RAPORTOWANIE POZAFINANSOWE. PRZEWODNIK DLA SEKTORA TURYSTYCZNEGO Z SZABLONEM RAPORTU ESG

Minister
Sportu i Turystyki

Zadanie publiczne pn. „PRO-Turystyka: ESG, Wiedza, Empatia” dofinansowano ze środków Ministerstwa Sportu i Turystyki zgodnie z zawartą umową nr 2026.0055/5161/UDOT/DT/BP/JB z dnia 07.05.2026 r.

SIES

STOWARZYSZENIE INICJATYW
EKOLOGICZNYCH I SPOŁECZNYCH

RAPORTOWANIE POZAFINANSOWE. PRZEWODNIK DLA SEKTORA TURYSTYCZNEGO Z SZABLONEM RAPORTU ESG

Redakcja Naukowa
Urszula Anisiewicz
Marta Siporska
Artur Banaszak
Iwona Florek
Weronika Pielak-Sitek



Józefów 2026

RAPORTOWANIE POZAFINANSOWE. PRZEWODNIK DLA SEKTORA TURYSTYCZNEGO Z SZABLONEM RAPORTU ESG

Redakcja naukowa

Urszula Anisiewicz
Marta Siporska
Artur Banaszak
Iwona Florek
Weronika Pielak-Sitek

Recenzja naukowa

Prof. Susran Erkan Eroğlu
International Training Centre of the ILO (ITCILO), Turin School of Development
Dr hab. Tomasz Wołowiec
Uniwersytet WSEI

Wydawca

Akademia Nauk Stosowanych WSGE
im. A. De Gasperi w Józefowie
05-410 Józefów
ul. Sienkiewicza 4
www.wsge.edu.pl
wydawnictwo@wsge.edu.pl

ISBN

978-83-978920-3-3

Opracowanie graficzne

Iwona Wójcicka
Przy realizacji projektu wykorzystano generatywne narzędzia firm Adobe i Canva

Typografia, skład

Grzegorz Wójcicki

© Copyright by:

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji bez zgody wydawcy zabronione/ WSGE University of Applied Sciences in Józefów, Poland. All Rights Reserved. Copying, reprinting and distribution of all or part of this publication without permission of the publisher is prohibited.

SPIS TREŚCI

WSTĘP. RAMY PRAWNE I ICH OBOWIĄZYWANIE

Geneza: od dobrowolności do standaryzacji 11
Podstawa prawna i charakter prawny standardów ESRS 13
Zakres podmiotowy 14
Zakres przedmiotowy 16
Zakres czasowy i ewolucja standardów 18

URSZULA ANISIEWICZ

ROZDZIAŁ 1. STRUKTURA ESRS I ZASADY RAPORTOWANIA

1.1. Architektura standardów 22
1.2. Zasada podwójnej istotności 25
1.3. Zasada należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju 31
1.4. Należyta staranność w prawie podatkowym 40
1.5. Podejście oparte na łańcuchu wartości 43

MARTA SIPORSKA

ROZDZIAŁ 2. STANDARDY PRZEKROJOWE (ESRS 1, ESRS 2) I ICH RAPORTOWANIE

2.1. Informacje ogólne na temat Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju 53
2.2. Model biznesowy, zasady zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie, zarządzanie kwestiami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i istotny wpływ, zaangażowanie interesariuszy 61
2.3. Zarządzanie kwestiami zrównoważonego rozwoju 65
2.4. Wpływy, ryzyka i szanse jako podstawa raportowania (IRO) 69
2.5. Zaangażowanie interesariuszy 72
2.6. Wskaźniki i cele (MDR-M, MDR-T) 81
2.7. Podsumowanie 87

ARTUR BANASZAK

ROZDZIAŁ 3. STANDARDY ŚRODOWISKOWE (ESRS E) I ICH RAPORTOWANIE

Środowisko naturalne jako fundament rozwoju sektora turystycznego 91
Standardy środowiskowe ESRS – zakres i znaczenie 94
Zakres i układ rozdziału 98
3.1. Zarządzanie kwestiami dotyczącymi zmiany klimatu 100
3.2. Emisje gazów cieplarnianych 106
3.3. Zużycie energii i jej źródła 113
3.4. Zużycie wody i zarządzanie zasobami wodnymi 118
3.6. Polityka środowiskowa 129

IWONA FLOREK

ROZDZIAŁ 4. STANDARDY SPOŁECZNE I ICH RAPORTOWANIE

4.1 Własne zasoby pracownicze w sektorze turystycznym 138
4.2 Osoby pracujące w łańcuchu dostaw 149
4.3 Społeczności lokalne 158
4.4 Prawa turystów w działalności turystycznej 170

WERONIKA PIELAK-SITEK

**ROZDZIAŁ 5. STANDARDY DOTYCZĄCE ŁADU KORPORACYJNEGO (ESRS G)
I ICH RAPORTOWANIE**

Ład korporacyjny w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju 185
Zakres i układ rozdziału 187
5.1. Ład korporacyjny w ESRS i w standardzie dobrowolnym 188
5.2. Etyka biznesu i kultura korporacyjna 197
5.3. Obowiązki organizatora turystyki niezależne od raportowania 216
5.4. Bezpieczeństwo informacji i ochrona danych osobowych 219
Zestawienie obowiązków i lista kontrolna 226

WYNIKI BADAŃ

Narzędzia badawcze i przebieg badania 235
Charakterystyka próby 237
Statystyki opisowe 239
Stan wiedzy na temat raportowania ESG 246

SPIS TREŚCI

Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG 247
Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG
w zależności od wielkości firmy 249
Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG
w zależności od zajmowanego stanowiska 252
Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG
w zależności od branży i województwa 254
Stopień przygotowania przedsiębiorstw do raportowania ESG 255

UNIWERSALNY SZABLON RAPORTOWANIA POZAFINANSOWEGO DLA PRZEDSIĘBIORSTW TURYSTYCZNYCH

Wprowadzenie i instrukcja wypełniania 262
Część A – Informacje ogólne o przedsiębiorstwie i raporcie 265
Część B – Model biznesowy, łańcuch wartości i interesariusze 267
Część C – Analiza podwójnej istotności 270
Część D – Środowisko 274
Część E – Kwestie społeczne 280
Część F – Ład korporacyjny i etyka biznesu 288
Część G – Cele, plan działań i wskaźniki postępu 290
Część H – Moduły branżowe, oświadczenia i zatwierdzenie 292

WSTĘP

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) to zbiór standardów, które przedsiębiorstwa muszą stosować, aby spełnić wymogi unijnej Dyrektywy w sprawie Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (CSRD). Standardy te wprowadzają duże zmiany w sposobie raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Ich wdrożenie stanowi ogromne wyzwanie dla firm, szczególnie wśród małych i średnich przedsiębiorców, głównie z powodu złożoności tych standardów oraz szerokiego zakresu wymaganych do raportowania danych. W niniejszym opracowaniu najważniejsze informacje, które mają pomóc organizacjom z branży turystycznej w przygotowywaniu raportów ESG zgodnych ze standardami ESRS dotyczącymi raportowania zrównoważonego rozwoju.

We wstępie zostały przedstawione ramy prawne raportowania oraz zakres jego obowiązywania, w tym podstawy prawne CSRD i ESRS, harmonogram wejścia w życie przepisów oraz kryteria decydujące o objęciu obowiązkiem raportowania, ze wskazaniem, które podmioty z sektora turystycznego będą mu podlegać. Rozdział pierwszy omawia strukturę ESRS i zasady raportowania, przedstawiając ogólną architekturę standardów oraz trzy kluczowe zasady leżące u ich podstaw: zasadę podwójnej istotności, czyli ocenę wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie oraz wpływu czynników zrównoważonego rozwoju na przedsiębiorstwo na przykładach z branży turystycznej, zasadę należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju, obejmującą proces identyfikowania i zarządzania rzeczywistym oraz potencjalnym negatywnym wpływem działalności, a także podejście oparte na łańcuchu wartości, analizujące specyfikę łańcucha wartości w turystyce, obejmującego touroperatorów, dostawców usług, obiekty noclegowe i przewoźników. Rozdział drugi charakteryzuje standardy przekrojowe ESRS 1 i ESRS 2 oraz ich raportowanie,

obejmując zarówno informacje ogólne dotyczące zakresu i podstawowych wymogów tych standardów, jak i sposób opisu modelu biznesowego przedsiębiorstwa turystycznego, strategii zrównoważonego rozwoju, struktury zarządzania tymi kwestiami oraz procesu dialogu z interesariuszami, takimi jak klienci-turyści, lokalne społeczności i partnerzy biznesowi. Rozdział trzeci poświęcony jest standardom środowiskowym ESRS E i ich raportowaniu, prezentując wymogi dotyczące wpływu działalności turystycznej na środowisko, w tym zarządzanie ryzykiem klimatycznym i raportowanie emisji gazów cieplarnianych, istotne zwłaszcza w transporcie turystycznym i obiektach hotelowych, zużycie energii i udział źródeł odnawialnych, gospodarkę wodną kluczową dla obiektów noclegowych i destynacji turystycznych, gospodarkę odpadami oraz politykę środowiskową obejmującą ochronę bioróżnorodności na obszarach o walorach turystycznych. Rozdział czwarty omawia standardy społeczne ESRS S i ich raportowanie, koncentrując się na wymogach dotyczących pracowników i warunków pracy, istotnych w sektorze o wysokiej sezonowości zatrudnienia, obejmujących politykę zatrudnienia, przeciwdziałanie dyskryminacji, równość wynagrodzeń, rotację kadr, równowagę między pracą a życiem prywatnym, poszanowanie praw człowieka, a także zarządzanie bezpieczeństwem i higieną pracy. Rozdział piąty dotyczy standardów w zakresie ładu korporacyjnego ESRS G i ich raportowania, przedstawiając zasady dobrego zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym, w tym strukturę ładu korporacyjnego, etykę biznesu i przeciwdziałanie korupcji oraz ochronę danych i bezpieczeństwo informacji, co ma szczególne znaczenie wobec dużej ilości danych osobowych klientów przetwarzanych w branży turystycznej. Rozdział szósty stanowi część empiryczną opracowania i prezentuje wyniki badania przeprowadzonego wśród przedsiębiorców branży turystycznej, którego celem było poznanie stanu wiedzy, działań oraz stanu przygotowania przedsiębiorstw do składania raportów ESG obowiązujących od 2027 roku. Cele szczegółowe badania obejmowały poznanie stanu wiedzy przedsiębiorców z branży turystycznej na temat raportowania ESG, poznanie działań realizowanych w przedsiębiorstwach w ramach ESG oraz określenie stanu przygotowania przedsiębiorstw do składania raportów, a rozdział kończą wnioski i rekomendacje dla branży.

Wprowadzenie Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) powoduje, że przedsiębiorstwa w ujednolicony i porównywalny sposób będą przygotowywać raporty ESG dotyczące kwestii środowiskowych, społecznych i związanych z ładem korporacyjnym. Dzięki temu dane prezentowane przez różne firmy staną się spójne i możliwe do zestawienia zarówno w skali kraju, jak i całej Unii Europejskiej. Standardy te wymuszają na przedsiębiorstwach systematyczną identyfikację i ocenę wpływu ich działalności na otoczenie oraz wpływu czynników zrównoważonego rozwoju na wyniki finansowe firmy, co pozwala lepiej rozpoznawać ryzyka i szanse związane ze zmianą klimatu, zasobami naturalnymi czy warunkami pracy. Dzięki podejściu opartemu na łańcuchu wartości przedsiębiorstwa zyskują pełniejszy obraz swojej działalności, obejmujący nie tylko własne operacje, ale także dostawców, partnerów biznesowych i odbiorców usług. Wdrożenie ESRS zwiększa również przejrzystość wobec inwestorów, klientów i innych interesariuszy, którzy mogą podejmować bardziej świadome decyzje na podstawie rzetelnych i porównywalnych informacji niefinansowych. Jednocześnie standardy te wspierają wewnętrzne zarządzanie firmą, wymuszając wprowadzenie procedur monitorowania, zarządzania ryzykiem i należytej staranności, co w dłuższej perspektywie może prowadzić do poprawy efektywności operacyjnej, ograniczenia negatywnego wpływu na środowisko oraz budowania trwałej przewagi konkurencyjnej. Mimo że proces dostosowania się do wymogów ESRS jest złożony i wymaga znacznych zasobów, jego efektem jest stworzenie trwałych ram raportowania, które zmieniają sposób, w jaki przedsiębiorstwa komunikują swój wpływ na otoczenie i zarządzają kwestiami zrównoważonego rozwoju.

Ramy prawne i ich obowiązywanie

Ramy regulacyjne sprawozdawczości w Europie stają się coraz bardziej złożone, a głównym celem sprawozdawczości jest wzmocnienie przejrzystości w publikacji informacji związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i ładu korporacyjnego (ESG), tzw. sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw[1].

Poniżej zaprezentowane zostały najnowsze zmiany w unijnym systemie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ze szczególnym uwzględnieniem tego, w jaki sposób proponowane uproszczone zmiany legislacyjne przekształcają dyrektywę w sprawie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSRD) oraz wdrażanie europejskich standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS). Pakiet omnibusowych uproszczeń wprowadzono w celu uproszczenia procedur sprawozdawczych, wydłużenia terminów wdrożenia oraz skupienia się na obowiązkowym sprawozdawczości przede wszystkim na większych przedsiębiorstwach. Proponowane uproszczenia są nadal zgodne z długoterminowymi celami środowiskowymi i społecznymi Unii Europejskiej, a jednocześnie wprowadzają mniej wymogów administracyjnych, co nadal nie wpływa na przejrzystość sprawozdawczości. Głównym wyzwaniem jest znalezienie równowagi między ambicjami regulacyjnymi a rzeczywistymi możliwościami przedsiębiorstw w zakresie ich wdrożenia w praktyce biznesowej.

Geneza: od dobrowolności do standaryzacji

Punktem wyjścia dla unijnego reżimu sprawozdawczości niefinansowej była dyrektywa 2014/95/UE (NFRD), która nałożyła na duże jednostki interesu publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników obowiązek sporządzania

[1] Anisiewicz U., Wołowiec, T. (2022). Społeczna odpowiedzialność biznesu a integracyjna wizja społeczeństwa – uwarunkowania ekonomiczne i społeczne. Journal of Modern Science, 48(1). s.226. https://doi.org/10.13166/jms/150756.

oświadczenia na temat informacji niefinansowych[2]. W Polsce obowiązek ten wprowadzono do art. 49b i art. 55 ust. 2b ustawy o rachunkowości, przy czym ustawodawca pozostawił jednostkom swobodę wyboru zasad sporządzania oświadczenia – własnych, krajowych lub międzynarodowych[3]. Dyrektywa NFRD nie przewidywała szczegółowych standardów, co skutkowało publikowaniem danych zróżnicowanych, trudnych do weryfikacji i porównania[4].

Skalę tej heterogeniczności dobrze ilustrują badania empiryczne. Analiza raportów banków wchodzących w skład indeksu WIG-ESG za 2019 r. wykazała, że choć wszystkie badane instytucje deklarowały stosowanie standardów GRI, posługiwały się czterema odmiennymi scenariuszami prezentacji informacji – od oświadczenia zawartego w sprawozdaniu z działalności, przez odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, po raport odpowiedzialnego biznesu publikowany wyłącznie w wersji internetowej[5]. Odpowiedzią na te deficyty była dyrektywa (UE) 2022/2464 (CSRD), która rozszerzyła krąg podmiotów zobowiązanych z około 11 tys. do około 50 tys. przedsiębiorstw, nakazała umieszczanie informacji w wyodrębnionej części sprawozdania z działalności, wprowadziła obowiązkową atestację oraz – co dla niniejszych rozważań najistotniejsze – zobowiązała do raportowania zgodnie z jednolitymi standardami[6]. Dyrektywa CSRD miała na celu wzmocnienie zaufania inwe-

[2] Czech, E. K., i Nazarko, N. (2024). Obowiązek raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju w kontekście ograniczenia prawa do informacji o środowisku i jego ochronie. *Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska*, (1), 1–14. https://doi.org/10.31261/PPGOS.2024.01.06, s. 2.

[3] Wojturska, W. (2024). Raportowania niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), *ESG – przewodnik po regulacjach prawnych* (s. 1–37). C.H. Beck, s. 2–4.

[4] Kostecka-Jurczyk, D., i Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź*, *4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409, s. 135.

[5] Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *108*(164), 207–228. https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603, s. 218–221.

[6] Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 136–138.

storów i innych interesariuszy poprzez dostarczanie bardziej szczegółowych i porównywalnych informacji na temat zrównoważonego rozwoju[7].

Podstawa prawna i charakter prawny standardów ESRS

Podstawę kompetencyjną do przyjęcia standardów stanowi art. 29b dyrektywy 2013/34/UE, dodany przez CSRD, upoważniający Komisję do przyjmowania aktów delegowanych określających informacje, które jednostki mają ujawniać, oraz – w stosownych przypadkach – strukturę, w jakiej informacje te należy przedstawiać. Komisja, przyjmując akty delegowane, uwzględnia porady techniczne Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG), pod warunkami określonymi w art. 49 ust. 3b dyrektywy[8]. Oznacza to, że EFRAG pełni funkcję eksperckiego doradcy technicznego, natomiast moc prawną standardom nadaje dopiero akt Komisji. Rozróżnienie to ma znaczenie praktyczne: projekty EFRAG (*exposure drafts*) z 2022 r. różniły się w kilku punktach od tekstu przyjętego przez Komisję, dlatego w analizach prawnych należy odwoływać się do brzmienia rozporządzenia 2023/2772, a nie do wersji roboczych.

Wybór formy rozporządzenia delegowanego (art. 290 TFUE) przesądza o charakterze standardów. W przeciwieństwie do dyrektywy CSRD, wymagającej transpozycji, rozporządzenie 2023/2772 wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich[9]. Państwa członkowskie nie mogą zatem ani modyfikować treści ESRS, ani tworzyć własnych, konkurencyjnych standardów dla podmiotów objętych CSRD. Zgodnie z art. 2 rozporządzenie weszło w życie trzeciego dnia po publikacji w Dzienniku Urzędowym (22 grudnia 2023 r.) i ma zastosowanie do lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub po tej dacie.

[7] Szejniuk, A., Anisiewicz, U. & Życzkowski, A. (2024). Raportowanie pozafinansowe. Przewodnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Szablon raportu ESG wraz z omówieniem. Akademia Nauk Stosowanych WSGE im. A. De Gasperi w Józefowie. https://doi.org/10.13166/awsge/196502

[8] Czech i Nazarko, 2024, s. 5.

[9] Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 138.

Bezpośrednie stosowanie nie oznacza jednak autonomii standardów – ich adresatów wyznaczają bowiem przepisy krajowe implementujące CSRD. W Polsce nastąpiło to ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r., która dodała do ustawy o rachunkowości rozdział 6c *Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju*.

Konstrukcja ta ma charakter dwupoziomowy: dyrektywa i ustawa krajowa określają, kto i w jakim dokumencie raportuje, natomiast rozporządzenie delegowane rozstrzyga, co i w jaki sposób jest raportowane. Z perspektywy doktryny prawa administracyjnego mamy do czynienia z jednym, złożonym obowiązkiem o charakterze indywidualnym, konkretnym i obiektywnie sprawdzalnym, a nie z wiązką odrębnych obowiązków[10]. Jego niewykonanie lub zamieszczenie w sprawozdaniu nierzetelnych danych podlega sankcji karnej na podstawie art. 77 ustawy o rachunkowości, a odpowiedzialność za wydanie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii z atestacji ponosi biegły rewident (art. 78).

Zakres podmiotowy

Rozporządzenie 2023/2772 nie wyznacza samodzielnie swoich adresatów – stosują je jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdawczości na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE. W pierwotnym brzmieniu CSRD przewidywała stopniowe obejmowanie kolejnych grup podmiotów[11]: za rok obrotowy 2024 – duże jednostki interesu publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników (dotychczasowi adresaci NFRD); za rok 2025 – pozostałe duże jednostki i jednostki dominujące dużych grup; za rok 2026 – notowane małe i średnie przedsiębiorstwa, małe i niezłożone instytucje oraz wewnętrzne zakłady ubezpieczeń; wreszcie za rok 2028 – jednostki z państw trzecich

[10] Czech i Nazarko, 2024, s. 4.

[11] Szejniuk, A., Anisiewicz, U. & Życzkowski, A. (2023). Raportowanie pozafinansowe. Poradnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Wyższa Szkoła Gospodarki Euroregionalnej im. Alcide De Gasperi w Józefowie. https://doi.org/10.13166/VH/XRMK5659, s.17.

osiągające w Unii obrót netto powyżej 150 mln euro[12]. Szacowano, że w Polsce obowiązek obejmie około 3,5 tys. spółek[13].

Harmonogram ten został zasadniczo zmieniony. W odpowiedzi na postulaty ograniczenia obciążeń regulacyjnych, sformułowane. w raporcie M. Draghiego, przyjęto dyrektywę (UE) 2025/794 (*stop-the-clock*), odraczającą o dwa lata obowiązek raportowania dla drugiej i trzeciej fali podmiotów[14]. Następnie dyrektywą (UE) 2026/470 (Omnibus I), opublikowaną 26 lutego 2026 r. i obowiązującą od 18 marca 2026 r., zawężono zakres CSRD do jednostek i grup zatrudniających średnio ponad 1000 pracowników i osiągających obrót netto przekraczający 450 mln euro, a w przypadku grup z państw trzecich – do grup o obrocie w Unii powyżej 450 mln euro, posiadających unijną jednostkę zależną lub oddział o obrocie powyżej 200 mln euro[15]. Państwa członkowskie mają czas na transpozycję tych zmian do 19 marca 2027 r. W efekcie notowane MŚP wypadły z kręgu podmiotów zobowiązanych, a liczba adresatów ESRS uległa radykalnemu zmniejszeniu – projektowane podniesienie progu zatrudnienia z 250 do 1000 pracowników szacowano jako wyłączające około 80% wcześniej objętych podmiotów[16].

Dla zakresu podmiotowego istotna jest również ochrona mniejszych przedsiębiorstw w łańcuchu wartości. Jednostki zatrudniające do 1000 pracowników mogą odmówić przekazania podmiotowi raportującemu informacji wykraczających poza zakres dobrowolnego standardu sprawozdawczości,

[12] Czech i Nazarko, 2024, s. 4–5; Wojturska, 2024, s. 5–8.

[13] Wojturska, 2024, s. 5.

[14] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. w sprawie zmiany dyrektyw (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do dat, od których państwa członkowskie mają stosować niektóre wymogi dotyczące sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju i należytej staranności (Dz.Urz. UE L 2025/794 z 16.04.2025); zob. Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 137–138.

[15] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. zmieniająca dyrektywy 2013/34/UE, 2006/43/WE, 2022/2464 i 2024/1760 (Omnibus I) (Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026). https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj; zob. Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/eu-sustainability-omnibus-published-in-the-official-journal

[16] Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 138.

przyjętego przez Komisję równolegle ze zrewidowanymi ESRS[17]. Rozwiązanie to ogranicza tzw. efekt kaskadowy, w którym obowiązki dużych podmiotów faktycznie przenoszone były na ich dostawców.

Zakres przedmiotowy

O tym, które z wymogów ESRS znajdą zastosowanie do konkretnej jednostki, przesądza ocena istotności przeprowadzona zgodnie z wytycznymi ESRS 1. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna, jeżeli spełnia kryterium istotności oddziaływania (rzeczywisty lub potencjalny, pozytywny lub negatywny wpływ jednostki na ludzi lub środowisko w krótkim, średnim lub długim horyzoncie czasowym), istotności finansowej (wpływ kwestii na przepływy pieniężne, rozwój, wyniki, sytuację, koszt kapitału lub dostęp do finansowania) albo obu tych kryteriów[18]. W ten sposób podwójna istotność łączy perspektywę *od zewnątrz do wewnątrz*, charakterystyczną dla sprawozdawczości finansowej i standardów ISSB, z perspektywą *od wewnątrz na zewnątrz*, właściwą standardom GRI[19]. Zasada podwójnej istotności jest opisana w kolejnym rozdziale.

ESRS 1 odwołuje się do procesu należytej staranności zdefiniowanego w Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz w Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych. Standardy nie nakładają jednak obowiązku prowadzenia takiego procesu ani nie określają wymogów behawioralnych – wymagają jedynie ujawnienia, czy i w jaki sposób jednostka go realizuje (ESRS 2 GOV-4). Proces ten, w ujęciu OECD, obejmuje sześć powiązanych etapów: włączenie odpowiedzialnego prowadzenia działalności do polityk i systemów zarządzania, identyfikację i ocenę negatywnych skutków, ich zaprzestanie, zapobieganie i łagodzenie, monitorowanie wdrażania,

[17] Linklaters. (2026, 26 lutego). *EU Omnibus I Directive published in the Official Journal of the EU*. https://sustainablefutures.linklaters.com/post/102mkjf/eu-omnibus-i-directive-published-in-the-official-journal-of-the-eu

[18] Rozporządzenie 2023/2772, załącznik I, ESRS 1, rozdz. 3, sekcje 3.4–3.5.

[19] Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 142.

komunikowanie podjętych działań oraz zapewnienie środków naprawczych[20]. Obowiązki merytoryczne w tym zakresie wynikają z odrębnego aktu – dyrektywy (UE) 2024/1760 (CSDDD), której zakres pakiet Omnibus I również zawęził, do przedsiębiorstw zatrudniających ponad 5000 pracowników i osiągających obrót powyżej 1,5 mld euro[21].

Zakres przedmiotowy ESRS obejmuje nie tylko własną działalność jednostki, lecz także jej łańcuch wartości – w górę i w dół – w zakresie, w jakim istotne oddziaływania, ryzyka i możliwości są z nim związane. Ponieważ pozyskanie danych od kontrahentów bywa w praktyce utrudnione, ESRS 1 przewiduje trzyletni okres przejściowy, w którym jednostka, nie mogąc zebrać wymaganych informacji, wyjaśnia podjęte wysiłki i plany ich uzupełnienia.

Zakres ujawnień nie jest przy tym nieograniczony. ESRS 1 pozwala pominąć informacje niejawne oraz szczególnie chronione, w tym dotyczące własności intelektualnej, know-how i wyników innowacji. Kwestia ta ma znaczenie wykraczające poza samo sprawozdanie. Wskazuje się bowiem, że ograniczenia dostępu do informacji o środowisku i jego ochronie przewidziane w art. 16 ustawy z dnia 3 października 2008 r. – . ze względu na prawa własności intelektualnej – mogą uniemożliwić przedsiębiorcy rzetelne skompletowanie raportu, jeżeli część potrzebnych danych pozostaje w posiadaniu organów publicznych[22]. Spójność ESRS z krajowymi reżimami dostępu do informacji stanowi zatem jedno z wyzwań implementacyjnych dla ustawodawcy.

[20] OECD. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, tłum.).

[21] Linklaters, 2026; zob. Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 143–144.

[22] Czech i Nazarko, 2024, s. 9–11.

Zakres czasowy i ewolucja standardów

Wymogi ESRS wprowadzano stopniowo. Dodatek C do ESRS 1 umożliwił. pominięcie w pierwszym roku informacji porównawczych i przewidywanych skutków finansowych, a jednostkom zatrudniającym nie więcej niż 750 pracowników – także emisji zakresu 3 oraz danych z ESRS S1, a w pierwszych dwóch latach – z ESRS E4, S2, S3 i S4. Rozporządzeniem delegowanym (UE) 2025/1416 (tzw. *quick fix*) ulgi te przedłużono na lata obrotowe 2025 i 2026 dla jednostek pierwszej fali, a części z nich – niezależnie od poziomu zatrudnienia[23]. Rozwiązanie to zniwelowało nierówność wynikającą z faktu, że dyrektywa *stop-the-clock* nie objęła podmiotów raportujących już za 2024 r.

Najdalej idącą zmianą jest jednak rewizja samych standardów. Dyrektywa Omnibus I zobowiązała Komisję do przyjęcia uproszczonych ESRS do 18 września 2026 r. Na podstawie porad technicznych EFRAG z grudnia 2025 r. Komisja przyjęła 3 lipca 2026 r. akt delegowany zawierający zrewidowane standardy wraz z odrębnym standardem dobrowolnym. Zrewidowane ESRS ograniczają liczbę punktów danych i upraszczają ocenę istotności, utrzymując jednak zasadę podwójnej istotności. Po upływie okresu kontroli przez Parlament Europejski i Radę mają one obowiązywać od roku obrotowego 2027, z możliwością wcześniejszego zastosowania za rok 2026[24]. Utrzymano również model atestacji o ograniczonej pewności, odstępując od zapowiadanego przejścia na atestację o racjonalnej pewności.

[23] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 (Dz.Urz. UE L 2025/1416 z 10.11.2025); zob. Simmons & Simmons. (2025, 10 listopada). EC publishes *Quick Fix* Delegated Regulation in Official Journal. https://www.simmons-simmons.com/en/publications/cmhutmidc005uuzwowiy0ieuc/ec-publishes-quick-fix-delegated-regulation-in-official-journal

[24] EY. (2026). European Commission adopts revised ESRS for sustainability reporting. https://www.ey.com/en_gl/technical/csrd-technical-resources/eu-adopts-revised-esrs-for-sustainability-reporting; EFRAG. (2026). European Commission publishes Delegated Act on revised ESRS and Voluntary Sustainability Reporting Standard. https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/european-commission-publishes-delegated-act-on-revised-esrs-and-voluntary-sustainability-reporting

Tabela 1. Przegląd planowanych lub procedowanych wymogów raportowania ESG dla dużych firm i MŚP

Kategoria	**Duże firmy (>1000 pracowników)**	**Małe i średnie firmy (<1000 pracowników)**
Obowiązek raportowania ESG	Obowiązkowe dla wszystkich dużych przedsiębiorstw	Dobrowolne; mogą korzystać ze standardu VSME
Termin obowiązywania	Fala 1 – 2026–2027; fale 2 i 3 przesunięte na 2028–2029	Dobrowolne; czas na wdrożenie systemów ESG wg standardu VSME
Standardy raportowania	ESRS (Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju); audyt „limited assurance"	VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for Micro and Small Enterprises) – uproszczony i dobrowolny
Wymogi dodatkowe	LCA (Life Cycle Assessment) – obowiązek oceny wpływu produktów w całym cyklu życia; dyrektywa EUDR – należyta staranność, zakaz wprowadzania towarów z terenów niedawno wylesionych	LCA – opcjonalnie; dyrektywa EUDR – w zależności od łańcucha dostaw i rodzaju działalności
Cel raportowania ESG	Transparentność wobec interesariuszy, przewaga konkurencyjna, dostęp do kapitału i partnerów	Budowanie przewagi konkurencyjnej, przygotowanie do ewentualnego obowiązkowego raportowania w przyszłości

Źródło: *Raportowanie ESG, ecdf.pl/raportowanie-esg-2*

Bibliografia

Literatura i źródła internetowe

Czech, E. K., i Nazarko, N. (2024). Obowiązek raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju w kontekście ograniczenia prawa do informacji o środowisku i jego ochronie. *Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska*, (1), 1–14. https://doi.org/10.31261/PPGOS.2024.01.06

EFRAG. (2026). *European Commission publishes Delegated Act on revised ESRS and Voluntary Sustainability Reporting Standard*. https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/european-commission-publishes-delegated-act-on-revised-esrs-and-voluntary-sustainability-reporting

EY. (2026). *European Commission adopts revised ESRS for sustainability reporting*. https://www.ey.com/en_gl/technical/csrd-technical-resources/eu-adopts-revised-esrs-for-sustainability-reporting

Kostecka-Jurczyk, D., i Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź*, *4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409

Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/eu-sustainability-omnibus-published-in-the-official-journal

Linklaters. (2026, 26 lutego). *EU Omnibus I Directive published in the Official Journal of the EU*. https://sustainablefutures.linklaters.com/post/102mkjf/eu-omnibus-i-directive-published-in-the-official-journal-of-the-eu

OECD. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, tłum.). (Praca oryginalna opublikowana 2018).

Simmons & Simmons. (2025, 10 listopada). *EC publishes Quick Fix Delegated Regulation in Official Journal*. https://www.simmons-simmons.com/en/publications/cmhutmidc005uuzwowiy0ieuc/ec-publishes-quick-fix-delegated-regulation-in-official-journal

Steward Redqueen, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, i Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (aktualizacja z września 2024 r.). GPW.

Wojturska, W. (2024). Raportowania niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), *ESG – przewodnik po regulacjach prawnych* (s. 1–37). C.H. Beck.

Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 108(164), 207–228. https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603

Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek (Dz.Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19, ze zm.).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz.Urz. UE L 330 z 15.11.2014, s. 1).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 2024/1760 z 5.07.2024).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. (Dz.Urz. UE L 2025/794 z 16.04.2025).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. (Omnibus I) (Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026). https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=OJ:L_202302772

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 (Dz.Urz. UE L 2025/1416 z 10.11.2025).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2023, poz. 120, ze zm.).

Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1094, ze zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2024, poz. 1863).