MARTA SIPORSKA
ORCID: 0000-0003-1562-1320
DOI: 10.13166/AWSGE/230944

ROZDZIAŁ 2

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

2.1. INFORMACJE OGÓLNE NA TEMAT EUROPEJSKICH STANDARDÓW RAPORTOWANIA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

2.1.1. ROLA STANDARDÓW PRZEKROJOWYCH W SYSTEMIE ESRS

Standardy przekrojowe nie określają katalogu zagadnień środowiskowych, społecznych ani dotyczących ładu korporacyjnego, które przedsiębiorstwo powinno raportować. Ich funkcją jest zbudowanie wspólnej architektury sprawozdania zrównoważonego rozwoju oraz zapewnienie, aby informacje prezentowane w poszczególnych częściach raportu tworzyły spójny obraz sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa[1]. W konsekwencji ESRS (*European Sustainability Reporting Standards – ESRS*) 1 i ESRS 2 należy interpretować nie jako zbiór odrębnych obowiązków informacyjnych, lecz jako standard określający logikę całego procesu raportowania[2].

---

[1] Robatian, M. R. (2024). *Mögliche Auswirkungen von CSRD & ESRS auf die digitale Wirtschaft und der Fertigungsindustrie in Deutschland: aus der Perspektive der Industrieperformance und der nachhaltigen Entwicklung* (pp. 696–717). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-499-6-robatian.

[2] Fleaca, B., Fleaca, E., & Corocaescu, M. (2023). Sustainability information – analysis of current trends in sustainability monitoring & reporting. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, *10*(3), 274–287. https://doi.org/10.9770/jesi.2023.10.3(18).

Najczęstszym błędem przedsiębiorstw przygotowujących pierwszy raport zgodny z ESRS jest traktowanie poszczególnych standardów jako niezależnych modułów sprawozdawczych. Prowadzi to do sytuacji, w której informacje dotyczące emisji gazów cieplarnianych, zatrudnienia czy zasad etyki biznesu przedstawiane są jako odrębne zestawy danych, bez wskazania ich związku z modelem biznesowym, strategią przedsiębiorstwa oraz procesem zarządzania. Tak przygotowany raport może spełniać formalne wymagania dotyczące zakresu ujawnień, jednak nie realizuje podstawowego celu ESRS, którym jest przedstawienie zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa, jego wpływem na otoczenie oraz wpływem czynników zrównoważonego rozwoju na zdolność organizacji do tworzenia wartości.

Z perspektywy użytkownika sprawozdania raport powinien odpowiadać na ciąg logicznie powiązanych pytań. W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, w jaki sposób przedsiębiorstwo prowadzi działalność oraz od jakich zasobów zależy jego model biznesowy. Następnie konieczne jest przedstawienie sposobu zarządzania kwestiami zrównoważonego rozwoju, w tym odpowiedzialności organów zarządzających oraz mechanizmów nadzoru. Kolejnym elementem jest identyfikacja wpływów, ryzyk i szans wynikających z prowadzonej działalności oraz zewnętrznego otoczenia przedsiębiorstwa. Dopiero na tej podstawie możliwe jest przedstawienie polityk, działań, celów i wskaźników opisujących sposób reagowania organizacji na zidentyfikowane wyzwania.

Logika ta znajduje odzwierciedlenie w strukturze ESRS 2. Ujawnienia dotyczące modelu biznesowego i strategii (*Strategy and Business Model-SBM*) stanowią punkt wyjścia dla opisu działalności przedsiębiorstwa[3]. Ujawnienia z zakresu zarządzania (GOV) wskazują, w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju zostały włączone do systemu podejmowania decyzji. Proces identyfikacji wpływów, ryzyk i szans (IRO) uzasadnia zakres zagadnień uznanych za istotne, natomiast minimalne wymagania dotyczące polityk, działań, celów i mierników (MDR) tworzą wspólne ramy dla wszystkich

[3] Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards – (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

standardów tematycznych. Konstrukcja ta powoduje, że informacje prezentowane zgodnie z ESRS E, ESRS S oraz ESRS G nie powinny być analizowane w oderwaniu od ujawnień przekrojowych.

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych zachowanie tej logiki ma szczególne znaczenie. Działalność w tym sektorze opiera się na współpracy wielu podmiotów funkcjonujących w ramach jednego produktu turystycznego, silnym uzależnieniu od jakości środowiska naturalnego oraz bezpośrednich relacjach z klientami i społecznościami lokalnymi. Dane dotyczące zużycia energii, emisji, zatrudnienia czy współpracy z dostawcami nie mogą być właściwie ocenione bez wcześniejszego wyjaśnienia, jaki model biznesowy realizuje przedsiębiorstwo, od jakich zasobów zależy jego działalność oraz jakie czynniki uznano za kluczowe z punktu widzenia długoterminowego rozwoju.

Z tego względu raportowanie zgodnie z ESRS wymaga odejścia od prezentowania pojedynczych działań na rzecz przedstawienia systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Użytkownik raportu powinien mieć możliwość prześledzenia całego procesu – od identyfikacji zagadnienia, poprzez decyzje zarządcze, aż do oceny skuteczności podjętych działań. Tylko w takim ujęciu informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju stają się porównywalne oraz użyteczne dla inwestorów, instytucji finansowych, organów administracji i pozostałych interesariuszy[4].

Raport ESG nie jest katalogiem działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo. Jest opisem systemu zarządzania, który wyjaśnia, dlaczego określone działania zostały podjęte, kto ponosi za nie odpowiedzialność oraz w jaki sposób oceniana jest ich skuteczność.

Standardy przekrojowe mają charakter uniwersalny i znajdują zastosowanie niezależnie od branży, jednak sposób ich implementacji powinien uwzględniać specyfikę modelu biznesowego przedsiębiorstwa. W sektorze turystycznym wymóg ten nabiera szczególnego znaczenia. Przedsiębiorstwa świadczące usługi turystyczne funkcjonują bowiem w otwartym systemie gospodarczym, którego powodzenie zależy od jakości środowiska przyrodniczego, relacji

[4] *A mesterséges intelligencia szerepe a fenntartható gazdasági döntésekben*. (2023). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-495-8

społecznych oraz współpracy wielu podmiotów uczestniczących w tworzeniu produktu turystycznego. W konsekwencji raportowanie zgodne z ESRS nie może ograniczać się do opisu działalności pojedynczego przedsiębiorstwa, lecz powinno uwzględniać zależności zachodzące w całym łańcuchu wartości.

Przedsiębiorstwa przygotowujące raporty zrównoważonego rozwoju błędnie utożsamiają granice organizacyjne z granicami odpowiedzialności. W działalności turystycznej takie podejście prowadzi do znacznego uproszczenia rzeczywistego obrazu oddziaływania przedsiębiorstwa. Hotel nie funkcjonuje wyłącznie jako obiekt noclegowy, lecz jako element lokalnego systemu gospodarczego obejmującego dostawców energii, żywności, usług pralniczych, transportowych i rekreacyjnych. Organizator turystyki nie tworzy produktu samodzielnie, lecz integruje usługi przewoźników, obiektów noclegowych, gastronomii, przewodników i operatorów atrakcji. Z kolei przedsiębiorstwa gastronomiczne, uzdrowiskowe czy rekreacyjne pozostają integralną częścią doświadczenia turystycznego i współdecydują o jakości całego produktu. Raportowanie zgodnie z ESRS wymaga zatem przedstawienia nie tylko własnych procesów, ale również sposobu zarządzania relacjami z partnerami biznesowymi.

Drugim elementem wyróżniającym sektor jest szczególna zależność od kapitału naturalnego. W wielu branżach środowisko stanowi przede wszystkim otoczenie prowadzonej działalności. W turystyce jest ono jednym z podstawowych zasobów przedsiębiorstwa. Walory krajobrazowe, jakość wód, stan ekosystemów, dziedzictwo kulturowe czy estetyka przestrzeni publicznej współtworzą wartość oferowanej usługi[5]. Pogorszenie ich jakości prowadzi nie tylko do negatywnego wpływu środowiskowego, lecz również do osłabienia konkurencyjności przedsiębiorstwa oraz całej destynacji turystycznej. Oznacza to, że zależność pomiędzy wpływem przedsiębiorstwa na środowisko a wpływem środowiska na przedsiębiorstwo jest w sektorze turystycznym

[5] Skorupska, K. Z., (2025). Czy zrównoważona turystyka jest możliwa? : Fair Trade w branży turystycznej = [W:] Śliwińska M. (red.) *W kierunku zrównoważonego rozwoju : wyzwania, narzędzia, perspektywy. 121-133.*

wyjątkowo silna i powinna znaleźć odzwierciedlenie zarówno w analizie podwójnej istotności, jak i w opisie modelu biznesowego.

Nie mniej istotna pozostaje zależność od kapitału społecznego. Rozwój turystyki wpływa na rynek pracy, sytuację ekonomiczną mieszkańców oraz sposób użytkowania przestrzeni. Jednocześnie akceptacja społeczności lokalnej staje się jednym z warunków trwałego rozwoju przedsiębiorstw turystycznych. Zjawiska określane mianem overtourism, konflikty dotyczące zagospodarowania przestrzeni czy ograniczenia wynikające z ochrony dziedzictwa kulturowego pokazują, że utrata społecznej akceptacji może prowadzić do ograniczenia możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od jej wyników finansowych. Z tego względu opis relacji ze społecznościami lokalnymi nie powinien być traktowany jako element działań społecznej odpowiedzialności biznesu, lecz jako składnik analizy ryzyka i odporności modelu biznesowego.

Kolejną cechą sektora jest sezonowość działalności. Większość przedsiębiorstw turystycznych funkcjonuje w cyklu charakteryzującym się znacznymi wahaniami popytu, zatrudnienia oraz wykorzystania infrastruktury. Średnie wartości roczne mogą nie odzwierciedlać rzeczywistej skali oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko i społeczeństwo. W okresach największego natężenia ruchu turystycznego wzrasta zużycie energii i wody, ilość wytwarzanych odpadów, obciążenie infrastruktury komunalnej oraz zapotrzebowanie na pracowników sezonowych. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwa powinny rozważyć prezentowanie części danych również z uwzględnieniem sezonowości działalności, nawet jeżeli standard nie nakłada wprost takiego obowiązku. Pozwala to lepiej zrozumieć rzeczywistą skalę wpływów oraz skuteczność działań zarządczych.

Na sposób raportowania wpływa również struktura przedsiębiorstw funkcjonujących w sektorze turystycznym. Dominującą grupę stanowią mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa, które dysponują ograniczonymi zasobami organizacyjnymi oraz finansowymi. W wielu przypadkach właściciel pełni jednocześnie funkcję zarządzającą, operacyjną i nadzorczą. Nie oznacza to jednak zwolnienia z obowiązku przedstawienia systemu zarządzania zrównoważonym rozwojem. ESRS nie wymagają tworzenia rozbudowanych

struktur organizacyjnych, lecz wykazania, że odpowiedzialność za kwestie ESG została jednoznacznie przypisana, a proces podejmowania decyzji jest możliwy do odtworzenia i udokumentowania. Dla sektora turystycznego oznacza to, że skuteczne wdrożenie standardów przekrojowych zależy przede wszystkim od jakości organizacji procesów zarządczych, a nie od wielkości przedsiębiorstwa.

Należałoby więc podsumować, że największym wyzwaniem raportowania w sektorze turystycznym nie jest zebranie danych środowiskowych lub społecznych. Jest nim wykazanie zależności pomiędzy tymi danymi a modelem biznesowym przedsiębiorstwa. Dopiero wtedy raport pozwala zrozumieć, dlaczego określone wpływy, ryzyka i szanse zostały uznane za istotne oraz jakie znaczenie mają dla zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w długim okresie[6].

Szczególną cechą standardów przekrojowych jest zakres obowiązkowych ujawnień. W przeciwieństwie do standardów tematycznych, których zastosowanie zależy od wyników analizy podwójnej istotności, zasadnicza część wymagań ESRS 2 ma charakter obligatoryjny. Oznacza to, że przedsiębiorstwo zobowiązane jest przedstawić informacje dotyczące modelu biznesowego, struktury zarządzania, procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans oraz ogólnych zasad przygotowania raportu niezależnie od tego, jakie zagadnienia środowiskowe lub społeczne zostały uznane za istotne.

Takie rozwiązanie nie ma charakteru formalnego. Celem obowiązkowych ujawnień jest zapewnienie użytkownikom raportu informacji umożliwiających ocenę wiarygodności całego procesu raportowania. Dane liczbowe dotyczące emisji, zużycia zasobów czy zatrudnienia nabierają znaczenia dopiero wtedy, gdy wiadomo, w jaki sposób zostały zidentyfikowane, kto odpowiada za ich monitorowanie oraz jak wpisują się w strategię przedsiębiorstwa. Elementem tego systemu jest również możliwość oceny jakości i kompletności informacji wykorzystywanych w raportowaniu.

Dla przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność przedstawienia informacji wykraczających poza opis bieżącej działalności operacyjnej. Raport

[6] Jaworska, E., & Majchrzak, I. Raportowanie zrównoważonego rozwoju–wyzwanie dla podmiotów branży hotelarskiej. *pod redakcją Agnieszki Brelik*, 77.

powinien wyjaśniać, w jaki sposób organizacja uwzględnia sezonowość działalności, współpracę z partnerami tworzącymi produkt turystyczny, zależność od zasobów środowiskowych oraz relacje ze społecznościami lokalnymi. Są to elementy, które determinują sposób interpretacji wszystkich późniejszych ujawnień tematycznych.

W praktyce obowiązkowy charakter ujawnień ESRS 2 oznacza również konieczność zapewnienia spójności pomiędzy raportem zrównoważonego rozwoju a pozostałymi dokumentami publikowanymi przez przedsiębiorstwo. Strategia, sprawozdanie finansowe, raport zarządu czy komunikacja z inwestorami powinny przedstawiać jednolity obraz działalności organizacji. Rozbieżności pomiędzy tymi dokumentami mogą podważać wiarygodność całego procesu raportowania, nawet jeżeli poszczególne informacje są formalnie poprawne.

2.1.2. *Zakres standardów przekrojowych i logika ujawnień ESRS*

Standardy przekrojowe nie tworzą katalogu zagadnień podlegających raportowaniu. Ich zadaniem jest określenie zasad, według których przedsiębiorstwo powinno przedstawić informacje umożliwiające zrozumienie sposobu zarządzania zrównoważonym rozwojem. Z tego względu ESRS 1 i ESRS 2 nie należy analizować oddzielnie od pozostałych standardów. Stanowią one wspólne ramy interpretacyjne dla wszystkich ujawnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego[7].

W praktyce oznacza to, że użytkownik sprawozdania powinien móc prześledzić logiczny ciąg prowadzący od modelu biznesowego przedsiębiorstwa do konkretnych wskaźników prezentowanych w dalszej części raportu. Logika ta opiera się na kilku wzajemnie powiązanych elementach. Punktem

[7] Urilli, F. (2025) Towards Sustainable Circular Reporting: How Italian Companies Are Embracing Europe's New Sustainability Standards. Tesi di Laurea Magistrale in Management Engineering – Ingegneria Gestionale, Advisor: Prof. Davide Chiaroni, https://www.politesi.polimi.it/retrieve/d2ac5dc4-57bb-4d05-9189-369adc3f4051/2025_12_Urilli.pdf ; Serrelli, M., D'Eusanio, M., & Petti, L. (2026). A social risk-based approach supporting Corporate Sustainability Reporting Directive framework. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. https://doi.org/10.1002/csr.70459

wyjścia jest opis działalności oraz modelu biznesowego przedsiębiorstwa (SBM – Strategy and Business Model), następnie przedstawienie systemu zarządzania i odpowiedzialności organów (GOV – Governance), procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans (IRO – Impacts, Risks and Opportunities), a w dalszej kolejności polityk, działań, celów oraz mierników służących monitorowaniu ich realizacji (MDR – Minimum Disclosure Requirements). Poszczególne standardy tematyczne rozwijają ten schemat w odniesieniu do konkretnych zagadnień środowiskowych, społecznych lub dotyczących ładu korporacyjnego[8].

Tak skonstruowany system ujawnień oznacza odejście od raportowania opartego na zbiorze niepowiązanych informacji. Poszczególne części raportu powinny tworzyć spójną narrację, w której cele wynikają z analizy istotnych wpływów i ryzyk, działania odpowiadają przyjętym politykom, a wskaźniki umożliwiają ocenę skuteczności podejmowanych działań. Raport zawierający komplet danych liczbowych, lecz pozbawiony wyjaśnienia zależności pomiędzy tymi elementami, nie realizuje celu standardów ESRS.

W sektorze turystycznym znaczenie tej logiki jest szczególnie widoczne. Przykładowo przedsiębiorstwo może raportować zużycie energii, emisję gazów cieplarnianych czy działania na rzecz społeczności lokalnych, jednak informacje te pozostają niepełne, jeżeli nie zostaną powiązane z charakterystyką prowadzonej działalności, strukturą łańcucha wartości oraz strategią przedsiębiorstwa. Hotel zlokalizowany na obszarze chronionym będzie identyfikował inne ryzyka i wpływy niż organizator turystyki specjalizujący się w podróżach lotniczych, mimo że oba podmioty raportują zgodnie z tymi samymi standardami. ESRS nie narzucają jednolitej treści raportów, lecz jednolitą metodę ich budowy.

Konsekwencją takiego podejścia jest również sposób interpretacji zasady podwójnej istotności. Rozdział pierwszy niniejszego opracowania omawia jej założenia oraz metodykę przeprowadzania analizy, dlatego nie ma potrzeby ich

[8] Rautenberg C, Michelis D (2026;), *Software, transformation and ESRS: systematic assessment of current research on impact potential of ESG management software for sustainable business transformation*. *The Bottom Line*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/BL-12-2025-0289

powtarzania. Z perspektywy standardów przekrojowych kluczowe jest natomiast wykazanie, w jaki sposób wyniki analizy wpłynęły na zakres ujawnień przedstawionych w raporcie. Analiza podwójnej istotności nie stanowi odrębnego dokumentu przygotowywanego na potrzeby sprawozdawczości. Jest elementem procesu zarządzania, który determinuje zarówno treść ujawnień, jak i wybór celów, polityk oraz wskaźników prezentowanych w dalszych częściach raportu. Proces ten jest nierozerwalnie związany z należytą starannością (due diligence) w rozumieniu OECD i wytycznych ONZ.

W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo nie raportuje wszystkich możliwych zagadnień ESG, lecz wyłącznie te, które zostały uznane za istotne zgodnie z wymogami ESRS. Wyjątek stanowią ujawnienia obowiązkowe określone w ESRS 2, odnoszące się do modelu biznesowego, strategii, zarządzania oraz procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans. To właśnie one tworzą wspólny punkt odniesienia dla wszystkich raportujących podmiotów, umożliwiając porównywalność sprawozdań niezależnie od branży i skali działalności.

2.2. Model biznesowy, zasady zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie, zarządzanie kwestiami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i istotny wpływ, zaangażowanie interesariuszy

2.2.1. Model biznesowy jako przedmiot ujawnienia (SBM)

Model biznesowy stanowi centralny element części strategicznej raportu zrównoważonego rozwoju. Wymogi ESRS 2 nie traktują go jako opisu przedsiębiorstwa ani katalogu oferowanych produktów i usług. Celem ujawnienia jest przedstawienie mechanizmu tworzenia wartości oraz wyjaśnienie zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa, wykorzystywanymi zasobami i otoczeniem, w którym organizacja prowadzi działalność. Model biznesowy powinien umożliwiać użytkownikowi sprawozdania zrozumienie, od czego zależy zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie oraz jakie czynniki mogą tę zdolność wzmacniać lub osłabiać.

Najczęstszym błędem popełnianym podczas przygotowywania raportów zgodnych z ESRS jest utożsamianie modelu biznesowego z opisem działalności operacyjnej. Informacje dotyczące liczby obiektów hotelowych, kierunków wyjazdów, liczby klientów czy struktury organizacyjnej mają charakter informacyjny, jednak same w sobie nie wyjaśniają sposobu tworzenia wartości. Z perspektywy ESRS opis modelu biznesowego powinien odpowiadać na pytanie, dlaczego przedsiębiorstwo osiąga określone wyniki oraz od jakich zasobów i relacji zależy możliwość ich utrzymania w przyszłości.

W praktyce oznacza to konieczność przedstawienia wzajemnych zależności pomiędzy strategią przedsiębiorstwa, wykorzystywanymi zasobami oraz czynnikami zewnętrznymi. W sektorze turystycznym szczególne znaczenie mają zasoby środowiskowe i społeczne, których przedsiębiorstwo nie posiada, lecz od których funkcjonowania pozostaje bezpośrednio uzależnione. Walory krajobrazowe, stan środowiska przyrodniczego, dziedzictwo kulturowe, bezpieczeństwo destynacji czy jakość infrastruktury publicznej współtworzą wartość oferowanych usług. W konsekwencji model biznesowy przedsiębiorstwa turystycznego nie może być analizowany wyłącznie przez pryzmat posiadanych aktywów, lecz powinien uwzględniać również zasoby pozostające poza bezpośrednią kontrolą organizacji.

2.2.2. *Model biznesowy a tworzenie wartości*

W standardach ESRS tworzenie wartości ma charakter wielowymiarowy. Obejmuje nie tylko wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa, lecz również sposób oddziaływania na środowisko, społeczeństwo oraz relacje z interesariuszami. Oznacza to odejście od tradycyjnego postrzegania modelu biznesowego jako mechanizmu generowania przychodów. W ujęciu ESRS wartość tworzona jest w wyniku wykorzystania różnorodnych kapitałów – finansowego, ludzkiego, społecznego i naturalnego – których dostępność warunkuje możliwość prowadzenia działalności w długim okresie.

W przedsiębiorstwach turystycznych zależność ta jest szczególnie wyraźna. Jakość usług hotelarskich pozostaje bezpośrednio związana z kompetencjami pracowników, jakością współpracy z dostawcami oraz stanem środowiska, w którym zlokalizowany jest obiekt. Organizator turystyki tworzy wartość

dzięki zdolności integrowania usług świadczonych przez wielu partnerów, natomiast przedsiębiorstwa prowadzące działalność rekreacyjną opierają swoją konkurencyjność na zachowaniu walorów przyrodniczych i kulturowych miejsca[9]. W każdym z tych przypadków wartość ekonomiczna pozostaje nierozerwalnie związana z zasobami, które nie zawsze znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym.

Z tego względu opis modelu biznesowego powinien wykraczać poza charakterystykę działalności operacyjnej. Przedsiębiorstwo powinno wskazać, które zasoby mają kluczowe znaczenie dla prowadzonej działalności, jakie procesy odpowiadają za tworzenie wartości oraz jakie zagrożenia mogą wpływać na trwałość przyjętego modelu. Dopiero takie ujęcie umożliwia zrozumienie późniejszych ujawnień dotyczących wpływów środowiskowych, społecznych oraz ryzyk związanych z prowadzeniem działalności.

2.2.3. *Model biznesowy a strategia przedsiębiorstwa*

Model biznesowy nie jest dokumentem strategicznym, jednak pozostaje z nim nierozerwalnie związany. Strategia określa kierunki rozwoju przedsiębiorstwa oraz cele, które organizacja zamierza osiągnąć, natomiast model biznesowy wyjaśnia, w jaki sposób cele te mają zostać zrealizowane przy wykorzystaniu dostępnych zasobów i relacji z otoczeniem. Raportowanie zgodnie z ESRS wymaga zachowania spójności pomiędzy tymi elementami. W konsekwencji opis modelu biznesowego powinien również umożliwiać ocenę odporności przedsiębiorstwa na zmiany zachodzące w jego otoczeniu[10].

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność przedstawienia wpływu długoterminowych trendów na sposób prowadzenia działalności. Zmiany klimatu, transformacja energetyczna, cyfryzacja usług, starzenie się społeczeństwa, zmiany preferencji konsumentów czy rosnące znaczenie turystyki odpowiedzialnej wpływają na sposób funkcjonowania

[9] Por. Vićentijević, K. (n.d.). The role of ESRS standards in achieving sustainable competitiveness in the textile industry. *Tekstilna Industrija*. https://doi.org/10.5937/tekstind2504071v

[10] Voto, A. (2025). From compliance to competitive advantage: A case for the boards or how European ESG regulation reshapes corporate strategy. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, *21*(2), 102–108. https://doi.org/10.22495/cbv21i2art9

przedsiębiorstw i powinny znaleźć odzwierciedlenie zarówno w strategii[11], jak i w opisie modelu biznesowego. Użytkownik raportu powinien mieć możliwość oceny, czy organizacja dostrzega te zmiany oraz czy podejmuje działania zwiększające odporność modelu biznesowego.

Nie oznacza to obowiązku przedstawiania szczegółowych planów inwestycyjnych lub informacji objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. ESRS wymagają ujawnienia informacji w zakresie umożliwiającym zrozumienie kierunków rozwoju przedsiębiorstwa oraz wpływu najważniejszych czynników zewnętrznych na jego działalność. Zakres ujawnienia powinien pozostawać proporcjonalny do skali działalności oraz stopnia złożoności modelu biznesowego.

2.2.4. *Znaczenie dla przedsiębiorstw turystycznych*

W sektorze turystycznym model biznesowy ma charakter sieciowy. Wartość oferowanej usługi powstaje w wyniku współdziałania wielu podmiotów, których działalność pozostaje wzajemnie zależna. Jakość usług hotelarskich wpływa na ocenę organizatora turystyki, dostępność transportu determinuje atrakcyjność destynacji, a stan środowiska naturalnego decyduje o konkurencyjności całego regionu. Zależności te powodują, że opis modelu biznesowego powinien uwzględniać nie tylko działalność przedsiębiorstwa, lecz również jego miejsce w łańcuchu wartości.

W praktyce raportowania oznacza to konieczność wskazania najważniejszych grup partnerów biznesowych, charakteru współpracy oraz czynników, od których zależy ciągłość świadczenia usług. Nie chodzi przy tym o szczegółowe przedstawienie wszystkich relacji handlowych, lecz o identyfikację tych elementów, które mają kluczowe znaczenie dla trwałości modelu biznesowego oraz realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Model biznesowy nie odpowiada na pytanie, czym zajmuje się przedsiębiorstwo. Odpowiada na pytanie, dlaczego przedsiębiorstwo jest w stanie

[11] Bataleblu, A. A., Rauch, E., Cochran, D. S., & Matt, D. T. (2024). *Impact of European Sustainability Reporting Standards Guidelines on the Design of Sustainable Factories and Manufacturing Systems* (pp. 237–253). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-56474-1_18

tworzyć wartość oraz jakie warunki muszą zostać spełnione, aby zdolność ta została utrzymana w przyszłości. W sektorze turystycznym odpowiedź ta niemal zawsze wykracza poza granice samej organizacji i obejmuje jakość środowiska, relacje społeczne oraz funkcjonowanie całego łańcucha wartości.

2.3. Zarządzanie kwestiami zrównoważonego rozwoju (ujawnienia ESRS 2 GOV-1–GOV-5)

2.3.1. Zarządzanie jako element systemu tworzenia wartości

Jednym z najczęściej spotykanych nieporozumień dotyczących raportowania zgodnie z ESRS jest utożsamianie zarządzania kwestiami zrównoważonego rozwoju z wdrożeniem polityki ESG lub powołaniem osoby odpowiedzialnej za ten obszar. Tymczasem standard ESRS 2 nie koncentruje się na istnieniu dokumentów organizacyjnych, lecz na sposobie podejmowania decyzji. Przedmiotem ujawnienia jest system zarządzania, który pozwala ocenić, czy kwestie środowiskowe, społeczne i dotyczące ładu korporacyjnego rzeczywiście wpływają na kierunek rozwoju przedsiębiorstwa oraz decyzje podejmowane przez jego organy.

Ujawnienia GOV-1–GOV-5 (*Governance* – GOV) mają umożliwić użytkownikowi raportu ocenę, czy odpowiedzialność za kwestie zrównoważonego rozwoju została osadzona na poziomie strategicznym, czy też pozostaje wyłącznie funkcją operacyjną. Nie chodzi zatem o wykazanie, że przedsiębiorstwo prowadzi działania z zakresu ESG, ale o przedstawienie, kto podejmuje decyzje dotyczące tych działań, jakie informacje są wykorzystywane w procesie decyzyjnym oraz w jaki sposób organy zarządzające monitorują realizację przyjętych celów. Ważne jest również, aby przedsiębiorstwo mogło wykazać, że korzysta z wiarygodnych i kompletnych informacji.

W praktyce oznacza to odejście od postrzegania ESG jako obszaru funkcjonującego równolegle do podstawowej działalności przedsiębiorstwa. Zrównoważony rozwój powinien stanowić element systemu zarządzania organizacją, podobnie jak zarządzanie finansami, ryzykiem operacyjnym czy bezpieczeństwem informacji. Jeżeli decyzje dotyczące inwestycji, rozwoju oferty, wyboru dostawców lub zarządzania personelem podejmowane są bez

uwzględnienia ich konsekwencji środowiskowych i społecznych, trudno uznać, że kwestie ESG zostały skutecznie zintegrowane z działalnością przedsiębiorstwa[12].

2.3.2. Odpowiedzialność organów zarządzających (ESRS 2 GOV-1)

ESRS nie narzucają określonego modelu organizacyjnego ani nie wymagają tworzenia nowych stanowisk odpowiedzialnych za zrównoważony rozwój. Wymagają natomiast, aby przedsiębiorstwo jednoznacznie określiło, który organ sprawuje nadzór nad kwestiami ESG, jakie kompetencje posiada oraz w jaki sposób realizuje przypisane mu zadania. Z perspektywy użytkownika raportu istotniejsze od liczby komitetów czy stanowisk jest zrozumienie, gdzie w strukturze organizacyjnej zapadają decyzje dotyczące zagadnień zrównoważonego rozwoju.

W dużych przedsiębiorstwach odpowiedzialność ta często rozkłada się pomiędzy zarząd, radę nadzorczą[13] oraz wyspecjalizowane komitety. W sektorze turystycznym dominują jednak mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, w których funkcje właścicielskie, zarządcze i operacyjne są nierzadko wykonywane przez tę samą osobę. Nie stanowi to przeszkody dla prawidłowego raportowania. ESRS nie oceniają rozbudowania struktury organizacyjnej, lecz przejrzystość podziału odpowiedzialności oraz możliwość wykazania, że kwestie ESG są przedmiotem rzeczywistego nadzoru.

W praktyce przedsiębiorstwa powinny wskazać, kto odpowiada za zatwierdzanie polityk związanych ze zrównoważonym rozwojem, kto monitoruje realizację celów oraz kto podejmuje decyzje dotyczące działań naprawczych[14].

---

[12] Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 10(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

[13] Fischer, T. M., Adolph, J., Schöber, M., Townend, J., & Zipse, O. (2023). *The Future of Corporate Disclosure* (pp. 93–121). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-42224-9_4; Baumüller, J. (2024). *Sustainability Due Diligence & Governance in den ESRS*. https://doi.org/10.34726/5364.

[14] Grove, H., & Clouse, M. (n.d.). Board oversight: Required ESG for public companies in Europe. *Corporate Ownership and Control*. https://doi.org/10.22495/cocv21i1art7

W przypadku przedsiębiorstw turystycznych szczególnie istotne jest również określenie odpowiedzialności za zarządzanie relacjami z partnerami funkcjonującymi w łańcuchu wartości, ponieważ znacząca część wpływów środowiskowych i społecznych powstaje poza granicami samej organizacji.

2.3.3. *Informacje przekazywane organom oraz kwestie zrównoważonego rozwoju przez nie podejmowane (ESRS 2 GOV-2)*

Skuteczny system zarządzania nie zależy wyłącznie od formalnego przypisania odpowiedzialności. Warunkiem jego funkcjonowania jest zapewnienie organom zarządzającym dostępu do informacji pozwalających podejmować świadome decyzje. ESRS wymagają zatem ujawnienia sposobu, w jaki kwestie zrównoważonego rozwoju są przedstawiane zarządowi oraz radzie nadzorczej, jak często są analizowane i jaki mają wpływ na decyzje strategiczne.

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych szczególne znaczenie ma integracja informacji pochodzących z różnych obszarów działalności. Dane dotyczące zużycia energii, zatrudnienia, bezpieczeństwa gości, współpracy z dostawcami czy skarg klientów często pozostają rozproszone pomiędzy różnymi komórkami organizacyjnymi. Jeżeli nie zostaną zestawione w jednolitym systemie raportowania wewnętrznego, zarząd nie jest w stanie ocenić ich wzajemnych zależności ani wpływu na realizację strategii przedsiębiorstwa.

Dlatego coraz większego znaczenia nabiera tworzenie zintegrowanych systemów informacji zarządczej obejmujących zarówno wskaźniki finansowe, jak i dane dotyczące zrównoważonego rozwoju. Nie chodzi przy tym o zwiększenie liczby raportów przygotowywanych dla kierownictwa, lecz o zapewnienie, że informacje wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji odzwierciedlają pełny obraz działalności przedsiębiorstwa.

2.3.4. Wynagradzanie kadry i uwzględnianie wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju w systemach zachęt (ESRS 2 GOV-3)

Jednym z nowych elementów ujawnień ESRS jest przedstawienie związku pomiędzy realizacją celów zrównoważonego rozwoju a systemem wynagradzania najwyższego kierownictwa. Celem tego wymogu nie jest promowanie określonych modeli wynagrodzeń, lecz umożliwienie oceny, czy przedsiębiorstwo tworzy mechanizmy motywujące do realizacji przyjętej strategii.

W praktyce sektora turystycznego rozwiązania te występują stosunkowo rzadko, zwłaszcza w przedsiębiorstwach rodzinnych oraz w sektorze MŚP. Nie oznacza to jednak, że zagadnienie pozostaje bez znaczenia. Nawet jeżeli wynagrodzenie kadry kierowniczej nie jest bezpośrednio powiązane z realizacją celów ESG, przedsiębiorstwo powinno wyjaśnić sposób oceny skuteczności zarządzania tym obszarem oraz rolę, jaką kwestie zrównoważonego rozwoju odgrywają w procesie oceny pracy osób pełniących funkcje kierownicze.

Coraz częściej obserwuje się również włączanie wskaźników środowiskowych i społecznych do systemów premiowania kadry zarządzającej, zwłaszcza w dużych grupach hotelowych oraz przedsiębiorstwach funkcjonujących na rynkach międzynarodowych. Rozwiązania te sprzyjają lepszej integracji celów finansowych i pozafinansowych, jednak ich skuteczność zależy od właściwego doboru mierników oraz możliwości ich obiektywnej weryfikacji.

2.3.5. Powiązanie należytej staranności z zarządzaniem ryzykiem i kontrolą wewnętrzną (ESRS 2 GOV-4 i ESRS 2 GOV-5)

W przedsiębiorstwach turystycznych skuteczność systemu zarządzania zależy przede wszystkim od zdolności koordynowania decyzji podejmowanych przez wiele jednostek organizacyjnych oraz partnerów zewnętrznych. Działania dotyczące efektywności energetycznej, gospodarki odpadami, bezpieczeństwa gości, polityki zatrudnienia czy współpracy z lokalnymi społecznościami nie mogą być prowadzone niezależnie od siebie. Powinny stanowić element jednej strategii zarządzania przedsiębiorstwem.

Z tego względu raportowanie zgodnie z ESRS powinno pokazywać nie tyle strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, ile sposób przepływu informacji oraz odpowiedzialności pomiędzy poszczególnymi poziomami

zarządzania[15]. Użytkownik raportu powinien mieć możliwość oceny, czy kwestie zrównoważonego rozwoju wpływają na decyzje strategiczne, czy też pozostają wyłącznie przedmiotem działań operacyjnych.

Największym zagrożeniem dla jakości ujawnień z zakresu governance nie jest brak polityk ESG. Jest nim brak możliwości wykazania, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju rzeczywiście wpływają na decyzje podejmowane przez organy przedsiębiorstwa. Dokument można opracować jednorazowo. System zarządzania musi funkcjonować każdego dnia.

2.4. Wpływy, ryzyka i szanse jako podstawa raportowania (IRO)

2.4.1. Identyfikacja wpływów, ryzyk i szans jako element zarządzania

Ocena wpływów, ryzyk i szans (*Impacts, Risks and Opportunities – IRO*) stanowi centralny element systemu raportowania zgodnego z ESRS. To właśnie ona łączy model biznesowy przedsiębiorstwa z analizą podwójnej istotności oraz determinuje zakres ujawnień przedstawianych w dalszej części raportu. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo nie rozpoczyna procesu raportowania od wyboru wskaźników, lecz od identyfikacji zjawisk, które mogą wpływać na jego otoczenie lub na zdolność organizacji do tworzenia wartości.

Najczęściej popełnianym błędem jest traktowanie analizy IRO jako rozszerzonego rejestru ryzyk przedsiębiorstwa. Takie podejście odzwierciedla tradycyjne systemy zarządzania ryzykiem, których celem jest identyfikacja zagrożeń dla działalności organizacji. Standardy ESRS wymagają jednak znacznie szerszej perspektywy. Ocenie podlega nie tylko to, jakie zagrożenia oddziałują na przedsiębiorstwo, lecz również to, jaki wpływ przedsiębiorstwo wywiera na ludzi, środowisko oraz gospodarkę. Dopiero zestawienie

[15] Samborski, A. Z. (2026). Changes in Corporate Governance due to EU Regulations on ESG Reporting. W I. Novo-Corti, X. Picatoste, & M. Valeri (Redaktorzy), Human Resource Development for Sustainability and Social Responsibility. 14th International Conference on Economics Development and Social Sustainability, Rome, Italy, April 3-4, 2025. https://doi.org/10.1007/978-3-032-09683-8_11

obu perspektyw pozwala określić zagadnienia istotne z punktu widzenia raportowania[16].

W praktyce proces identyfikacji IRO powinien stanowić element systemu zarządzania strategicznego. Nie jest to jednorazowa analiza przygotowywana na potrzeby sprawozdawczości, lecz proces aktualizowany wraz ze zmianami modelu biznesowego, otoczenia regulacyjnego oraz warunków prowadzenia działalności. Raport powinien zatem przedstawiać nie tylko wyniki analizy, ale również sposób jej przeprowadzenia, źródła informacji oraz kryteria oceny istotności. Proces ten pozostaje blisko związany z należytą starannością (due diligence) w rozumieniu wytycznych OECD i ONZ.

2.4.2. *Wpływ jako kategoria zarządcza*

W standardach ESRS pojęcie wpływu (*impact*) odnosi się do rzeczywistych lub potencjalnych skutków działalności przedsiębiorstwa dla środowiska i społeczeństwa. Wpływy mogą mieć charakter pozytywny lub negatywny, bezpośredni lub pośredni, krótkotrwały lub długookresowy. Kluczowe znaczenie ma jednak to, że oceniane są z perspektywy otoczenia przedsiębiorstwa, a nie jego wyników ekonomicznych.

Dla przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność analizy znacznie szerszego spektrum oddziaływań niż w wielu innych sektorach gospodarki. Rozwój działalności może przyczyniać się do tworzenia miejsc pracy, wzrostu dochodów lokalnych przedsiębiorców czy ochrony dziedzictwa kulturowego poprzez finansowanie działań konserwatorskich. Jednocześnie może prowadzić do nadmiernego wykorzystania zasobów wodnych, zwiększenia ilości odpadów, presji na obszary chronione lub pogorszenia jakości życia mieszkańców w wyniku nadmiernej koncentracji ruchu turystycznego.

Wpływy te nie powinny być oceniane wyłącznie z punktu widzenia zgodności z przepisami prawa. ESRS wymagają uwzględnienia również skali oddziaływania, jego zasięgu, trwałości oraz możliwości odwrócenia skutków.

[16] Tomasz Mankowski (2024). Integration of Sustainability Reporting into Enterprise Risk Management: A Scoping Review, European Research Studies Journal Volume XXVII Special Issue B, 792-802

W praktyce oznacza to konieczność prowadzenia analizy wykraczającej poza obowiązki wynikające z krajowych regulacji środowiskowych czy społecznych.

2.4.3. Ryzyko i szansa w rozumieniu ESRS

Ryzyko w ujęciu ESRS oznacza możliwość wystąpienia zdarzeń, które mogą wpływać na sytuację finansową przedsiębiorstwa, jego model biznesowy lub zdolność do realizacji strategii. Szanse odnoszą się natomiast do możliwości osiągnięcia korzyści wynikających ze zmian zachodzących w otoczeniu gospodarczym, społecznym lub środowiskowym. W obu przypadkach punktem odniesienia pozostaje zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości.

W sektorze turystycznym ryzyka i szanse mają często charakter systemowy. Zmiany klimatu mogą prowadzić do skrócenia sezonu narciarskiego, zwiększenia częstotliwości ekstremalnych zjawisk pogodowych czy ograniczenia dostępności zasobów wodnych. Jednocześnie rozwój turystyki zrównoważonej, wzrost zainteresowania lokalnymi produktami oraz rozwój technologii cyfrowych stwarzają nowe możliwości budowania przewagi konkurencyjnej. Przedsiębiorstwo powinno wykazać, że identyfikuje te procesy oraz uwzględnia je przy planowaniu działalności.

Nie każde zidentyfikowane ryzyko wymaga szczegółowego ujawnienia. Raport powinien koncentrować się na tych zagadnieniach, które zostały uznane za istotne w wyniku analizy podwójnej istotności. Wymaga to zachowania spójności pomiędzy opisem modelu biznesowego, procesem identyfikacji IRO oraz zakresem ujawnień przedstawionych w standardach tematycznych.

2.4.4. Łańcuch wartości jako źródło wpływów i ryzyk

W przedsiębiorstwach turystycznych znacząca część wpływów i ryzyk powstaje poza bezpośrednimi granicami organizacji. Usługi transportowe, zakwaterowanie, gastronomia, organizacja wydarzeń czy działalność podwykonawców wpływają zarówno na jakość produktu turystycznego, jak i na skalę oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko oraz społeczeństwo. Oznacza to, że analiza IRO powinna obejmować również relacje z podmiotami funkcjonującymi w łańcuchu wartości.

Nie oznacza to przejęcia odpowiedzialności za wszystkie działania partnerów biznesowych. Przedsiębiorstwo powinno jednak wykazać, że identyfikuje obszary, w których działalność dostawców lub wykonawców może wpływać na realizację celów zrównoważonego rozwoju oraz podejmuje działania ograniczające zidentyfikowane ryzyka[17]. W praktyce mogą to być kryteria wyboru dostawców, wymagania dotyczące zgodności z politykami przedsiębiorstwa, audyty, szkolenia lub wspólne inicjatywy na rzecz poprawy standardów środowiskowych i społecznych.

W przypadku sektora turystycznego szczególnego znaczenia nabierają relacje z lokalnymi przedsiębiorcami i organizacjami odpowiedzialnymi za zarządzanie destynacją. Jakość współpracy z tymi podmiotami wpływa nie tylko na konkurencyjność przedsiębiorstwa, lecz również na możliwość ograniczania negatywnych skutków ruchu turystycznego oraz wzmacniania jego pozytywnego oddziaływania.

Analiza wpływów, ryzyk i szans nie służy przygotowaniu raportu. To raport stanowi odzwierciedlenie procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans funkcjonującego w przedsiębiorstwie. Jeżeli analiza IRO została przeprowadzona wyłącznie na potrzeby sprawozdawczości, trudno uznać ją za element systemu zarządzania, którego wymagają standardy ESRS.

2.5. Zaangażowanie interesariuszy

2.5.1. Interesariusze jako źródło informacji zarządczej

Zaangażowanie interesariuszy w standardach ESRS nie sprowadza się do identyfikacji grup, z którymi przedsiębiorstwo utrzymuje relacje. Samo sporządzenie mapy interesariuszy, wskazanie kanałów komunikacji czy przedstawienie liczby przeprowadzonych konsultacji nie pozwala jeszcze ocenić, czy głos interesariuszy jest rzeczywiście uwzględniany w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Z punktu widzenia ESRS 2 istotne jest przede wszystkim wykazanie,

[17] Mezzanotte, F. E. (2024). Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. *The Journal of Corporate Law Studies*, 1–31. https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058

w jaki sposób interesy, poglądy i prawa kluczowych grup są uwzględniane w strategii i modelu biznesowym oraz jak wyniki dialogu wpływają na proces identyfikacji istotnych wpływów, ryzyk i szans.

Problematyka ta znajduje bezpośrednie odzwierciedlenie przede wszystkim w ujawnieniu SBM-2 dotyczącym interesów i poglądów zainteresowanych stron, a także pozostaje powiązana z SBM-3 oraz procesem oceny istotności. W praktyce oznacza to, że zaangażowanie interesariuszy nie powinno stanowić wydzielonego działania komunikacyjnego prowadzonego równolegle do zarządzania przedsiębiorstwem. Informacje uzyskiwane od pracowników, klientów, dostawców, społeczności lokalnych czy innych podmiotów powinny stanowić jedno ze źródeł wykorzystywanych przy identyfikowaniu wpływów oraz podejmowaniu decyzji strategicznych.

Opis interesariuszy nie jest jeszcze opisem ich zaangażowania. Z perspektywy ESRS znaczenie ma przede wszystkim to, czego przedsiębiorstwo dowiedziało się w wyniku dialogu i czy informacja ta wpłynęła na sposób prowadzenia działalności[18].

2.5.2. *Specyfika interesariuszy sektora turystycznego*

Sektor turystyczny charakteryzuje się szczególnie rozbudowaną strukturą interesariuszy. Wynika to z sieciowego charakteru produktu turystycznego oraz silnego powiązania działalności przedsiębiorstw z miejscem świadczenia usług. Na doświadczenie turysty wpływa nie tylko przedsiębiorstwo, z którym zawiera on umowę, ale również transport, zakwaterowanie, gastronomia, infrastruktura publiczna, atrakcje turystyczne, stan środowiska, bezpieczeństwo oraz jakość relacji ze społecznością przyjmującą.

Do podstawowych grup interesariuszy przedsiębiorstw turystycznych można zaliczyć klientów, pracowników, osoby wykonujące pracę sezonową, dostawców i podwykonawców, mieszkańców destynacji, jednostki samorządu terytorialnego, organizacje zarządzające destynacją, instytucje ochrony przyrody

[18] Baumüller, J., Leitner-Hanetseder, S., & Eisl, C. (2023). *Sustainable Performance Measurement under the New European Regulation for Corporate Sustainability Reporting: What Will Be the Impact of the European Sustainability Reporting Standards (Beyond New KPIs)?* (pp. 41–55). Wroclaw University of Economics and Business. https://doi.org/10.15611/2023.83.1.02

i dziedzictwa kulturowego, organizacje społeczne oraz partnerów finansowych. Zakres ten nie powinien jednak być traktowany jako uniwersalny katalog. Dobór interesariuszy powinien wynikać z modelu biznesowego, lokalizacji działalności oraz rzeczywistych i potencjalnych wpływów przedsiębiorstwa.

Szczególnego znaczenia nabiera rozróżnienie pomiędzy interesariuszami, którzy korzystają z działalności przedsiębiorstwa, a osobami i społecznościami, które mogą doświadczać jej negatywnych skutków. Klienci mogą oczekiwać większej dostępności usług, rozbudowy infrastruktury oraz wydłużenia godzin funkcjonowania obiektów. Mieszkańcy tej samej destynacji mogą natomiast doświadczać wzrostu natężenia ruchu, hałasu, presji na przestrzeń publiczną, zwiększenia ilości odpadów lub wzrostu cen niektórych usług. Właściwe zarządzanie interesariuszami nie polega więc na poszukiwaniu jednego stanowiska reprezentującego wszystkie grupy, lecz na identyfikacji potencjalnie sprzecznych interesów oraz uwzględnieniu ich w procesie podejmowania decyzji.

W przypadku turystyki szczególną grupą są społeczności lokalne. Relacja pomiędzy przedsiębiorstwem turystycznym a mieszkańcami nie ma charakteru wyłącznie ekonomicznego. Mieszkańcy są jednocześnie pracownikami, przedsiębiorcami, użytkownikami infrastruktury, uczestnikami lokalnego życia społecznego oraz osobami, których codzienne funkcjonowanie może być bezpośrednio kształtowane przez natężenie ruchu turystycznego[19].

Rozwój turystyki może przynosić społeczności lokalnej korzyści w postaci nowych miejsc pracy, wzrostu dochodów przedsiębiorstw, zwiększenia wpływów do budżetów samorządowych czy rozwoju infrastruktury. Te same procesy mogą jednak powodować konflikty związane z użytkowaniem przestrzeni, dostępnością mieszkań, przeciążeniem infrastruktury lub nadmierną komercjalizacją dziedzictwa kulturowego. Z perspektywy raportowania nie wystarczy zatem wykazanie ekonomicznych korzyści wynikających z obecności przedsiębiorstwa. Konieczna jest również identyfikacja grup, które mogą ponosić koszty jego działalności.

[19] Prasad, K. (2024). The role of local community in enhancing sustainable community based tourism. *J. Electrical Systems*, *20*(7s), 558-571.

W tym kontekście szczególnie istotne jest unikanie utożsamiania dialogu ze społecznością lokalną wyłącznie ze współpracą z jednostką samorządu terytorialnego. Samorząd jest jednym z kluczowych interesariuszy, lecz nie zawsze może zastępować bezpośredni kontakt z osobami dotkniętymi wpływem przedsiębiorstwa. W zależności od charakteru działalności uzasadnione może być uwzględnienie opinii mieszkańców, lokalnych organizacji społecznych, organizacji reprezentujących określone grupy lub instytucji zajmujących się ochroną przyrody i dziedzictwa kulturowego.

Istotnym źródłem informacji pozostają również pracownicy. Dotyczy to szczególnie sektora turystycznego, w którym jakość usługi jest w znacznym stopniu uzależniona od bezpośredniej pracy człowieka. Pracownicy dysponują wiedzą o problemach operacyjnych, których najwyższe kierownictwo może nie dostrzegać na podstawie standardowych danych zarządczych. Informacje dotyczące przeciążenia pracą w sezonie, bezpieczeństwa, zachowań klientów, dostępności zasobów czy praktyk podwykonawców mogą mieć znaczenie dla identyfikacji istotnych wpływów i ryzyk.

Podobną funkcję pełni dialog z partnerami biznesowymi. Sieciowy charakter turystyki powoduje, że pojedyncze przedsiębiorstwo nie posiada pełnej informacji o wszystkich oddziaływaniach występujących w jego łańcuchu wartości. Organizator turystyki może potrzebować danych od przewoźników i obiektów noclegowych, hotel od dostawców żywności i usług zewnętrznych, a zarządzający atrakcją turystyczną – od operatorów transportu, samorządu oraz innych podmiotów funkcjonujących w destynacji. Zaangażowanie partnerów biznesowych może zatem służyć nie tylko budowaniu relacji, ale przede wszystkim uzupełnianiu informacji niezbędnych do prawidłowej oceny istotności.

Klienci stanowią kolejną kluczową grupę interesariuszy, jednak również w tym przypadku zaangażowanie nie powinno być utożsamiane z tradycyjnym badaniem satysfakcji. Opinie klientów mogą dostarczać informacji dotyczących dostępności usług, bezpieczeństwa, sposobu komunikowania informacji środowiskowych czy oczekiwań wobec odpowiedzialnego sposobu świadczenia usług.

Jednocześnie deklarowane preferencje konsumentów powinny być interpretowane ostrożnie. Popularność określonego rozwiązania nie przesądza

o jego zgodności z celami zrównoważonego rozwoju. Rolą przedsiębiorstwa nie jest automatyczne podporządkowanie strategii każdemu oczekiwaniu interesariuszy, lecz uwzględnienie ich opinii jako jednego z elementów procesu decyzyjnego.

Jest to szczególnie istotne w sytuacji konfliktu pomiędzy krótkoterminowymi oczekiwaniami klientów a długoterminową ochroną zasobów, na których opiera się produkt turystyczny. Ograniczenie liczby odwiedzających, zmiana zasad korzystania z atrakcji, rezygnacja z części jednorazowych produktów czy wprowadzenie rozwiązań ograniczających zużycie wody mogą początkowo spotkać się z negatywną reakcją części klientów. Nie zwalnia to przedsiębiorstwa z odpowiedzialności za zarządzanie istotnymi wpływami.

2.5.3. Od konsultacji do decyzji

Najważniejszym etapem procesu zaangażowania interesariuszy jest przełożenie uzyskanych informacji na decyzje przedsiębiorstwa. W raporcie należy zatem unikać przedstawiania dialogu wyłącznie poprzez liczbę ankiet, spotkań lub konsultacji. Dane takie mogą pełnić funkcję pomocniczą, ale nie pokazują skuteczności procesu.

Znacznie większą wartość informacyjną ma wskazanie, jakie kwestie zostały podniesione przez poszczególne grupy, w jaki sposób przedsiębiorstwo je oceniło oraz czy doprowadziły one do zmiany polityki, działania, celu, sposobu monitorowania ryzyka albo modelu świadczenia usług. Nie każda opinia interesariusza musi prowadzić do zmiany decyzji. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo deklaruje systematyczne zaangażowanie interesariuszy, powinno być w stanie wykazać mechanizm wykorzystywania uzyskiwanych informacji[20].

Można to przedstawić w następującym ciągu:

interesariusz → zgłoszona kwestia → ocena znaczenia → decyzja przedsiębiorstwa → działanie → monitorowanie rezultatu.

[20] Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, *10*(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

Taki sposób dokumentowania procesu pozwala jednocześnie powiązać zaangażowanie interesariuszy z analizą IRO. Jeżeli przykładowo mieszkańcy destynacji wskazują powtarzające się problemy związane z hałasem generowanym przez działalność obiektu, informacja ta może stanowić podstawę ponownej oceny skali negatywnego wpływu[21]. Jeżeli pracownicy sezonowi sygnalizują problemy z organizacją czasu pracy, informacja powinna zostać uwzględniona przy analizie wpływów dotyczących własnych zasobów pracowniczych. Dialog nie jest więc końcowym elementem raportowania, lecz jednym ze źródeł danych zasilających system zarządzania.

2.5.4. Reprezentatywność i grupy narażone na szczególne oddziaływanie

Jakość procesu zaangażowania zależy nie tylko od liczby uczestników, ale również od tego, czy przedsiębiorstwo dociera do grup rzeczywiście dotkniętych jego wpływem. Konsultowanie wyłącznie interesariuszy posiadających silną pozycję ekonomiczną może prowadzić do pominięcia perspektywy osób, które ponoszą największe negatywne konsekwencje działalności.

W sektorze turystycznym problem ten może dotyczyć m.in. pracowników sezonowych, osób zatrudnionych przez podwykonawców, mieszkańców bezpośredniego sąsiedztwa obiektów turystycznych czy osób o szczególnych potrzebach w zakresie dostępności usług. Przedsiębiorstwo powinno zatem ocenić nie tylko, z kim prowadzi dialog, ale również czy zastosowane metody umożliwiają udział grupom, których głos jest trudniejszy do pozyskania.

Nie oznacza to konieczności prowadzenia rozbudowanych konsultacji dla każdej decyzji operacyjnej. Zakres zaangażowania powinien pozostawać proporcjonalny do charakteru oraz skali potencjalnego wpływu. Im poważniejsze i bardziej długotrwałe mogą być konsekwencje decyzji przedsiębiorstwa, tym większe znaczenie ma właściwe rozpoznanie perspektywy osób i społeczności dotkniętych tym wpływem.

[21] Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards – (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

2.5.5. Informowanie organów przedsiębiorstwa o wynikach dialogu

Zaangażowanie interesariuszy pozostaje również bezpośrednio związane z ujawnieniami dotyczącymi governance. Jeżeli przedsiębiorstwo deklaruje, że opinie interesariuszy wpływają na strategię i model biznesowy, wyniki dialogu powinny docierać do osób posiadających kompetencje do podejmowania odpowiednich decyzji.

W przedsiębiorstwach o rozbudowanej strukturze oznacza to konieczność określenia sposobu przekazywania istotnych kwestii zarządowi lub organom nadzorczym. W mniejszych przedsiębiorstwach turystycznych proces może być znacznie prostszy, jednak również powinien być możliwy do wykazania. Formalizacja nie jest celem samym w sobie. Jej zadaniem jest zapewnienie, że istotna informacja uzyskana od interesariuszy nie pozostanie na poziomie działu obsługi klienta, działu personalnego czy kierownika pojedynczego obiektu.

Zaangażowanie interesariuszy nie oznacza przekazania im odpowiedzialności za strategię przedsiębiorstwa. Odpowiedzialność za decyzję pozostaje po stronie organów przedsiębiorstwa. ESRS wymagają natomiast możliwości wykazania, że decyzja została podjęta ze świadomością jej istotnych skutków dla osób i grup, na które przedsiębiorstwo oddziałuje.

2.5.6. Najczęstsze błędy raportowania dotyczącego interesariuszy

W praktyce przygotowywania ujawnień dotyczących interesariuszy należy zwrócić uwagę przede wszystkim na kilka problemów:

- przedstawienie katalogu interesariuszy bez wyjaśnienia, dlaczego poszczególne grupy uznano za istotne;
- utożsamienie zaangażowania z komunikacją marketingową lub badaniem satysfakcji;
- wykazywanie liczby konsultacji bez przedstawienia ich rezultatów;
- brak informacji o wpływie opinii interesariuszy na strategię, model biznesowy lub analizę IRO;
- ograniczenie dialogu ze społecznościami lokalnymi do kontaktów z administracją publiczną;

- pomijanie grup słabiej reprezentowanych lub szczególnie narażonych na negatywne oddziaływanie;
- brak mechanizmu przekazywania istotnych wyników dialogu organom zarządzającym.

Najbardziej rozbudowany system konsultacji nie poprawia jakości raportowania, jeżeli przedsiębiorstwo nie potrafi wykazać, w jaki sposób uzyskane informacje zostały wykorzystane. W ESRS miarą jakości zaangażowania nie jest liczba rozmów z interesariuszami, lecz ich znaczenie dla procesu zarządzania.

Wdrażanie standardów przekrojowych powinno rozpoczynać się od istniejącego systemu zarządzania przedsiębiorstwem, a nie od tworzenia odrębnej struktury służącej wyłącznie przygotowaniu raportu. W szczególności rekomenduje się:

1. Powiązanie modelu biznesowego z IRO. Należy określić najważniejsze zasoby, relacje i elementy łańcucha wartości, od których zależy działalność, a następnie wykorzystać je przy identyfikacji wpływów, ryzyk i szans.
2. Jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności. Powinno być możliwe wskazanie osób lub organów odpowiedzialnych za nadzór nad poszczególnymi istotnymi kwestiami oraz monitorowanie celów.
3. Włączenie ESG do informacji zarządczej. Dane dotyczące zrównoważonego rozwoju powinny być przekazywane osobom podejmującym decyzje wraz z innymi informacjami wykorzystywanymi w zarządzaniu przedsiębiorstwem.
4. Dokumentowanie procesu IRO. Należy zachować informacje o źródłach danych, zastosowanych kryteriach, uczestnikach procesu oraz powodach uznania poszczególnych kwestii za istotne lub nieistotne.
5. Uwzględnienie łańcucha wartości. W sektorze turystycznym szczególnej analizy wymagają transport, zakwaterowanie, gastronomia, dostawcy żywności, usługi zewnętrzne oraz partnerzy współtworzący produkt turystyczny.

6. Dostosowanie danych do sezonowości. W przypadku znaczących wahań działalności średnie roczne należy interpretować z uwzględnieniem okresów szczytowego obciążenia.
7. Powiązanie dialogu z decyzjami. Dokumentacja zaangażowania interesariuszy powinna wskazywać nie tylko uczestników i kanały komunikacji, ale również najważniejsze zgłoszone kwestie oraz sposób reakcji przedsiębiorstwa.
8. Zachowanie spójności raportu. Model biznesowy, strategia, IRO, polityki, działania, cele i wskaźniki powinny tworzyć jeden ciąg informacyjny. Sprzeczności pomiędzy poszczególnymi częściami sprawozdania są sygnałem, że proces raportowania został oddzielony od rzeczywistego systemu zarządzania.

2.5.8. Propozycja wskaźników

W przypadku standardów przekrojowych wskaźniki mają odmienny charakter niż w standardach środowiskowych lub społecznych. Nie powinny zastępować wymaganych ujawnień narracyjnych. Mogą natomiast wspierać ocenę dojrzałości systemu zarządzania oraz umożliwiać obserwację zmian pomiędzy kolejnymi okresami sprawozdawczymi.

Zaproponowane wskaźniki mają charakter pomocniczy i nie powinny być traktowane jako zamiennik wymagań ujawnieniowych wynikających z ESRS. W szczególności wysoka liczba posiedzeń organu zarządzającego, konsultacji z interesariuszami czy przyjętych polityk sama w sobie nie świadczy o skuteczności zarządzania. Ocena powinna koncentrować się na rezultacie procesu: jakości decyzji, stopniu realizacji celów, reakcji na zidentyfikowane wpływy oraz zmianach zachodzących w modelu biznesowym.

Wskaźniki należy również interpretować z uwzględnieniem wielkości i struktury przedsiębiorstwa. W małym obiekcie hotelarskim odpowiedzialność za kilka obszarów może spoczywać na jednej osobie, podczas gdy w dużej grupie hotelowej konieczny będzie wielopoziomowy system nadzoru. Nie oznacza to automatycznie niższego poziomu dojrzałości pierwszego podmiotu. Kluczowe znaczenie ma możliwość wykazania, że odpowiedzialność

została przypisana, informacje docierają do właściwych osób, a decyzje są podejmowane na podstawie wiarygodnych danych.

W przypadku przedsiębiorstw charakteryzujących się wysoką sezonowością część wskaźników warto analizować również w odniesieniu do okresów szczytowego obciążenia. Dotyczy to zwłaszcza danych wykorzystywanych przy ocenie wpływów związanych z pracownikami, wykorzystaniem zasobów, społecznościami lokalnymi oraz funkcjonowaniem infrastruktury.

Standardy przekrojowe powinny ostatecznie pozwolić użytkownikowi raportu odpowiedzieć na trzy pytania: co przedsiębiorstwo uznaje za istotne, dlaczego uznaje to za istotne oraz w jaki sposób tym zarządza. Jeżeli z raportu nie można odtworzyć odpowiedzi na te pytania, sama kompletność tabel i wskaźników nie zapewnia odpowiedniej jakości sprawozdawczości.

2.6. Wskaźniki i cele (MDR-M, MDR-T)

Wskaźniki i cele stanowią część uzupełniającą opis polityk, działań i procesów zarządzania kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem. Ich zadaniem jest pokazanie nie tylko, jakie działania przedsiębiorstwo deklaruje, lecz przede wszystkim jak mierzy ich wykonanie i czy prowadzą one do zmiany w zakresie istotnych oddziaływań, ryzyk i szans.

W przypadku standardów społecznych ESRS S1–S4 wskaźniki powinny być powiązane z wcześniej zidentyfikowanymi istotnymi kwestiami. Oznacza to, że przedsiębiorstwo nie powinno tworzyć odrębnego systemu raportowania ESG oderwanego od działalności operacyjnej. W pierwszej kolejności należy wykorzystać dane już wytwarzane w ramach zarządzania personelem, bezpieczeństwem, zakupami, obsługą klientów, reklamacjami, zgłoszeniami oraz relacjami ze społecznościami lokalnymi.

Dla każdego ujawnianego wskaźnika należy zapewnić możliwość ustalenia:

- nazwy i definicji wskaźnika;
- zakresu podmiotowego i geograficznego;
- jednostki miary;
- metody obliczenia;
- źródła danych;

- okresu sprawozdawczego;
- wartości za okres bieżący oraz, jeżeli jest dostępna, wartości porównawczej;
- istotnych założeń, ograniczeń i zmian metodologii;
- powiązania wskaźnika z odpowiednią istotną kwestią związaną ze zrównoważonym rozwojem.

W sektorze turystycznym szczególne znaczenie ma zapewnienie porównywalności danych pomimo sezonowości działalności. Dlatego wartości bezwzględne powinny być, tam gdzie jest to właściwe, uzupełniane wskaźnikami odniesionymi do skali działalności, np. liczby pracowników, zmian, liczby gości, uczestników, wartości zakupów czy liczby mieszkańców danej destynacji. Jest to zgodne z przyjętą w niniejszym opracowaniu zasadą, że wartości wskaźników należy interpretować w kontekście skali działalności i lokalnych uwarunkowań. W przypadku S3 dokument wskazuje dodatkowo na potrzebę obliczania wskaźników dla pojedynczej destynacji przed ich ewentualnym agregowaniem.

2.6.1. Mierniki w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem (MDR-M)

MDR-M (*Minimum Disclosure Requirements – Metrics*) należy rozumieć jako część systemu ujawnień, która pozwala przełożyć zidentyfikowane istotne kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem na mierzalne rezultaty. W odniesieniu do standardów społecznych oznacza to przede wszystkim wskazanie, w jaki sposób przedsiębiorstwo mierzy swoje oddziaływanie na pracowników, osoby pracujące w łańcuchu wartości, społeczności lokalne oraz turystów i innych użytkowników końcowych.

Dobór mierników powinien wynikać z wyników oceny istotności. Nie jest wymagane tworzenie wskaźnika dla każdej możliwej kwestii społecznej. Należy natomiast zapewnić, aby dla kwestii uznanych za istotne istniała możliwość przedstawienia danych pozwalających ocenić skalę oddziaływania oraz zmianę tej skali w czasie.

W praktyce dla przedsiębiorstwa turystycznego oznacza to m.in. pomiar:

- w zakresie własnych zasobów pracowniczych (S1):

- struktury form zaangażowania;
- rotacji i powracalności pracowników sezonowych;
- naruszeń okresów odpoczynku;
- wykorzystania urlopów;
- godzin nadliczbowych;
- luki płacowej;
- reprezentacji kobiet na stanowiskach kierowniczych;
- wypadkowości;
- dostępu do szkoleń;
- wykorzystania elastycznej organizacji pracy;
- zgłoszeń dotyczących dyskryminacji, mobbingu i warunków pracy.

Wskaźniki te powinny być w miarę możliwości oparte na danych pozostających pod kontrolą przedsiębiorstwa, takich jak rejestr zakupów, płatności, umowy i zgłoszenia, a dane pozyskiwane od dostawców powinny być odpowiednio oznaczone pod względem zakresu i sposobu pozyskania. Powinny być one także odnoszone do odpowiedniego mianownika, np. liczby gości / nocy lub uczestników, a nie wyłącznie do liczby imprez. Pozwala to oddzielić zmianę poziomu ryzyka od zwykłej zmiany skali działalności.

Miernik powinien być stosowany konsekwentnie w kolejnych okresach sprawozdawczych. Jeżeli przedsiębiorstwo zmienia definicję, zakres lub metodę obliczania wskaźnika, powinno wyjaśnić wpływ tej zmiany na porównywalność danych.

Szczególną uwagę należy zwrócić na wskaźniki, w przypadku których wzrost wartości nie musi oznaczać pogorszenia sytuacji. Dotyczy to np. liczby zgłoszeń. Wzrost liczby zgłoszeń po uruchomieniu lub poprawie dostępności kanału może oznaczać zwiększenie dostępności mechanizmu zgłaszania, a nie wzrost liczby naruszeń. Dlatego liczba zgłoszeń powinna być analizowana łącznie z odsetkiem spraw zakończonych działaniem naprawczym oraz czasem ich rozpatrywania.

2.6.2. Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów (MDR-T)

Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów, czyli wskaźnik MDR-T (*Minimum Disclosure Requirements – Targets*) służy zaś przełożeniu polityk i działań przedsiębiorstwa na konkretny, możliwy do monitorowania kierunek zmiany. Samo posiadanie polityki lub przeprowadzenie działania nie pozwala ocenić, czy przedsiębiorstwo skutecznie ogranicza negatywne oddziaływania albo wzmacnia pozytywne efekty.

Dla każdego istotnego celu należy określić co najmniej:

- przedmiot celu, czyli czego ma dotyczyć zmiana;
- miernik, za pomocą którego będzie oceniany postęp;
- wartość bazową i okres bazowy, jeżeli zostały ustalone;
- wartość docelową;
- termin osiągnięcia celu;
- zakres organizacyjny i geograficzny;
- sposób monitorowania postępu;
- działania podejmowane w przypadku braku postępu;
- odpowiedzialność za realizację celu;
- ewentualne zasoby przeznaczone na jego wykonanie.

Cele powinny być bezpośrednio powiązane z istotnymi oddziaływaniami, ryzykami lub szansami. Przykładowo, jeżeli analiza danych wykazuje problem z naruszaniem okresów odpoczynku, celem może być zmniejszenie liczby takich przypadków w określonym czasie. Jeżeli problemem jest ograniczony dostęp personelu sezonowego do szkoleń, celem może być zwiększenie odsetka tych osób objętych szkoleniami.

Może to przyjąć następującą postać:

Istotna kwestia	Miernik	Przykład celu	Monitorowanie
Okresy odpoczynku	liczba naruszeń na 1000 zmian	ograniczenie liczby naruszeń do określonego poziomu	kwartalnie i po sezonie
Rozwój pracowników	godziny szkoleniowe/osobę	objęcie szkoleniami określonego udziału personelu sezonowego	półrocznie
Równość wynagrodzeń	luka płacowa	zmniejszenie luki w określonym okresie	rocznie
Bezpieczeństwo pracy	wypadki/1000 zatrudnionych	ograniczenie wypadkowości	kwartalnie
Zgłoszenia	% spraw zakończonych działaniem naprawczym	zwiększenie odsetka skutecznie zamkniętych spraw	kwartalnie

2.6.3. Cele a rzeczywista skuteczność działań

Nie należy utożsamiać liczby wykonanych działań z osiągnięciem celu. Liczba przeprowadzonych konsultacji, szkoleń, audytów czy spotkań jest przede wszystkim miernikiem nakładu. O skuteczności świadczy dopiero zmiana odpowiedniego rezultatu.

Przykładowo:

- liczba konsultacji ze społecznością → odsetek postulatów uwzględnionych;
- liczba przeprowadzonych szkoleń → odsetek osób, które uzyskały wymagane kompetencje;
- liczba kontroli dostawców → odsetek stwierdzonych problemów, które zostały skutecznie usunięte;
- liczba zgłoszeń → odsetek spraw zakończonych działaniem naprawczym;
- liczba działań dotyczących bezpieczeństwa → zmiana częstości wypadków lub zdarzeń potencjalnie wypadkowych.

Takie rozróżnienie jest szczególnie istotne w niniejszym opracowaniu: wskazano już, że wskaźniki wejściowe nie powinny zastępować wskaźników wynikowych, a sama liczba konsultacji nie pokazuje jeszcze wpływu na społeczność.

Monitorowanie postępu i aktualizacja celów:

1. Postęp w realizacji celu powinien być oceniany w regularnych odstępach czasu, z wykorzystaniem tego samego miernika i tej samej metodologii, która została przyjęta przy ustalaniu wartości bazowej. Jeżeli wystąpią istotne zmiany w działalności przedsiębiorstwa, strukturze grupy, zakresie raportowania albo metodzie pomiaru, należy wyjaśnić ich wpływ na możliwość porównania wyników.
2. Jeżeli cel nie zostanie osiągnięty, ujawnienie powinno pozwalać zrozumieć przyczynę odchylenia oraz działania podjęte w odpowiedzi. Sam brak osiągnięcia wartości docelowej nie powinien prowadzić do zmiany metodologii w taki sposób, aby poprawić wynik – ważniejsza jest ciągłość i wiarygodność pomiaru.
3. Wskaźniki i cele tworzą wspólny mechanizm zarządzania kwestiami społecznymi. Wskaźnik odpowiada na pytanie, co się dzieje, natomiast cel – do jakiego poziomu przedsiębiorstwo zamierza doprowadzić zmianę. Działanie opisuje natomiast co przedsiębiorstwo robi, aby tę zmianę osiągnąć. Dopiero połączenie tych trzech elementów pozwala ocenić skuteczność polityki.
4. W niniejszym opracowaniu zaproponowane wskaźniki S1–S4 zostały zaprojektowane w taki sposób, aby w możliwie dużym stopniu wykorzystywać dane już dostępne w przedsiębiorstwie. Ogranicza to koszt wdrożenia systemu raportowania i jednocześnie zwiększa możliwość jego powtarzalnego stosowania. Wymaga jednak zachowania stałych definicji, odpowiednich mianowników, dezagregacji danych tam, gdzie jest ona konieczna, oraz wyraźnego rozróżnienia między miernikami nakładu, rezultatu i skuteczności.
5. MDR-M odpowiada zatem za wiarygodny pomiar istotnych kwestii, natomiast MDR-T za wykazanie, czy przyjęte polityki i działania prowadzą do zakładanej zmiany. Razem tworzą część raportowania,

która pozwala przejść od deklaracji dotyczących zrównoważonego rozwoju do mierzalnego monitorowania wyników.

To dobrze domyka obecny rozdział, bo dokument ma już szczegółowe tabele S1–S4, ale obecnie brakuje właśnie takiego przekrojowego *mostu* między wskaźnikami a celami.

2.7. Podsumowanie

Standardy przekrojowe ESRS 1 i ESRS 2 stanowią fundament europejskiego systemu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ich znaczenie wykracza poza określenie formalnych zasad przygotowania raportu. Tworzą one wspólne ramy interpretacyjne dla wszystkich ujawnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego, zapewniając spójność pomiędzy modelem biznesowym przedsiębiorstwa, procesem zarządzania, analizą wpływów, ryzyk i szans oraz prezentowanymi celami i wskaźnikami. Proces zarządzania i raportowania opiera się również na należytej staranności (due diligence) oraz na jakości i kompletności informacji wykorzystywanych w raportowaniu. W ujęciu praktycznym oznacza to konieczność stałego powiązania strategii, modelu biznesowego, systemu nadzoru, analizy IRO, dialogu z interesariuszami oraz działań monitorowanych wskaźnikami.

Z perspektywy przedsiębiorstw turystycznych standardy przekrojowe odgrywają szczególną rolę. Specyfika sektora powoduje, że zdolność do tworzenia wartości pozostaje silnie uzależniona od jakości środowiska naturalnego, relacji ze społecznościami lokalnymi oraz współpracy z partnerami funkcjonującymi w łańcuchu wartości. W rezultacie raportowanie zgodne z ESRS wymaga przedstawienia nie tylko wyników działalności przedsiębiorstwa, lecz przede wszystkim sposobu zarządzania zależnościami występującymi pomiędzy organizacją a jej otoczeniem.

Przeprowadzona analiza wskazuje, że największym wyzwaniem wdrażania standardów przekrojowych nie jest pozyskanie danych niezbędnych do sporządzenia raportu. Znacznie większe znaczenie ma integracja zagadnień zrównoważonego rozwoju z istniejącymi procesami zarządczymi

oraz zapewnienie spójności pomiędzy strategią przedsiębiorstwa, modelem biznesowym, analizą podwójnej istotności, politykami, działaniami i systemem monitorowania rezultatów. Dopiero takie podejście umożliwia przygotowanie raportu odzwierciedlającego rzeczywisty sposób funkcjonowania organizacji.

Dla przedsiębiorstw sektora turystycznego szczególnie istotne jest uwzględnienie sieciowego charakteru produktu turystycznego oraz znaczenia relacji z interesariuszami. Odpowiedzialne zarządzanie nie ogranicza się do minimalizowania negatywnych wpływów własnej działalności, lecz obejmuje również współpracę z partnerami biznesowymi, społecznościami lokalnymi i instytucjami odpowiedzialnymi za rozwój destynacji. Tak rozumiane standardy przekrojowe stają się nie tylko narzędziem raportowania, ale również elementem wspierającym budowanie długookresowej odporności przedsiębiorstw oraz konkurencyjności całego sektora.

Standardy przekrojowe nie zastępują standardów tematycznych. Wyznaczają jednak sposób ich interpretacji oraz porządkują proces ujawniania informacji. Z tego względu analiza zagadnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego przedstawiona w kolejnych rozdziałach powinna być odczytywana przez pryzmat modelu biznesowego, systemu zarządzania oraz procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans omówionych w niniejszym rozdziale.

Bibliografia

Bataleblu, A. A., Rauch, E., Cochran, D. S., & Matt, D. T. (2024). *Impact of European Sustainability Reporting Standards Guidelines on the Design of Sustainable Factories and Manufacturing Systems* (pp. 237–253). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-56474-1_18

Baumüller, J. (2024). *Sustainability Due Diligence & Governance in den ESRS*. https://doi.org/10.34726/5364

Baumüller, J., Leitner-Hanetseder, S., & Eisl, C. (2023). *Sustainable Performance Measurement under the New European Regulation for Corporate Sustainability Reporting: What Will Be the Impact of the European Sustainability Reporting Standards (Beyond New KPIs)?* (pp. 41–55). Wroclaw University of Economics and Business. https://doi.org/10.15611/2023.83.1.02

Fischer, T. M., Adolph, J., Schöber, M., Townend, J., & Zipse, O. (2023). *The Future of Corporate Disclosure* (pp. 93–121). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-42224-9_4

Fleaca, B., Fleaca, E., & Corocaescu, M. (2023). Sustainability information – analysis of current trends in sustainability monitoring & reporting. *Entrepreneurship and Sustainability Issues, 10*(3), 274–287. https://doi.org/10.9770/jesi.2023.10.3(18)

Grove, H., & Clouse, M. (n.d.). Board oversight: Required ESG for public companies in Europe. *Corporate Ownership and Control*. https://doi.org/10.22495/cocv21i1art7

Jaworska, E., & Majchrzak, I. (2025) Raportowanie zrównoważonego rozwoju–wyzwanie dla podmiotów branży hotelarskiej. [W:] Brelik A. Gospodarka Turystyczna–Trendy, Problemy, Wyzwania, Szczecin, 77-102.

Mankowski, T. (2024). Integration of Sustainability Reporting into Enterprise Risk Management: A Scoping Review. *European Research Studies Journal, XXVII*, Special Issue B, 792–802.

Mezzanotte, F. E. (2024). Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. *The Journal of Corporate Law Studies*, 1–31. https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058

Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards – (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

A mesterséges intelligencia szerepe a fenntartható gazdasági döntésekben. (2023). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-495-8

Prasad, K. (2024). The role of local community in enhancing sustainable community based tourism. *J. Electrical Systems, 20*(7s), 558–571.

Rautenberg, C., & Michelis, D. (2026). Software, transformation and ESRS: systematic assessment of current research on impact potential of ESG management software for sustainable business transformation. *The Bottom Line*, ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/BL-12-2025-0289

Robatian, M. R. (2024). *Mögliche Auswirkungen von CSRD & ESRS auf die digitale Wirtschaft und der Fertigungsindustrie in Deutschland: aus der Perspektive der Industrieperformance und der nachhaltigen Entwicklung* (pp. 696–717). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-499-6-robatian

Samborski, A. Z. (2026). Changes in Corporate Governance due to EU Regulations on ESG Reporting. In I. Novo-Corti, X. Picatoste, & M. Valeri (Eds.), *Human Resource Development for Sustainability and Social Responsibility. 14th International Conference on Economics Development and Social Sustainability, Rome, Italy, April 3–4, 2025*. https://doi.org/10.1007/978-3-032-09683-8_11

Serrelli, M., D'Eusanio, M., & Petti, L. (2026). A social risk-based approach supporting Corporate Sustainability Reporting Directive framework. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. https://doi.org/10.1002/csr.70459

Skorupska, K. Z. (2025). Czy zrównoważona turystyka jest możliwa? Fair Trade w branży turystycznej. In M. Śliwińska (red.), *W kierunku zrównoważonego rozwoju: wyzwania, narzędzia, perspektywy* (s. 121–133).

Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi, 10*(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

Urilli, F. (2025). *Towards Sustainable Circular Reporting: How Italian Companies Are Embracing Europe's New Sustainability Standards*. Tesi di Laurea Magistrale in Management Engineering – Ingegneria Gestionale. Advisor: Prof. Davide Chiaroni. https://www.politesi.polimi.it/retrieve/d2ac5dc4-57bb-4d05-9189-369adc3f4051/2025_12_Urilli.pdf

Vićentijević, K. (n.d.). The role of ESRS standards in achieving sustainable competitiveness in the textile industry. *Tekstilna Industrija*. https://doi.org/10.5937/tekstind2504071v

Voto, A. (2025). From compliance to competitive advantage: A case for the boards or how European ESG regulation reshapes corporate strategy. *Corporate Board: Role, Duties and Composition, 21*(2), 102–108. https://doi.org/10.22495/cbv21i2art9