytuacji biznesowej w sektorach, w których działają organizacje wytypowane do badania (chemia kosmetyczna i rozlewnicy napojów).

Wytypowane zostały w celach porównawczych dwie organizacje. Pierwsza z sektora producentów kosmetyków do pielęgnacji twarzy, ciała, włosów oraz tak zwanych kosmetyków kolorowych. Druga z sektora rozlewników napojów różnego typu do opakowań szklanych, aluminiowych oraz plastikowych. Wynikiem analizy było zbudowanie dwóch porównywalnych list kluczowych wskaźników zalecanych do badania i raportowania zgodnie z wymogami Taksonomii Unii Europejskiej.

4. Wyniki badań

Na podstawie przeprowadzonej analizy studium przypadku opisanych w metodologii organizacji zbudowane zostały listy wskaźników oraz przypisane zostały wagi istotności z punktu widzenia każdej organizacji i specyfiki jej działania. Wskaźniki podzielone zostały na:

- ważne dla danego sektora – zostały oznaczone literą „W”;
- średnio ważne dla danego sektora – zostały oznaczone literą „Ś”;
- wskaźniki o niskiej ważności dla danego sektora – zostały oznaczone literą „N”.

Wskaźniki zostały pogrupowane w tabelach tematycznych zbudowanych na podstawie wymogów zawartych w Taksonomii Unii Europejskiej. W tabeli zawarto ocenę istotności wskaźników w poszczególnych typach organizacji produkcyjnych z obszaru zarządczego. Analizie zgodnie z wytycznymi na początek podlegał opis modelu biznesowego oraz zdefiniowanie kluczowych strategicznych kierunków rozwoju. Oba wskaźniki bez względu na branżę produkcyjną mają istotną ważność. Ich poprawny i dokładny opis pozwala na zbudowanie oceny istotności wskaźników w pozostałych obszarach. Kolejnym kluczowym w obszarze zarządczym wskaźnikiem był ład zarządczy. W jego obrębie wyróżnione zostały wskaźniki dotyczące struktury zarządczej, certyfikatów wymaganych ze względu na specyfikę prowadzonej działalności, oraz system kontroli wewnętrznej. Wszystkie ze wskazanych w tabeli 1 wskaźników na podstawie analizy studium przypadku obu organizacji zostały ocenione w powiązaniu z prowadzonymi typami działalności produkcyjnej, jako ważne czyli mające tak zwany wysoki wpływ na realizację celów wskazanych w Taksonomii. W obszarze zarządzania ryzykiem społecznym i środowiskowym – wyróżnione zostały wskaźniki takie jak: podejście do zarządzania ryzykiem

w aspektach społecznych i środowiskowych oraz lista ryzyk w tych obszarach. Oba wskaźniki zostały zdefiniowane jako ważne. W obszarze zarządzania etyką badaniu istotności podlegało siedem wskaźników. Sześć z nich na podstawie analizy studium przypadku zostało określonych jako takie, które posiadają wagę wysokiej ważności. Do tej grupy zaliczone zostały:

- posiadanie kodeksu etyki;
- liczba audytów u dostawców i odbiorców;
- liczba dostawców, którzy zobowiązali się pisemnie do przestrzegania standardów etycznych organizacji;
- liczba skarg zgłoszonych w zakresie naruszeń etycznych, procentowy udział umów ze wszystkimi kontrahentami, które zawierają klauzulę dotyczącą etyki.

Jeden wskaźnik z tego zakresu został oceniony podczas analizy studium przypadku jako taki, który posiada niską ważność dla obu typów organizacji produkcyjnych. Jest to liczba szkoleń i osób w nich uczestniczących z zakresu etyki.

W kolejnej tabeli 3 zaprezentowane zostały wyniki analizy istotności obszarów i wskaźników do nich zakwalifikowanych w zakresie oddziaływania na środowisko. W tym obszarze zaobserwowane zostały najistotniejsze rozbieżności. Dotyczy to szczególnie analizy pod kątem możliwego wpływu na bioróżnorodność oraz emitowane odpady i ścieki. Organizacja produkcyjna z sektora przemysłu kosmetycznego otrzymała wagi istotności w zakresie czynników z tej grupy wpływających na bioróżnorodność niskiego wpływu negatywnego. Natomiast organizacja z sektora rozlewników napojów otrzymała wagę istotności świadczącą o wysokim ryzyku wpływu na otoczenie. Podobnie wagi różniły się w zakresie emisji odpadów i ścieków. Organizacja z sektora przemysłu kosmetycznego otrzymała przypisanie z dominacją średniego ryzyka wpływu, a organizacja z sektora rozlewników napojów z dominacją przypisania wysokiego potencjalnego ryzyka w zakresie wpływu na otoczenie. Oddziaływanie na środowisko poprzez wykorzystywane surowce i materiały, energię i paliwa oraz emisji do atmosfery zostało na podstawie analizy studium przypadku ocenione identycznie. Przypisana została waga wysokiej istotności.

W tabeli 3 przedstawione zostały obszary: pracowniczy i społeczny wraz z przypisanymi do nich wskaźnikami istotności w podziale na dwie analizowane w ramach metody badawczej studium przypadku organizacje. W obrębie analizowanej problematyki w obszarach:

- korzystanie z pomocy publicznej;
- poziom zatrudnienia i wynagrodzeń;
- relacje z pracownikami;
- bezpieczeństwo i higiena pracy;

- zarządzanie różnorodnością;
- prawa człowieka;
- praca dzieci i praca przymusowa;
- przeciwdziałanie korupcji;
- bezpieczeństwo produktów i konsumentów;
- oznakowanie produktów.

W obu badanych organizacjach ocenione w badaniu zostały tak samo. Zarówno w organizacji z sektora produkcji kosmetyków, jak i w organizacji zajmującej się produkcją artykułów spożywczych wszystkie otrzymały taki sam najwyższy poziom ważności. Obszary rozwoju i edukacji oraz szkoleń pracowników wraz z współdziałaniem w ramach społeczności lokalnych również zostały ocenione symetrycznie, podobnie z przypisaniem wagi istotności na poziomie średniego znaczenia i wpływu na działalność biznesową analizowanych organizacji oraz ich oddziaływania na otoczenie.

Tab. 2. Wskaźniki z obszaru zarządczego

Obszary i wskaźniki		Produkcja dóbr konsumpcyjnych	
		Artykuły spożywcze	Kosmetyki
G1	Opis modelu biznesowego i strategicznych kierunków rozwoju		
1.	Opis przyjętej strategii rozwoju z uwzględnieniem aspektów społecznych i środowiskowych	W	W
2.	Charakterystyka przyjętego modelu biznesowego włączając w to opis łańcucha dostaw ze szczególnym uwzględnieniem opisu oddziaływania społecznego i środowiskowego	W	W
G.2.	Ład zarządczy		
1.	Opis struktury zarządczej zawierający informację o tym czy i jak uwzględnione zostało podejście do zarządzania aspektami niefinansowymi (społecznymi, środowiskowymi), jak wygląda system zarządzania ryzykiem i audytu wewnętrznego	W	W
2.	Wykaz certyfikowanych systemów zarządzania (np. ISO 9001, ISO 14001, GMP, itd.)	W	W
3.	Opis systemu kontroli wewnętrznej ze wskazaniem monitorowania społecznych i środowiskowych aspektów działalności	W	W
G.3.	Zarządzanie ryzykiem społecznym i środowiskowym		
1.	Opis podejścia do zarządzania ryzykiem i uwzględniania w nim aspektów społecznych i środowiskowych	W	W
2.	Lista zidentyfikowanych ryzyk społecznych lub środowiskowych wraz z ich krótką charakterystyką	W	W
G.4.	Zarządzanie etyką		

1.	Wskazanie czy organizacja posiada formalny Kodeks Etyki lub równoważny dokument	W	W
2.	Liczba audytów etycznych zrealizowanych u dostawców, liczba audytów zakończonych identyfikacją nieprawidłowości	W	W
3.	Liczba audytów etycznych zrealizowanych w organizacji na żądanie jej odbiorców, liczba audytów zakończonych identyfikacją nieprawidłowości	W	W
4.	Liczba dostawców, którzy podpisali zobowiązanie do przestrzegania standardów etycznych organizacji	W	W
5.	Liczba zgłaszanych skarg potencjalnych naruszeń standardów etycznych (jeśli to możliwe w podziale na zgłoszenia pochodzące z wewnątrz/ z zewnątrz organizacji)	W	W
6.	Liczba przeprowadzonych szkoleń w obszarze etycznym, liczba osób w nich uczestniczących	N	N
7.	Odsetek (%) umów z kontrahentami, w których znalazła się klauzula odnosząca się do etyki (w ujęciu wartościowym)	W	W

Źródło: opracowanie własne.

Tab. 3. Wskaźniki z obszaru oddziaływania na środowisko

Obszary i wskaźniki		Produkcja dóbr konsumpcyjnych	
		Artykuły spożywcze	Kosmetyki
E.1.	Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: surowce i materiały		
1.	Rodzaj i ilość (np. wg wagi, objętości) wykorzystanego surowca/materiału (z ewentualnym wskazaniem tych ze źródeł odnawialnych /z recydingu/ posiadających certyfikaty zrównoważonego rozwoju)	W	W
2.	Zużycie kluczowego surowca/materiału na jednostkę produktu lub przychodu (dla poszczególnych kategorii surowców /materiałów)	W	W
E.2.	Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: paliwa i energia		
1.	Całkowite zużycie energii w GJ wg. głównych źródeł jej pozyskania	W	W
2.	% energii pochodzącej z odnawialnych źródeł energii (OZE) (energia wodna, energia z biomasy, energia wiatrowa, fotowoltaika, energia geotermalna)	W	W
3.	Zużycie energii na jednostkę produktu lub przychodu	W	W
E.3.	Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: woda		
1.	Całkowite zużycie wody w m3 (tam gdzie to zasadne wg. źródła)	W	W
2.	Wolumen wody odzyskiwanej i ponownie wykorzystywanej	W	W
3.	Zużycie wody na jednostkę produktu lub przychodu	W	W
E.4.	Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: bioróżnorodność		

1.	Lista i krótka charakterystyka terenów cennych przyrodniczo w sąsiedztwie/sferze oddziaływania przedsiębiorstwa (ze wskazaniem charakteru oddziaływania przedsiębiorstwa na te tereny i siedliska cennej fauny i flory)	W	N
2.	Wskazanie typu i częstotliwości prowadzonego monitoringu przyrodniczego	W	N
3.	Opis ewentualnych potwierdzonych strat środowiskowych będących skutkiem działania przedsiębiorstwa	W	N
4.	Opis ewentualnych działań mających na celu monitorowanie stanu środowiska oraz zapobieganie/ograniczenie/rekompensowanie środowisku naturalnemu negatywnych skutków oddziaływania przedsiębiorstwa	W	N
E.5. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: emisje do atmosfery			
1.	Masa emitowanych do atmosfery gazów cieplarnianych	W	W
2.	Masa pozostałych substancji emitowanych do atmosfery według rodzaju (np. SO _x , NO _x , PM ₁₀ , PM _{2.5})	W	W
3.	Emisja gazów cieplarnianych na jednostkę produktu lub przychodu	W	W
4.	Emisja ścieków na jednostkę produktu lub przychodu	W	W
E.6. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: odpady i ścieki			
1.	Całkowita masa odpadów w podziale na niebezpieczne i inne niż niebezpieczne z wyszczególnieniem istotnych ich kategorii	W	W
2.	Całkowita masa odpadów w podziale wg metody zagospodarowania	W	W
3.	Całkowity wolumen odprowadzonych ścieków ze wskazaniem podziału wg metody oczyszczenia	W	Ś
4.	Emisja odpadów na jednostkę produktu lub przychodu	W	Ś
5.	Emisja ścieków na jednostkę produktu lub przychodu	W	Ś
E.7. Pozostałe aspekty bezpośredniego i pośredniego oddziaływania na środowisko			
1.	Opis pozostałych istotnych rodzajów zanieczyszczeń środowiska emitowanych przez działalność operacyjną spółki (wraz z mierzalnymi miarami jeśli to możliwe)	W	W
2.	Lista awarii ze skutkiem środowiskowym i ewentualnych skażeń, do których doszło w okresie sprawozdawczym (wraz z opisem ich charakteru)	W	Ś
3.	Lista potencjalnych naruszeń przepisów ochrony środowiska	W	Ś
4.	Całkowita kwota prawomocnych kar nałożonych w związku z naruszeniem przepisów ochrony środowiska	N	N
5.	Odsetek (%) umów z kontrahentami, w których znalazła się klauzula odnosząca się do poszanowania środowiska naturalnego (w ujęciu wartościowym)	W	W
6.	Liczba audytów pod kątem przestrzegania przepisów ochrony środowiska u podwykonawców	N	N
E.8. Rozszerzona odpowiedzialność środowiskowa: produkty i usługi			

1.	Przychody z produktów opracowanych z uwzględnieniem kryteriów środowiskowych jako % całkowitych przychodów (dotyczy sektorów przemysłowych)	W	W
S.4. Bezpieczeństwo i higiena pracy (BHP)			
1.	Liczba wypadków przy pracy wśród pracowników/wśród pracowników podwykonawców pracujących na terenie zakładu	W	W
2.	Wskaźnik częstości wypadków (wypadki przy pracy na 1000 zatrudnionych)	W	W
3.	Liczba wypadków śmiertelnych wśród pracowników/wśród pracowników podwykonawców pracujących na terenie zakładu	W	W
4.	Łączna liczba dni niezdolności do pracy wśród pracowników spowodowanej wypadkami	W	W
5.	Wskaźnik ciężkości wypadków (ilość dni niezdolności/1 wypadek)	W	W
6.	Liczba stwierdzonych przypadków chorób zawodowych	W	W
7.	Liczba pracowników pracujących w warunkach przekroczenia najwyższych dopuszczalnych stężeń (NDS) lub najwyższych dopuszczalnych natężeń (NDN)	W	W
8.	Wykaz najczęstszych przyczyn wypadków przy pracy, kategorii pracy/czynności wykonywanych przez poszkodowanego w chwili wypadku rodzajów urazów	W	W
9.	Opis stopnia zaangażowania związków zawodowych (jeżeli funkcjonują) w obszarze BHP (np. czy został powołany Społeczny Inspektor Pracy, jak sprawują kontrole nad przestrzeganiem przepisów BHP).	W	W
10.	Odsetek (%) umów z kontrahentami, w których znalazła się klauzula odnosząca się do BHP (w ujęciu wartościowym)	W	W
11.	Liczba audytów pod kątem przestrzegania zasad BHP u podwykonawców	W	W
S.5. Rozwój i edukacja			
1.	Średnia liczba godzin szkoleniowych (lub dni szkoleniowych) na pracownika (wg płci i kategorii pracowników) – dotyczy szkoleń organizowanych przez pracodawcę	Ś	Ś
2.	Liczba pracowników podnoszących kwalifikacje zawodowe, którym przysługują określone uprawnienia z tego tytułu w stosunku do pracodawcy (np. urlopy szkoleniowe) ze wskazaniem liczby pracowników, którym pracodawca współfinansuje lub finansuje podnoszenie kwalifikacji zawodowych	Ś	Ś
S.6. Zarządzanie różnorodnością			
1.	Informacja czy u pracodawcy została wdrożona polityka antymobbingowa i polityka antidyskryminacyjna	W	W
2.	Liczba zgłoszonych przypadków dyskryminacji, mobbingu, molestowania seksualnego itp.	W	W
3.	Liczba potwierdzonych przypadków dyskryminacji, mobbingu, molestowania seksualnego itp.	W	W

4.	Liczba audytów pod kątem przeciwdziałania dyskryminacji u podwykonawców	W	W
S.7.	Prawa człowieka		
1.	Liczba zgłoszonych przypadków łamania praw człowieka w tym u podwykonawców	W	W
2.	Liczba potwierdzonych przypadków łamania praw człowieka w tym u podwykonawców	W	W
3.	Odsetek (%) umów z kontrahentami w których znalazła się klauzula odnosząca się do praw człowieka (w ujęciu wartościowym)	W	W
4.	Liczba audytów pod kątem przestrzegania praw człowieka u podwykonawców	W	W
5.	Opis zagrożeń dla praw człowieka oraz przypadków łamania praw człowieka poza łańcuchem dostaw (np. wykorzystywanie produktów lub usług świadczonych przez przedsiębiorstwo przez osoby lub podmioty w sposób zagrażający naruszeniem praw człowieka innych osób).	W	W
S.8.	Praca dzieci i praca przymusowa		
1.	Liczba zgłoszonych przypadków pracy dzieci lub pracy przymusowej (w tym u podwykonawców)	W	W
2.	Liczba potwierdzonych przypadków pracy dzieci lub pracy przymusowej (w tym u podwykonawców)	W	W
3.	Odsetek (%) umów z kontrahentami w których znalazła się klauzula odnosząca się do praw człowieka z uwzględnieniem zakazu pracy dzieci lub pracy przymusowej (w ujęciu wartościowym)	W	W
4.	Liczba audytów pod kątem poszanowania praw człowieka u podwykonawców w zakresie przeciwdziałania pracy dzieci i pracy przymusowej	W	W
S.9.	Spółeczności lokalne i zaangażowanie społeczne		
1.	Opis ewentualnych uciążliwości jakie może odczuwać lokalna społeczność w związku z prowadzeniem działalności operacyjnej przez spółkę	Ś	Ś
2.	Liczba skarg zgłoszonych przez społeczność lokalną, ich tematyka oraz działania spółki w odpowiedzi na nie	N	N
3.	Opis polityki i kierunków zaangażowania społecznego spółki oraz zrealizowane działania prospołeczne w tym te na rzecz lokalnej społeczności w której jest prowadzona działalność	Ś	N
4.	Całkowita kwota darowizn na cele społeczne w okresie sprawozdawczym (ze wskazaniem największych obdarowanych)	Ś	Ś
5.	Całkowita kwota wydatkowana na sponsoring (ze wskazaniem największych sponsorowanych partnerów)	Ś	Ś
6.	Całkowita liczba godzin przepracowanych przez pracowników-wolontariuszy oraz liczba wolontariuszy w ramach programu wolontariatu (o ile taki istnieje)	Ś	Ś
S.10.	Przeciwdziałanie korupcji		

1.	Obszary biznesowe potencjalnie narażone na zachowania korupcyjne	W	W
2.	Liczba zgłoszonych przypadków zachowań noszących znamiona korupcji	W	W
3.	Liczba potwierdzonych przypadków korupcji	W	W
S.11. Bezpieczeństwo produktów i konsumentów			
1.	Liczba przypadków naruszenia procedur dotyczących bezpieczeństwa produktów i usług	W	W
2.	Postępowania administracyjne prowadzone przeciwko spółce (np. przez UOKIK) oraz wartość finansowa kar za niezgodność z prawem i regulacjami w kwestiach związanych z bezpieczeństwem klientów	W	W
S.12. Komunikacja marketingowa			
1.	Liczba przypadków niezgodności z regulacjami i dobrowolnymi kodeksami dotyczącymi komunikacji marketingowej (w tym reklamy, promocji, sponsoringu)	W	Ś
2.	Postępowania administracyjne prowadzone przeciwko spółce (np. przez UOKIK) oraz wartość finansowa kar za niezgodność z prawem i regulacjami w kwestiach związanych z rzetelnością i etyką komunikacji marketingowej	W	W
S.13. Ochrona prywatności			
1.	Liczba zdarzeń dotyczących wycieku lub nieuprawnionego wykorzystania danych osobowych (klientów, pracowników)	Ś	Ś
2.	Postępowania administracyjne prowadzone przeciwko spółce (np. przez GIODO) oraz wartość finansowa kar za niezgodność z prawem i regulacjami w kwestiach związanych z ochrona danych osobowych	Ś	Ś
S.14. Oznakowanie produktów			
1.	Liczba przypadków niezgodności związanych z niewłaściwym oznakowaniem produktu	W	W
2.	Postępowania administracyjne prowadzone przeciwko spółce np. przez UOKIK oraz wartość finansowa kar związanych z niewłaściwym oznakowaniem produktu	W	W
S.15. Pozostałe kwestie społeczne i rynkowe			
1.	Rzeczywisty okres rotacji zobowiązań	W	W
2.	Rzeczywisty okres rotacji należności	W	W
3.	Okres płatności zobowiązań standardowo zapisywany w umowach z dostawcami	W	W
4.	Odsetek (%) zobowiązań płaconych w terminie umownym (wartościowo)	Ś	Ś
5.	Postępowania administracyjne prowadzone przeciwko spółce przez UOKIK oraz wartość finansowa kar związanych z zachowaniami antykonkurencyjnymi i antyrynkowymi	W	W

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

Celem badania opisanego w niniejszym artykule było sformułowanie na podstawie przepisów Unii Europejskiej listy wskaźników rekomendowanych do oceny i badania porównawczego w czasie dla dwóch organizacji produkcyjnych. Pierwszej z sektora rozlewników napojów i drugiej z sektora producentów kosmetyków do pielęgnacji oraz kosmetyków kolorowych. Zastosowana metoda badawcza studium przypadku umożliwiła stworzenie utylitarnej listy wskaźników z określeniem ich wagi istotności z punktu widzenia działalności analizowanej organizacji. Rezultaty badania mogą być zaimplementowane do Sprawozdań Finansowych w części pozabilansowej w zakresie raportowania według wytycznych Dyrektywy CSRD.

ORCID iD

Marta K. Wiącek: <https://orcid.org/0000-0002-1857-3080>

Literatura

1. *Fundacja Standardów Raportowania* (2017), Standard informacji niefinansowych, Aneks 4: Znaczenie mierników i ich doboru z punktu widzenia rynków, Warszawa.
2. *Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088*, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej 22.6.2020, L 198/13.
3. *Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1056 z dnia 24 czerwca 2021 r. ustanawiające Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji*, Dz.U. L 231 z 30.6.2021, s. 1-20.
4. Rydzewska-Włodarczyk M., Sobieraj M. (2015), *Pomiar efektywności procesów za pomocą kluczowych wskaźników efektywności*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki finansowe, ubezpieczenia 76(20, s. 333–347.
5. *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, wersja skonsolidowana, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej C 202/1 7.6.2016.
6. *Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994*, tekst jednolity po zmianach, (Dz.U.2023.120 t.j.) art. 64 ust 1.

Financial Statements – new off-balance sheet reporting in accordance with the guidelines of the CSRD Directive. A case study on the example of selected manufacturing companies

Abstract

As a result of the latest supplemented guidelines contained in the so-called Taxonomy of the European Union, organizations operating in the European Union have been obliged to extend the information published in the annual Financial Report. The new regulations have imposed an expansion of the part in which the so-called off-balance sheet data (also referred to as interchangeably non-financial) are reported. Each organization on its own was thus obliged to review and revise its long-term business and investment strategies and to modify the objectives contained therein, if necessary. According to the requirements analyzed in the article, they must be identical to the environmental objectives formulated by the European Union. This means that organizations are to conduct their business and implement their strategy in such a way as to support and positively influence pro-ecological activities in Europe in the long term by undertaking specific investment tasks.

The aim of this article is to present the results of a study carried out by the case study method in two manufacturing organizations from different sectors. The result of the project is the construction of two comparable lists of key indicators recommended for study and reporting in accordance with the requirements of the European Union Taxonomy.

Key words

Financial Statements, ESG, CSRD Directive, reporting of impact indicators