

Rola wytycznych UNCTAD–ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa

The role of UNCTAD–ISAR guidance in monitoring the implementation of Sustainable Development Goals by enterprises

ANNA SZYCHTA*

Streszczenie


Cel: Celem artykułu jest przedstawienie działań Międzyrządowej Grupy Roboczej Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (UNCTAD–ISAR), a także objaśnienie i ocena znaczenia i roli jej *Wytycznych w sprawie podstawowych wskaźników do raportowania przez jednostki gospodarcze wkładu we wdrażanie Celów Zrównoważonego Rozwoju (CZR)*, wyznaczonych przez ONZ w Agendzie 2030.

Metodyka/podejście badawcze: Artykuł o charakterze ogólnego przeglądu oparto na analizie literatury przedmiotu, dokonanej analizie i syntezie opracowań i wytycznych UNCTAD oraz regulacji i innych dokumentów dotyczących zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości przedsiębiorstw w tym zakresie.

Wyniki: Wytyczne UNCTAD–ISAR z 2019 roku zawierają 33 podstawowe wskaźniki przeznaczone dla przedsiębiorstw w celu pomiaru ekonomicznych, środowiskowych, społecznych i instytucjonalnych aspektów zrównoważonego rozwoju. Wytyczne te wraz z materiałami szkoleniowymi wymagają rozpowszechnienia w skali globalnej, aby mogły się stać faktycznym narzędziem monitorowania wkładu sektora prywatnego w realizację CZR. Ich zastosowanie przez przedsiębiorstwa w Polsce, zwłaszcza MŚP, może przyczynić się do poprawy postrzegania zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości w tym zakresie przez ich sceptyków i przeciwników.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Zwiększenie świadomości pracowników naukowych, studentów i praktyków rachunkowości w Polsce na temat wagi globalnych CZR i konieczności ich wdrażania i monitorowania na poziomie mikro.

Oryginalność/wartość: Artykuł poszerza wiedzę w środowisku naukowym rachunkowości na temat możliwości pomiaru i raportowania przez przedsiębiorstwa wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju w spójności z celami i zdaniami określonymi w Agendzie 2030.

* Prof. dr hab. Anna Szychta, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0001-8465-0542>, anna.szychta@uni.lodz.pl

Słowa kluczowe: Agenda 2030, Cele Zrównoważonego Rozwoju, Międzyrządowa Grupa Robocza Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, wytyczne, podstawowe wskaźniki.

Abstract

Purpose: The aim of the article is to present the activities of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Accounting and Reporting Standards (UNCTAD-ISAR), and to explain and evaluate the importance and the role of its *Guidance on Core Indicators for Entity Reporting on Contribution Towards Implementation of the Sustainable Development Goals* (SDG), which were set by the United Nations in the 2030 Agenda.

Methodology/approach: The general review article was based on an analysis of the literature on the subject, an analysis and synthesis of UNCTAD materials and guidelines, as well as regulations and other documents regarding sustainable development and corporate reporting in this area.

Findings: The UNCTAD-ISAR guidance, issued in 2019, contains 33 core indicators designed for enterprises to measure the economic, environmental, social, and institutional aspects of sustainable development. The guidance and the training materials need to be disseminated globally in order to become a real tool for monitoring private sector contributions to SDG implementation. Their application by enterprises in Poland, especially SMEs, may contribute to improving the perception of sustainable development and reporting issues in this regard by their skeptics and opponents.

Research limitations/implications: Increased awareness of academics, students and accounting practitioners in Poland about the importance of global SDG and the need for their implementation and monitoring at the micro level.

Originality/value: The article expands knowledge in the accounting research community about the ability of enterprises to measure and report their sustainability performance in line with the goals and tasks set out in the 2030 Agenda.

Keywords: Agenda 2030, Sustainable Development Goals, Intergovernmental Working Group of Experts on International Accounting and Reporting Standards (ISAR), sustainability reporting, guidance, core indicators.

Wprowadzenie

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, zwana też niefinansową lub społeczną odpowiedzialnością¹, jest od początku XXI wieku coraz bardziej dynamicznie rozwijającym się rodzajem sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw w różnych

¹ Nie są to określenia tożsame, ale ze sobą powiązane. W literaturze przedmiotu, regulacjach prawnych i środowiskowych, a także w praktyce występuje zamieszanie terminologiczne związane z zewnętrznymi sprawdzaniami pozafinansowymi sporządzanymi przez przedsiębiorstwa. Stosowane terminy i przyczyny tego zamieszania objaśniają np. J. Krasodomska (2014, s. 61-68) i E. Śnieżek i in. (2018, s. 68-72). Duża różnorodność nazewnictwa w anglojęzycznych i polskich publikacjach dotyczy także rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa (*sustainability accounting*), której integralną częścią jest komunikowanie interesariuszom informacji w formie sprawozdania zrównoważonego rozwoju. Kwestie zróżnicowania nazewnictwa w tym obszarze omawiają B. Zyznarska-Dworczyk (2019, s. 63-67), A. Szadziewska i in. (2021, s. 32-33).

krajach na świecie. Sprawozdania zrównoważonego rozwoju sporządzane dotychczas fakultatywnie, głównie przez duże przedsiębiorstwa krajowe i międzynarodowe, zmierzają do dostarczania informacji o tym, w jaki sposób osiągają one, oprócz celów ekonomicznych, stawiane im cele o charakterze środowiskowym i społecznym, nazywane łącznie celami zrównoważonego rozwoju.

Cele ekonomiczno-społeczno-środowiskowe współczesnych przedsiębiorstw powinny być spójne z Celami Zrównoważonego Rozwoju (CZR) przyjętymi przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych (ZO ONZ) w 2015 roku w Rezolucji *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030* (w skrócie Agenda 2030). Rezolucja ta zawiera zobowiązanie światowych przywódców i szefów rządów wszystkich państw do podejmowania w latach 2016–2030 wspólnych wysiłków w ramach szerokiego i powszechnego programu na poziomie krajowym, regionalnym i globalnym, aby można było osiągnąć zrównoważony rozwój w trzech jego wymiarach: gospodarczym, społecznym i środowiskowym. CZR są wyzwaniem globalnym, przyjętymi przez wszystkie, tj. 193, kraje – zarówno rozwinięte, jak i rozwijające się. W ich realizację powinny być zaangażowane rządy wszystkich państw, parlamenty, struktury ONZ, różne instytucje międzynarodowe, władze lokalne, społeczeństwa i ich organizacje, środowiska naukowe, biznes i sektor prywatny (ZO ONZ, 2015, s. 3, 14).

Interesariuszami Agendy 2030 są przedsiębiorstwa zarówno z sektora prywatnego, jak i państwowego. Uznaje się dużą rolę w jej wdrażaniu zróżnicowanego sektora prywatnego, począwszy od mikroprzedsiębiorstw po spółdzielnie i międzynarodowe korporacje (ZO ONZ, 2015, s. 12). Wkład tych podmiotów w realizację CZR może być monitorowany dzięki cyklicznemu sporządzaniu przez nie sprawozdań, zawierających oprócz danych finansowych, także informacje niefinansowe dotyczące ich dokonań w trzech wymiarach działalności składających się na zrównoważony rozwój.

Kwestia raportowania i monitorowania wkładu przedsiębiorstw w spełnianie CZR znajduje się od 2015 roku w zakresie zainteresowań i działań Międzyrządowej Grupy Roboczej Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR), stanowiącej centralny organ ONZ do spraw rachunkowości i ładu korporacyjnego, funkcjonujący w ramach Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD).

Mimo że sprawozdania niefinansowe lub zrównoważonego rozwoju podmiotów gospodarczych są przedmiotem coraz większej liczby badań i tematem licznych publikacji autorów zagranicznych (zob. np. Andrew, Baker, 2020; Bebbington i in., 2008; Burritt, Schaltegger, 2010; Chung, Cho, 2018; Gray, 2010; Journeault i in., 2021; KPMG, 2020) i polskich (m.in. Fijałkowska i in., 2019; Karwowski i in., 2020; Kawacki, 2018; Krasodomska, 2014; Krasodomska, Zarzycka, 2020a, 2021; Kryk, 2017; Majchrzak, Nadolna, 2020; Mućko i in., 2021a; Lament, 2017; Paszkiewicz, Szadziwska, 2011, Skoczyła, 2019; Szadziwska i in., 2018; Śnieżek i in., 2018; Walińska i in., 2018; Zysnarska-Dworczak, 2017, 2019), to problematyka CZR i ich realizacji była stosunkowo rzadko uwzględniana w publikacjach zagranicznych

pracowników naukowych w kontekście rachunkowości, co podkreślają J. Bebbington i J. Unerman (2020). Tematyka ta nie była też dotychczas wystarczająco rozważana w pracach z zakresu rachunkowości w Polsce, a zwłaszcza nie prezentowano roli i aktywności grupy ISAR na rzecz popularyzowania CZR i monitorowania ich wdrażania przez przedsiębiorstwa.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie działań instytucji UNCTAD–ISAR, a także objaśnienie i ocena roli i znaczenia jej wytycznych w sprawie podstawowych wskaźników do raportowania przez przedsiębiorstwa ich wkładu we wdrażanie Celów Zrównoważonego Rozwoju, wyznaczonych przez ONZ w Agendzie 2030.

Realizacja wskazanego celu wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

1. Na czym polega wkład ISAR w zwiększanie znaczenia i jakości sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw?
2. Jakie wskaźniki zaleca się przedsiębiorstwom w wytycznych UNCTAD–ISAR dla raportowania i monitorowania realizacji CZR?
3. Jakie kluczowe wnioski wypływają ze studiów przypadków prezentujących zastosowanie wytycznych UNCTAD–ISAR?

Artykuł ma charakter ogólnego przeglądu. Do zrealizowania jego celu zastosowano analizę literatury przedmiotu, analizę i syntezę opracowań i wytycznych UNCTAD oraz regulacji i innych dokumentów instytucjonalnych dotyczących zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości przedsiębiorstw w tym zakresie.

W artykule wskazano po raz pierwszy w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości znaczenie działalności agendy UNCTAD–ISAR i jej dokonań w ostatnich kilku latach dla kształtowania i harmonizacji sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw, ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Artykuł wnosi wkład w nurt aktualnych rozważań i badań dotyczących pomiaru i raportowania zrównoważonego rozwoju i przyczynia się do zwiększenia świadomości pracowników naukowych, studentów i praktyków rachunkowości odnośnie do wagi globalnych CZR i konieczności ich wdrażania na poziomie mikro przez podmioty gospodarcze. Ponadto może być pomocny pracownikom przedsiębiorstw sporządzającym albo zamierzającym sporządzać sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju, tak aby dostarczały istotnych i porównywalnych informacji, przydatnych do oceny wkładu biznesu w osiąganie CZR.

Dalsza część artykułu zawiera: 1) przegląd pozycji literatury ukierunkowanej na powiązanie CZR z rachunkowością i sprawozdawczością, 2) wykaz CZR wyznaczonych w Agendzie 2030 w nawiązaniu do wskaźników pomiaru ich realizacji, 3) charakterystykę kierunków aktywności UNCTAD–ISAR, ze szczególnym uwzględnieniem działań i opracowań na rzecz raportowania przez przedsiębiorstwa CZR. Artykuł kończy podsumowanie poprzedzone w punkcie czwartym oceną znaczenia zestawu wskaźników dla przedsiębiorstw, zaproponowanych przez UNCTAD–ISAR.

1. Przegląd literatury

Cele Zrównoważonego Rozwoju określone w Agendzie 2030 są tematem licznych publikacji naukowych w zakresie różnych dyscyplin naukowych², ale stosunkowo niewielka liczba autorów rozpatrywała je w kontekście rachunkowości i sprawozdawczości przedsiębiorstw. Zdaniem J. Bebbington i J. Unermana (2018, s. 2), istniejące badania w zakresie rachunkowości, które są istotne dla poszczególnych CZR, służą jako wstępne połączenie między nimi a dyscypliną rachunkowości. Uważają oni, że skoncentrowanie się na tych celach uwydatnia nowe obszary badań empirycznych (w tym interdyscyplinarnych) i zachęca do wprowadzania innowacji w ramach teoretycznych rachunkowości. Ponadto CZR dostarczają kontekstu do orzeźwiającego wkładu rachunkowości w debatę na temat zrównoważonego rozwoju. W następnym artykule Bebbington i Unerman (2020, s. 2) ocenili jednak, że badania w obszarze rachunkowości odnoszące się do CZR są na wczesnym etapie, mimo upływu pięciu lat od przyjęcia Agendy 2030. Dostrzegając lukę w świadomości środowiska akademickiego rachunkowości odnośnie do znaczenia CZR dla polityki i praktyki rachunkowości, autorzy wskazali ramy i podejścia badawcze oraz uwarunkowania, przy których badacze mogą dostrzec więcej zagadnień rachunkowości wspierających realizację tych celów.

Zagadnienia dotyczące niektórych CZR z perspektywy sprawozdawczości i ujawniania informacji rozważali M. Sobkowiak i in. (2020), R. Charnock i K. Hoskin (2020) oraz A.K. Saha i in. (2021).

Sobkowiak i in. (2020) przedstawili studium przypadku dotyczące konstrukcji rocznego rządowego raportu w Wielkiej Brytanii o bioróżnorodności w celu wyjaśnienia procesu kształtowania przestrzeni, w której wyzwanie zawarte w CZR 15 *Życie na lądzie*, polegające na powstrzymaniu utraty różnorodności biologicznej, staje się obliczalne, tak aby rząd mógł poznać i zrozumieć wyniki własnych decyzji dotyczących bioróżnorodności.

Artykuł Charnocka i Hoskina (2020) wiąże się z CZR 13 *Działania w dziedzinie klimatu*. Autorzy przyjęli archeologiczno-genealogiczne podejście badawcze M. Foucaulta i pokazali, w jaki sposób to podejście może uwzględniać wyzwania związane z pomiarem i raportowaniem, przed którymi stoi metazarządzanie klimatem i CZR. Twierdzą, że sprawozdania odgrywają kluczową rolę w rozwoju infrastruktury na potrzeby metazarządzania, ponieważ zarówno zapewniają, jak i ukierunkowują tworzenie infrastruktury obliczeniowej, umożliwiającej procesy agregacji i interpretacji, dzięki którym zarządzanie na poziomie globalnym nabiera kształtu i jest wdrażane (Charnock, Hoskin, 2020, s. 1751).

Saha i in. (2021) przeanalizowali determinanty ujawniania informacji o emisji dwutlenku węgla w rocznych raportach 135 brytyjskich instytucji szkolnictwa

² Jak podają J. Bebbington i J. Unerman (2020, s. 1659), w bazie Scopus znajduje się 8653 artykułów zawierających słowa kluczowe *sustainable development goals* i *SDG* opublikowanych w okresie 1.01.2015–4.05.2020 r., w tym 3475 zaliczonych do dziedziny nauk społecznych, a 805 do jej kategorii – biznes, zarządzanie i rachunkowość.

wyższego w 2012 roku i zbadali, w jaki sposób ujawnienia dotyczące dwutlenku węgla przekształciły się w informowanie o realizacji CZR. Ponadto zestawili liczbę wystąpień każdego z 17 CZR w raportach rocznych w próbie cząstkowej 15 brytyjskich uczelni w 2019 roku. Z analizy wynika, że uniwersytety brytyjskie najczęściej wymieniały w raportach CZR 3, 4, 11 i 12.

W polskim środowisku naukowym rachunkowości problematyka raportowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw jest tematem rozważań głównie w kontekście sprawozdawczości niefinansowej lub wdrażania koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (np. Dyduch, Krasodomska, 2017; Fijałkowska, 2013; Fijałkowska i in., 2019; Krasodomska, 2014; Krasodomska, Zarzycka, 2020a, 2021; Krasodomska, Godawska, 2021; Matuszak, Różańska, 2017, 2021; Mućko i in., 2021a; Skoczylas, 2019; Szadziwska i in., 2018; Śnieżek, 2016; Śnieżek i in., 2018; Zyznarska-Dworczak, 2017). Jest to związane przede wszystkim z nałożonym na największe jednostki zainteresowania publicznego w Unii Europejskiej (UE) obowiązkiem ujawniania od 2017 roku w sprawozdaniu z działalności (w formie oświadczenia) albo w odrębnym sprawozdaniu informacji na temat m.in. zwięzłego opisu modelu biznesowego jednostki, kluczowych niefinansowych wskaźników efektywności związanych z prowadzoną działalnością, kwestii dotyczących środowiska naturalnego, spraw społecznych i pracowniczych³. Prowadzono też badania w odniesieniu do sprawozdań zrównoważonego rozwoju sporządzanych przez przedsiębiorstwa w Polsce zgodnie z wytycznymi/standardami GRI (Dyląg, Puchlaska, 2014; Paszkiewicz, Szadziwska, 2011; Lament, 2017; Waniak-Michalak, 2017a, b; Karwowski i in., 2020) oraz dotyczące zintegrowanych raportów opublikowanych przez polskie spółki giełdowe (np. Bek-Gaik, Rymkiewicz, 2016; Walińska i in., 2018). Badania koncepcyjne i empiryczne sprawozdawczości niefinansowej stają się więc w ostatnich latach kluczowym nurtem badawczym w nauce rachunkowości w Polsce, prowadzonym w większości uczelni. Publikacje w tym obszarze dotyczą zróżnicowanych zagadnień, których przegląd tematyczny przedstawili np. J. Fijałkowska i in. (2019), W. Skoczylas (2019), E. Śnieżek i in. (2018). W niewielu jednak pracach autorzy publikacji z zakresu rachunkowości nawiązywali do Agendy 2030 i CZR (Krasodomska, Godawska, 2021; Szadziwska i in., 2021; Zyznarska-Dworczak, 2019). Nie znaleziono też prac odnoszących się do powiązania wskaźników zrównoważonego rozwoju ujawnianych w sprawozdaniach niefinansowych polskich przedsiębiorstw ze wskaźnikami monitorowania CZR na poziomie makro.

³ Obowiązek ten wprowadzono nowelizacją z dn. 15.12.2016 r. ustawy z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości, która dokonała transpozycji do przepisów prawa w Polsce dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności (zob. szerzej Mućko i in., 2021b).

2. Cele globalnego zrównoważonego rozwoju do 2030 roku

Rezolucja ONZ *Przekształcamy nasz świat* [...] przedstawia plan działań na rzecz ludzi, planety i dobrobytu na lata 2016–2030. Sformułowano w niej 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju (CZR) i 169 powiązanych z nimi zadań (*targets*) (tab. 1). CZR wyrażają ponadnarodową polityczną wizję zrównoważonego rozwoju w skali makro i dotyczą trzech strategicznych kwestii dla świata: wzrostu gospodarczego, inkluzyjności społecznej i ochrony środowiska przyrodniczego. Cele i zadania wyznaczają kierunek działań, które należy podejmować na różnych poziomach polityki społeczno-gospodarczej, w różnego rodzaju organizacjach i przedsiębiorstwach. Ich wdrożenie do 2030 roku przez wszystkie kraje i interesariuszy ma uwolnić ludzkość od plagi ubóstwa, uzdrowić i zabezpieczyć planetę Ziemię przed dalszą degradacją jej zasobów. Spełnienie CZR ma zapewnić korzyści nie tylko dla obecnych, ale i przyszłych pokoleń (ZO ONZ, 2015, s. 7), jak to podkreślono w raporcie z 1987 roku Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju przy ONZ pt. *Nasza wspólna przyszłość*, zwanym Raportem Brundtland, definiującym *sustainable development* (zrównoważony rozwój)⁴.

Tabela 1. Cele Zrównoważonego Rozwoju na lata 2016–2030, liczba zadań i wskaźników do pomiaru ich realizacji

Nr celu	Cel Zrównoważonego Rozwoju	Liczba zadań	Liczba wskaźników
1.	Wyeliminować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie	7	13
2.	Wyeliminować głód, osiągnąć bezpieczeństwo żywnościowe i lepsze odżywianie oraz promować zrównoważone rolnictwo	8	14
3.	Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt	13	28
4.	Zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie	10	12
5.	Osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt	9	14

⁴ *Sustainable development* zdefiniowano w tym raporcie jako „rozwój, który zaspokaja potrzeby obecne nie pozbawiając przyszłych pokoleń możliwości zaspokojenia ich potrzeb”, oznaczający „taki proces zmian, w którym eksploatacja zasobów, kierunki inwestowania, kierunki postępu technicznego i zmiany instytucjonalne pozostają w harmonii i zachowują bieżąco i na przyszłość możliwości zaspokojenia ludzkich potrzeb i aspiracji” (*Nasza wspólna przyszłość*, 1991, s. 67, 71).

cd. tab. 1

Nr celu	Cel Zrównoważonego Rozwoju	Liczba zadań	Liczba wskaźników
6.	Zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi	8	11
7.	Zapewnić wszystkim dostęp do stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie	5	6
8.	Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywnie zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi	12	16
9.	Budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność	8	12
10.	Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami	10	14
11.	Uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu	10	14
12.	Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji	11	13
13.	Podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom ^a	5	8
14.	Chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony	10	14
15.	Chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczanie pustynnienia, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej	12	15
16.	Promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu	12	24
17.	Wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju	19	24
RAZEM		169	247

^a Uznając, że Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu jest głównym międzynarodowym i międzyrządowym forum dla negocjowania globalnej odpowiedzi na zmiany klimatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ZO ONZ (2015, s. 16–31) i UNSD (2021b).

Realizacja celów i zadań określonych w Agendzie 2030 ma doprowadzić do trwałego i zrównoważonego wzrostu gospodarczego w każdym kraju, sprzyjającego integracji społecznej, a także do pełnego i produktywnego zatrudnienia oraz godnej pracy dla wszystkich ludzi. Tego typu wzrost gospodarczy, postęp społeczny i technologiczny zależą od zrównoważonego gospodarowania zasobami naturalnymi naszej planety i muszą odbywać się w zgodzie z naturą.

Do zapewnienia zrównoważonego wzrostu gospodarczego konieczne jest wdrażanie przez przedsiębiorstwa, zwłaszcza duże i międzynarodowe, praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględnianie informacji na ich temat w cyklicznie sporządzanych raportach, do czego zobowiązuje zadanie 12.6 w ramach CRZ nr 12 (ZO ONZ, 2015, s. 26). Zrównoważony rozwój na poziomie makro jest bowiem uwarunkowany zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstw, opartym na zrównoważonych wzorcach produkcji i konsumpcji. Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa oznacza „bieżące prowadzenie i długookresowe rozwijanie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo, ukierunkowane na realizację spójnych, zintegrowanych celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, oparte na etycznych wartościach i modelu gospodarki obiegu zamkniętego, innowacyjne, a także przyczyniające się do osiągania celów zrównoważonego rozwoju w skali makro, tj. dobrobytu społeczno-gospodarczego obecnych i przyszłych pokoleń” (Szadziwska i in., 2021, s. 26). W tego typu przedsiębiorstwie należy zatem prowadzić zrównoważoną środowiskowo i społecznie działalność gospodarczą. Zgodnie z Rozporządzeniem UE 2020/842⁵ (pkt 23), za zrównoważoną środowiskowo działalność gospodarczą uznaje się działalność wnoszącą istotny wkład w realizację co najmniej jednego z sześciu celów środowiskowych:

- łagodzenie skutków zmian klimatu;
- adaptacja do zmian klimatu;
- zrównoważone wykorzystywanie i ochrona zasobów wodnych i morskich;
- przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym;
- zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrola;
- ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów.

Z kolei zrównoważoną społecznie działalność gospodarczą należy postrzegać – zdaniem autorki – jako działalność przedsiębiorstwa przyczyniającą się do wykonania zadań społecznych w ramach CZR 3–5, 8, 10 i 12 określonych w Agendzie 2030.

Do skutecznego wdrażania Agendy 2030 niezbędny jest pomiar na szczeblu krajowym, regionalnym i globalnym odnoszący się do postępów w realizacji celów i zadań, za co główną odpowiedzialność ponoszą rządy poszczególnych państw (ZO ONZ, 2015, s. 13). W tym celu zostały opracowane *Globalne ramy wskaźników*

⁵ Rozporządzenie UE 2020/842, zwane Taxonomy Regulation, ustanawia jednolitą klasyfikację działań na potrzeby oceny, czy uczestnicy rynku finansowego oferujący produkty finansowe oraz spółki objęte obowiązkiem raportowania prowadzą zrównoważoną środowiskowo działalność gospodarczą. Pozostałe podmioty mogą stosować dobrowolnie tę taksonomię, gdy np. ubiegają się o środki finansowe na zrównoważone inwestycje z funduszy europejskich. W rozporządzeniu tym nie zdefiniowano zrównoważonej społecznie działalności gospodarczej, wzmiankując, że może to nastąpić w przyszłości w odrębnej regulacji UE.

dla Celów Zrównoważonego Rozwoju⁶ przez Międzyagencyjną i Ekspercką Grupę ds. Celów Zrównoważonego Rozwoju (IAEG-SDGs⁷) i przyjęte przez ZO ONZ 6 lipca 2017 roku (UNSD, 2021b)⁸. Wskaźniki zaproponowane w tym dokumencie odnoszą się do wszystkich CZR i powiązanych z nimi zadań⁹. Są one corocznie dopracowywane oraz kompleksowo weryfikowane przez Komisję Statystyczną dotyczącą Agendy 2030, co dokonano na 51. posiedzeniu Komisji w 2020 roku i co nastąpi na 56. posiedzeniu w 2025 roku (UNSD, 2021a).

W *Globalnych ramach wskaźników* przyporządkowano wszystkim zadaniom związanym z siedemnastoma CZR 247 wskaźników (zob. tab. 1), przy czym 231 to mierniki jedyne w swoim rodzaju (niepowtarzalne), a 12 powtarza się w odniesieniu do dwóch albo trzech celów (UNSD, 2021a). Jeśli to jest istotne, wskaźniki powinny być dezagregowane w relacji do np. przychodów, płci, rasy, pochodzenia etnicznego, statusu migracyjnego, lokalizacji geograficznej (UNSD, 2021b). Najwięcej wskaźników, adekwatnie do liczebności zadań, służy pomiarowi realizacji CZR nr 3 (zdrowie i dobrobyt) – 28, CZR nr 16 (pokój, sprawiedliwość, silne instytucje) – 24 i CZR nr 17 (środki wdrażania i partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju) – 24.

Zaleca się, aby globalne monitorowanie CZR z wykorzystaniem tych wskaźników było oparte w możliwie największym zakresie na porównywalnych i wystandaryzowanych danych krajowych pozyskanych poprzez dobrze zorganizowane mechanizmy krajowego raportowania do międzynarodowego systemu statystycznego (UNCTAD, 2019a, s. 7).

Wykaz wskaźników do pomiaru wdrażania CZR w ujęciu makro ma wpływ na rachunkowość i zmiany w sprawozdawczości pomiotów gospodarczych. Spośród 13 mierników zadań w zakresie CZR nr 12 (zrównoważona konsumpcja i produkcja) wskaźnik 12.6.1 wymaga dostarczania danych o liczbie przedsiębiorstw publikujących raporty zrównoważonego rozwoju. Kilka innych wskaźników w *Globalnych ramach wskaźników* wiąże się z informacjami już dostarczonymi przez duże przedsiębiorstwa w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniu z działalności albo komentarzu zarządu, np. o zużyciu energii elektrycznej i wody, emisji CO₂.

⁶ W dalszej części artykułu jest stosowany skrócony tytuł: *Globalne ramy wskaźników*.

⁷ IAEG-SDGs – Inter-Agency and Expert Group on SDG Indicators.

⁸ Wersja tych wskaźników w języku polskim jest dostępna na stronie internetowej GUS – <https://sdg.gov.pl/>

⁹ Państwa członkowskie ONZ zostały zobowiązane w Agendzie 2030 do uzupełnienia tych globalnych wskaźników poprzez opracowanie wskaźników na poziomie regionalnym i krajowym (ZO ONZ, 2015, s. 37). W UE Komisja Europejska (KE) uwzględniła CZR w swojej strategii, politykach i planach działania oraz regularne raportowanie postępów w ich realizacji. *Europejski Zielony Ład* stanowi obecnie integralną część strategii KE, mającej na celu wdrożenie Agendy 2030 (Komisja Europejska, 2019a). Do monitorowania osiągnięcia celów przyjęto specjalny zestaw 102 wskaźników różniący się od ogłoszonego przez ONZ w *Globalnych ramach wskaźników*, biorąc pod uwagę wyzwania stawiane krajom członkowskim UE (GUS, 2021). Ich wykaz znajduje się na stronie internetowej <https://ec.europa.eu/eurostat/web/sdi/overview> (Eurostat, 2021b).

generowaniu i zagospodarowaniu odpadów, sprawach pracowniczych¹⁰. Jednakże to sprawozdawczość przedsiębiorstw rozszerzona o informacje niefinansowe w formie sprawozdania zrównoważonego rozwoju, sporządzanego np. zgodnie ze standardami GRI (2021a), albo sprawozdania zintegrowanego, opartego na *Ramach zintegrowanej sprawozdawczości* Fundacji Raportowania Wartości (Value Reporting Foundation) (VRF, 2021)¹¹, stanowi źródło informacji, które może wzmocnić mechanizmy monitorowania CZR. Konieczne jest przy tym spełnienie warunku: dane w tego typu sprawozdaniach muszą być zharmonizowane z danymi wymaganymi do ustalania wskaźników realizacji CZR, mających odniesienie do przedsiębiorstw¹².

Sprawozdania podmiotów gospodarczych w zakresie zrównoważonego rozwoju powinny ukazywać nie tylko wpływ, jaki podmioty mają na dobrobyt jednostek (właściciele, inwestorów, członków zarządu), ale także to, jakie jest społeczne i ekologiczne oddziaływanie podmiotów. Powinny zatem prezentować skutki funkcjonowania określonego podmiotu ważne dla różnych grup zainteresowanych – pracowników, związków zawodowych, klientów, dostawców i kooperantów, rządu, instytucji publicznych, społeczności lokalnej oraz społeczeństwa w ogóle (obecnego i przyszłych pokoleń). Zdaniem UNCTAD (2018, s. 3), sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju „komunikuje informacje, które są istotne do zrozumienia długoterminowej ekonomicznej wartości przedsiębiorstwa i wkładu w zrównoważoną gospodarkę poprzez wzięcie pod uwagę jego dokonań i oddziaływań ekonomicznych, środowiskowych, społecznych i związanych z ładem korporacyjnym”. Tego typu sprawozdania [wraz z systemem rachunkowości przedsiębiorstwa (zob. Szadziwska i in., 2021, s. 39–46)] są z jednej strony podstawą potrójnego rozrachunku, tzn. ekonomiczno-społeczno-środowiskowego, przedsiębiorstwa przed jego interesariuszami. Z drugiej zaś strony łącznie z raportami krajowymi w zakresie zrównoważonego rozwoju umożliwiają ocenę postępów we wdrażaniu CZR oraz identyfikację wyzwań na poziomie regionalnym i globalnym. Dzięki zawartym w nim informacjom oraz dialogowi prowadzonemu na poziomie regionalnym, w tym w strukturach Unii Europejskiej, a także przeglądowi na poziomie globalnym wskaźników monitorujących osiągnięcia CZR jest możliwe sformułowanie zaleceń dotyczących dalszych działań na różnych szczeblach odnośnie do realizacji celów i zadań zrównoważonego rozwoju, jak postuluje się w Agendzie 2030 (ZO ONZ, 2015, s. 37). Wpierającą rolę w tym procesie odgrywa instytucja UNCTAD–ISAR.

¹⁰ W literaturze polskiej prezentują to na podstawie badań empirycznych dotyczących przedsiębiorstw działających w Polsce np. H. Czaja-Cieszyńska (2020), A. Dyduch (2017), B. Kryk (2017), I. Majchrzak, B. Nadolna (2020).

¹¹ Kwestia zróżnicowania wytycznych i standardów, a także dynamicznych zmian w skali międzynarodowej dotyczących proponowanych nowych rozwiązań oraz harmonizacji zasad sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie jest podjęta w tym artykule ze względu na ograniczenia objętościowe. Zagadnienia z tego zakresu przedstawiają np.: J. Fijałkowska i in. (2019), K. Kobiela-Pionnier (2019, 2021), J. Krasodomska, J. Godawska (2021), J. Krasodomska, E. Zarzycka (2020a), P. Mućko i in. (2021b), A. Szadziwska i in. (2021, rozdz. 1), E. Śnieżek i in. (2018), B. Zyznarska-Dworczak (2019).

¹² Powiązania między poszczególnymi ujawnieniami i wskaźnikami przewidzianymi w Standardach GRI a CZR i zadaniami zostały przedstawione w publikacji GRI (2021b).

3. UNCTAD–ISAR w promowaniu i osiągnięciu CZR przez przedsiębiorstwa

3.1. Cele i działania UNCTAD–ISAR

ISAR jest Międzyrządową Grupą Roboczą Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości, stanowiącą centralne forum ONZ zajmujące się sprawami rachunkowości i ładu korporacyjnego. Grupa została założona w 1982 roku przez Radę Gospodarczą i Społeczną ONZ (ECOSOC). Konferencja Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD) koordynuje działalność ISAR. Wydział ds. Inwestycji i Przedsiębiorstw pełni funkcję sekretariatu tej Międzyrządowej Grupy, zapewniając jej merytoryczne i administracyjne wsparcie (ISAR, 2021a), dlatego jest ona określana też pełniejszym skrótem UNCTAD–ISAR.

ISAR wspiera państwa członkowskie w pracach na rzecz wdrażania międzynarodowych standardów, kodeksów i najlepszych praktyk w celu promowania harmonizacji i doskonalenia jakości sprawozdawczości przedsiębiorstw dla ułatwienia stabilności finansowej, inwestycji międzynarodowych i krajowych oraz postępu społecznego i gospodarczego. Grupa ta osiąga założone cele, ułatwiając wymianę poglądów i najlepszych praktyk, budując konsensus, opracowując dokumenty z wytycznymi oraz zapewniając merytoryczną pomoc w kwestiach związanych zarówno ze sprawozdaniami finansowymi, jak i dotyczącymi zrównoważonego rozwoju. Praca ISAR jest prowadzona poprzez coroczne sesje¹³ odbywające się w Genewie, a także warsztaty i posiedzenia okrągłego stołu, badania i działania dotyczące budowania potencjału krajów w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości (Brief, 2021). Działalność UNCTAD–ISAR jest więc aktywnością w interesie publicznym i w skali globalnej.

Grupa ISAR zajmowała się m.in. takimi zagadnieniami, jak (zob. np. UNCTAD, 2010a, 2010b, 2014, 2018, 2019b, 2020c):

- przegląd spraw dotyczących praktycznego zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w różnych krajach – zarówno rozwijających się, jak i rozwiniętych;
- przegląd i praktyczne aspekty wdrażania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego;
- sprawozdawczość finansowa w sektorze publicznym w różnych krajach;
- ramy koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości i modernizacja tych standardów;

¹³ Podczas gdy doroczne sesje ISAR są otwarte dla wszystkich państw członkowskich i obserwatorów UNCTAD, ISAR ma 34 formalnie wybranych członków. Członkostwo w ISAR obejmuje dziewięć państw afrykańskich, siedem azjatyckich, sześć latynoamerykańskich, trzy wschodnioeuropejskie oraz dziewięć zachodnioeuropejskich i innych państw. Członkostwo ma charakter rotacyjny, co pozwala zainteresowanym krajom dołączać do tej grupy, aby odgrywać aktywną rolę w poprawie harmonizacji i jakości zrównoważonego rozwoju oraz raportowaniu CZR przez firmy (Brief, 2021).

- regulacje rachunkowości finansowej dotyczące małych i średnich przedsiębiorstw;
- rozwój regulacji w zakresie nadzoru korporacyjnego i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz przeglądy praktyki w tych obszarach w różnych krajach;
- rachunkowość i sprawozdawczość środowiskowa, w tym ujawnienia finansowe związane ze zmianami klimatu w sprawozdaniach przedsiębiorstw;
- budowa potencjału, zwłaszcza w krajach słabo rozwiniętych, na rzecz poprawy jakości sprawozdań finansowych i sprawozdawczości przedsiębiorstw dotyczącej zrównoważonego rozwoju.

W pracach ISAR i programach UNCTAD aktywnie uczestniczyła profesor Alicja Jaruga, która w latach 1992–2006 była delegatem Polski na sesje ISAR i przewodniczącą sesji w kadencji 1999–2000 (Szychta, 2012, s. 163). W dorocznych sesjach ISAR w Genewie brali udział także przedstawiciele Ministerstwa Finansów, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce i środowiska naukowego w Polsce jako eksperci lub zaproszeni obserwatorzy. Na przykład, na jubileuszowej 25. sesji w 2008 roku A. Jaruga i M. Jaruga-Baranowska zaprezentowały referat nt. wdrożenia MSSF w Polsce (zob. też UNCTAD, 2010a), a podczas 37. sesji w 2020 roku dr hab. Joanna Krasodomska, prof. UEK, przedstawiła studium przypadku dotyczące stosowania przez firmę LPP S.A. podstawowych wskaźników z zakresu zrównoważonego rozwoju według propozycji UNCTAD–ISAR, przygotowane wraz z dr hab. Ewelina Zarzycką, prof. UŁ, przy współpracy z Anną Miazgą, ekspertką LPP do spraw zrównoważonego rozwoju (Krasodomska, Zarzycka, 2020b).

UNCTAD–ISAR zajmuje się od 2015 roku kwestiami zwiększenia roli raportowania przedsiębiorstw we wdrażaniu Agendy 2030 i mechanizmami monitorowania implementacji CRZ, ale zagadnienia rachunkowości i sprawozdawczości środowiskowej są w zakresie zainteresowania tej instytucji od 1992 roku (UNCTAD, 2020a). Sprawom raportowania środowiskowego była poświęcona 15. sesja ISAR w lutym w 1998 roku, na której podjęto dyskusję i badania dobrych praktyk dotyczących ujęcia w rachunkowości kosztów i pasywów środowiskowych, połączenia wyników finansowych i środowiskowych, ujednoczenia wskaźników dokonań ekologicznych w celu komunikowania wyników działań środowiskowych przez przedsiębiorstwa. Wtedy eksperci ISAR zalecali zastosowanie podejścia do sprawozdawczości zewnętrznej opartego na koncepcji wartości dodanej i sugerowali, aby wynik środowiskowy był ogłaszany przy użyciu wartości dodanej jako punktu odniesienia, np. w formie wskaźnika: $EPI = \frac{\text{energia zużyta}}{\text{wartość dodana}}$ (zob. Kuśmierski, 2000, s. 158). Następnie na kolejnych sesjach ISAR omawiano kwestie uwzględniania zmian klimatycznych w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw, a także zastosowanie sprawozdań i wskaźników w obszarze społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (np. UNCTAD, 2010b; 2014; 2020a).

Organizacja UNCTAD poprzez forum ISAR intensywnie pracuje nad zwiększaniem roli sprawozdawczości przedsiębiorstw w osiąganiu CZR, zwłaszcza od wystąpienia na Światowym Forum Inwestycyjnym w Nairobi w lipcu 2016 roku z własną inicjatywą ustalenia ograniczonej liczby wskaźników spójnych z *Globalnymi*

ramami wskaźników do zastosowania przez przedsiębiorstwach w celu pomiaru i raportowania ich wkładu w realizację Agendy 2030. Po dokonaniu przez UNCTAD, we współpracy z członkami UN Environment Programme, przeglądu istniejących ówczasie ram raportowania niefinansowego (np. wytycznych GRI), na podstawie opinii Grupy Konsultacyjnej powołanej przez UNCTAD oraz dyskusji na sesjach ISAR w 2017 i 2018 roku zostały opracowane *Wytyczne w sprawie podstawowych wskaźników do raportowania przez jednostki gospodarcze wkładu we wdrożenie celów zrównoważonego rozwoju (Guidance on Core Indicators for Entity Reporting [...]; dalej w skrócie Wytyczne GCI)*. Ogłoszono je na Światowym Forum Inwestycyjnym UNCTAD w 2018 roku i opublikowano w 2019 roku (UNCTAD, 2019a). Zostały one udostępnione w sześciu urzędowych językach ONZ. Ich nadrzędnym celem jest dążenie do poprawy sprawozdawczości w skali międzynarodowej i zachęcanie przedsiębiorstw do raportowania danych, które wcześniej nie były ujawniane.

Organizacja UNCTAD (2021c, s. 4) prowadzi również prace w ramach projektu Rachunek Rozwojowy pt. *Wprowadzanie ram polityki dla zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw i raportowania CZR w Afryce i Ameryce Łacińskiej*, dążąc do wzmocnienia zdolności rządów w krajach słabo rozwiniętych do mierzenia i monitorowania wkładu sektora prywatnego w realizację Agendy 2030 oraz dostarczania danych wymaganych przez wskaźnik 12.6.1 z *Globalnych ram wskaźników* – liczba przedsiębiorstw publikujących raporty zrównoważonego rozwoju (zob. UNSD, 2021b, s. 13).

3.2. Wytyczne GCI w sprawie wskaźników do raportowania przez przedsiębiorstwa zrównoważonego rozwoju

Wytyczne GCI opracowane przez UNCTAD–ISAR zawierają 33 podstawowe wskaźniki służące do pomiaru wyników działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa w zakresie zrównoważonego rozwoju. Podzielono je na cztery obszary: ekonomiczny z ośmioma wskaźnikami, środowiskowy obejmujący jedenaście wskaźników, społeczny i instytucjonalny, które zawierają po siedem wskaźników. W tabeli 2 przedstawiono wskaźniki wyodrębnione w każdym z tych obszarów. Wskaźniki dla przedsiębiorstw, czyli o charakterze mikro, są powiązane z niektórymi zadaniami w ramach CZR i określonymi wskaźnikami przeznaczonymi do pomiaru CZR w ujęciu makro (zob. kolumny 4 i 5 w tab. 2).

Celem operacyjnym *Wytycznych GCI* jest dostarczenie praktycznych wskazówek, jak te wskaźniki powinny być ustalane, aby były skoordynowane z potrzebami informacyjnymi krajów dotyczącymi osiągania CZR. Wytyczne te mają służyć jako narzędzie pomocne rządów w ocenie wkładu sektora prywatnego w realizację tych celów, umożliwiać im raportowanie liczby przedsiębiorstw stosujących praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju, wymaganej przez wskaźnik 12.6.1 w *Globalnych ramach wskaźników* (UNCTAD, 2019a, s. 8–9).

Tabela 2. Podstawowe wskaźniki monitorowania realizacji CZR przez przedsiębiorstwa w powiązaniu ze wskaźnikami CZR w ujęciu makro

Obszar	Wskaźniki dla przedsiębiorstw	Zadania ^e i wskaźniki CZR		
(1)	(2) – Grupa (3) – Numer i nazwa	(4) – Nr (5) - Numer i treść		
A. Ekonomiczny	A.1. Przychody lub wartość dodana (netto)	A.1.1. Przychody	8.2.1	8.2.1 Roczna stopa wzrostu realnego PKB na jednego pracującego
		A.1.2. Wartość dodana	8.2.1; 9.b; 9.4.1	9.b Wspieranie krajowego rozwoju technologicznego, badań i innowacji w krajach rozwijających się, w tym poprzez prowadzenie polityki sprzyjającej m.in. dywersyfikacji przemysłowej i zwiększaniu wartości dodanej dóbr surowcowych
		A.1.3. Wartość dodana netto	8.2.1; 9.4.1	9.4.1 Emisja CO ₂ na jednostkę wartości dodanej
	A.2. Płatności dla rządu	A.2.1. Podatki i inne płatności na rzecz rządu	17.1.2	17.1.2 Część budżetu krajowego finansowana z podatków krajowych
	A.3. Nowe inwestycje / wydatki	A.3.1. Zielone inwestycje	7.b.1	7.b.1 Moc zainstalowana odnawialnych źródeł energii w krajach rozwijających się (w watach na jednego mieszkańca)
		A.3.2. Inwestycje dla społeczności	17.17.1	17.17.1 Kwota zaangażowana na rzecz partnerstwa publiczno-prywatnego w zakresie infrastruktury (w USD)
A.4. Programy lokalnych dostaw / zakupów	A.3.3. Łączne wydatki na badania i rozwój	9.5.1	9.5.1 Nakłady na badania i rozwój (B+R) w relacji do PKB	
	A.4.1. Odsetek zamówień lokalnych	9.3.1	9.3.1 Udział drobnego przemysłu w wartości dodanej całego przemysłu	
B. Środowiskowy	B.1. Zrównoważone zużycie wody	B.1.1. Recykling wody i powtórne użycie	6.3.1	6.3.1 Odsetek oczyszczanych ścieków przemysłowych i komunalnych w stosunku do ścieków wytworzonych
		B.1.2. Efektywność zużycia wody	6.4.1	6.4.1 Zmiana efektywności wykorzystania zasobów wody w czasie
		B.1.3. Stres wodny	6.4.2	6.4.2 Poziom stresu wodnego (niedoboru wody): pobór wody w stosunku do zasobów wód
	B.2. Zarządzanie odpadami	B.2.1. Redukcja wytwarzania odpadów	12.5	12.5 Do 2030 r. istotne obniżenie wytwarzania odpadów poprzez zapobieganie, zredukowanie, recykling i ponowne użycie

cd. tab. 2

Obszar (1)	Wskaźniki dla przedsiębiorstw		Zadania ^a i wskaźniki CZR	
	(2) – Grupa	(3) – Numer i nazwa	(4) – Nr	(5) – Numer i treść
C. Społeczny		B.2.2. Odpady ponownie wykorzystane /przetworzone/ poddane recyklingowi B.2.3. Odpady niebezpieczne	12.5.1 12.4.2	12.5.1 Krajowy poziom recyklingu odpadów (w tonach) 12.4.2 Odpady niebezpieczne wytworzone na osobę i udział odpadów niebezpiecznych przetworzonych w ilości odpadów wytworzonych, według rodzaju przetwarzania
		B.3. Emisje gazów cieplarnianych	9.4.1 9.4.1	9.4.1 Emisja CO ₂ na jednostkę wartości dodanej
		B.4. Substancje i chemikalia niszczące warstwę ozonową	12.4.2	12.4.2 Odpady niebezpieczne wytworzone na osobę i udział odpadów niebezpiecznych przetworzonych w ilości odpadów wytworzonych, według rodzaju przetwarzania
		B.5. Zużycie energii	7.2.1 7.3.1	7.2.1 Udział energii ze źródeł odnawialnych w całkowitym końcowym zużyciu energii 7.3.1 Energochłonność pierwotna PKB
		C.1. Równość płci	5.5.2	5.5.2 Udział kobiet w ogólnej liczbie osób zatrudnionych na stanowiskach wyższego szczebla
		C.2. Kapitał ludzki	4.3.1 4.3.1	4.3.1 Odsetek młodzieży i osób dorosłych uczestniczących w formalnej i nieformalnej edukacji i szkoleniach w ciągu ostatnich 12 miesięcy

cd. tab. 2

Obszar	(2) – Grupa	Wskaźniki dla przedsiębiorstw	(3) – Numer i nazwa	(4) – Nr	Zadania ^c i wskaźniki CZR
(1)				(5) – Numer i treść	
		C.2.3. Płace i świadczenia pracownicze jako procent przychodów w podziale na płec i rodzaj zatrudnionych	8.5.1; 10.4.1	8.5.1	Przebiegna stawka godzinowa zarobków zatrudnionych kobiet i mężczyzn według zawodu, wieku i osób niepełnosprawnych 10.4.1 Udział kosztów związanych z zatrudnieniem w PKB
	C.3. Bezpieczeństwo i zdrowie pracowników	C.3.1. Wydatki na zdrowie i bezpieczeństwo pracowników w stosunku do przychodów	3.8; 8.8	3.8; 8.8	3.8 Zapewnienie powszechnej opieki zdrowotnej, w tym zabezpieczenie przed ryzykiem finansowym, dostępu do wysokiej jakości podstawowej opieki zdrowotnej oraz bezpiecznych, skutecznych, wysokiej jakości i przystępnych cenowo leków i szczepionek 8.8 Ochrona praw pracowniczych oraz promowanie bezpiecznego środowiska pracy dla wszystkich pracowników, w tym pracowników migrujących, w szczególności dla migrantek i osób mających niepełne zatrudnienie 8.8.1 Liczba śmiertelnych i nieśmiertelnych wypadków przy pracy na 100 tys. pracujących (wskaźnik wypadkowości) według płci i statusu migranta
	C.4. Objęcie układami zbiorowymi	C.4.1. Procentowy udział pracowników objętych układami zbiorowymi	8.8.2	8.8.2	8.8.2 Poziom przestrzegania prawa pracy (wolność zrzeszania się i rokowań zbiorowych) w kraju na podstawie dokumentów Międzynarodowej Organizacji Pracy (MOP) oraz krajowego ustawodawstwa według płci i statusu migranta
	D.1. Ujawnianie nadzoru korporacyjnego ^c	D.1.1. Liczba posiedzeń rady i wskaźnik frekwencji D.1.2. Liczba i odsetek kobiet w radzie	16.6 5.5.2	16.6 5.5.2	16.6 Budowanie skutecznych, odpowiedzialnych i przejrzystych instytucji na wszystkich szczeblach 5.5.2 Udział kobiet w ogólnej liczbie osób zatrudnionych na stanowiskach wyższego szczebla

cd. tab. 2

Obszar (1)	Wskaźniki dla przedsiębiorstw (2) – Grupa	Wskaźniki dla przedsiębiorstw (3) – Numer i nazwa	(4) – Nr	Zadania ^a i wskaźniki CZR (5) - Numer i treść
D. Instytucjonalny		D.1.3. Struktura wiekowa członków rady D.1.4. Liczba posiedzeń komisji rewizyjnej i wskaźnik frekwencji D.1.5. Wynagrodzenia: całkowite wynagrodzenie na członka rady (zarówno dyrektorów wykonawczych, jak i niewykonawczych)	16.7.1 16.6 16.6	16.7.1 Proporcje stanowisk w instytucjach państwowych i lokalnych, w tym (a) legislaturze; (b) służbie publicznej; oraz (c) sądownictwie, w porównaniu z podziałami krajowymi, według płci, wieku, osób niepełnosprawnych i grup ludności
	D.2. Praktyki anty-korupcyjne	D.2.1. Kwota kar zapłaconych lub należnych z tytułu rozliczeń D.2.2. Przeciętna liczba godzin szkoleń w zakresie przeciwdziałania korupcji rocznie na pracownika	16.5.2 16.5.2	16.5.2 Odsetek przedsiębiorstw, które przynajmniej raz miały kontakt z funkcjonariuszem publicznym i zapłaciły mu łapówkę lub były poproszone o łapówkę przez funkcjonariusza publicznego w ciągu ostatnich 12 miesięcy

Objaśnienia:

^a Zadania (*targets*) podporządkowane określonym CZR w tym zestawieniu są oznaczone jako: **9b, 12.5, 3.8, 8.8 i 16.6** – zob. ZO ONZ (2015).

^b Wskaźnik B.3.1. *Emisja gazów cieplarnianych (zakres 1)* dotyczy emisji powstających wewnątrz granic organizacyjnych przedsiębiorstwa i bezpośredniego gazu cieplarnianego, tj. emisji ze źródeł posiadanych lub kontrolowanych przez przedsiębiorstwo. Wskaźnik B.3.2. *Emisja gazów cieplarnianych (zakres 2)* odnosi się do pośrednich emisji gazów cieplarnianych, tj. ze zużycia zakupionej energii elektrycznej i ciepłej. Wskaźniki te wykazują emisję gazów cieplarnianych na jednostkę wartości dodanej netto.

^c Te wskaźniki nie są uniwersalne, lecz przydatne dla spółek publicznych odpowiedzialnych za wykorzystanie wysokiego udziału zasobów naturalnych i ludzkich. Z tego powodu są one uwzględnione jako wskaźniki podstawowe.

Źródło: opracowanie własne na podstawie UNCTAD (2019a, s. 58–60), ZO ONZ (2015) i UNSD (2021b)

Przy wyborze wskaźników dla przedsiębiorstw kierowano się kryteriami: możliwości pomiaru, spójności z CZR i porównywalności. Wskaźniki powinny (UNCTAD, 2018, s. 6):

- 1) być istotne co najmniej dla jednego wskaźnika monitorowania CZR;
- 2) opierać się na istniejących kluczowych inicjatywach lub ramach sprawozdawczych, a dane do ich ustalenia powinny być znalezione w sprawozdaniach przedsiębiorstwa;
- 3) być uniwersalne, tj. mieć zastosowanie do wszystkich raportujących przedsiębiorstw;
- 4) dać możliwość porównywania między przedsiębiorstwami z różnych branż;
- 5) uwzględniać sprawy, nad którymi przedsiębiorstwo ma kontrolę i dla których gromadzi dane (podejście przyrostowe);
- 6) ułatwiać zbieżność zasad i danych dotyczących sprawozdawczości finansowej i niefinansowej;
- 7) zapewnić spójny pomiar;
- 8) być odpowiednie do uwzględnienia danych ze skonsolidowanych i jednostkowych sprawozdań podmiotu gospodarczego.

Wskaźniki na poziomie mikro spełniają wspólne potrzeby informacyjne różnych interesariuszy CZR w odniesieniu do przedsiębiorstw. Zostały tak dobrane, aby były porównywalne dla różnych podmiotów gospodarczych niezależnie od kraju i regionu świata, w którym działają. Nie wymagają stosowania nowych norm i wymogów sprawozdawczych. Do ustalenia ich poziomu zachęca się przedsiębiorstwa do użycia istniejących podejść sprawozdawczych, wytycznych i standardów w sposób spójny i porównywalny. Zalecane 33 wskaźniki stanowią minimalny zestaw mierników niezbędnych do oceny ekonomicznych, środowiskowych i społecznych wpływów przedsiębiorstwa. Do ich obliczenia potrzeba, by przedsiębiorstwa zawierały w swoich zewnętrznych raportach minimum ujawnień w zakresie zrównoważonego rozwoju, tak aby rządy państw były w stanie ocenić wkład sektora prywatnego w osiąganie CZR. Ta propozycja UNCTAD–ISAR nie ogranicza jednak przedsiębiorstw przed większym zakresem prezentowania informacji ilościowych i wartościowych w ich raportach zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z *Wytycznymi GCI*, przy raportowaniu zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa z użyciem podstawowych wskaźników należy przestrzegać zasad (UNCTAD, 2019a, s. 12–13):

- 1) istotności;
- 2) klarowności granic sprawozdawczych;
- 3) podejścia przyrostowego;
- 4) spójności z metodyką pomiaru i porównywalności danych;
- 5) zbieżności okresu raportowania z okresem sprawozdawczym stosowanym dla sporządzania sprawozdań finansowych.

Istotność (*materiality*) informacji nabiera nowego wymiaru w kontekście osiągnięcia CZR i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w porównaniu z istotnością w sprawozdawczości finansowej. Chodzi tu o uniwersalną istotność, co oznacza, że

wszystkie działania przedsiębiorstwa, nawet małe, z wpływem na środowisko przyrodnicze i społeczeństwo, są istotne (UNCTAD, 2021c, s. 10). Ta koncepcja jest spójna z perspektywą (zasada) podwójnej istotności informacji niefinansowych, przyjętą przez Komisję Europejską (zob. Krasodomska, Godawska, 2021, s. 14). Perspektywa ta obejmuje istotność finansową oraz istotność środowiskową i społeczną. W przypadku określania istotności informacji niefinansowej w aspekcie finansowym rozpatruje się rozwój, wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa, biorąc pod uwagę inwestorów jako głównych użytkowników informacji. Informacje np. związane z klimatem należy przekazywać w sprawozdaniu, jeśli jest to konieczne do zrozumienia rozwoju, wyników i sytuacji przedsiębiorstwa (Komisja Europejska, 2019b, s. 4). Istotność środowiskową i społeczną informacji rozważa się zaś uwzględniając wpływy działalności przedsiębiorstwa, przyjmując klientów, społeczeństwo, pracowników i rosnącą liczbę inwestorów jako głównych odbiorców informacji (UNCTAD 2021c, s. 10). Informacje np. związane z klimatem należy zatem przekazywać w sprawozdaniu, jeśli jest to konieczne do zrozumienia zewnętrznych oddziaływań przedsiębiorstwa.

Zasada klarowności granic sprawozdawczych oznacza, że prezentując informacje w raportach przypisane do pojedynczej jednostki sprawozdawczej albo stanowiącej grupę kapitałową o skutkach jej działalności widocznych na zewnątrz granic, których dotyczy jej sprawozdanie finansowe (jednostkowe albo skonsolidowane), należy wyraźnie odróżnić te informacje od informacji o jednostce i jej działaniach w ramach granic finansowych (UNCTAD, 2019a, s. 13).

Podejście przyrostowe zakłada, że do raportowania przez przedsiębiorstwa podstawowych wskaźników zaproponowanych przez UNCTAD–ISAR zostaną wykorzystane istniejące możliwości zbierania danych lub kanały dostępu, tak aby przedsiębiorstwa nie były obciążane dodatkowymi obowiązkami i kosztami. Wskaźniki wybrane w *Wytycznych GCI* dotyczą spraw, które przedsiębiorstwo może kontrolować i dla których już zbiera dane lub ma dostęp do istotnych źródeł informacji.

Z kolei zasada spójności z metodyką wymaga, aby wskaźniki były porównywalne między jednostkami w czasie i przestrzeni, dlatego konieczne jest zapewnienie dającej się zidentyfikować i przejrzystej dokumentacji dotyczącej zakresu, jakości danych, zastosowanych metod i ograniczeń (UNCTAD, 2019a, s. 13).

Wytyczne GCI z 2019 roku są rozbudowane w obszernym podręczniku szkoleniowym (211 stron), zawierającym szczegółowe objaśnienia sposobów ustalania poszczególnych wskaźników (UNCTAD 2020b). Materiały te zawierają definicje wskaźników, metodykę pomiaru, wskazanie potencjalnych źródeł informacji, przykłady oraz pytania kontrolne wraz z odpowiedziami. Poprzez pokazanie powiązań między poziomem mikro (wskaźnikami podstawowymi na poziomie przedsiębiorstwa) a poziomem makro (wskaźnikami CZR na poziomie globalnym), podręcznik ułatwia zrozumienie wpływu firm na realizację CZR.

Z analizy treści *Wytycznych GCI* i przeglądu materiałów szkoleniowych wynika, że opracowania te stanowią kompleksowe źródło wiedzy dla osób zaangażowanych w pomiar i raportowanie danych o skutkach działalności przedsiębiorstw

w trzech wymiarach zrównoważonego rozwoju i w aspekcie instytucjonalnym na poziomie niezbędnym do oceny wkładu przedsiębiorstw w przyczynianie się do osiągania CZR. Publikacje te mogą być użytecznym narzędziem dla podmiotów gospodarczych, pomocnym w dostarczaniu przez nie interesariuszom porównywalnych informacji finansowych i niefinansowych spójnych z celami i zadaniami Agendy 2030. Przydatność zaproponowanych podstawowych wskaźników została poddana sprawdzeniu metodą serii studiów przypadków.

3.3. Weryfikacja Wytycznych GCI

Dla zweryfikowania praktycznej przydatności *Wytycznych GCI* sekretariat UNCTAD koordynował prace prowadzące do przygotowania studiów przypadków przez autorów z różnych krajów. Na sesjach ISAR w 2020 i 2021 roku przedstawiono przypadki zastosowania podstawowych wskaźników w przedsiębiorstwach z kilkunastu krajów, przygotowujących sprawozdania informujące o zrównoważonym rozwoju (UNCTAD, 2020d, 2021a, 2021b, 2021c). Celami opracowania i prezentacji studiów przypadków były: sprawdzenie użyteczności i możliwości zastosowania *Wytycznych GCI*, dokonanie oceny przyjętego podejścia do wyboru wskaźników oraz dostępności danych z systemu rachunkowości przedsiębiorstw do obliczania i raportowania 33 wskaźników.

W latach 2019–2020 badacze z 17 krajów¹⁴, w tym z Polski, zaprezentowali ponad 20 *case studies*, a na 38. sesji ISAR w 2021 roku – kolejne, dotyczące przedsiębiorstwa z Meksyku, czterech firm z Kenii oraz siedmiu podmiotów sektora MŚP z regionu euroazjatyckiego (Rosji, Białorusi i Kazachstanu) (ISAR, 2021b). Przegląd i analizę zastosowania *Wytycznych GCI* przeprowadzano w Egipcie i USA z zastosowaniem nie jednego, lecz kilku przedsiębiorstw. Przedsiębiorstwa objęte studiami przypadków reprezentowały różne branże, np. energetyczną, naftową, telekomunikacyjną, chemiczną, kosmetyczną, tekstylną itd. Były także analizowane przypadki ze sfery opieki zdrowotnej, uczelni wyższych, firm szkoleniowych i rolnictwa. Studia przypadków dotyczyły zarówno przedsiębiorstw dużych, jak i MŚP, a wśród nich firm rodzinnych (UNCTAD, 2021c, s. 9).

W największym stopniu były raportowane w badanych podmiotach wskaźniki finansowe. Wszystkie podmioty prezentowały wartość przychodów. Wartość dodaną lub wartość dodaną netto wykazywano w ok. 70% przedsiębiorstw. Wskaźnik A.3.1. *Zielone inwestycje* ustalało najmniej (59%) podmiotów (tab. 3).

¹⁴ Były to kraje: Arabia Saudyjska, Chiny, Egipt, Gwatemala, Holandia, Indie, Kenia, Kolumbia, Polska, Rosja, RPA, Turcja, Ukraina, USA, Włochy, Zjednoczona Republika Tanzanii (UNCTAD, 2021c, s. 9).

Tabela 3. Zastosowanie wskaźników ekonomicznych w przedsiębiorstwach

Grupa wskaźników ekonomicznych	Wskaźnik ekonomiczny	Istotny wskaźnik CZR	Odsetek raportujących przedsiębiorstw
A1. Przychody lub wartość dodana (netto)	A.1.1. Przychody	8.2.1	100
	A.1.2. Wartość dodana	8.2.1; 9.b; 9.4.1	68
	A.1.3. Wartość dodana netto	8.2.1; 9.4.1	73
A.2. Płatności dla rządu	A.2.1. Podatki i inne płatności na rzecz rządu	17.1.2	95
A.3. Nowe inwestycje / wydatki	A.3.1. Zielone inwestycje	7.b.1	59
	A.3.2. Inwestycje dla społeczności	17.17.1	95
	A.3.3. Łączne wydatki na badania i rozwój	9.5.1	91
A.4. Programy lokalnych dostaw / zakupów	A.4.1. Odsetek zamówień lokalnych	9.3.1	77

Źródło: UNCTAD (2021c, s. 12) – tłumaczenie własne.

Wskaźniki środowiskowe były rzadziej raportowane w podmiotach objętych studiami przypadków (tab. 4). Najwięcej podmiotów informowało o efektywności energetycznej (86%) i emisji gazów cieplarnianych, a najmniej o substancjach i chemikaliach niszczących warstwę ozonową (23%).

Tabela 4. Zastosowanie wskaźników środowiskowych w przedsiębiorstwach

Grupa wskaźników środowiskowych	Wskaźnik środowiskowy	Istotny wskaźnik CZR	Odsetek raportujących przedsiębiorstw
B.1. Zrównoważone zużycie wody	B.1.1. Recykling wody i powtórne użycie	6.3.1	45
	B.1.2. Efektywność zużycia wody	6.4.1	77
	B.1.3. Stres wodny	6.4.2	77
B.2. Zarządzanie odpadami	B.2.1. Redukcja wytwarzania odpadów	12.5	59
	B.2.2. Odpady ponownie wykorzystane/przetworzone/poddawane recyklingowi	12.5.1	59
	B.2.3. Odpady niebezpieczne	12.4.2	68
B.3. Emisje gazów cieplarnianych	B.3.1. Emisja gazów cieplarnianych (zakres 1)	9.4.1	82
	B.3.2. Emisja gazów cieplarnianych (zakres 2)	9.4.1	77

cd. tab. 4

Grupa wskaźników środowiskowych	Wskaźnik środowiskowy	Istotny wskaźnik CZR	Odsetek raportujących przedsiębiorstw
B.4. Substancje i chemikalia niszczące warstwę ozonową	B.4.1. Substancje i chemikalia niszczące warstwę ozonową	12.4.2	23
B.5. Zużycie energii	B.5.1. Energia odnawialna B.5.2. Efektywność energetyczna	7.2.1 7.3.1	59 86

Źródło: UNCTAD (2021c, s. 13) – tłumaczenie własne.

W grupie wskaźników społecznych (tab. 5) najwięcej przedsiębiorstw wykazywało *Wskaźnik częstotliwości wypadków przy pracy (95%)* i *Odsetek kobiet na stanowiskach kierowniczych (91%)*. Tylko co w drugim podmiocie był ustalany wskaźnik C.3.1. *Wydatki na zdrowie i bezpieczeństwo pracowników w stosunku do przychodów*.

Tabela 5. Zastosowanie wskaźników społecznych w przedsiębiorstwach

Grupa wskaźników społecznych	Wskaźnik społeczny	Istotny wskaźnik CZR	Odsetek raportujących przedsiębiorstw
C.1. Równość płci	C.1.1. Odsetek kobiet na stanowiskach kierowniczych	5.5.2	91
C.2. Kapitał ludzki	C.2.1. Średnia liczba godzin szkoleń na pracownika	3.1	68
	C.2.2. Wydatki roczne na szkolenia pracowników na jednego zatrudnionego	4.3.1	59
	C.2.3. Płace i świadczenia pracownicze jako procent przychodów w podziale na płeć i rodzaj zatrudnionych	8.5.1; 10.4.1	77
C.3. Bezpieczeństwo i zdrowie pracowników	C.3.1. Wydatki na zdrowie i bezpieczeństwo pracowników w stosunku do przychodów	3.8; 8.8	55
	C.3.2. Wskaźnik częstotliwości wypadków przy pracy	8.8.1	95
C.4. Objęcie układami zbiorowymi	C.4.1. Procentowy udział pracowników objętych układami zbiorowymi	8.8.2	64

Źródło: UNCTAD (2021c, s. 14) – tłumaczenie własne.

Wszystkie wskaźniki instytucjonalne zostały odnotowane w zbiorze analizowanych przedsiębiorstw, ale niektóre z nich (D.1.5, D.2.2, D.1.1) były najrzadziej sprawozdawane, w szczególności w firmach małych i rodzinnych, które w większości

nie są zobowiązane do ich ujawniania (tab. 6). Mimo tej obserwacji eksperci ISAR byli zgodni odnośnie do pozostawienia wskaźników instytucjonalnych ze względu na ich znaczenie i rolę dobrego nadzoru będącego warunkiem wstępnym dobrej sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju (UNCTAD, 2021a, s. 15).

Tabela 6. Zastosowanie wskaźników instytucjonalnych w przedsiębiorstwach

Grupa wskaźników	Wskaźnik instytucjonalny	Istotny wskaźnik CZR	Odsetek raportujących przedsiębiorstw
D.1. Ujawnianie nadzoru korporacyjnego	D.1.1. Liczba posiedzeń rady i wskaźnik frekwencji	16.6	77
	D.1.2. Liczba i odsetek kobiet w radzie	5.5.2	95
	D.1.3. Struktura wiekowa członków rady	16.7.1	86
	D.1.4. Liczba posiedzeń komisji rewizyjnej i wskaźnik frekwencji	16.6	95
	D.1.5. Wynagrodzenia: całkowite wynagrodzenie na członka rady (zarówno dyrektorów wykonawczych, jak i niewykonawczych)	16.6	55
D.2. Praktyki antykorupcyjne	D.2.1. Kwota kar zapłaconych lub należnych z tytułu rozliczeń	16.5.2	73
	D.2.2. Przeciętna liczba godzin szkoleń w zakresie przeciwdziałania korupcji rocznie na pracownika	16.5.2	55

Źródło: UNCTAD (2021c, s. 15) – tłumaczenie własne.

Z badania pilotażowego wynika, że wszystkie wskaźniki były ujawniane przez przedsiębiorstwa objęte studiami przypadków, ale najtrudniejsze do raportowania są mierniki środowiskowe. Jako przyczyny trudności w ustalaniu wskaźników niektóre podmioty wskazywały:

- 1) poufność/wrażliwość wskaźników – głównie w obszarze ekonomicznym i społecznym;
- 2) brak dostępności do danych albo brak procesu zbierania danych, co odnosiło się do wszystkich czterech grup wskaźników;
- 3) niewystępowanie działań związanych ze wskaźnikami – w obszarze środowiskowym i instytucjonalnym.

Brak wiedzy merytorycznej pracowników w niektórych podmiotach do pomiaru wskaźników oraz nieodpowiedni sposób myślenia menedżerów i pracowników o zrównoważonym rozwoju stanowiły inne powody nieraportowania wskaźników.

W kontekście krajowym w kilku studiach przypadków wskazywano problemy związane z brakiem regulacji wymagających zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości związanej z CZR oraz informowano o braku koordynacji między różnymi

organami i regulacjami, w tym między standardami rachunkowości i wymogami w obszarze środowiskowym i społecznym. Podkreślano też, że różne systemy prawne i wymogi dotyczące ujawniania informacji na poziomie krajowym mogą mieć wpływ na możliwość raportowania przez firmy zgodnie z *Wytycznymi GCI* (UNCTAD, 2021c, s. 11).

Ogólnym wnioskiem z przeprowadzonych dyskusji na sesjach ISAR wokół studiów przypadków jest stwierdzenie, że żadne wskaźniki nie powinny być wyeliminowane z zaproponowanego zestawu, jeśli nawet występują trudności w ich raportowaniu. Wysiłki należy natomiast skierować na budowanie potencjału przez UNCTAD i poszczególne kraje, aby pomóc przedsiębiorstwom w przewyżczeniu trudności sprawozdawczych (UNCTAD, 2021c, s. 12).

Studia przypadków potwierdziły przydatność *Wytycznych GCI* jako narzędzia ułatwiającego zbieżność raportowania i monitorowania skutków działań zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa poprzez podstawowe wskaźniki na poziomie mikro z CZR i pomiarem ich osiagania na poziomie globalnym. Przedstawione przypadki pokreśliły istotne znaczenie dążeń UNCTAD do budowy potencjału dla umożliwienia szerszego zastosowania *Wytycznych GCI*, zwiększenia świadomości wśród pracowników przedsiębiorstw, w tym z sektora MŚP, na temat wagi CZR, roli przedsiębiorstw w realizacji tych celów i metodyki pomiaru wkładu podmiotów sektora prywatnego w ich osiaganie. UNCTAD wraz z ISAR kontynuuje działania dla tworzenia możliwości w krajach, zwłaszcza słabo rozwiniętych, aby przedsiębiorstwa mogły gromadzić dane i raportować ich dokonania za pomocą minimalnego zestawu wskaźników zrównoważonego rozwoju.

4. Dyskusja

Jak wynika z zaprezentowanego opisu, koncepcja UNCTAD–ISAR w sprawie monitorowania wyników działań przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju jest proponowana dla jednostek sprawozdawczych na całym świecie, niezależnie od kraju, rodzaju działalności i wielkości przedsiębiorstwa, toteż została poddana zaopiniowaniu i weryfikacji w skali międzynarodowej¹⁵. Uwzględnia ona

¹⁵ W Polsce został opracowany w 2019 r. *Barometr wpływu*, tj. narzędzie z zestawem wskaźników do mierzenia wpływu biznesu na realizację CZR. Narzędzie to powstało w ramach Kampanii 17 CZR we współpracy z Głównym Urzędem Statystycznym, mobilizującej przedsiębiorstwa do podjęcia działań na rzecz wdrażania Agendy 2030. W jego powstanie byli zaangażowani Partnerzy Kampanii 17 Celów i wiele instytucji eksperckich. *Barometr wpływu* obejmuje 30 wskaźników służących do pomiaru kluczowych kwestii w ramach sześciu CZR priorytetowych dla polskiego biznesu, tj. nr 3, 4, 5, 8, 9 i 12. Jednym z najważniejszych zadań tego narzędzia jest zachęcenie przedsiębiorstw w Polsce do uwzględniania CZR w swoich strategiach i podejmowania efektywnych działań przyczyniających się do ich realizacji. *Barometr wpływu* w formie prostych arkuszy do wyliczania wskaźników i dokument o zaufaniu poufności danych są dostępne bezpłatnie na stronie internetowej (CSR Consulting, 2020).

zestaw zasadniczych wskaźników, które mają być porównywalne niezależnie od kraju i zasięgu działalności podmiotu gospodarczego. Zastosowanie *Wytycznych GCI* w szerokim zakresie podmiotowym w skali międzynarodowej umożliwiłoby analizowanie wpływu przedsiębiorstw na zrównoważony rozwój na poziomie makro, zapewniło porównywalność danych, a jednocześnie było czynnikiem skłaniającym podmioty biznesowe do zwracania większej uwagi w swoich strategiach i działaniach operacyjnych na ich wpływy na środowisko przyrodnicze i społeczeństwo. Aby to było możliwe, niezbędne jest szerokie upowszechnianie informacji o *Wytycznych GCI* oraz towarzyszących im materiałach szkoleniowych, które są przydatne szczególnie na początkowym etapie zastosowania proponowanych w nich wskaźników. Konieczne jest rozwijanie w środowisku praktyków i badaczy rachunkowości, w tym w Polsce, świadomości o ważnej roli sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zastosowaniu optymalnego zestawu, porównywalnych wskaźników obrazujących kluczowe aspekty takiego podejścia do rozwoju gospodarczego.

Zaletą zestawu wskaźników proponowanych dla przedsiębiorstw przez UNCTAD–ISAR jest ich relatywnie „mała” liczba w porównaniu z liczbą wskaźników przewidzianych w 89 ujawnieniach tematycznych w Standardach GRI, obejmujących 17 ujawnień w obszarze ekonomicznym, 32 – w środowiskowym i 40 – w społecznym (zob. GRI, 2021a; Szadziwska i in., 2021, s. 54–57), które to standardy są najczęściej stosowane w praktyce jako podstawa raportowania zrównoważonego rozwoju przez duże przedsiębiorstwa (KPMG, 2020). Mniejsza liczba mierników umożliwia ich zastosowanie przez małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP). Ponadto pogrupowanie wskaźników *GCI* w cztery kategorie pozwala – po ustaleniu ich poziomu – na relatywnie łatwą orientację interesariuszy przedsiębiorstwa w ocenie jego dokonań ekonomicznych, środowiskowych, społecznych i instytucjonalnych.

Badania empiryczne przeprowadzone przez zagranicznych i polskich badaczy potwierdzają nieporównywalność niefinansowych danych w sprawozdaniach przedsiębiorstw. Jest to spowodowane przede wszystkim wykorzystywaniem różnych wzorców i wytycznych raportowania, zróżnicowanego sposobu i zakresu ujawnień, zastosowania różnorodnych i zmienianych wskaźników w kolejnych sprawozdaniach, często bez wyjaśnienia przyczyny zmiany (np. Lament, 2017; Krasodomska, Zarzycka, 2020a, 2021; Skoczylas, 2019; Waniak-Michalak, 2017a, b). Zdaniem Krasodomskiej i Zarzyckiej (2021, s. 19), brak uniwersalnego zestawu kluczowych wskaźników dokonań (KPI), z którego mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa, nie poprawia porównywalności ujawnień, ale jednocześnie pozwala firmom lepiej odpowiadać na potrzeby informacyjne swoich interesariuszy, zgodnie z wymogiem dokonywania rozrachunku. Należy dodać, że – ze względu na złożoność i wieloaspektowość problematyki zrównoważonego rozwoju, a także zróżnicowaną wielkość przedsiębiorstw i rodzaje prowadzonej działalności, ich różne możliwości finansowe i osobowe oraz inne uwarunkowania – zalecenie uniwersalnego zestawu wskaźników wymagałoby zgodnego stanowiska co do ich liczby i rodzaju, a także ich powiązania z CZR. Dotychczasowe badania empiryczne w Polsce nie wskazują, aby liczne i różnorodne wskaźniki prezentowane w sprawozdaniach niefinansowych przedsiębiorstw były odnoszone do poszczególnych CZR. Zastosowanie przez

przedsiębiorstwa zestawu podstawowych wskaźników proponowanych przez UNCTAD–ISAR jako wyłączonego w mniejszych firmach albo rozbudowanego o inne mierniki w przypadku większych podmiotów, w tym o specyficzne wskaźniki typowe dla określonej branży, umożliwiłoby porównywalność dokonań różnych przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do tych podstawowych wskaźników.

Spełnienie potrzeb informacyjnych o skutkach zewnętrznych oddziaływań podmiotów gospodarczych w celu monitorowania ich wkładu w realizację CZR oraz dla rozrachunku ekonomiczno-społeczno-środowiskowego przed ich interesariuszami wymaga weryfikacji systemów rachunkowości, zwłaszcza w podmiotach sektora MŚP, pod kątem dostarczania istotnych, terminowych, wiarygodnych i porównywalnych informacji finansowych i niefinansowych. Z pewnością w wielu przedsiębiorstwach konieczne będzie dokonanie zmian w pomiarze, ewidencji i agregowaniu danych wymaganych przez interesariuszy, w tym raportowanych z wykorzystaniem podstawowych wskaźników według propozycji UNCTAD–ISAR. Ważną rolę w przygotowaniu i sprawozdawaniu informacji finansowych i niefinansowych, zwłaszcza w aspekcie środowiskowym, mogą odegrać odpowiednio zastosowane metody rachunkowości zarządczej (zob. szerzej Szadziwska i in., 2021).

Mimo że obecnie jedynie niewielki odsetek podmiotów gospodarczych w Polsce obowiązkowo ujawnia – zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości (art. 49b) – informacje niefinansowe, które dotyczą aspektów zrównoważonego rozwoju, a fakultatywnie sprawozdania zrównoważonego rozwoju sporządzają z reguły duże spółki giełdowe, to imperatyw Agendy 2030 włączania się w realizację CZR wszystkich podmiotów sfery biznesowej wymaga, aby również przedsiębiorstwa mikro, małe i średnie rozliczały się okresowo z ich oddziaływań społecznych i środowiskowych. *Wytyczne GCI* wraz materiałami szkoleniowymi zawierają niezbędne w tym celu zasady i wskaźniki. Ich dobrowolne zastosowanie przez jednostki MŚP w Polsce może być pomocne w zmianie nieprzychylnego nastawienia przedstawicieli tych jednostek do zrównoważonego rozwoju oraz niechęci do rozszerzenia obowiązku ujawniania informacji w tym zakresie na wszystkie MŚP albo ich określone kategorie, co jest proponowane przez Komisję Europejską (2021) i rozważane w UE (zob. Mućko in., 2021a). W badaniu ankietowym przeprowadzonym w Polsce w 2020 roku z udziałem księgowych i innych pracowników administracyjnych znacząca większość (83%) respondentów uznała, że raportowanie niefinansowe przez MŚP powinno być dobrowolne, ponieważ nałożenie dodatkowych obowiązkowych wymogów sprawozdawczych do już dużych dotychczasowych obciążeń pracowników spowodowałoby zwiększenie tych obciążeń i wzrost kosztów, a w konsekwencji nie sprzyjałoby to rozwojowi działalności operacyjnej przedsiębiorstw (Mućko i in., 2021a, 2021c, s. 19–20). Raportowanie zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności przez MŚP wydaje się być na obecnym etapie w Polsce alternatywą bardziej uzasadnioną niż obligatoryjne sporządzanie sprawozdań, a kierowanie się wytycznymi UNCTAD–ISAR może być pomocne w zmianie negatywnych postaw przedsiębiorców wobec zrównoważonego rozwoju, konieczności realizacji CZR oraz raportowania podstawowego zestawu wskaźników.

Podsumowanie

Zgodnie z przyjętym celem, w artykule scharakteryzowano działania międzyrządowego forum ISAR, funkcjonującego w strukturach UNCTAD, które wspiera od 40 lat państwa członkowskie ONZ w ich wysiłkach na rzecz międzynarodowej harmonizacji rachunkowości oraz poprawy jakości i porównywalności sprawozdań finansowych i niefinansowych przedsiębiorstw. Obecnie działania ISAR są zorientowane na pomoc krajom, zwłaszcza rozwijającym się, w harmonizacji i poprawie raportowania przez przedsiębiorstwa informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. Aktywność, wytyczne i publikacje tej instytucji mają na celu zapewnienie porównywalności raportowania zrównoważonego rozwoju w globalnej perspektywie i dostarczenie narzędzia do monitorowania przez podmioty sektora prywatnego realizacji CZR, nakreślone przez ONZ dla rządów, ludzi i gospodarki na lata 2016–2030 po to, aby jakość życia przyszłych pokoleń nie była zagrożona.

W artykule przedstawiono istotę oraz wskazano rolę i znaczenie wydanych przez UNCTAD w 2019 roku wytycznych dotyczących podstawowych wskaźników dla przedsiębiorstw. Stanowią one dobrowolne, praktyczne i użyteczne narzędzie dla wszystkich państw do mierzenia i gromadzenia aktualnych, istotnych i wiarygodnych danych dotyczących wkładu sektora prywatnego w różnych krajach we wdrażanie CZR. Wytyczne te były przedmiotem dyskusji uczestników corocznych sesji ISAR w latach 2019–2021 i weryfikacji ich użyteczności w przedsiębiorstwach, w tym w MŚP, w prawie 20 krajach. Uwzględnione w nich 33 wskaźniki dla przedsiębiorstw są spójne z koncepcją monitorowania CZR za pomocą dużego zbioru mierników (ponad 240).

Zastosowanie zbioru jednakowych podstawowych wskaźników z zakresu zrównoważonego rozwoju przez podmioty biznesowe funkcjonujące w różnych krajach pozwoliłoby na pomiar i analizę skutków ich działalności w kluczowych aspektach środowiskowych, społecznych i instytucjonalnych, umożliwiło międzynarodową porównywalność danych i motywowało menedżerów do uwzględniania CZR w strategiach i działalności operacyjnej, kierowanych przez nich podmiotów. Wdrożenie *Wytycznych GCI* w szerokim zakresie podmiotowym wymaga ich intensywnego rozpowszechnienia w skali globalnej, aby mogły stać się faktycznym narzędziem monitorowania wkładu sektora prywatnego w osiąganie CZR. Ich zastosowanie w Polsce może przyczynić się też do lepszego zrozumienia konieczności realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa niezależnie od ich wielkości i rodzaju prowadzonej działalności oraz potrzeby okresowego przedstawiania istotnych informacji z zakresu zrównoważonego rozwoju z użyciem optymalnego zestawu wskaźników.

Niniejszy artykuł dostarcza wstępnych, syntetycznych informacji, które mogą stanowić punkt wyjścia do przeprowadzenia badań empirycznych z użyciem zestawu podstawowych wskaźników zrównoważonego rozwoju według pozycji UNCTAD–ISAR w odniesieniu do przedsiębiorstw funkcjonujących w Polsce, w tym MŚP, dotyczących ich wkładu w realizację CZR. Ponadto informacje te mogą być przydatne dla praktyków rachunkowości i innych pracowników podmiotów

gospodarczych w celu rozpoczęcia pomiaru i raportowania dokonań tych podmiotów dotyczących zrównoważonego rozwoju albo poprawy w realizowanym już procesie sprawozdawczości zewnętrznej w tym zakresie.

Literatura

- Andrew J., Baker M. (2020), *Corporate social responsibility reporting: the last 40 years and a path to sharing future insight*, „Abacus”, 56 (1), s. 35–65, DOI: 10.1111/abac.12181.
- Bebbington J., Larrinaga C., Moneva J.M. (2008), *Corporate social reporting and reputation risk management*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 21 (3), s. 337–361.
- Bebbington J., Unerman J. (2018), *Achieving the United Nations Sustainable Development Goals. An enabling role for accounting research*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 31(1), s. 2–24.
- Bebbington J., Unerman J. (2020), *Advancing research into accounting and UN Sustainable Development Goals*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 33 (7), s. 1657–1670.
- Bek-Gaik B., Rymkiewicz R. (2016), *Tendencje rozwoju sprawozdawczości zintegrowanej w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 1 (79), s. 767–783.
- Burritt R.L., Schaltegger S. (2010), *Sustainability accounting and reporting: fad or trend?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 23 (7), s. 829–846.
- Charnock R., Hoskin K. (2020), *SDG and the entwining of climate and sustainability meta-governance: an archaeological-genealogical analysis of goals-base climate governance*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 33 (7), s. 1731–1759.
- Chung J., Cho Ch.H. (2018), *Current Trends within Social and Environmental Accounting Research: A Literature Review*, „Accounting Perspectives”. 17 (2), s. 207-239, DOI: 10.1111/1911-3838.12171.
- Czaja-Cieszyńska H. (2020), *Kapitał ludzki jako obszar raportowania niefinansowego na przykładzie wybranych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 23–40.
- Dyduch J. (2017), *Zmiany poziomu ujawnień środowiskowych informacji finansowych w rocznych raportach wybranych spółek publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 479, s. 34–43.
- Dyduch J., Krasodomska J. (2017), *Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Empirical Study of Polish Listed Companies*, „Sustainability” 9 (11), s. 1–24, DOI: 10.3390/su9111934.
- Dyłał D., Puchlaska E., (2014), *Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329, s. 34–43.
- Fijałkowska J. (2013), *Zakres ujawnień w raportach społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 311, s. 85–94.
- Fijałkowska J., Krasodomska J., Macuda M., Mućko P. (2019), *Sprawozdawczość niefinansowa. Regulacje i standaryzacja raportowania niefinansowego przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Gray R. (2010), *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, „Accounting, Organizations and Society”, 35, s. 47–62.
- Journeault M., Levant Y., Picard C-F, (2021), *Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing*, „Critical Perspectives on Accounting”, 74, s. 1–23.

- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M., Chrósty T. (2020), *Zastosowanie Standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 61–88.
- Kawacki M. (2018), *Sprawozdanie niefinansowe jako nowy raport na granicy rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, s. 195–206.
- Kobiela-Pionnier K. (2019), *Raport zintegrowany – istota i cele*, „Rachunkowość”, 5, s. 14–25.
- Kobiela-Pionnier K. (2021), *Zintegrowany raport o finansowych i niefinansowych czynnikach tworzenia wartości*, „Rachunkowość”, 8, s. 9–22.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Krasodomska J., Godawska J. (2021), *Raportowanie informacji o zrównoważonym rozwoju – standaryzacja i harmonizacja niefinansowych ujawnień przedsiębiorstw*, „Rachunkowość”, 10, s. 10–20.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2020a), *Niefinansowe kluczowe wskaźniki efektywności: regulacje i wytyczne a praktyka przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 115–132.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2021), *Key performance indicators disclosure in the context of the EU directive: when does stakeholder pressure matter?*, „Meditari Accountancy Research”, 29 (7), s. 1–30, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2020-0876>.
- Kryk B. (2017), *Informacje środowiskowe w sprawozdaniach z działalności*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 479, s. 108–117.
- Kuśmierski K.S. (2000), *Rachunkowość środowiskowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 1 (57), s. 150–160.
- Lament M. (2017), *Raportowanie informacji niefinansowych w zakładach ubezpieczeń w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 91 (147), s. 63–86.
- Majchrzak I., Nadolna B. (2020), *Informacje środowiskowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wybranych spółek giełdowych branży energetycznej w Polsce – analiza porównawcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 166 (110), Warszawa, s. 77–103.
- Matuszak Ł., Różańska E. (2017), *CSR disclosure in Polish-listed companies in the light of directive 2014/95/EU requirements: empirical evidence*, „Sustainability”, 9 (12), s. 1–18, www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/SAMPJ-02-2020-0042/full/html.
- Matuszak Ł., Różańska E. (2021), *Towards 2014/95/EU directive compliance: the case of Poland*, „Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 12 (5), s. 1052–1076, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2020-0042>.
- Mućko P., Niemiec A., Skoczylas W. (2021a), *Dobrowolny przymus? Uwarunkowania raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju przez małe i średnie przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45 (4), s. 91–109.
- Mućko P., Niemiec A., Skoczylas W. (2021b), *Przegląd dyrektywy w sprawie sprawozdawczości niefinansowej – głos Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, „Rachunkowość”, 4, s. 60–66.
- Mućko P., Niemiec A., Skoczylas W. (2021c), *Raportowanie niefinansowej przez małe i średnie przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość”, 3, s. 16–21.
- Nasza wspólna przyszłość* (1991), Raport Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju, przełożyły U. Grzełowska, E. Kolanowska, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne Warszawa.
- Paszkiwicz A., Szadziewska A. (2011), *Raportowanie rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw według wytycznych GRI*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 668, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 41, s. 627–643.

- Saha A.H., Al-Shaer H., Dixon R., Demirag I. (2021), *Determinants of Carbon Emission Disclosures and UN Sustainable Development Goals: The Case of UK Higher Education Institutions*, „Australian Accounting Review”, 97 (31), s. 79–107, DOI: 10.1111/auar.12324.
- Skoczylas W. (2019), *Spoleczna odpowiedzialność biznesu w świetle analizy zawartości raportów niefinansowych spółek makrosektora produkcja przemysłowa i budowlano-montażowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 103 (159), s. 169–182.
- Sobkowiak M., Cuckston T., Thomson I. (2020), *Framing sustainable development challenges: accounting for SDG-15 in the UK*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 33 (7), s. 1671–1703.
- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o., Katowice 2021.
- Szadziewska A., Spigarska E., Majerowska E. (2018), *The disclosure of non-financial information by stock-exchange-listed companies in Poland, in the light of the changes introduced by the Directive 2014/95/EU*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99 (155), s. 65–95.
- Szychta A. (2012), *Alicja Anna Jaruga*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 65 (121), s. 161–174.
- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź
- Śnieżek E., Krasodomska J., Szadziewska A. (2018), *Informacje niefinansowe sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J. (2018), *Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 100 (156), s. 167–190.
- Waniak-Michalak H. (2017a), *Mierniki działalności społecznie odpowiedzialnej ujawniane przez firmy w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 95 (151), s. 97–115.
- Waniak-Michalak H. (2017b), *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 91 (147), s. 129–143.
- Zyznarska-Dworczak B. (2017), *Determinants for the development of non-financial reporting and its external verification in the light of accounting theory and practice*, „Studia Oeconomica Posnaniensis”, 5, (6), s. 136–149, DOI: 10.18559/SOEP.2017.6.8.
- Zyznarska-Dworczak B. (2019), *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.

Akty prawne

- Dyrektywa (2014), 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 z 22.10.2014, L 330/1 2014), <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1555336915847&from=EN>.
- Rozporządzenie UE (2020), Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Pub. L. (32020R0852, 198 OJ L (2020), <http://data.europa.eu/eli/reg/2020/852/oj/pol>).
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.), <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf>.

Źródła internetowe

- Brief: Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR), https://www.un.org/ecosoc/sites/www.un.org.ecosoc/files/files/en/2021/doc/brief_isar.pdf (dostęp 22.11.2021).
- CSR Consulting (2020), *Kampania 17. Celów*, <https://kampania17celow.pl/barometrwplywu/> (dostęp 20.12.2021).
- Eurostat (2021a), *Your key to European statistics*, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/sdi/main-tables>; <https://ec.europa.eu/eurostat/web/sdi/overview> (dostęp 12.01.2022).
- Eurostat (2021b), *Sustainable development in the European Union Monitoring report on progress towards the SDGs in an EU context. 2021 edition*, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/12878705/KS-03-21-096-EN-N.pdf/8f9812e6-1aaa-7823-928f-03d8dd74df4f?t=1623741433852> (dostęp 2.01.2022).
- GRI (2021a), *GRI Standards by language*, <https://www.globalreporting.org/standards/download-the-standards/> (dostęp 24.04.2021).
- GRI (2021b), *Linking SDGs and the GRI Standards*, <https://www.globalreporting.org/search/?query=Linking+the+SDGs+and+the+GRI+Standards> (dostęp 10.02.2022).
- GUS (2021), *O SDG*, https://sdg.gov.pl/o_sdg/#ini, (dostęp 20.12.2021).
- ISAR (2021a), *About ISAR*, <https://isar.unctad.org/about/> (dostęp 22.11.2021).
- ISAR (2021b), *Intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and reporting, 38th session*, Presentations, <https://unctad.org/meeting/intergovernmental-working-group-experts-international-standards-accounting-and-reporting-23> (dostęp 16.12.2021).
- Komisja Europejska (2019a), *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów Europejski Zielony Ład*, Bruksela, COM (2019) 640 final, Bruksela, dnia 11.12.2019 r., https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF (dostęp 20.12.2021).
- Komisja Europejska (2019b), *Komunikat Komisji. Wytyczne dotyczące informacji w zakresie sprawozdawczości niefinansowej: Suplement dotyczący zgłaszanie informacji związanych z klimatem*, (2019/C/209/01) Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=EN) (dostęp 18.08.2021).
- Komisja Europejska (2021), *Wniosek. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE, dyrektywę 2004/109/WE, dyrektywę 2006/43/WE i rozporządzenie (UE) nr 537/2014 w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, COM/2021/189 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189> (dostęp 01.12.2021).
- KPMG (2020), *The Time has come, The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (dostęp 17.02.2021).
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2020b), *37th Session ISAR, Lpp S.A. case study on practical implementation of core indicators for entity reporting*, https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_4_JKrasodomskaEZarzycka_en.pdf (dostęp 01.12.2021).
- UNCTAD (2010a), *International accounting and reporting issues. 2008 Review*, New York and Geneva, pdf https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed20096_en.pdf (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2010b), *International accounting and reporting issues. 2009 Review*, New York and Geneva, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed20097_en.pdf (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2014), *International accounting and reporting issues. 2012 Review*, New York and Geneva, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed2013d3_en.pdf (dostęp 1.12.2021).

- UNCTAD (2018), *International accounting and reporting issues. 2017 Review*, New York and Geneva, file:///D:/ANNA%20SZYCHTA/ISAR-Genewa/UNCTAD_Review_2017_diaeed2017d8_en.pdf (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2019a), *Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals*, <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1en.pdf> (dostęp 1.03.2021).
- UNCTAD (2019b), *International accounting and reporting issues. 2018 Review*, Geneva, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed2018d3_en.pdf, (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2020a), *Climate-related financial disclosures in mainstream entity reporting: Good practice and key challenges. Note by the UNCTAD secretariat*, 11 September 2020, https://unctad.org/system/files/official-document/ciisard94_en.pdf (dostęp 22.10.2020).
- UNCTAD (2020b), *Core SDG Indicators for Entity Reporting TRAINING MANUAL*, United Nation, Geneva, https://unctad.org/system/files/official-document/diae2020d2_en.pdf (dostęp 01.12.2021).
- UNCTAD (2020c), *International accounting and reporting issues. 2019 Review*, Geneva, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed2019d1_en.pdf (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2020d), *Practical implementation, including measurement, of core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Review of case studies, thirty-sixth session*, 15 September 2020, https://unctad.org/system/files/official-document/ciisard93_en.pdf (dostęp 1.03.2021).
- UNCTAD (2021a), *Practical Implementation of Core Indicators for Sustainable Development Reporting. Volume 1*, Geneva 2021, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed2020d2vol1_en.pdf (dostęp 17.12.2021).
- UNCTAD (2021b), *Practical Implementation of Core Indicators for Sustainable Development Reporting. Volume 2*, Geneva 2021, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeed2020d2vol2_en.pdf (dostęp 1.12.2021).
- UNCTAD (2021c), *Review of practical implementation, including measurement, of core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals. Note by the UNCTAD secretariat*, United Nations Conference on Trade and Development, TD/B/C.II/ISAR/97, https://unctad.org/system/files/official-document/ciisard97_en.pdf (dostęp 9.10.2021).
- UNSD (2021a), *SDG Indicators. Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development*, United Nations Statistics Division Development Data and Outreach Branch, <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/> (dostęp 17.12.2021).
- UNSD (2021b), *Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development*, United Nations Statistics Division Development Data and Outreach Branch, https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202021%20refinement_Eng.pdf (dostęp 17.12.2021).
- VRF (2021), *About the Value Reporting Foundation*, <https://www.valuereportingfoundation.org/about/>; *Resources Overview*, <https://www.valuereportingfoundation.org/resources/resources-overview/#sasb-standards> (dostęp 14.08.2021).
- ZO ONZ (2015), *Zgromadzenie Ogólne ONZ, Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września, Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, A/RES/70/1, http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp 29.01.2021).

