

WYTYCZNE WDROŻENIOWE

# EFRAG IG 2

ŁAŃCUCH WARTOŚCI

TŁUMACZENIE ROBOCZE



## Słowem wstępu



Dzisiaj zrozumienie standardów ESRS może jeszcze sprawiać trudności raportującym, szczególnie jeśli chodzi o problematykę łańcucha wartości. Dlatego EFRAG wydał wytyczne wdrożeniowe, które mają wesprzeć raportujących w tym zakresie.

CSRinfo należy do sieci partnerów EFRAG i jest również partnerem merytorycznym Forum Odpowiedzialnego Biznesu.

Wspólnie z Forum Odpowiedzialnego Biznesu podjęliśmy współpracę i włożyliśmy niemały wysiłek w przygotowanie tłumaczenia wytycznych wdrożeniowych IG 2 dotyczących łańcucha wartości.

Dołożyliśmy starań by tłumaczenie było zrozumiałe dla raportujących i najlepiej oddawało intencję wyjaśnień zawartych w wytycznych. Zostało ono sprawdzone przez ekspertów z CSRinfo i Forum Odpowiedzialnego Biznesu. Oryginał zawiera drobne błędy w numeracji czy odniesieniach – i to wszystko jest oznaczone w niniejszym tłumaczeniu.

Jest ono również zgodne z oficjalnym tłumaczeniem standardów ESRS z roku 2024 i jego konwencjami. Tam, gdzie uznaliśmy za stosowne zostawiliśmy w nawiasie angielski oryginał.

Jednocześnie zachęcam Cię do zapoznania się z oryginalną wersją.

Mam nadzieję, że nasza praca i wysiłek włożony w to tłumaczenie będzie owocny i poniższy materiał pomoże Ci w rozwikłaniu tematyki łańcucha wartości.

*- Liliana Anam  
CEO, CSRinfo*

*Styczeń 2025*

Forum Odpowiedzialnego Biznesu od 25 lat działa na rzecz promocji i wdrażania koncepcji zrównoważonego rozwoju w Polsce. Jako organizacja ekspercka oraz inicjator i partner kluczowych przedsięwzięć z zakresu ESG, stale podejmujemy działania wspierające firmy w sprostaniu wymaganiom współczesnego biznesu. Dlatego z ogromną radością przyjęliśmy propozycję współpracy z CSRinfo w przygotowaniu tłumaczenia wytycznych wdrożeniowych EFRAG IG 2, dotyczących zarządzania łańcuchem wartości.

Tematyka CSRD i ESRS nie bez powodu budzi wiele emocji. Złożoność i specyfika tych regulacji oraz często stwarzają trudności w ich interpretacji i skutecznym wdrożeniu. Jako organizacja, która od lat wspiera firmy w adaptacji do zmieniających się wymogów zrównoważonego rozwoju, wiemy, jak ważne jest dostarczanie narzędzi ułatwiających ten proces.

Mamy nadzieję, że niniejsze tłumaczenie pomoże Państwu w lepszym zrozumieniu i implementacji wymagań dotyczących łańcucha wartości. Liczymy, że opracowanie to stanie się dla Państwa cennym wsparciem w działaniach na rzecz realizacji ambitnych celów w obszarze ESG, przyczyniając się tym samym do dalszego wzrostu efektywności i odpowiedzialności w Państwa organizacjach. Razem możemy budować zrównoważoną przyszłość.

*- Irena Pichola  
Wiceprezeska Zarządu,  
Forum Odpowiedzialnego Biznesu*

*Styczeń 2025*

W sprawie tłumaczenia możesz się skontaktować na email [wydarzenia@csrinfo.org](mailto:wydarzenia@csrinfo.org). Tłumaczenie ma charakter roboczy, jest nieoficjalną wersją – materiałem pomocniczym dla raportujących. Właściwa wersja, na podstawie której należy podejmować decyzje to oficjalna wersja angielska opublikowana przez EFRAG na stronie internetowej [www.efrag.org](http://www.efrag.org).



## CSRinfo

Firma edukacyjno-doradcza CSRinfo działa na rynku od 2007 roku, towarzysząc firmom we wdrażaniu zrównoważonego biznesu i ESG. CSRinfo było zaangażowane w tłumaczenie i upowszechnianie szeregu standardów np. GRI, ISO, AA1000 etc.

**Pomagamy dużym i notowanym spółkom osiągnąć standardy zrównoważonego rozwoju i ESG, a wraz z nimi sukces biznesowy. Współpracujemy z największymi liderami branż i uznanymi markami.**

Posiadamy dwie linie biznesowe, przede wszystkim doradzamy w zakresie analizy ESG, tworzeniu strategii, polityk oraz w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Drugim filarem edukacja, gdzie oferujemy szkolenia na Platformie online oraz studia podyplomowe „Menedżer ESG”. Prowadzimy kultowy webinar „ESG w spółce”. Na naszym kanale na YouTube możesz znaleźć wiele przydatnych nagrań.

Prowadzimy ranking narzędzi softwarowych wspierających raportowanie ESG „Ranking Narzędzi Raportowania ESG”

Naszymi partnerami są takie organizacje jak: EFRAG, UN Global Compact, Global Reporting Initiative, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Polskie Stowarzyszenie ESG

 [www.csrinfo.org](http://www.csrinfo.org)

 [pl.linkedin.com/company/csrinfo](https://pl.linkedin.com/company/csrinfo)

 <https://pl-pl.facebook.com/CSRinfo/>

 [www.youtube.com/c/csrinfo](https://www.youtube.com/c/csrinfo)



## Forum Odpowiedzialnego Biznesu

Forum Odpowiedzialnego Biznesu jest najdłuższą działającą, od 2000 roku i największą organizacją pozarządową w Polsce, która zajmuje się koncepcją zrównoważonego rozwoju w kompleksowy sposób. Forum to organizacja ekspercka, inicjator i partner przedsięwzięć kluczowych dla ESG w Polsce. Jedną z flagowych inicjatyw FOB jest Program Partnerstwa, skupiający ponad 80 firm – liderów branż, którzy dzięki współpracy z gronem ekspertów\_ek podnoszą swoje kompetencje w zakresie ESG i podejmują wspólne działania wspierające zrównoważoną transformację biznesu.

Ważne miejsce w działalności FOB zajmuje współpraca międzynarodowa. Od 2002 roku organizacja jest krajowym partnerem CSR Europe, a od 2009 r. współpracuje z World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). FOB jest organizatorem programu Chapter Zero Poland, polskiej odsłony Climate Governance Initiative powołanej przez Światowe Forum Ekonomiczne.

Stowarzyszenie koordynuje Kartę Różnorodności w Polsce – międzynarodową inicjatywę pod patronatem Komisji Europejskiej.

FOB prowadzi także Program Rozwoju Wolontariatu Pracowniczego oraz skierowany do studentów\_ek program edukacyjny Liga Odpowiedzialnego Biznesu. Forum organizuje konkurs „Raporty Zrównoważonego Rozwoju”. Zainicjowało również powstanie Karty Praw Dziecka w Biznesie.

 [odpowiedzialnybiznes.pl](http://odpowiedzialnybiznes.pl)

 [www.linkedin.com/company/responsible-business-forum](https://www.linkedin.com/company/responsible-business-forum)

 <https://www.facebook.com/forumodpowiedzialnegobiznesu>

 [https://x.com/FOB\\_Poland](https://x.com/FOB_Poland)

 [www.youtube.com/@ForumOdpBiznesu](https://www.youtube.com/@ForumOdpBiznesu)

WYTYCZNE WDROŻENIOWE

# EFRAG IG 2



ŁAŃCUCH WARTOŚCI

TŁUMACZENIE ROBOCZE

EFRAG  
Sustainability reporting

## Spis treści

Oświadczenie .....	7
O EFRAG.....	7
Podsumowanie w siedmiu podstawowych punktach .....	8
<b>1. Wstęp.....</b>	<b>9</b>
Struktura wytycznych.....	9
Odniesienia do IG 1 .....	9
Zastosowane akronimy i skróty .....	10
<b>2. Poruszanie się po łańcuchu wartości w ramach CSRD i ESRS.....</b>	<b>10</b>
Wymogi ogólne .....	10
Wymogi szczegółowe .....	11
Mapa zasięgu łańcucha wartości .....	12
<b>2.1 Czym jest łańcuch wartości?.....</b>	<b>12</b>
Czy należy brać pod uwagę IRO powiązane ze wszystkimi podmiotami łańcucha wartości? .....	13
W jaki sposób przewaga lub wpływ na łańcuch wartości wpływa na sprawozdawczość? .....	13
<b>2.2 Dlaczego łańcuch wartości jest ważny?.....</b>	<b>14</b>
<b>2.3 Od własnych operacji do łańcucha wartości.....</b>	<b>14</b>
Grupa sprawozdająca jako punkt wyjścia.....	14
Transakcje wewnętrzne lub wewnątrzgrupowe .....	15
Wspólne ustalenia umowne.....	15
Kontrola operacyjna.....	16
Kontrola operacyjna - definicja .....	16
Kontrola operacyjna - ESRS E1, emisje gazów cieplarnianych .....	16
Kontrola operacyjna - Inne standardy środowiskowe .....	17
Kontrola operacyjna - ESRS 2, Podstawa sporządzenia .....	17
Zgodność ESRS E1 i protokołu GHG .....	17
Drzewo decyzyjne łańcucha wartości sprawozdawczości środowiskowej .....	19
Kontrola operacyjna nie ma zastosowania do standardów dotyczących kwestii społecznych.....	20
Podawanie informacji dotyczących łańcucha wartości .....	20
Szczególne sytuacje grupy: jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne .....	20
Inne inwestycje, brak dalszych transakcji.....	21
Ujawnianie informacji dotyczących poszczególnych podmiotów.....	21
<b>2.4 Które IRO w łańcuchu wartości należy ujawnić? .....</b>	<b>21</b>
<b>2.5 Zasięg łańcucha wartości dla polityk, działań i/lub celów (PAT) .....</b>	<b>21</b>
<b>2.6 Zasięg łańcucha wartości dla wymogów dotyczących ujawniania informacji dot. mierników .....</b>	<b>22</b>
<b>2.7 Jak działają wymogi przejściowe? .....</b>	<b>23</b>
Przepis przejściowy dotyczący ujawniania informacji dotyczących poszczególnych podmiotów .....	24
<b>2.8 Czym jest ograniczenie obciążenia MŚP i czy ma ono wpływ na ujawniane informacje? .....</b>	<b>25</b>
<b>3. Często zadawane pytania (FAQ).....</b>	<b>25</b>
FAQ 1: Gdzie zaczyna się i kończy łańcuch wartości? .....	25
FAQ 2: Czy aktywa finansowe (pożyczki, inwestycje w dłużne i kapitałowe papiery wartościowe) są uważane za relacje biznesowe, które wywołują konieczność ujawniania informacji dotyczących łańcucha wartości? .....	26
FAQ 3: W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności, aby właściwie ująć istotne IRO w łańcuchu wartości? .....	27
FAQ 4: W jaki sposób należy ujawniać informacje dotyczące łańcucha wartości w kontekście oceny istotności?.....	29
FAQ 5: W jaki sposób jednostki, w których dokonano inwestycji, są traktowane zgodnie z ESRS E1?.....	31
FAQ 6: Okres raportowania dla ESRS E1 w praktyce.....	33
FAQ 7: Przykład liczbowy emisji gazów cieplarnianych w ramach sprawozdawczości zgodnie z ESRS E1 ....	37

FAQ 8: Jak należy oceniać i kwantyfikować wpływy wynikające z relacji biznesowych? .....	38
FAQ 9: Czym są „rozsądne starania” w celu zebrania informacji dotyczących łańcucha wartości? .....	39
FAQ 10: Jak można opracować dane szacunkowe dotyczące łańcucha wartości? .....	40
FAQ 11: Czy przypadek przekupstwa bez udziału pracownika jest istotny dla jednostki sprawozdającej? ...	42
<b>4. Mapa zasięgu łańcucha wartości .....</b>	<b>42</b>
Mapa zasięgu łańcucha wartości obejmująca Set 1 ESRS .....	43
<b>Dodatek A: Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji .....</b>	<b>45</b>

## Oświadczenie

Niniejsze wytyczne wdrożeniowe mają charakter niewiążący i towarzyszą Europejskim Standardom Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), zgodnie z art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE (dyrektywa o rachunkowości) ale nie stanowią ich części. Oznacza to, że jeśli cokolwiek w niniejszych wytycznych wydaje się być sprzeczne z jakimkolwiek wymogiem lub wyjaśnieniem w ESRS, ESRS mają pierwszeństwo. Niniejsze wytyczne zostały wydane według procedury EFRAG dla tworzenia takich nieautorytatywnych dokumentów oraz na wyłączną odpowiedzialność EFRAG.

EFRAG nie ponosi żadnej odpowiedzialności za treść lub jakiegokolwiek konsekwencje lub szkody wynikające bezpośrednio, pośrednio lub przypadkowo z zastosowania się do porad lub wskazówek zawartych w niniejszym dokumencie. Użytkownicy niniejszego dokumentu powinni kierować się własnym osądem przy stosowaniu ESRS. Informacje zawarte w niniejszym dokumencie nie powinny zastępować usług wykwalifikowanego specjalisty.

Niniejsze wytyczne zostały opracowane do użytku przez duże spółki notowane i nienotowane na giełdzie, które podlegają dyrektywie CSRD. W związku z tym nie są one przeznaczone do użytku przez notowane na giełdzie małe i średnie przedsiębiorstwa, które są objęte przyszłymi standardami LSME oraz przez inne (nienotowane na giełdzie) MŚP dobrowolnie raportujące w oparciu o przyszłe standardy VSME.

Niniejsze wytyczne odnoszą się do ogólnych standardów ESRS przyjętych przez Komisję Europejską w dniu 31 lipca 2023 r. i opublikowanych w Dzienniku Urzędowym w dniu 22 grudnia 2023 r. Standardy sektorowe mogą dodawać specyfikacje sektorowe, które muszą być przestrzegane przez określone sektory.

## O EFRAG

Misją EFRAG jest służenie europejskiemu interesowi publicznemu zarówno w zakresie sprawozdawczości finansowej, jak i sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju poprzez opracowywanie i promowanie europejskich opinii w dziedzinie sprawozdawczości przedsiębiorstw. EFRAG rozwija i przyczynia się do postępu w sprawozdawczości przedsiębiorstw. W ramach działań związanych ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju, EFRAG zapewnia doradztwo techniczne Komisji Europejskiej w formie projektu Europejskich Standardów Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) opracowanych w ramach rzetelnego procesu oraz wspiera skuteczne wdrażanie ESRS. EFRAG pozyskuje informacje od wszystkich zainteresowanych stron oraz uzyskuje dowody na temat specyficznych uwarunkowań europejskich w trakcie całego procesu ustanawiania standardów. Jego umocowanie opiera się na doskonałości, przejrzystości, zarządzaniu, rzetelnym procesie, publicznej rozliczalności i przywództwie. Dzięki temu EFRAG może wypowiadać się w sposób przekonujący, jasny i spójny oraz może być uznawany za europejski głos w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw i przyczyniać się do globalnego postępu w sprawozdawczości przedsiębiorstw.

EFRAG jest finansowany przez Unię Europejską w ramach Programu na rzecz Jednolitego Rynku, w którym uczestniczą kraje EOG-EFTA (Norwegia, Islandia i Liechtenstein) oraz Kosowo. Wszelkie wyrażone poglądy i opinie są jednak wyłącznie poglądami autora (autorów) i niekoniecznie odzwierciedlają poglądy Unii Europejskiej, Komisji Europejskiej lub krajów uczestniczących w Programie na rzecz Jednolitego Rynku. Ani Unia Europejska, ani Komisja Europejska, ani kraje uczestniczące w Programie na rzecz Jednolitego Rynku nie mogą ponosić za nieodpowiedzialności

## Podsumowanie w siedmiu podstawowych punktach

Niniejsze wytyczne obejmują łańcuch wartości (VC – value chain) jednostki na wyższym i niższym szczeblu, a nie jej własne operacje; należy je analizować łącznie z dokumentem IG 1 - Ocena istotności.

1. Oświadczenie jednostki dotyczące zrównoważonego rozwoju powinno zawierać informacje na temat wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans (IRO), w tym tych, które powstają lub mogą powstać w kontekście jej relacji biznesowych w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych (*direct contractual relationships*).
2. Jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości we wszystkich ujawnianych informacjach, ale jedynie wtedy, gdy są one powiązane z istotnymi IRO poza jej własnymi operacjami, w związku z jej relacjami biznesowymi, oraz gdy jest to wyraźnie wymagane przez wymóg dotyczący ujawnienia informacji (*disclosure requirement*).
3. W związku z tym ocena istotności powinna obejmować identyfikację istotnych IRO w łańcuchu wartości, z naciskiem na to, gdzie (obszary geograficzne, działania/sektory, operacje, dostawcy, klienci, inne relacje itp.) w łańcuchu wartości istnieje prawdopodobieństwo ich wystąpienia. Kluczowe ujawniane informacje dotyczące oceny istotności jednostki to SBM-1, SBM-3 oraz IRO-1 (ESRS 2). Informacje te nie podlegają ograniczeniu, ale powinny obejmować ocenę IRO w łańcuchu wartości.
4. Standardy tematyczne wymagają ujawniania informacji na temat polityk, celów i działań (PAT) w odniesieniu do istotnych kwestii. Mówiąc dokładniej, wymagają one ujawnienia wspomnianych informacji na temat PAT lub złożenia oświadczenia o ich braku. W ograniczonym stopniu, w jakim te polityki, cele i działania obejmują podmioty łańcucha wartości, przy opisywaniu PAT dot. istotnych kwestii, ujawnienie powinno zawierać informacje o tym, w jaki sposób odnoszą się one do istotnych IRO na wyższym i/lub niższym szczeblu łańcucha wartości.
5. Standardy tematyczne wymagają uwzględnienia informacji dotyczących łańcucha wartości tylko dla kilku mierników. Jeżeli jednak jednostka uzna, że istotne IRO w łańcuchu wartości nie zostały w wystarczającym stopniu objęte wymogami zawartymi w ESRS, powinna uwzględnić dodatkowe ujawnienia informacji dotyczące danego podmiotu (*entity-specific*), w tym mierniki dotyczące tego, kiedy takie informacje są niezbędne do tego, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie istotnych wpływów, ryzyk lub szans jednostki.
6. W przypadku, gdy po dołożeniu uzasadnionych starań jednostka nie jest w stanie zebrać podstawowych informacji o łańcuchu wartości od podmiotów w swoim łańcuchu wartości na potrzeby oceny istotności lub w celu przygotowania ujawnień informacji dotyczących istotnych IRO, jednostka powinna oszacować brakujące informacje. Szacując brakujące informacje, należy wykorzystać wszystkie rozsądne i możliwe do poparcia informacje dostępne bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub wysiłków, w tym wskaźniki zastępcze i dane sektorowe oraz inne informacje ze źródeł pośrednich. Jednostka powinna opisać podstawę przygotowania raportowanych mierników przy wykorzystaniu szacunków dot. łańcucha wartości i wynikający z tego poziom dokładności. W zależności od okoliczności, ocena istotności może zostać przeprowadzona bez konieczności zbierania podstawowych informacji od podmiotów łańcucha wartości.
7. Uwzględnienie informacji dotyczących łańcucha wartości w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju nie wpływa na granice sprawozdawczości, które odpowiadają granicom podmiotów objętych zakresem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Włączenie informacji dotyczących łańcucha wartości odpowiada zakresowi, w jakim oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmuje relacje, które wszystkie jednostki w zakresie konsolidacji mają ze swoimi odpowiednikami w łańcuchu wartości, w tym z tymi poza pierwszym rzędem. Jednostki stowarzyszone i inne jednostki, w których dokonano inwestycji, które nie są konsolidowane w sprawozdaniach finansowych, są traktowane jako pozostałe relacje biznesowe, tj. jako uczestnicy łańcucha wartości, gdy ma to miejsce. Patrz także rozdział 2.3 poniżej dotyczący kontroli operacyjnej, który jest istotny dla treści ESRS E1 *Zmiana klimatu*, ESRS E2 *Zanieczyszczenie* i ESRS E4 *Bioróżnorodność i ekosystemy*.



## 1. Wstęp

8. Celem niniejszych wytycznych jest wsparcie działań wdrożeniowych podmiotów sporządzających oraz innych podmiotów wykorzystujących lub analizujących raporty ESRS, w szczególności w zakresie informacji dotyczących łańcucha wartości, zgodnie z wymogami art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE („dyrektywy o rachunkowości”) zmienionej dyrektywą (UE) 2022/2464 w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (dyrektywa CSRD).
9. Treść niniejszego dokumentu została opracowana na podstawie rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.
10. Pełniąc funkcję wspierającą, EFRAG nie może opracowywać koncepcji i wymogów sprawozdawczych, które wkraczają poza treść aktu delegowanego z lipca 2023 r. ani interpretować prawa Unii Europejskiej. Celem materiałów pomocniczych jest zilustrowanie, w jaki sposób można wdrożyć przepisy aktu delegowanego (zwanego dalej w niniejszym dokumencie „aktem delegowanym” lub „Set 1 ESRS”) bez wprowadzania nowych przepisów. Nowe przepisy mogą wynikać wyłącznie z przyszłych działań w zakresie ustanawiania standardów (np. przyszłych zmian do projektu ESRS), jeśli i kiedy ma to zastosowanie, zgodnie z właściwą procedurą EFRAG.
11. Na przykład, jeśli dokumenty pomocnicze wskazują na konkretne podejście lub metodologię, która nie jest wyszczególniona w akcie delegowanym, należy ją ująć jako jedno z możliwych podejść do wdrożenia, nie wykluczając innych możliwości.

### Komentarz dotyczący dyrektywy w sprawie należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSDDD)

Zgodnie z ESRS 1 punkt 58: „Zgodnie z ESRS nie nakłada się żadnych wymogów dotyczących postępowania w odniesieniu do należytej staranności; nie rozszerza się ani nie zmienia roli organów administrujących, zarządzających ani nadzorczych jednostki w odniesieniu do realizacji procesu należytej staranności.”

ESRS wymagają przejrzystości w zakresie procesów należytej staranności jednostki sprawozdającej, ale nie zakładają zgodności z CSDDD lub innymi ramami postępowania.

Zgodnie z treścią ESRS w akcie delegowanym, niniejsze wytyczne nie odzwierciedlają treści dyrektywy CSDDD, ponieważ obowiązki ujawniania informacji wynikające z CSRD są niezależne od obowiązków wynikających z dyrektywy CSDDD.

W praktyce zgodność z CSDDD może sprzyjać lepszej sprawozdawczości w zakresie CSRD/ESRS. Jednak nawet jeśli obowiązki w zakresie należytej staranności w łańcuchu wartości nie istnieją dla niektórych przedsiębiorstw na mocy CSDDD, nie zmienia to definicji łańcucha wartości do celów sprawozdawczości, tj. obowiązków w zakresie przejrzystości wynikających z ESRS.

## Struktura wytycznych

12. Dokument składa się z trzech rozdziałów.
  - (a) Następny rozdział opisuje sposób poruszania się po wymogach dotyczących łańcucha wartości zgodnie ze standardami ESRS, co stanowi podstawę dla pozostałej części dokumentu.
  - (b) W kolejnym rozdziale omówiono, w jaki sposób jednostka może wdrożyć zasady dotyczące łańcucha wartości zgodnie z ESRS, korzystając z często zadawanych pytań w celu uzyskania praktycznych wytycznych.
  - (c) Ostatni rozdział zawiera mapę zasięgu łańcucha wartości dla Set 1 ESRS wyjaśniającą zasięg łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu zgodnie z wymogami ESRS (z wyłączeniem uwzględnienia ujawniania informacji dotyczących poszczególnych podmiotów oraz wskaźników SFDR).

## Odniesienia do IG 1

13. Aby uniknąć powielania i zmniejszyć długość niniejszego dokumentu, istnieją znaczące odniesienia do Wytycznych wdrożeniowych dotyczących oceny istotności (IG 1) opracowanych przez EFRAG. Na przykład, aspekty należytej staranności związane z oceną istotności (i aspektami dotyczącymi łańcucha wartości) zostały omówione w tamtych wytycznych, a nie tutaj.
14. Należy pamiętać, że odniesienia do **IG 1 są oznaczone kolorem niebieskim**, podczas gdy odniesienia w kolorze **zielonym odnoszą się do niniejszego dokumentu**.

### Zastosowane akronimy i skróty

15. Akronimy w tym dokumencie są używane w następujący sposób.

**CSDDD** - Dyrektywa w sprawie należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw

**CSRD** - dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju

**Akt delegowany** - rozporządzenie delegowane Komisji uzupełniające dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

**DR** - wymóg dotyczący ujawnienia informacji

**ESRS** - Europejskie Standardy Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju

**GHG** - gazy cieplarniane lub protokół GHG

**GRI** - Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza

**IG 1** - Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności wydane przez EFRAG

**IG** - Wytyczne wdrożeniowe wydane przez EFRAG

**IRO** - wpływy, ryzyka i szanse

**ISSB** - Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju

**LSME** - Standardy ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na giełdzie (MŚP)

**MA** - ocena istotności; oraz

**PAT** - polityki, działania i cele

**VC** - łańcuch wartości

#### Załączniki do aktu delegowanego:

Załącznik II: Skróty i glosariusz terminów

## 2. Poruszanie się po łańcuchu wartości w ramach CSRD i ESRS

16. Art. 19(a)(3) i art. 29(a)(3) CSRD wymagają, aby przekazywane informacje odnosiły się do własnych operacji jednostki oraz jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym jej produktów i usług, relacji biznesowych i łańcucha dostaw.
17. ESRS zostały opracowane zgodnie z tym wymogiem prawnym. CSRD nie zawiera żadnych dodatkowych definicji ani wytycznych dotyczących łańcucha wartości. Jednakże, w odniesieniu do wpływów, CSRD odnosi się do międzynarodowych instrumentów należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju, które określają, w jaki sposób jednostki powinny identyfikować, uwzględniać i raportować wpływy w całym łańcuchu wartości.
18. Określenia „łańcuch wartości”, „podmiot łańcucha wartości” i „relacje biznesowe” zdefiniowano w Załączniku 2 do aktu delegowanego z lipca 2023 r.
19. Nie wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji (DR) i punkty danych w ogólnych standardach tematycznych ESRS wymagają uwzględnienia informacji na temat łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu. W wielu przypadkach oczekuje się, że jednostka skoncentruje się na własnych operacjach.

### Wymogi ogólne

20. Wymogi ogólne dotyczące wszystkich ujawnień informacji dotyczących łańcucha wartości można

znaleźć w ESRS 1 *Wymogi ogólne*:

- (a) wymogi ogólne dotyczące raportowania w zakresie łańcucha wartości znajdują się w rozdziale 5;
- (b) wymogi dotyczące stosowania AR 17 zawierają wytyczne dotyczące „Oszacowanie z wykorzystaniem średnich sektorowych i wskaźników zastępczych”;
- (c) ESRS 1 wymagają uwzględnienia istotnych informacji o łańcuchu wartości, jeśli jest to niezbędne do zrozumienia przez użytkowników istotnych IRO jednostki oraz aby przedstawiać informacje, które spełniają jakościowe cechy informacji określone w ESRS 1 Dodatku C (ESRS 1 punkt 65). Jest to podejście oparte na zasadach (*principles-based approach*), które działa ponad wymogami dot. określonych punktów danych w ESRS, które wymagają uwzględnienia określonych informacji dotyczących łańcucha wartości. Oznacza to, że tam, gdzie jest to konieczne (tj. odzwierciedlając wynik oceny istotności), jednostka ujmuje łańcuch wartości; oraz
- (d) wreszcie, co ważne, ESRS 1 zawierają szczegółowe przepisy przejściowe dotyczące łańcucha wartości w rozdziale 10.2.

## Wymogi szczegółowe

21. Pozostałe wymogi szczegółowe dotyczące łańcucha wartości można znaleźć w ESRS w następujący sposób.

- (a) ESRS wymagają ujawnienia informacji dotyczących procesu i wyników oceny istotności, które są ujęte w ESRS 2 *Ogólne ujawnianie informacji* (IRO-1 i SBM-3), wraz z SBM-1. Więcej informacji na ten temat można znaleźć w poniższym [FAQ 4 W jaki sposób należy ujawniać informacje dotyczące łańcucha wartości](#) w kontekście oceny istotności, a także w wierszach 1-3 mapy zasięgu łańcucha wartości w ESRS. Aby uzyskać szczegółowe informacje na temat procesu oceny istotności, należy zapoznać się z [IG 1](#), a w odniesieniu do powiązanych aspektów [FAQ 3 W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności, aby właściwie ująć istotne IRO w łańcuchu wartości](#). Prosimy również o zapoznanie się z [IG 1 FAQ 10 Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych?](#)
- (b) Wszystkie standardy tematyczne wymagają od jednostki ujawnienia swoich polityk, działań i celów w zakresie istotnych IRO. W zakresie, w jakim takie polityki, działania i cele odnoszą się do istotnych IRO w łańcuchu wartości, zostanie to odzwierciedlone w ujawnionych informacjach. Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji w odniesieniu do polityk, działań i celów wymagają ujawnienia informacji na temat zakresu, czyli tego, czy dotyczą one łańcucha wartości zgodnie z ESR 2 punktami 65(b), 68(b) i 80(c) (zobacz [Rozdział 2.5 Zasięg łańcucha wartości dla polityk, działań lub celów](#)). W ramach ujawniania informacji w zakresie polityk, działań i celów, tematyczne standardy z zakresu polityki społecznej ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości*, ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz ESRS S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* zapewniają ramy dla raportowania istotnych IRO związanych z tymi grupami osób w łańcuchu wartości i zarządzaniem nimi. Przypominamy, że jednostka może spełnić wymóg poprzez ujawnienie informacji, że nie przyjęła polityk, działań i celów w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz podanie przyczyn takiego stanu rzeczy. Może również podać ramy czasowe, w których zamierza je przyjąć (ESRS 2 punkt 62 i 72). Patrz wiersze 4 i 5 [mapy zasięgu łańcucha wartości](#) w ESRS.
- (c) Istnieje tylko kilka mierników obejmujących wszystkie sektory w tematycznych standardach ESRS, które wymagają informacji dotyczących łańcucha wartości (zobacz [Rozdział 2.6 Zasięg łańcucha wartości dla mierników](#)). Na przykład ESRS S2 do S4 nie zawierają mierników jako takich. Pozostałe mierniki nie odnoszą się do łańcucha wartości. Obejmuje to jednak pewne informacje o zakupionych materiałach, patrz wiersze 6 i 7 mapy zasięgu łańcucha wartości w ESRS.

### Zgodność z ISSB oraz GRI

Definicje łańcucha wartości w ramach ISSB oraz GRI są zgodne z ESRS.

- (d) Wreszcie, jeżeli jednostka uzna, że istotne IRO nie są w wystarczającym stopniu ujęte w ESRS, aby sporządzić oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, które spełnia jakościowe cechy informacji, powinna ona ujawnić dodatkowe informacje w odniesieniu do danej jednostki, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie swoich IRO (ESRS 1 punkt 63 i 65, a także punkty 11 oraz AR 1 do 5). Ujawnienia tych informacji obejmują, w razie potrzeby, właściwe mierniki pokrywające adekwatne części łańcucha wartości związane z odpowiednimi istotnymi IRO wybranymi przez jednostkę (tj. nie ma standaryzacji tych mierników w standardach obejmujących wszystkie sektory). Choć osąd jest konieczny przy określaniu, czy i jakie ujawnienia informacji są wymagane, to wymiar ujawnień dotyczących poszczególnych podmiotów nie jest dobrowolny, ale obowiązkowy.

#### Jaka jest różnica między łańcuchem wartości a łańcuchem dostaw?

Krótko mówiąc, łańcuch wartości obejmuje łańcuch dostaw. Łańcuch dostaw to podmioty łańcucha wartości działające na wyższym szczeblu łańcucha wartości niż jednostka sprawozdająca. Jednak łańcuch wartości obejmuje również podmioty na niższym szczeblu wraz z łańcuchem dostaw.

Łańcuch dostaw zapewnia produkty, w tym surowce, komponenty lub usługi, które są wykorzystywane do opracowywania produktów lub usług przedsiębiorstwa. W zależności od pozycji w łańcuchu wartości, łańcuch dostaw jednostki może być częścią łańcucha wartości innej jednostki.

W niektórych branżach określenie „wyższy szczebel” lub „niższy szczebel” odnosi się do konkretnych punktów w łańcuchu, a nie do pozycji jednostki sprawozdającej w łańcuchu.

Istnieją jednak inne podmioty i osoby fizyczne, które są związane z działalnością, produktami lub usługami jednostki, ale nie są „dostawcami”, np. lokalna policja chroniąca aktywa przedsiębiorstwa, ponieważ mogą one wywierać wpływ, np. stosując nadmierną siłę wobec osób wkraczających na teren jednostki. W tym przypadku nie ma relacji biznesowych, ale istnieje wpływ na łańcuch wartości. Może on osiągnąć próg istotności, jeśli zostanie uznany za wystarczająco poważny.

## Mapa zasięgu łańcucha wartości

22. Rozdział 4 niniejszego dokumentu przedstawia mapę zasięgu łańcucha wartości ilustrującą rodzaj zasięgu informacji dotyczących łańcucha wartości, które są wymagane przez każdy konkretny wymóg ujawniania informacji (*disclosure requirement*) w standardach ESRS obejmujących wszystkie sektory. Obejmuje ona również informacje na temat tego, które mierniki wymagają uwzględnienia informacji dotyczących łańcucha wartości w rzeczywistych obliczeniach.

## 2.1 Czym jest łańcuch wartości?

23. Choć niniejsze wytyczne koncentrują się na łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, definicja łańcucha wartości w załączniku 2 do aktu delegowanego jest szersza niż łańcuch wartości na wyższym i niższym szczeblu, ponieważ obejmuje również własne operacje. Łańcuch wartości definiuje się jako „pełen zakres działań, zasobów i relacji związanych z modelem biznesowym jednostki oraz środowiskiem zewnętrznym, w którym jednostka prowadzi działalność. Łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, z których jednostka korzysta i na których się opiera, tworząc swoje produkty lub usługi od koncepcji do realizacji, konsumpcji i wycofania z eksploatacji.

Istotne działania, zasoby i relacje obejmują:

- (a) te w ramach własnych operacji jednostki, takie jak zasoby ludzkie;
  - (b) te w sieciach dostaw, marketingu i dystrybucji, takie jak zaopatrzenie w materiały i usługi oraz sprzedaż oraz dostawa produktów i realizacja usług; oraz
  - (c) otoczenie finansowe, geograficzne, geopolityczne i regulacyjne, w którym jednostka prowadzi działalność.”
24. ESRS używa terminu „łańcuch wartości” w liczbie pojedynczej, chociaż uznaje się, że jednostki mogą mieć wiele łańcuchów wartości.

25. Zgodnie z tą definicją, kwestie łańcucha wartości poruszone w niniejszych wytycznych obejmują zarówno podmioty działające na wyższym, jak i niższym szczeblu oraz ich działania. Podmioty lub jednostki działające na wyższym szczeblu jednostki sprawozdającej (np. dostawcy) dostarczają produkty lub usługi, które są wykorzystywane do opracowywania własnych produktów lub usług jednostki. Podmioty działające na niższym szczeblu jednostki sprawozdającej (np. dystrybutorzy, klienci, gospodarka odpadami) otrzymują lub wykorzystują produkty lub usługi jednostki sprawozdającej lub strumień odpadów wytworzony przez klientów lub użytkowników końcowych.
26. Załącznik 2 definiuje „relacje biznesowe” jako „relacje, jakie jednostka utrzymuje z partnerami biznesowymi, podmiotami w jej łańcuchu wartości oraz wszelkimi innymi podmiotami niepaństwowymi lub państwowymi bezpośrednio związanymi z jej działalnością biznesową, produktami lub usługami. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych. Obejmują one pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości jednostki poza pierwszym szczeblem oraz udziały w spółkach joint venture lub inwestycjach. Jako „relacje, jakie jednostka utrzymuje z partnerami biznesowymi, podmiotami w jej łańcuchu wartości oraz wszelkimi innymi podmiotami niepaństwowymi lub państwowymi bezpośrednio związanymi z jej działalnością biznesową, produktami lub usługami. [przyt. tłumacza – zgodnie z oryginałem, natomiast jest to powtórzenie]. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych. Obejmują one pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości jednostki poza pierwszym szczeblem oraz udziały w spółkach joint venture lub inwestycjach.”
27. Określenie działań dotyczących łańcucha wartości może pomóc w identyfikacji podmiotów łańcucha wartości<sup>1</sup>.

#### Czy należy brać pod uwagę IRO powiązane ze wszystkimi podmiotami łańcucha wartości?

28. ESRS nie wymagają informacji o każdym podmiocie łańcucha wartości, ale raczej włączenia istotnych informacji dotyczących łańcucha wartości, tj., gdy w łańcuchu wartości pojawiają się istotne IRO (ESRS 1 punkt 64). Oceniając istotne IRO, należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne podmioty (zarówno w relacjach bezpośrednich, jak i pośrednich). Ocena powinna jednak koncentrować się na relacjach, które mogą być powiązane z istotnymi IRO, na przykład relacjach z:
  - (a) tymi podmiotami, które są związane z „punktami zapalnymi” i które mogą narażać na prawdopodobieństwo rzeczywistego i potencjalnego wpływu (generując w ten sposób wpływ na ludzi i/lub środowisko, co z kolei może być źródłem ryzyka i szans); lub
  - (b) podmiotami, w odniesieniu do których model biznesowy jednostki wykazuje kluczowe zależności w zakresie produktów lub usług (generując tym samym ryzyka i szanse dla jednostki).

#### W jaki sposób przewaga lub wpływ na łańcuch wartości wpływa na sprawozdawczość?

29. W niektórych przypadkach jednostka może mieć przewagę (*leverage*) lub być w stanie wywierać wpływ na podmioty w swoim łańcuchu wartości. Przykłady obejmują przypadki, w których jednostka jest dużym dostawcą lub klientem, a tym samym wywiera wpływ na swoje relacje biznesowe w celu zarządzania swoimi wpływami.
30. W innych przypadkach jej zdolność do uzyskiwania niezbędnych informacji dotyczących łańcucha wartości, a także jej zdolność do wnoszenia wkładu lub wpływania na zarządzanie IRO powstającymi w łańcuchu wartości może być ograniczona ze względu na charakter lub brak bezpośrednich ustaleń umownych, poziom kontroli, jaką sprawuje nad operacjami poza zakresem konsolidacji oraz jej siłę nabywczą. Inne czynniki mogą obejmować zwyczaje panujące w branży, zachowanie konkurentów

---

<sup>1</sup> Od 21 stycznia do 21 maja 2024 r. EFRAG prowadził konsultacje w sprawie projektu standardu ESRS dla MŚP notowanych na giełdzie (LSME ED). W odróżnieniu od standardów obejmujących wszystkie sektory, które pomagają w przygotowaniu skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju dla grupy zgodnie z CSRD, LSME ED został opracowany w celu wsparcia przygotowania indywidualnego (tj. nie skonsolidowanego) oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. W LSME ED istotne IRO jednostek zależnych są uwzględnione w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju jako IRO wynikające z relacji biznesowych jednostki dominującej z nimi, tj. jako część łańcucha wartości.

jednostki sprawozdającej oraz chęć lub zdolność dostawców i klientów do przekazywania takich informacji.

31. Przewaga nie jest jednak czynnikiem decydującym o tym, czy IRO powstałe w łańcuchu wartości są istotne, czy nie. Przewaga może wpływać na zdolność przedsiębiorstwa do uzyskiwania danych i/lub informacji od swoich kontrahentów w łańcuchu wartości. Może to mieć znaczenie dla raportowania istotnych wpływów, jak również dla mierników sprawozdawczości, w tym informacji dotyczących poszczególnych jednostek (zobacz ESRS 1 AR 1 do AR 5) i może prowadzić do wykorzystania przez jednostkę danych szacunkowych i wskaźników zastępczych.

## 2.2 Dlaczego łańcuch wartości jest ważny?

32. CSRD i ESRS wymagają, aby oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierało istotne informacje na temat łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu.
33. Powodem tego jest fakt, że wpływy, ryzyka i/lub szanse wynikające z wpływów lub zależności jednostki sprawozdającej częściej występują w jej łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, niż w jej własnych operacjach. W związku z tym skupienie się na własnych operacjach zapewniłoby jedynie częściowy obraz wpływów na ludzi i środowisko związanych z działalnością, produktami i usługami jednostki. Co więcej, nie pozwoliłoby to na odpowiednią identyfikację ryzyk i szans. Rozważmy następujące przykłady.
  - (a) Przedsiębiorstwo odzieżowe z UE sprzedaje koszulki wyprodukowane w kraju spoza UE przez zewnętrznego dostawcę i składa sprawozdania w ramach ESRS. Przedsiębiorstwo może wypłacać swoim pracownikom odpowiednie wynagrodzenie na mocy układów zbiorowych pracy dotyczących jej działalności w UE. Zakładając jednak, że dostawca zewnętrzny ma siedzibę w kraju spoza UE, w którym wynagrodzenie wypłacane pracownikom dostawcy jest poniżej odpowiedniego poziomu w odniesieniu do płac dla danego kraju, a wolność przemieszczania się w tym kraju może być niedozwolona, jednostka sprawozdająca nie przedstawiłaby prawdziwego obrazu swoich wpływów, gdyby przy określaniu zakresu rzeczywistych i potencjalnych istotnych negatywnych wpływów brała pod uwagę tylko własnych pracowników. Innymi słowy, istotne wpływy na warunki pracy mogą zostać zidentyfikowane w ramach pracowników w łańcuchu wartości na wyższym szczeblu (dla tego konkretnego dostawcy).
  - (b) Wraz z dostawcą drewna, europejski detalista produkuje zabawki w fabryce poza UE, gdzie wymogi prawne są mniej rygorystyczne. Proces produkcji zabawek wiąże się z szeregiem zagrożeń dla środowiska oraz zdrowia i bezpieczeństwa ze względu na pył i chemikalia. Istnieje zatem znaczne ryzyko, że pracownicy i lokalne społeczności są narażeni na poważne ryzyko zawodowe i zagrożenie dla zdrowia - ważne przy rozważaniu istotności wpływu. Z perspektywy istotności finansowej, jeśli urzędnicy w tej lokalizacji zaczną przestrzegać prawa zamiast przyjmować łapówki, jak ma to miejsce obecnie, może to skutkować znacznymi karami, a nawet zamknięciem zakładu produkcyjnego. Może to mieć bezpośredni i znaczący wpływ finansowy na europejskiego detalistę.
  - (c) Producent elektroniki może mieć wdrożone procesy w celu kontroli i minimalizacji ilości opakowań i innych odpadów pochodzących z jego własnej działalności, ale jego produkty mogą generować odpady elektroniczne, które z kolei mogą być niebezpieczne dla zwierząt i dzięki przyrodzie, jeśli zostaną wyrzucone. Ten aspekt jest powiązany z łańcuchem wartości na niższym szczeblu jednostki, tj. z wpływami wynikającymi z końcowego zastosowania jego produktów.
  - (d) Jak podkreśla Carbon Disclosure Project ([CDP](#)), oczekuje się, że emisje gazów cieplarnianych z zakresu 3 będą istotne dla wielu lub większości jednostek.

## 2.3 Od własnych operacji do łańcucha wartości

### Grupa sprawozdająca jako punkt wyjścia

34. ESRS 1 punkt 62 stanowi: „Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczy tej samej jednostki sprawozdającej, której dotyczy sprawozdanie finansowe.” W [Dyrektywie o rachunkowości](#) grupę definiuje się jako „jednostkę dominującą i wszystkie jej jednostki zależne”. Ponieważ jest

to pochodna sprawozdawczości finansowej, specjaliści ds. zrównoważonego rozwoju powinni uzyskać pomoc od działu sprawozdawczości finansowej, aby zrozumieć implikacje, jakie ma to dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS.

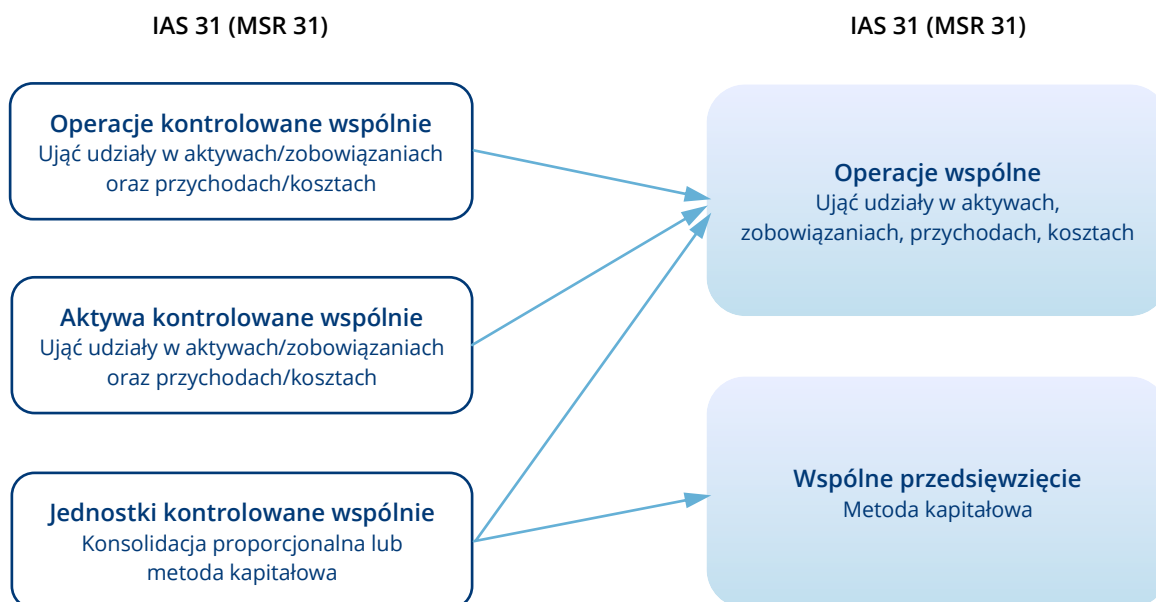
35. Czasami jednostki zależne nie są uwzględniane w konsolidacji sprawozdawczości finansowej na podstawie istotności ze względów praktycznych. Takie jednostki zależne mogą nadal mieć istotne kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, które należy podać w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W związku z tym należy również ocenić istotność ich IRO. W celu zapoznania się z nimi na potrzeby oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju należy zapoznać się z [Rozdziałem 5.2 IG 1 FAQ dotyczące istotności finansowej](#).

### Transakcje wewnętrzne lub wewnątrzgrupowe

36. Dla celów sprawozdawczości w zrównoważonego rozwoju, grupy muszą uwzględniać informacje o istotnych IRO jednostek zależnych. Eliminacja transakcji wewnętrznych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie ma wpływu na identyfikację IRO. Podstawowe wpływy, które występują w działalności grupy są objęte zakresem sprawozdawczości, jeśli są istotne, i tak samo traktowane są wpływy zidentyfikowane w łańcuchu wartości. Na przykład wpływy z emisji pochodzących z transportu, nawet jeśli nie dotyczą sprzedaży zewnętrznej, nie znikają tylko dlatego, że odnoszą się do transakcji wewnętrznej/wewnątrzgrupowej. W związku z tym, w stosownych przypadkach, grupy powinny rozważyć IRO związane z transakcjami wewnętrznymi.

### Wspólne ustalenia umowne

37. W przypadku jednostek stosujących IFRS (MSSF) obowiązujące od 2013 r. standard IFRS 11 Wspólne ustalenia umowne zmienił podejście do sprawozdawczości finansowej zgodnie z IAS (MSR) 31 Udziały we wspólnych przedsięwzięciach w następujący sposób:



38. Oznacza to, że zamiast konsolidacji proporcjonalnej, w przypadku wspólnych operacji, wspólny operator sprawujący wspólną kontrolę będzie ujmował w odniesieniu do swoich udziałów we wspólnej operacji:

- (a) swoje aktywa, w tym swój udział we wszelkich aktywach posiadanych wspólnie;
- (b) swoje zobowiązania, w tym swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie;

- (c) swoje przychody ze sprzedaży swojego udziału w produkcji (*output*) wynikającej ze wspólnych operacji;
  - (d) swój udział w przychodach ze sprzedaży produkcji (*output*) przez wspólną operację; oraz
  - (e) swoje wydatki, w tym swój udział w kosztach zaciągniętych wspólnie.
39. Oznacza to, że jego aktywa i zobowiązania stanowiące część obszaru finansowego są raczej operacjami własnymi niż łańcuchem wartości.

### Kontrola operacyjna

40. W przypadku niektórych kwestii środowiskowych, ESRS odnoszą się do koncepcji „kontroli operacyjnej” w celu zidentyfikowania sytuacji, w których należy ujawniać informacje na temat IRO danej lokalizacji, składnika aktywów lub jednostki podlegającej kontroli operacyjnej, ale znajdującej się poza obszarem kontroli finansowej.

### Kontrola operacyjna - definicja

41. Zgodnie z [Protokołem GHG](#), ESRS obejmują pojęcie kontroli operacyjnej, która jest zdefiniowana w załączniku 2 do Aktu delegowanego jako to sytuacja, w której „jednostka ma możliwość kierowania działaniami operacyjnymi i relacjami podmiotu, lokalizacji, operacji lub składnika aktywów.” Protokół GHG dodaje, że jest to sytuacja, w której jednostka ma pełne prawo do wprowadzania i wdrażania polityki operacyjnej, co często oznacza również wykonywanie takich operacji.
42. ESRS E1 AR 40 wyjaśnia również w kontekście emisji gazów cieplarnianych, że ma to miejsce wówczas, „gdy jednostka posiada licencję – lub pozwolenie – na eksploatację aktywów pochodzących z tych jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć, nieskonsolidowanych jednostek zależnych (podmiotów inwestycyjnych) oraz ustaleń umownych.”
43. Kontrola operacyjna może mieć również zastosowanie, gdy jednostka jest prawnie uznana na mocy niektórych przepisów (na przykład unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji) za „operatora”<sup>2</sup> obiektu. Wiąże się to z określonymi prawami i obowiązkami.
44. Protokół GHG (str. 18) podkreśla również, że kontrola operacyjna nie oznacza, że jednostka musi być upoważniona do podejmowania wszystkich decyzji dotyczących operacji. Przykładowo, duże inwestycje kapitałowe mogą wymagać zatwierdzenia przez wszystkich partnerów sprawujących wspólną kontrolę finansową. Brak uprawnień do podejmowania wszystkich decyzji dotyczących operacji nie ma wpływu na określenie kontroli operacyjnej.
45. W CSRD lub ESRS nie ma definicji „operacji”. Na stronie 23 Protokołu GHG czytamy, co następuje: „Termin „operacje” jest tutaj używany jako termin ogólny oznaczający każdy rodzaj działalności gospodarczej, niezależnie od jej struktur organizacyjnych, zarządczych lub prawnych.”
46. Ocena czy kontrola operacyjna istnieje, zależy od szczególnych faktów i okoliczności jednostki, w tym sektora (sektorów), w których działa, oraz od rodzajów stosunków umownych dominujących w tym sektorze (sektorach).

### Kontrola operacyjna - ESRS E1, emisje gazów cieplarnianych

47. Zgodnie z ESRS E1, emisje gazów cieplarnianych w zakresie 1 i 2 powinny obejmować jako oddzielną pozycję, oprócz emisji jednostki dominującej i jej jednostek zależnych, również emisje gazów cieplarnianych z lokalizacji, aktywów i podmiotów znajdujących się pod kontrolą operacyjną.
48. Uzupełniając definicję zawartą w Załączniku 2 do aktu delegowanego, ESRS E1 punkt 46 koncentruje

---

<sup>2</sup> Jak wyjaśniono w Protokole GHG na stronie 21: „Ponieważ odpowiedzialność za zgodność z przepisami spoczywa zazwyczaj na operatorze (a nie na właścicielach kapitału lub spółce należącej do grupy, która sprawuje kontrolę finansową), rządy zazwyczaj wymagają sprawozdawczości na podstawie kontroli operacyjnej, albo poprzez system oparty na poziomie lokalizacji, albo obejmujący konsolidację danych w określonych granicach geograficznych (np. system EU ETS przydziela pozwolenia na emisję operatorom niektórych instalacji).”



się na tym jak traktować jednostki powiązane z grupą sprawozdająca (takie jak jednostki stowarzyszone, wspólne przedsięwzięcia i wspólne ustalenia umowne, których struktura jednostki nie obejmuje) objęte kontrolą operacyjną. Oznacza to, że sprawozdawczość obejmuje 100% odpowiednich emisji, a nie ich odpowiedni udział kapitałowy.

49. ESRS E1 AR 40 wyjaśnia definicję zawartą w Załączniku 2, zgodnie z którą jednostka uwzględnia w swoich ujawnieniach dotyczących informacji 100% emisji gazów cieplarnianych podmiotów, które kontroluje operacyjnie. Podaje on przykład, zgodnie z którym, gdy jednostka ma określoną w umowie kontrolę operacyjną w niepełnym wymiarze czasu, powinna ona skonsolidować 100% emisji gazów cieplarnianych emitowanych w czasie kontroli operacyjnej.

50. Oznacza to, że zgłoszone emisje gazów cieplarnianych będą odzwierciedlać warunki odpowiednich umów. Na przykład, gdy jednostka sprawozdająca jest operatorem działań w określonej fazie procesu produkcyjnego, a jej partner jest operatorem w innej fazie, jednostka sprawozdająca zgłasza w swoim zakresie 1 i 2 emisje gazów cieplarnianych odnoszące się do fazy, którą operacyjnie kontroluje.

51. ESRS E1 (punkt 50 (b)) wymaga ujawniania emisji z zakresu 1 i 2 jednostek pod kontrolą operacyjną oddzielnie od tych związanych ze skonsolidowaną grupą (prezentowanych zgodnie z ESRS E1 punkt 50 (a)).

Te ostatnie odpowiadają wynikom podejścia kontroli finansowej w protokole GHG. Należy pamiętać, że dosłowna interpretacja punktu 50(b) może sprawiać wrażenie, że ma on zastosowanie wyłącznie do jednostek, w których dokonano inwestycji (jednostek stowarzyszonych, wspólnych ustaleń umownych i nieskonsolidowanych jednostek zależnych itp.) znajdujących się pod kontrolą operacyjną, ale cel tego punktu nie jest taki. Emisje gazów cieplarnianych z jednostek, aktywów i lokalizacji znajdujących się pod kontrolą operacyjną, ale bez kontroli finansowej (lub bez powiązania inwestycyjnego) zostaną również uwzględnione w ujawnieniu zgodnie z punktem 50(b). Ponadto, dla jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z IFRS, wszelkie aktywa, w tym udział jednostki we wszelkich aktywach posiadanych wspólnie w ramach wspólnych operacji (zdefiniowane w IFRS 11) lub jej zobowiązania, w tym jej udział we wszelkich zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie w ramach wspólnych operacji (zdefiniowane w IFRS 11), będą częścią bilansu dla celów sprawozdawczości finansowej, tj. będą uwzględnione w ujawnieniach informacji zgodnie z punktem 50(a). Ponadto, w przypadku, gdy jednostka sprawozdająca sprawuje kontrolę operacyjną nad aktywami swoich wspólnych operatorów (zdefiniowanych w IFRS 11), emisje gazów cieplarnianych z tego tytułu zostaną włączone do zakresu 1 i 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(b).

#### Cele i kontrola operacyjna

ESRS E1-4 wymagają przejrzystości celów jednostki sprawozdającej w zakresie emisji. Jeśli jednostka nie określiła celów dla aktywów, lokalizacji lub podmiotów znajdujących się pod jej kontrolą operacyjną (ponieważ nie ma kontroli nad budżetem inwestycyjnym w celu ograniczenia emisji), ujawnienie będzie odzwierciedlać cel(e) zgodnie z definicją, tj. tylko dla skonsolidowanej grupy. Ujawnienie informacji powinno jednak jasno określać zakres celu (celów).

### Kontrola operacyjna - Inne standardy środowiskowe

52. ESRS E2-4 *Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby* obejmuje również emisje z obiektów znajdujących się pod kontrolą operacyjną jednostki. Podobnie, ESRS E4 *Bioróżnorodność i ekosystemy* w punkcie 16(a) również obejmuje tereny znajdujące się pod kontrolą operacyjną jednostki.

### Kontrola operacyjna - ESRS 2, Podstawa sporządzenia

53. ESRS 2 BP 1 (punkt 5) wymaga, aby jednostka ujawniła, w jakim stopniu oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu. W stosownych przypadkach jednostka powinna opisać, czy kontrola operacyjna została uwzględniona, czy nie.

### Zgodność ESRS E1 i protokołu GHG

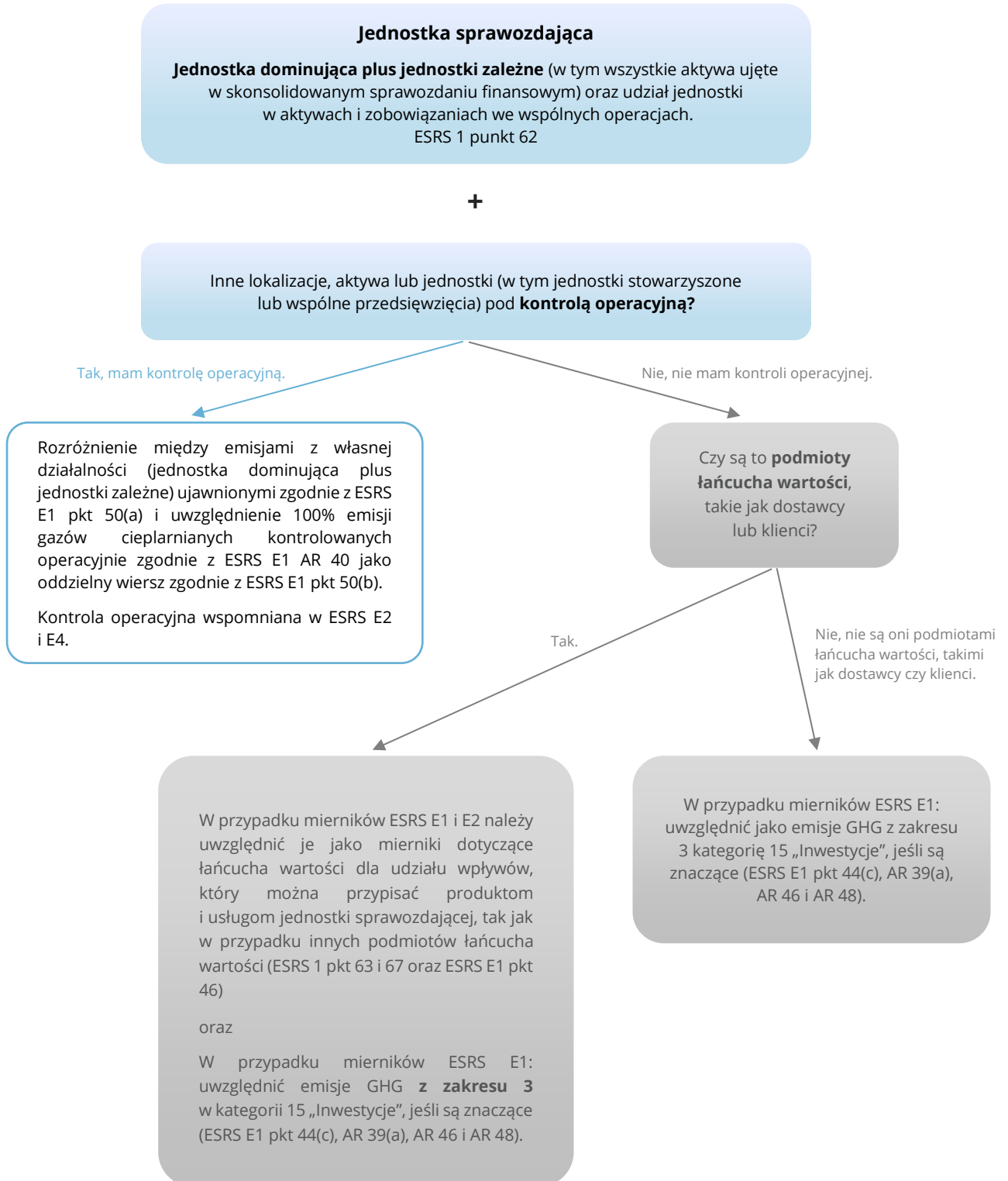
54. Jak opisano w punkcie 34 powyżej, ESRS stosuje podejście kontroli finansowej, podczas gdy Protokół GHG dopuszcza trzy możliwe podejścia do sprawozdawczości. Ujawnienie informacji z zakresu

1 i 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(a) jest zgodne z podejściem kontroli finansowej w ramach Protokołu GHG. Jednakże, w celu dostarczenia dodatkowych informacji, ESRS wymaga oddzielnych ujawnień dotyczących emisji z pozycji znajdujących się pod kontrolą operacyjną (ESRS E1 punkt 50(b)).

55. Celem tego kroku było ograniczenie opcji w ramach Protokołu GHG, a tym samym poprawa porównywalności, przy jednoczesnym zachowaniu zgodności z Protokołem GHG, na poziomie ESRS E1 punkt 50 (a). Wymóg ujawniania emisji oddzielnie dla pozycji, które nie znajdują się pod kontrolą finansową, ale które znajdują się pod kontrolą operacyjną jednostki sprawozdającej, zapewnia pełny obraz wpływów jednostki. Ten dodatkowy wymóg ujawniania informacji uwzględnia również fakt, że przepisy dotyczące ochrony środowiska często mają zastosowanie do operatora, a nie właściciela aktywów.
56. ESRS E1 nie ma na celu wymagania pełnego wdrożenia podejścia kontroli operacyjnej zgodnie z Protokołem GHG, ponieważ utrzymuje kontrolę finansową jako pierwotne wybrane podejście.
57. Jednostka jest w stanie pogodzić sprawozdawczość zgodnie z ESRS ze sprawozdawczością w ramach podejścia kontroli operacyjnej Protokołu GHG, odejmując emisje gazów cieplarnianych z tych aktywów, lokalizacji itp., które są pod kontrolą finansową, ale nie operacyjną, od całkowitych emisji zakresu 1 i 2 w ramach ESRS E1.

## Drzewo decyzyjne łańcucha wartości sprawozdawczości środowiskowej

59. [Przyp. tłumacza: zostawiono numerację zgodną z oryginałem, w której brakuje pkt. 58]. Poniższe drzewo decyzyjne podsumowuje niektóre ważne aspekty związane z pomiarem emisji gazów cieplarnianych według ESRS E1 i zanieczyszczeń według ESRS E2. To samo podejście ma również zastosowanie do przygotowania ujawnienia wykazu istotnych lokalizacji w ESRS E4 punkt 16:



## Kontrola operacyjna nie ma zastosowania do standardów dotyczących kwestii społecznych

60. Definicje stosowane w ESRS S1 *Własne zasoby pracownicze* i S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości* koncentrują się na ustaleniach umownych między pracownikami a jednostką. Podobnie, podstawą dla ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* jest relacja tych zainteresowanych stron z jednostką sprawozdającą.
61. Kontrola operacyjna nie jest istotna dla tych standardów.

## Podawanie informacji dotyczących łańcucha wartości

62. Informacje o istotnych IRO jednostki dominującej i jednostek zależnych zostały „rozszerzone” w celu uwzględnienia informacji dotyczących łańcucha wartości. Zostało to zdefiniowane w ESRS 1 punkt 63 jako informacje na temat istotnych IRO powiązanych z jednostką poprzez jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości na wyższym i/lub niższym szczeblu. Może to obejmować jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne w przypadku, gdy są one również podmiotami łańcucha wartości jednostki sprawozdającej, na przykład, gdy są klientami lub dostawcami, jak opisano poniżej.
63. Informacje dotyczące łańcucha wartości są częścią oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w następujących trzech aspektach:
- (a) ocena istotności - zobacz rozdział 3 FAQ 3 W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności, aby właściwie uwzględnić istotne IRO w łańcuchu wartości?
  - (b) opis tego, czy (a jeśli tak, to w jakim stopniu) polityka, działania i cele jednostki sprawozdającej obejmują jej łańcuch wartości VC - zob. [Rozdział 2.5 Zasięg łańcucha wartości dla PAT](#).
  - (c) mierniki związane z łańcuchem wartości - zobacz [Rozdział 2.6 Zasięg łańcucha wartości dla mierników](#).

## Szczególne sytuacje grupy: jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne

64. Ramy rachunkowości zazwyczaj mają określone podejście do niektórych jednostek, w których dokonano inwestycji, takich jak jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, aby wskazać różnicę w relacji w porównaniu z sytuacją, w której sprawuje się kontrolę z perspektywy sprawozdawczości finansowej, co skutkuje relacją jednostka dominująca/jednostka zależna. Punktem wyjścia dla sprawozdawczości ESRS nie jest jednak rachunkowość kapitałowa lub konsolidacja proporcjonalna, jak to jest w sprawozdawczości finansowej.
65. ESRS 1 Punkt 67 stanowi, że w przypadku, gdy jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia stanowią część łańcucha wartości jednostki, na przykład jako dostawcy lub klienci, jednostka uwzględnia informacje wymagane przez ESRS 1 punkt 63 zgodnie z podejściem przyjętym dla innych relacji biznesowych w łańcuchu wartości<sup>3</sup>. Ponadto, przy określaniu mierników wpływu, dane w odniesieniu do jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć nie ograniczają się do udziału w posiadanym kapitale, ale są brane pod uwagę na podstawie wpływów, który są bezpośrednio powiązane z produktami i/lub usługami jednostki za pośrednictwem jej relacji biznesowych (ESRS 1 punkt 67).

### Transakcje zakupu z jednostką stowarzyszoną

Jednostka P produkuje krzesła z drewna pochodzącego od innej jednostki, która jest sklasyfikowana jako jednostka stowarzyszona (A) na potrzeby sprawozdawczości finansowej. P posiada udział kapitałowy w spółce A w wysokości 30%. P kupuje od A 10 ton drewna do produkcji krzesła. P będzie traktować A w taki sam sposób jak każdego innego dostawcę przy uwzględnianiu oddziaływań związanych z drewnem zakupionym od A. Dlatego w tym przypadku wpływy związane z 10 tonami zakupionego drewna (tj. wpływy, które są bezpośrednio związane z produktami i usługami jednostki poprzez jej relacje biznesowe) będą podstawą do oszacowania, a nie ograniczenia wpływu do udziału w kapitale A.

<sup>3</sup> Inaczej jest w przypadku kontroli operacyjnej.

66. W przypadku, gdy jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia nie stanowią części łańcucha wartości jako dostawcy lub klienci (zwani również podmiotami łańcucha wartości), są one traktowane jako inwestycje. Inwestycje stanowią część relacji biznesowych przedsiębiorstwa (zgodnie z definicją). W związku z tym mogą one powodować wpływy, które są powiązane z jednostką, i które należy wziąć pod uwagę w ocenie istotności i zgłosić, gdy są one istotne. Jednakże, tematyczne standardy ESRS nie zawierają szczegółowych wymogów sprawozdawczych, które wskazywałyby, w jaki sposób mierzyć te wpływy, z wyjątkiem ujawnień GHG Zakres 3 Kategoria 15, jeśli są istotne, zgodnie z ESRS 1 punktami 44(c), AR 39(a), jak wyjaśniono w AR 46 i AR 48.

#### Inne inwestycje, brak dalszych transakcji.

67. Relacje biznesowe z jednostkami, w których dokonano inwestycji, mogą powodować wpływy, które są związane z jednostką i które należy uwzględnić w ocenie istotności i zgłosić, gdy są istotne. W standardach tematycznych nie ma szczegółowych wymogów dotyczących sposobu pomiaru wpływów, które są powiązane z jednostką poprzez jej inwestycje bez wspólnej kontroli i/lub znaczącego wpływu, co oznacza zasadniczo poniżej 20%, z wyjątkiem ujawnień GHG Zakres 3 Kategoria 15, jak wyjaśniono w punkcie 65.

#### Ujawnianie informacji dotyczących poszczególnych podmiotów

68. Jak wyjaśniono w punkcie 69 poniżej, w powyższych przypadkach, oprócz procesu oceny istotności, jednostka może być również zobowiązana do dostarczenia informacji dotyczącej poszczególnych podmiotów, tj. więcej niż wymogi określone w ESRS odnoszące się do łańcucha wartości.

### 2.4 Które IRO w łańcuchu wartości należy ujawnić?

69. Dwa nadrzędne wymogi ESRS 1, które mają tu zastosowanie, to:
- (a) punkt 63 wymagający podania informacji o istotnych IRO powiązanych z łańcuchem wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu; oraz
  - (b) punkt 11 wymagający podania informacji dotyczących poszczególnych podmiotów, gdy jednostka raportująca stwierdzi, że istotne IRO nie są w wystarczającym stopniu ujęte przez ESRS, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie tych IRO. Oczekuje się, że takie informacje dotyczące poszczególnych podmiotów (*entity-specific*) będą obejmować zarówno IRO we własnych operacjach, jak i IRO w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, jeśli są one istotne.
70. Wpływ może być istotny dla jednostki sprawozdającej, jeśli powstaje w dowolnej części łańcucha wartości, w tym na dowolnym poziomie jej łańcucha wartości na wyższym szczeblu lub łańcucha dostaw. W związku z tym, w ramach oceny IRO w łańcuchu wartości, jednostka musi wziąć pod uwagę IRO, z którymi może być powiązana poprzez własną działalność, produkty lub usługi za pośrednictwem relacji biznesowych (zobacz również [IG 1 FAQ 2 Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z wpływem?](#)).
71. Identyfikacja IRO w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu jest osadzona w ocenie istotności (ESRS 1, Rozdział 3 - *Podwójna istotność*) jako podstawa do ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Więcej informacji na temat istotności można znaleźć w dokumencie [IG 1](#).

### 2.5 Zasięg łańcucha wartości dla polityk, działań i/lub celów (PAT)

72. W zakresie, w jakim jednostka posiada PAT, które odnoszą się do pomiotów łańcucha wartości dla istotnych IRO (w tym także tych w łańcuchu wartości), powinna ona dokonać ich ujawnienia (ESRS 2 punkty 64(b), 67(b) i 70(b)). Przykłady mogą obejmować:
- (a) polityki zapobiegania i kontroli zanieczyszczeń przez podmioty jej łańcucha wartości;
  - (b) polityki zwalczające przekupstwo i korupcję wśród podmiotów łańcucha wartości oraz szkolenia dla nich;
  - (c) działania i zasoby związane z zanieczyszczeniami, a także cele w zakresie redukcji zanieczyszczeń

- generowanych przez dostawcę (ESRS E2 Zanieczyszczenie AR 13 i 19);
- (d) klauzule dotyczące poszanowania podstawowych praw człowieka w umowach z podmiotami łańcucha wartości;
  - (e) audyty przeprowadzane u dostawców wysokiego ryzyka;
  - (f) kryteria wyboru nowych dostawców, takie jak istnienie skutecznych mechanizmów rozpatrywania skarg lub wolność zrzeszania się; oraz
  - (g) cele dla dostawców w zakresie zrównoważonego wykorzystania materiałów, na przykład X% zawartości materiałów pochodzących z recyklingu lub X% mniej odpadów.
73. Zakres informacji na temat łańcucha wartości jest również ważny dla ESRS E1-1 punktu 16(b), który wymaga ujawnienia dźwigni dekarbonizacji zidentyfikowanej przez jednostki przy ustalaniu celów i określaniu działań, w tym dźwigni w łańcucha wartości. Oczekuje się, że ten rodzaj informacji będzie potrzebny przede wszystkim do ustalania celów i zarządzania nimi oraz do wdrażania działań. Oczekuje się, że sprawozdawczość będzie wykorzystywać dane istniejące do takich celów.
74. Dla przypomnienia, jednostka może zastosować się do tego wymogu, ujawniając, że nie przyjęła polityk i/lub działań w odniesieniu do danej kwestii zrównoważonego rozwoju oraz podając powody takiej decyzji. Może również podać ramy czasowe, w których zamierza je przyjąć (ESRS 2 punkt 62). To samo dotyczy celów (ESRS 2 punkt 72).
75. Ponadto jednostka powinna zawsze brać pod uwagę konieczność dostarczenia informacji dotyczących poszczególnych podmiotów. Patrz punkt 69 (b) powyżej.
76. W ESRS 4 *Bioróżnorodność i ekosystemy* istnieją szczegółowe wymogi dotyczące informacji dotyczących łańcucha wartości: ESRS 4-1 Plan transformacji w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów oraz uwzględnienie bioróżnorodności i ekosystemów w strategii i modelu biznesowym, specyfikacja tematyczna ESRS 2 IRO-1 *Opis procesów identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z bioróżnorodnością i ekosystemami*, a także ESRS E4-4 *Cele związane z bioróżnorodnością i ekosystemami* (punkt 32(c)). Nie musi to skutkować koniecznością gromadzenia danych na temat łańcucha wartości od podmiotów łańcucha wartości wyłącznie w celu sprawozdawczości. Oczekuje się, że jednostka będzie wykorzystywać informacje gromadzone do celów biznesowych, np. E4-1 punkt 13, E4 ESRS 2 IRO 1 punkt 17(a) oraz E4-4 punkt 32(c).

## 2.6 Zasięg łańcucha wartości dla wymogów dotyczących ujawniania informacji dot. mierników

77. Wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji zgodnie z ESRS związane z miernikami obejmują tylko operacje własne, z wyjątkiem:
- (a) Wymogu dotyczącego ujawniania informacji ESRS E1-6 Emisje gazów cieplarnianych zakresów 1, 2 i 3 brutto oraz całkowite emisje gazów cieplarnianych;
  - (b) Wymogu dotyczącego ujawniania informacji ESRS E1-7 Projekty usuwania gazów cieplarnianych i ograniczania emisji gazów cieplarnianych finansowane za pomocą jednostek emisji dwutlenku węgla; oraz
  - (c) Ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów, w przypadku, gdy jednostka określa, czy, a jeśli tak, to jakie informacje na temat łańcucha wartości są wymagane (zobacz punkt 79 poniżej).
78. Jak opisano na mapie zasięgu łańcucha wartości w Rozdziale 4 poniżej, w ramach ESRS mogą być wymagane ujawnienia jakościowe. Poniżej znajduje się kilka przykładów:
- (a) Wymóg dotyczący ujawniania informacji ESRS E5-4 *Zasoby wprowadzane* wymaga opisu zasobów wprowadzanych tam, gdzie jest to istotne, co może obejmować opis IRO w łańcuchu wartości (punkt 30 ESRS E5). Jednak w przypadku ujawniania kwantyfikacji materiałów wykorzystanych do wytwarzania produktów i usług jednostki, odnosi się to jedynie do własnych operacji (punkt 31 ESRS E5). Jednostka określa, czy dodatkowe informacje na temat łańcucha wartości

są potrzebne w odniesieniu do poszczególnych podmiotów.

- (b) Punkt 30 ESRS E5-4 wymaga jakościowego opisu wpływu zasobów jednostki wzdłuż łańcucha wartości na wyższym szczeblu. ESRS E2-5 i ESRS E5-5 odnoszą się do materiałów nabywanych i wykorzystywanych w jednostce. Chociaż nie odnoszą się one bezpośrednio do informacji na temat łańcucha wartości, wpływy, które wynikają z łańcucha wartości na wyższym szczeblu są pośrednio uwzględnione w opisie nabytego materiału.

- (c) W odniesieniu do standardów z zakresu polityki społecznej, ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości* i S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* z definicji są częścią łańcucha wartości. ESRS S3 *Dotknięte społeczności* odnosi się do wpływów na społeczności dotknięte bezpośrednio przez jednostkę, jak również przez podmioty łańcucha wartości. Standardy te nie określają żadnych mierników, ale ESRS wymagają od jednostki uwzględnienia mierników dotyczących poszczególnych podmiotów, jak wyjaśniono poniżej.

**Dotknięte społeczności** ponoszą konsekwencje operacji jednostki lub operacji w jej łańcuchu wartości. Jednak niekoniecznie są one podmiotami łańcucha wartości. Na przykład, społeczność dotknięta skutkami wydobywania jest podmiotem łańcucha wartości, w którym udostępnia grunt, na którym odbywa się wydobywanie.

79. Poza szczegółowymi przepisami dotyczącymi mierników w standardach ESRS obejmujących wszystkie sektory, jednostka przedstawia dodatkowe informacje dotyczące mierników łańcucha wartości lub włącza dane na temat łańcucha wartości do swoich mierników, jeżeli zgodnie z wynikiem oceny istotności jest to konieczne z perspektywy poszczególnych podmiotów (ESRS 1 punkt 11 i AR 1-5 w powiązaniu z ESRS 1 punkt 65). W szczególności, ESRS wymagają od jednostki rozważenia odpowiednich mierników dotyczących danej jednostki, potrzebnych do zrozumienia wpływów lub śledzenia skuteczności działań przedsiębiorstw. Możliwe przykłady są następujące:

- (a) dane dotyczące wpływów dostawców należy ująć w ujawnianych miernikach, jeżeli jednostka jest zależna w swoim łańcuchu wartości na wyższym szczeblu lub łańcuchu dostaw od działań, które mają wysoki wpływ na środowisko;
- (b) odsetek osób wykonujących pracę w łańcuchach wartości w obszarach wysokiego ryzyka objętych systemami zabezpieczenia społecznego; oraz
- (c) procentowe zmniejszenie liczby incydentów związanych ze zdrowiem i bezpieczeństwem w porównaniu z incydentami w poprzednim okresie lub w porównaniu z okresem bazowym, w którym można zapewnić jakość informacji.

80. Należy zauważyć, że ma to znaczenie tylko dla tych działań podmiotów łańcucha wartości, które są powiązane z materialnymi IRO, a nie dla wszystkich podmiotów łańcucha wartości. Ponadto ujawnienia te nie są ustandaryzowane, a wybór odpowiedniego miernika leży w gestii jednostki raportującej, przy jednoczesnym uwzględnieniu potrzeb użytkowników i cech jakościowych cech informacji.

81. W stosownych przypadkach sektorowe standardy ESRS będą obejmować włączenie danych na temat łańcucha wartości do mierników wpływu jednostki. W okresie przejściowym, do czasu udostępnienia standardów sektorowych ESRS, jednostka w ramach ujawniania informacji dotyczących poszczególnych jednostek (entity-specific) uwzględnia ten aspekt i czerpie inspirację z dostępnych najlepszych praktyk sprawozdawczych (zobacz ESRS 1 punkt 131(b)).

## 2.7 Jak działają wymogi przejściowe?

82. Ogólne przepisy przejściowe w ESRS 1, począwszy od punktu 130, pozwalają na tymczasowe ograniczenie informacji na temat łańcucha wartości, które mają być przekazywane w ciągu pierwszych trzech lat sprawozdawczości w ramach ESRS. W szczególności, raportujący są zobowiązani do uwzględnienia łańcucha wartości w swojej ocenie istotności, ale aspekty gromadzenia danych, zarówno w odniesieniu do informacji jakościowych, jak i ilościowych, są ograniczone w pierwszych trzech latach sprawozdawczości.

83. Przepisy przejściowe mają na celu zapewnienie jednostkom sprawozdającym więcej czasu

na przygotowanie się do nowego systemu raportowania w przypadku, gdy nie wszystkie niezbędne informacje dotyczące łańcucha wartości są dostępne. Wymogi przejściowe są opcjonalne, tj. jednostka może zdecydować, czy chce z nich skorzystać, czy nie, i mają zastosowanie niezależnie od tego, czy podmiot łańcucha wartości jest MŚP.

84. Kroki, które jednostka może wziąć pod uwagę w tym czasie, mogą obejmować:
- (a) zaktualizowanie umów z podmiotami łańcucha wartości w celu odzwierciedlenia statusu nowych wdrożonych polityk lub monitorowania celów, takich jak przewidywanie dostarczania okresowych informacji;
  - (b) zaangażowanie zainteresowanych stron i inne ulepszenia jakości oceny istotności;
  - (c) przygotowanie infrastruktury technologicznej, a także innych rodzajów infrastruktury wymaganej do sprawozdawczości; oraz
  - (d) poprawa wiedzy na temat struktury łańcucha wartości, konkretnych zaangażowanych podmiotów oraz powiązanych wpływów i zależności.
85. Wymogi przejściowe (ESRS 1 punkt 132) przewidują, że jeśli nie wszystkie niezbędne informacje na temat łańcucha wartości są dostępne w ciągu pierwszych trzech lat sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju przez jednostkę sprawozdającą zgodnie z ESRS, jednostka powinna wyjaśnić:
- (a) wysiłki podjęte w celu uzyskania niezbędnych informacji;
  - (b) powody, dla których nie mogła uzyskać niezbędnych informacji; oraz
  - (c) plany uzyskania niezbędnych informacji w przeszłości.
86. Ponadto w okresie przejściowym jednostki sprawozdające mogą ograniczyć informacje do danych wewnętrznych (takich jak dane dostępne dla jednostki oraz informacje publicznie dostępne) w celu ujawnienia informacji na temat polityk, działań i celów związanych z łańcuchem wartości (ESRS 1 punkt 133 (a)).
87. Ponadto, w odniesieniu do mierników, w okresie przejściowym jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, z wyjątkiem punktów danych pochodzących z innych przepisów UE wymienionych w ESRS 2 Dodatek B (zobacz ESRS 1 punkt 133 (b)).
88. Począwszy od czwartego roku sprawozdawczego w ramach ESRS, jednostka będzie przestrzegać ESRS 1 punktu 63 (ESRS 1 punkt 135), jak wyjaśniono w niniejszym dokumencie.
89. Oprócz przepisów przejściowych opisanych powyżej, Dodatek C do ESRS 1 stanowi, że w przypadku ESRS E1-6 *Emisje gazów cieplarnianych zakresów 1, 2 i 3 brutto oraz całkowite emisje gazów cieplarnianych*, jednostka lub grupy zatrudniające mniej niż średnio 750 pracowników w dniu bilansowym, mogą pominąć punkty danych dotyczące emisji zakresu 3 i całkowitych emisji gazów cieplarnianych w pierwszym roku sporządzania deklaracji dotyczącej zrównoważonego rozwoju. Podobnie, wymogi dotyczące ujawniania informacji ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości*, ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz ESRS S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* mogą zostać pominięte przez pierwsze dwa lata przez jednostki, które zatrudniają 750 lub mniej pracowników w ciągu roku obrotowego.

### Przepis przejściowy dotyczący ujawniania informacji dotyczących poszczególnych podmiotów

90. Ujawnienie informacji dotyczących poszczególnych podmiotów zgodnie z ESRS 1 punkt 11 nie jest opcjonalne w pierwszych trzech rocznych sprawozdaniach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jest ono obowiązkowe. W pierwszych trzech rocznych sprawozdaniach dotyczących zrównoważonego rozwoju, gdy jednostka sprawozdająca definiuje swoje ujawnienia dotyczące poszczególnych podmiotów, może priorytetowo:
- (a) zawrzeć ujawnienia informacji, które zostały wcześniej podane (jeżeli spełniają one jakościowe



cechy informacji zgodnie z ESRS 1 Rozdział 2); oraz

- (b) dodać ujawnienia informacji obejmujących te istotne kwestie dotyczące zrównoważonego rozwoju w swoim sektorze (sektorach) przy użyciu dostępnych najlepszych praktyk i/lub dostępnych ram (takich jak IFRS lub wymogi sektorowe GRI).
91. Przepis przejściowy dotyczący łańcucha wartości (ESRS 1 punkty 132-135) obejmuje również informacje na temat łańcucha wartości, które mają być objęte ujawnieniami dotyczącymi poszczególnych podmiotów. Nie ma trzyletniego okresu przejściowego w odniesieniu do ujawnień dotyczących poszczególnych podmiotów, które nie obejmują łańcucha wartości. Biorąc pod uwagę, że ujawnienia informacji dotyczących poszczególnych podmiotów mogą powodować włączenie informacji na temat łańcucha wartości, przepis przejściowy mający zastosowanie do ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów (ESRS 1 punkt 131) jest również istotny w tym przypadku.

## 2.8 Czym jest ograniczenie obciążenia MŚP i czy ma ono wpływ na ujawnianie informacji?

- 92. Art. 29b(4) CSRD ogranicza informacje dotyczące łańcucha wartości, które ESRS wymagają od jednostek objętych zakresem CSRD do uzyskania od małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) na potrzeby ich sprawozdawczości w ramach ESRS. ESRS nie mogą wymagać ujawniania informacji, które spowodują, że jednostki sprawozdające będą musiały zażądać informacji od MŚP w ich łańcuchu wartości (notowanych lub nienotowanych), jeśli takie informacje wykraczają poza ujawnienia wymagane w ESRS notowanych MŚP (LSME).
- 93. Ograniczenie to jest często określane jako „LSME cap” i ma na celu ograniczenie obciążeń dla MŚP i włączenie proporcjonalności do ESRS.
- 94. ESRS dla notowanych MŚP (LSME ESRS) są jeszcze opracowywane i oczekuje się, że zostaną sfinalizowane przez EFRAG w grudniu 2024 r.

## 3. Często zadawane pytania (FAQ)

- 95. Niniejszy rozdział zawiera więcej praktycznych wskazówek dotyczących zasad związanych z łańcuchem wartości opisanych w poprzednim rozdziale.

### FAQ 1: Gdzie zaczyna się i kończy łańcuch wartości?

- 96. ESRS wymagają, aby jednostka zidentyfikowała i oceniła istotne IRO w całym swoim łańcuchu wartości z perspektywy podwójnej istotności. W związku z tym:
  - (a) istotne wpływy definiuje się jako te, które są związane z jednostką, co obejmuje sytuacje, w których są one powodowane przez jednostkę, do których jednostka się przyczynia, lub są bezpośrednio związane z jej operacjami, produktami lub usługami poprzez relacje biznesowe. Istotne wpływy nie są ograniczone bliskością lub stosunkiem umownym, ale faktem, że występują w związku z procesami na dowolnym etapie łańcucha wartości, które przyczyniają się do działalności, produktów lub usług jednostki lub które wynikają z użytkowania lub końcowego wykorzystania tych produktów lub usług. I odwrotnie, wpływy podmiotów łańcucha wartości niezwiązane z działalnością, produktami i usługami jednostki są poza zakresem istotności wpływu (zobacz również IG 1 FAQ 2 *Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z wpływem?*); oraz
  - (b) istotne ryzyka i szanse to te, które można przypisać relacjom biznesowym, w szczególności z podmiotami łańcucha wartości, które są poza zakresem konsolidacji stosowanej do sporządzania sprawozdań finansowych pod kątem istotności finansowej (ESRS 1 punkt 49).
- 97. Aby ocenić potencjalne i rzeczywiste wpływy, ważne jest, aby jednostka określiła w szczególności:
  - (a) lokalizację i charakterystykę dostawców, w tym wykraczających poza pierwszy poziom (1st tier) jej łańcucha wartości na wyższym szczeblu lub łańcucha dostaw;

- (b) użytkowników swoich usług i towarów;
  - (c) w jaki sposób towary są traktowane pod względem odpadów po zakończeniu ich użytkowania; oraz
  - (d) na kogo mogą wpływać jej usługi i towary.
98. Aby zapoznać się z zaleceniami dotyczącymi organizacji procesów identyfikacji i oceny istotnych wpływów w ramach łańcucha wartości, zobacz [FAQ 7 Jak ocenić i skwantyfikować wpływy łańcucha wartości wynikające z relacji biznesowych? \(przyp. tłum. Tłumaczenie zgodne z oryginałem. W spisie treści i w dokumencie to pytanie widnieje jako FAQ 8\)](#)
99. Aby ocenić ryzyka i szanse, jednostka bierze pod uwagę swoje własne zależności od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych. Jednostka identyfikuje potencjalne zmiany w dostępności, cenie i jakości takich zasobów, które są źródłem ryzyka i możliwości, w tym tych wynikających z jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu. Poniższe trzy przykłady ilustrują tę koncepcję.
- (a) Przedsiębiorstwo ma dostawcę poziomu 1, który dostarcza jej główne komponenty do produktów końcowych w regionie, w którym występuje niedobór wody. Aby dostarczyć komponenty, dostawca potrzebuje minerałów od firmy wydobywczej, która jest silnie uzależniona od dostaw wody. W związku z tym dostawca ten byłby zagrożony, gdyby jedna z kopalń nie była już w stanie uzyskać wystarczającej ilości wody z istniejących źródeł. W związku z tym dostawca może w przyszłości stanąć w obliczu fizycznego ryzyka związanego z niedoborem wody w regionie, co może prowadzić do zakłóceń operacyjnych i zwiększonych kosztów. Sytuacja ta może prowadzić do przerw w dostawach stali i zakłóceń w produkcji;
  - (b) Jeśli cena zakupu nie pokrywa kosztów zakupionego produktu, może to zwiększyć presję na warunki pracy dostawców. Jeśli dział zakupów jednostki raportującej nie rozumie terminów realizacji zamówień lub ignoruje je przy składaniu zamówień, może to mieć negatywny wpływ na pracowników ich partnerów umownych w zakresie nadgodzin, wypadków lub wykorzystywania pracy przymusowej;
  - (c) Przedsiębiorstwo działające w sektorze spożywczym musi być stale zaopatrywane w kluczowe surowce naturalne (takie jak różne gatunki mąki). Jeden z jego głównych dostawców działa w regionie o wysokim ryzyku utraty bioróżnorodności, a w związku z prośbą władz lokalnych o przywrócenie zniszczonych siedlisk, ma bardziej zmienną produkcję kluczowych surowców naturalnych i wyższe koszty produkcji. Sytuacja ta może prowadzić do zakłóceń w dostawach kluczowych surowców naturalnych, powodując konsekwencje dla produkcji przedsiębiorstwa działającego w sektorze spożywczym. Aktywne rynki spot z dostawami dostępnymi blisko przedsiębiorstwa mogą zmniejszyć ryzyko zakłóceń, ale mogą mieć wpływ na ceny.

## **FAQ 2: Czy aktywa finansowe (pożyczki, inwestycje w dłużne i kapitałowe papiery wartościowe) są uważane za relacje biznesowe, które wywołują konieczność ujawnienia informacji dotyczących łańcucha wartości?**

100. Tak - relacje biznesowe i łańcuch wartości, zgodnie z definicją zawartą w Załączniku 2 do aktu delegowanego z lipca 2023 r., nie wykluczają żadnych rodzajów działalności ani relacji biznesowych.
101. ESRS 1 AR 12(b) wyjaśnia, że w przypadku, gdy jednostka raportująca udziela pożyczek finansowych innemu przedsiębiorstwu, co ostatecznie skutkuje zanieczyszczeniem wody i gruntów otaczających działalność takiego przedsiębiorstwa, ten negatywny wpływ jest powiązany z jednostką sprawozdającą poprzez relację stworzoną przez umowę pożyczki.
102. Zgodnie z punktem 66, w odniesieniu do inwestycji istnieje obecnie jedynie szczegółowy przepis dotyczący ujawniania informacji w Kategorii 15 emisji gazów cieplarnianych, jeżeli są one istotne zgodnie z ESRS E1.
103. EFRAG planuje prace nad opracowaniem kolejnych projektów standardów lub wytycznych dla instytucji finansowych i przy tej okazji konkretne rozwiązania będą konsultowane w celu uzyskania komentarzy.

## FAQ 3: W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności, aby właściwie ująć istotne IRO w łańcuchu wartości?

### 1. Podstawowe zasady

104. Proces oceny istotności to proces, w ramach którego jednostka określa istotne informacje na temat wpływów, ryzyk i szans dotyczących zrównoważonego rozwoju, a to obejmuje też informacje dotyczące łańcucha wartości, ale nie informacje na temat każdego podmiotu w łańcuchu wartości. W związku z tym, w celu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans w ramach oceny istotności, jednostka powinna skupić się na tych częściach swoich łańcuchów wartości, w których wystąpienie istotnego wpływu jest najbardziej prawdopodobne. Ogólnie rzecz biorąc, punktem wyjścia jest ocena wpływów, chociaż mogą również istnieć istotne ryzyka i szanse, które nie są związane z wpływami jednostki. Jak wskazano w [IG 1 Rozdział 3 Jak przeprowadzana jest ocena istotności?](#), jednostka powinna opracować proces, który jest odpowiedni do tego celu, zgodnie z wymogami ESRS 1 rozdział 3 i ujawnić go zgodnie z wymogami określonymi w ESRS 2 IRO-1. Jednostka opracowuje proces, który jest odpowiedni do tego celu, w oparciu o szczególne fakty i okoliczności, biorąc pod uwagę dogłębność oceny. Zasada ta odnosi się również do łańcucha wartości.
105. Standardy ESRS precyzują, że proces oceny istotności jest zasilany przez proces należytej staranności (w stosownych przypadkach).

### 2. Etapy oceny istotności

106. Wytyczne dotyczące organizacji procesu oceny istotności można znaleźć w [IG 1 Rozdział 3 Jak przeprowadzana jest ocena istotności?](#) Jak wyjaśniono w jego treści: „ESRS nie określają, w jaki sposób jednostka powinna przeprowadzać ocenę istotności, ani w jaki sposób proces ten powinien być zaprojektowany. Nie istnieje jeden proces, który pasowałby do wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, lokalizacji, relacji biznesowych lub łańcuchów wartości (na wyższym i/lub niższym szczeblu) wszystkich jednostek stosujących ESRS. W oparciu o swoje szczególne fakty i okoliczności, jednostka opracowuje proces, który jest odpowiedni do celu, biorąc pod uwagę wymogi ESRS 1 Rozdział 3 oraz to, co należy ujawnić w odniesieniu do oceny istotności i jej wyniku (zobacz ESRS 2 IRO-1, IRO-2 i SBM-3). W związku z tym ESRS zawierają kilka aspektów, które jednostka bierze pod uwagę przy projektowaniu procesu oceny istotności.”
107. Z tym zastrzeżeniem, [IG 1](#) zawiera wytyczne dotyczące ogólnej organizacji procesu oceny istotności. Poniższe wytyczne odzwierciedlają sposób, w jaki aspekty łańcucha wartości mogą być brane pod uwagę w możliwym procesie.

#### Krok A. Zrozumienie kontekstu

108. Jak wyjaśniono w [IG 1](#), pierwszym krokiem w procesie oceny istotności jest zrozumienie kontekstu, w którym działa jednostka. W związku z tym, jednostka musi zrozumieć swój łańcuch wartości pod względem zaangażowanych podmiotów gospodarczych, ich wielkości, sektorów lub charakteru ich działalności, lokalizacji geograficznych i procesów. Jest to punkt wyjścia do identyfikacji miejsc, w których mogą pojawić się IRO.
109. Kontekst obejmuje również zrozumienie strategii i modelu biznesowego jednostki oraz tego, w jaki sposób są one powiązane z potencjalnymi istotnymi IRO.
110. Strategia jednostki będzie miała wpływ na jej model biznesowy, który będzie koncentrował się na jej własnych operacjach, ale także będzie obejmował aspekty związane z jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu. Wszystko to zostanie uwzględnione w ocenie istotności.
111. Jednostka może rozważyć prześledzenie lub zmapowanie swoich operacji i podmiotów łańcucha wartości w celu określenia, czy i które części jej łańcucha wartości znajdują się w obszarach podwyższonego ryzyka. W niektórych przypadkach, jeśli jednostka nie posiada wiarygodnych informacji na temat lokalizacji geograficznej swojego łańcucha wartości (na przykład poza pierwszym

poziomem (*beyond 1st tier*)), może ona mapować IRO związane z globalnymi łańcuchami wartości dla materiałów, produktów i usług, które wykorzystuje lub produkuje, w zakresie, w jakim są one istotne dla jej łańcucha wartości. Przykładowo, producent krzesel może wykorzystywać w swojej działalności produkty takie jak stal, drewno, pianka i tkanina. Wiąże się to z pytaniami o pochodzenie ich składników (np. ropy używanej do produkcji pianki czy bawełny na tkaninę) oraz transportu wykorzystywanego do dostarczenia ich do jednostki. Czy istnieją jakiegokolwiek kwestie środowiskowe (wylesianie, bioróżnorodność, zużycie wody) lub społeczne (warunki pracy, wpływ na społeczności) w krajach pochodzenia komponentów? Jakie są kwestie zrównoważonego rozwoju dotyczące konsumentów? W tym przypadku istotne mogą być kanały sprzedaży, a także możliwość ponownego wykorzystania, recyklingu lub upcyklingu mebli po zakończeniu ich eksploatacji.

112. Jak wyjaśniono w ogólnych zaleceniach w IG 1, zaangażowanie zainteresowanych stron może pomóc w ocenie i walidacji wpływów. Jednostka powinna również zidentyfikować (prawdopodobne) zainteresowane strony i rozważyć nawiązanie z nimi współpracy. Zobacz także IG 1 FAQ 17 *Jaka jest rola cichych zainteresowanych stron i jak należy je uwzględnić?*

#### *Krok B. i Krok C: Identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych IRO, jak również ocena i określenie istotnych IRO*

113. Identyfikacja i ocena wpływów może stanowić wyzwanie dla tych części łańcucha wartości, w których jednostka nie jest w stanie śledzić materiałów i produktów. ESRS 2 punkt 5 c) wymaga opisu zakresu, w jakim ujawnienia dotyczące informacji obejmują łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu.
114. Jednostka powinna dążyć do gromadzenia wiarygodnych danych od podmiotów swojego łańcucha wartości, gdy konieczne jest uwzględnienie informacji dotyczących łańcucha wartości zgodnie z ESRS 1 65. Jeśli nie jest to możliwe po dołożeniu rozsądnych starań, jednostka może polegać na źródłach danych wtórnych. Dane wtórne obejmują informacje, takie jak publicznie dostępne raporty i badania, wskaźniki sektorowe, dane od władz lokalnych, regionalnych i krajowych, artykuły prasowe, bazy danych itp. wykorzystywane do szacowania IRO, o ile dostarczają one odpowiednich i wiernie reprezentatywnych informacji.

#### *Ocena zaangażowania jednostki w łańcuch wartości*

115. Jednostka jest zobowiązana do przedstawienia opisu istotnych wpływów, ryzyk i szans z nią związanych, a także tych, które są bezpośrednio powiązane z jej operacjami i usługami w jej łańcuchu wartości na wyższym lub niższym szczeblu (ESRS 2 SBM-3 punkt 48 (a)).
116. Jak wyjaśniono w IG 1 FAQ 2 *Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z wpływem?*, jednostka może na przykład być zaangażowana w naruszenie standardów pracy poprzez swoją politykę i praktyki w zakresie zamówień i płatności, a nawet poprzez zaopatrywanie się u dostawców, którzy dopuścili się przypadków łamania praw pracowniczych.
117. Przyczynianie się do wpływów łańcucha wartości może dotyczyć bezpośrednich relacji biznesowych. Może się jednak zdarzyć, że jednostka przyczyni się do wpływów występujących w bardziej odległych częściach łańcucha wartości. Może tak być na przykład w przypadku, gdy jednostka lub jej bezpośredni dostawcy korzystają z towarów lub komponentów, których produkcja wiąże się z poważnymi wpływami systemowymi, takimi jak olej palmowy lub koltan. Podobnie, jednostka może przyczyniać się do wpływów wynikających z korzystania z jej produktów, takich jak ropa naftowa i gaz ziemny pochodzące z paliw kopalnych, tworzywa sztuczne przyczyniające się do zanieczyszczenia mikrodrobinami plastiku, papierosy lub pestycydy.
118. Jednostka może powodować, przyczyniać się lub być bezpośrednio powiązana z wpływem w łańcuchu wartości. Rozróżnienie rodzaju zaangażowania jest ważne, ponieważ może prowadzić do innej oceny lub kategoryzacji negatywnego wpływu.

#### *Standardy tematyczne z zakresu ochrony środowiska dotyczące oceny istotności*

119. Standardy z zakresu ochrony środowiska wykorzystują koncepcję cyklu życia lub oceny cyklu życia

w kontekście oceny istotności, która obejmuje również łańcuch wartości. W szczególności:

- (a) ESRS E2 AR 18 (*przyp. tłumacza. Zostawiono oryginalne tłumaczenie, natomiast w ESRS 2 jest to punkt AR 8 a nie AR 18:*) „Do celów oceny istotności jednostka może uwzględnić zalecenie Komisji (UE) 2021/2279 w sprawie stosowania metod oznaczania śladu środowiskowego do pomiaru efektywności środowiskowej w cyklu życia produktów i organizacji oraz informowania o niej”;
- (b) ESRS E3 AR 14: „Jednostka może polegać na gromadzeniu danych pierwotnych, wtórnych lub modelowych lub innych odpowiednich podejściach do oceny istotnych wpływów, zależności, ryzyk i szans, takich jak informacje przedstawione w zaleceniu Komisji (UE) 2021/2279 w sprawie stosowania metod oznaczania śladu środowiskowego do pomiaru efektywności środowiskowej w cyklu życia produktów i organizacji oraz informowania o niej (załącznik I – Ślad środowiskowy produktu; Załącznik III – Ślad środowiskowy organizacji).”;
- (c) ESRS E5: pojęcie „cyklu życia” jest tak ważne, że stanowi część celu w punkcie 3 i AR 6, które wyjaśniają jego zastosowanie w ocenie IRO w operacjach własnych i w łańcuchu wartości.

#### FAQ 4: W jaki sposób należy ujawniać informacje dotyczące łańcucha wartości w kontekście oceny istotności?

120. Ujawnienie informacji dotyczących łańcucha wartości jest wymagane na dwóch etapach: jako element (i) procesu oceny istotności oraz (ii) wyniku oceny istotności.

#### BP-1 - Ogólna podstawa sporządzenia oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju

121. ESRS 2 punkt 5 (c) wymaga ujawnienia informacji, w jakim stopniu oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu. W związku z tym, oprócz mierników, ma to zastosowanie do wszystkich kroków wymienionych poniżej w zakresie, w jakim istotne IRO powstają w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu.

#### SBM-1 - Pozycja rynkowa, strategia, model biznesowy lub modele biznesowe i łańcuch wartości - „mapowanie łańcucha wartości”

122. Aby zapewnić zrozumienie, gdzie w łańcuchu wartości jednostki mogą pojawić się istotne IRO, ESRS 2 punkt 42 (c) w SBM-1 wymaga podania następujących informacji w opisie jej łańcucha wartości:
- (a) główne cechy łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu;
  - (b) pozycja jednostki w jej łańcuchu wartości; oraz
  - (c) opis głównych podmiotów gospodarczych i ich powiązań z jednostką, w tym:
    - (i) kluczowych dostawców,
    - (ii) kluczowych kanałów dystrybucji oraz
    - (iii) kluczowych klientów i/lub użytkowników końcowych.
123. Identyfikacja kluczowych podmiotów wymaga osądu odzwierciedlającego szczególne okoliczności łańcucha wartości jednostki i powinna obejmować rozważenie zarówno kryteriów istotności wpływu, jak i istotności finansowej.
124. Oczekuje się, że przy mapowaniu łańcucha wartości pod kątem istotnych wpływów na środowisko zostanie wykorzystany proces należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju. Proces należytej staranności może jednak wykraczać poza takie mapowanie per se, jak wyjaśniono poniżej, analizując wpływy w całym łańcuchu wartości i identyfikując potencjalne „punkty zapalne” poprzez odniesienia do krajów, w których produkowane są materiały, do baz danych ryzyka społecznego i środowiskowego (tj. rodzaj wpływu według kraju według podmiotu łańcucha wartości). Te punkty zapalne mogą być następnie dalej badane.

#### IRO-1 - Uwzględnienie łańcucha wartości w ocenie istotności

125. W następnej kolejności jednostka opisuje swój proces oceny istotności, w tym w odniesieniu

do łańcucha wartości oraz zakres, w jakim może być on zasilony przez proces należytej staranności.

126. ESRS 2 IRO-1 punkt 53(b)(ii) wymaga przeglądu procesu identyfikacji, oceny i priorytetyzacji wpływów, w który jednostka jest zaangażowana poprzez swoją własną działalność lub z powodu swoich relacji biznesowych. Podobnie, punkt 53 wymaga ujawnienia przeglądu procesu stosowanego do identyfikacji, oceny, priorytetyzacji i monitorowania ryzyk i szans, które mają lub mogą mieć skutki finansowe, a które mogą powstać w związku z relacjami biznesowymi jednostki w łańcuchu wartości. W rzeczywistości relacje biznesowe w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu powinny być również brane pod uwagę w kontekście oceny istotności ryzyk i szans, a nie tylko wpływów (ESRS 1 punkt 66).
127. Ujawnienie informacji, które spełnia te wymogi, może mieć następującą strukturę:
  - (a) rodzaje relacji w łańcuchu wartości, które zostały uwzględnione w ocenie istotności;
  - (b) metody zastosowane przez jednostkę; oraz
  - (c) ocenione tematy dotyczące zrównoważonego rozwoju.
128. W przypadku wpływów, w oparciu o wstępne mapowanie, jednostka może koncentrować się na obszarach, w których mogą wystąpić rzeczywiste lub potencjalne wpływy, co z kolei odzwierciedla obszary, w których negatywne wpływy są lub mogą być poważne. Jednostka powinna odpowiednio skoncentrować się:
  - (a) na różnych rodzajach relacji biznesowych i segmentów łańcucha wartości w odniesieniu do różnych kwestii zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (b) na obszarach o podwyższonym ryzyku wystąpienia negatywnych wpływów, zaangażowania zainteresowanych stron, na które wywiera wpływ oraz priorytetyzacji w oparciu o kryteria dotkliwości i prawdopodobieństwa.
129. W przypadku ryzyk i szans powinno to obejmować sposób, w jaki proces uwzględnił wszelkie inne czynniki w łańcuchu wartości, które są źródłami IRO, w tym zależności od zasobów naturalnych i społecznych.

#### IRO-1 - Metody i założenia oceny istotności

130. ESRS 2 IRO-1 wymaga podania informacji na temat metod i założeń zastosowanych przy ocenie istotności (ESRS 2 punkt 53(a)), w tym progów, w celu dokonania oceny istotności (punkt 53(b)(iv)). Powinno to uwzględniać wszelkie szczegóły związane z łańcuchem wartości. Zgodnie z ESRS 2 BP-1, jednostka powinna opisać zakres wszelkich ograniczeń procesu oceny istotności w odniesieniu do łańcucha wartości.

#### SBM-3 - Ujawnianie informacji dotyczących wyników oceny istotności

131. W wyniku oceny istotności jednostka ujawnia istotne IRO pochodzące z jej łańcucha wartości. ESRS 2 SBM-3 punkt 48(a) wymaga ujawnienia „w którym miejscu jej własnego modelu biznesowego, własnych operacji oraz łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu koncentrują się te istotne wpływy, ryzyka i szanse”.
132. Przygotowanie tego ujawnienia może wykorzystywać dowody wpływów z procesu należytej staranności, takie jak koncentracja rodzajów wpływów według kraju lub etapu operacyjnego.
133. ESRS 2 SBM-3 wymaga również opisanie istotnego wpływu zidentyfikowanego w wyniku procesu oceny istotności ujawnionego zgodnie z IRO-1, określając „czy jednostka jest zaangażowana w istotne wpływy na skutek swojej działalności lub ze względu na swoje relacje biznesowe, przez opisanie charakteru odnośnej działalności lub odnośnych relacji biznesowych” (ESRS 2 punkt 48 (c) (iv)).
134. Zgodnie z ESRS 2 punkt 48(b) wymagane jest również ujawnienie „obecnych i przewidywanych skutków istotnych wpływów, ryzyk i szans [jednostki] dla jej modelu biznesowego, łańcucha wartości, strategii i procesu decyzyjnego oraz sposobu, w jaki zareagowała lub planuje zareagować

na te skutki, w tym wszelkich zmianach, jakich dokonała lub planuje dokonać w swojej strategii lub swoim modelu biznesowym w ramach działań mających na celu przeciwdziałanie określonym istotnym wpływom lub ryzykom lub wykorzystaniu określonych istotnych szans”.

135. Oznacza to, że po zidentyfikowaniu strategicznie ważnych punktów zapalnych dla IRO łańcucha wartości, ESRS 2 SBM-3 wymaga podania informacji o dyskusjach na temat wpływów na odpowiednim szczeblu kierowniczym lub w odpowiedzialnych organach zarządzających (punkt 48(b)).
136. Ujawnienia informacji powinny być spójne z odpowiednimi informacjami na temat tego, czy i w jaki sposób łańcuch wartości został uwzględniony w ocenie istotności.
137. Informacje wymagane przez ESRS 2 SBM-3 punkty 48(a)(b) (takie jak wpływ i zmiany w łańcuchu wartości, strategia biznesowa jednostki oraz sposób, w jaki jednostka reaguje lub planuje reagować na te skutki) powinny umożliwiać zrozumienie podstawowej zdolności jednostki do wywierania wpływu na te IRO oraz wszelkich potencjalnych skutków dla jednostki.
138. W przypadku dostarczania informacji wymaganych przez ESRS SBM-3 na temat istotnych IRO lub PAT, informacje jakościowe mogą być wystarczające (na przykład w przypadku polityk dotyczących praw człowieka w odniesieniu do łańcucha wartości). Informacje ilościowe mogą być jednak wymagane, aby pomóc użytkownikom zrozumieć oddziaływania, ich dotkliwość i prawdopodobieństwo ich wystąpienia i/lub śledzić skuteczność działań mających na celu zarządzanie nimi.

#### **FAQ 5: W jaki sposób jednostki, w których dokonano inwestycji, są traktowane zgodnie z ESRS E1?**

139. IG 2 odnosi się do pojęć jednostek stowarzyszonych, wspólnych ustaleń umownych, wspólnych operacji, kontroli, wspólnej kontroli, podmiotu inwestującego, znaczącego wpływu i wspólnych przedsięwzięć, odwołując się do definicji zawartych w standardach rachunkowości MSSF. Podobne pojęcia funkcjonują w lokalnych standardach GAAP w krajach UE, ale szczegóły mogą się różnić.
140. Poniższa tabela ilustruje sposób traktowania wpływów wynikających z inwestycji jednostki w zależności od ich ujęcia księgowego w sprawozdaniu finansowym.

	Cechy wspólne	Ujęcie księgowe <sup>4</sup>	Pomiar wpływów za pomocą mierników w standardzie E1
Jednostki zależne	Kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 10) - w niniejszym dokumencie określana również jako „kontrola finansowa”	Obejmuje 100% aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych <sup>5</sup>	W pełni włączone (zakres konsolidacji jest taki sam jak sprawozdawczości finansowej)
Jednostki stowarzyszone	Znaczący wpływ (zgodnie z definicją w MSR 28)	Inwestycja jest ujmowana jako pojedyncza pozycja w bilansie (koszt skorygowany o zmiany udziału inwestora w aktywach netto po nabyciu). Zysk lub strata i inne całkowite przychody inwestora obejmują jego udział w zysku lub stracie i innych całkowitych przychodach jednostki, w której dokonano inwestycji	<ul style="list-style-type: none"> <li>kontrola operacyjna: Emisje gazów cieplarnianych w zakresie kontroli operacyjnej (punkt 67 ESRS 1).</li> <li>jednostki stowarzyszone, które są podmiotami łańcucha wartości (zakupy/sprzedaż z jednostką inwestującą): wpływy związane z produktami i usługami jednostki poprzez transakcje; <i>i / lub</i></li> <li>jednostki stowarzyszone z innymi relacjami biznesowymi (tj. jednostki, w których dokonano inwestycji), jak w przypadku inwestycji poniżej.</li> </ul>
Wspólne przedsięwzięcia	Wspólna kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 11) z prawami do aktywów netto ustalenia umownego	Tak samo jak w przypadku jednostek stowarzyszonych	Taki sam scenariusz jak w przypadku jednostek stowarzyszonych <sup>6</sup>
Wspólne operacje	Wspólna kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 11) z prawami do aktywów oraz zobowiązań z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem umownym	Ujmowanie aktywów, zobowiązań i przychodów, kosztów, w tym wszelkie udziały z pozycji posiadanych wspólnie	Aktywa/zobowiązania wspólnego ustalenia umownego ujęte w bilansie przez jednostkę sprawozdającą stanowią część operacji własnych. Ponadto w przypadku, gdy jednostka sprawozdająca sprawuje kontrolę operacyjną nad aktywami swoich wspólnych operatorów, zostaną one uwzględnione zgodnie z E1 punkt 50(b)
Inwestycje	Wszystkie pozostałe inwestycje (w zakresie MSSF 9)	Ujmowane w wartości godziwej; dywidendy w zysku lub stracie; zmiany wartości godziwej są ujmowane w zysku lub stracie lub w innych całkowitych przychodach	Brak konkretnych wskazówek w miernikach ESRS E1 dotyczących sposobu pomiaru wpływów związanych z jednostką poprzez jej inwestycje (z wyjątkiem kategorii 15 Protokołu GHG)

<sup>4</sup> Należy pamiętać, że jest to bardzo uproszczony opis wymogów sprawozdawczości finansowej (i może różnić się między MSSF a lokalnymi standardami GAAP stosowanymi w krajach europejskich), a zatem nie uwzględnia niuansów związanych z klasyfikacją inwestycji. Rzeczywiste definicje i zasady księgowe można znaleźć w tekstach prawnych.

<sup>5</sup> Z wyjątkiem jednostki inwestycyjnej (zgodnie z definicją w MSSF 10), która wycenia inwestycję w jednostce zależnej w wartości godziwej przez wynik finansowy.

<sup>6</sup> Kontrola operacyjna może również dotyczyć aktywów znajdujących się pod wspólną kontrolą. Związane z tym emisje gazów cieplarnianych odzwierciedlają warunki ustaleń.

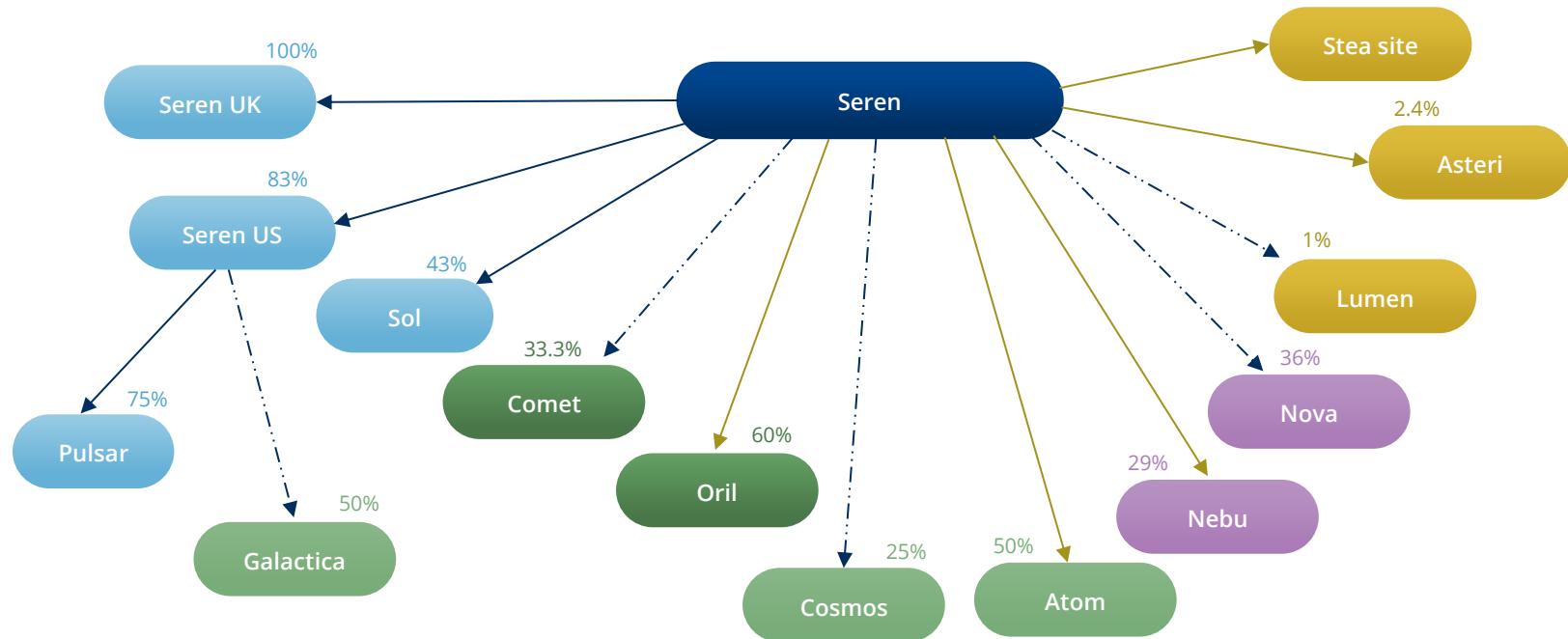


## FAQ 6: Okres raportowania dla ESRS E1 w praktyce

141. Poniższy przykład sprawozdawczości korporacyjnej fikcyjnej grupy Seren został zainspirowany standardem sprawozdawczości Protokołu GHG strony 22 i 23.
142. Grupa Seren posiada szereg jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć i jednostek stowarzyszonych, które prowadzą działalność w zakresie produkcji i wprowadzania do obrotu chemikaliów. Struktura grupy i inwestycje przedstawiają się następująco:
- (a) Seren UK, spółka zależna będąca w całości własnością Grupy. Ponieważ Seren jest jednostką dominującą Seren UK dla celów sprawozdawczości finansowej, kontroluje również jej politykę operacyjną.
  - (b) Jednostka zależna o nazwie Seren US, której 17% należy do udziałowców zewnętrznych. Seren posiada 83% udziałów.
  - (c) Seren US posiada 75% udziałów w Pulsar, jednostce zależnej dla celów sprawozdawczości finansowej. Ostatecznie jej polityka operacyjna jest ustalana przez Seren (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).
  - (d) Galactica, wspólne ustalenie umowne 50-50 pomiędzy Seren US i Estrella, sklasyfikowane jako wspólne przedsięwzięcie zgodnie z MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne. Udział Seren w emisjach Galactica jest uznawany za znaczący dla celów protokołu GHG. (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).
  - (e) Seren posiada 43% udziałów w Sol, które nazywa wspólnym przedsięwzięciem z Alexa. Dla celów sprawozdawczości finansowej Sol jest jednak klasyfikowana jako jednostka zależna Seren.
  - (f) Seren sprawuje wspólną kontrolę nad Comet (33,3% udziałów) wraz z dwoma innymi podmiotami. Jest ona klasyfikowana jako wspólna operacja zgodnie z MSSF 11. Jeden z pozostałych wspólnych operatorów sprawuje kontrolę operacyjną. Udział Seren w emisjach jest uważany za znaczący. (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).
  - (g) Seren posiada 60% udziałów w Oril, ale dzieli wspólną kontrolę ze swoim partnerem. Oril jest klasyfikowany jako wspólna operacja zgodnie z MSSF 11, a Seren jest operatorem Oril. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).
  - (h) Seren sprawuje również wspólną kontrolę nad Cosmos z trzema innymi podmiotami. Zgodnie z IFRS 11/ MSSF 11 Cosmos jest klasyfikowany jako wspólne przedsięwzięcie, w ramach którego Seren współdzieli aktywa netto Cosmos. Emisje są uważane za znaczące. (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).
  - (i) Seren sprawuje wspólną kontrolę nad Atom z innym podmiotem. Atom jest klasyfikowany jako wspólne przedsięwzięcie zgodnie z MSSF 11, a Seren dzieli aktywa netto Atom. W tym przypadku Seren sprawuje kontrolę operacyjną nad Atom. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).
  - (j) Nebu, jednostka stowarzyszona na potrzeby sprawozdawczości finansowej (IAS 28/MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”), nad którą Seren sprawuje kontrolę operacyjną. Seren posiada 29% udziałów. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).
  - (k) Seren posiada 36% udziałów w Nova i sklasyfikował ją jako jednostkę stowarzyszoną dla celów sprawozdawczości finansowej. Nova sprawuje kontrolę nad swoimi operacjami. (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).
  - (l) Seren posiada 1% udziałów w Lumen. Udział Seren w emisjach jest uważany za nieistotny (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).
  - (m) Seren jest operatorem spółki zależnej Company X, Asteri, w której Seren również posiada 2,4% udziałów. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).

(n) Wreszcie, Seren obsługuje lokalizację Stea należącą do Company X. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną)

143. Poniższy rysunek przedstawia Grupę Seren, podczas gdy tabela pod rysunkiem przedstawia schemat raportowanie zgodnie z ESRS i Protokołem GHG, a także wpływy tych podmiotów na przychody Seren przed opodatkowaniem.



**Klasyfikacja księgowa (% posiadanych udziałów)**

**Jasnoniebieski:** Jednostka zależna

**Jasnozielony:** Wspólne przedsięwzięcie w sprawozdawczości finansowej

**Ciemnozielony:** Wspólna operacja w sprawozdawczości finansowej

**Fioletowy:** Jednostka stowarzyszona

**Żółty:** inwestycja

**Podejście wg klasyfikacji ESRS**

**→** Kontrola finansowa oraz kontrola operacyjna

**⋯→** Brak kontroli finansowej oraz kontroli operacyjnej

**→** Kontrola operacyjna w przypadku braku kontroli finansowej

144. Raportowanie emisji gazów cieplarnianych zgodnie z Protokołem GHG i ESRS wyglądałoby następująco.

						Raportowanie emisji według protokołu GHG <sup>6</sup>				
	Podmiot	Posiadane udziały	Kontrola operacyjnych polityk	Pozostałe informacje	Zysk operacyjny według MSSF (sprawozdanie finansowe)	Podejście udziału kapitałowego	Kontrola finansowa	Kontrola operacyjna	ESRS E3	Komentarz
a	Seren UK	100%	Seren	Jednostka zależna będąca pełną własnością Grupy	w tym 100%	100%	100%	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50(a))
b	Seren US	83%	Seren	Jednostka zależna	w tym 100%	83%	100%	100%	100%	
c	Pulsar	75%	Seren	Spółka zależna Seren US	w tym 100%	62,25% <sup>1</sup>	100%	100%	100%	
d	Galactica	50%	Estrella	JV spółki Seren US z Estrella	50% uwzględnione jako dochód z JV	41,5% <sup>2</sup>	0	0	50% <sup>3</sup>	Zakres 3 Inwestycja
e	Sol	43%	Seren	Jednostka zależna	100% w tym	43%	100%	100%	100%	Zakres 1 (E1 pkt 50 (a))
f	Comet	33,3%	Rain	Wspólna operacja w ramach wspólnej kontroli	Udział w przychodach/kosztach z jej aktywów/zobowiązań	33,3%	0	0	33,3% <sup>4</sup>	
g	Oril	60%	Seren	Wspólna operacja w ramach wspólnej kontroli	Udział w przychodach/kosztach z jej aktywów/zobowiązań	60%	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 <sup>5</sup>
h	Cosmos	25%	Inni	Wspólne przedsięwzięcie w ramach wspólnej kontroli	25% jako przychód z JV	25%	0	0	25% <sup>9</sup>	Zakres 3 Inwestycje
i	Atom	50%	Seren	Wspólne przedsięwzięcie w ramach wspólnej kontroli	50% jako przychód z JV	50%	0	100%	100%	Zakres 1 (E1 pkt 50 b)
j	Nebu	29%	Seren	Jednostka stowarzyszona, kontrola operacyjna Seren	29% jako przychód z jednostki stowarzyszonej	29%	0	100%	100%	Zakres 1 (E1 pkt 50 b)
k	Nova	36%	Nova	Jednostka stowarzyszona zgodnie z MSR 28	36% jako przychód z jednostki stowarzyszonej	36%	0	0	36% <sup>9</sup>	Zakres 3 Inwestycja
l	Lumen	1%	Quasar	Spółka zależna X	Dywidendy i zmiana wartości godziwej	0	0	0	0% <sup>7</sup>	
m	Asteri	2,4%	Seren	Spółka zależna X, Seren jest operatorem (tj. kontrola operacyjna)	Przychody z działalności operatora i dywidendy, itp.)	0 <sup>8</sup>	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50 b)
n	Lokalizacja Stea	-	Seren	Lokalizacja, gdzie Seren sprawuje kontrolę operacyjną	Przychody z działalności jako operator	0	0	100%	100%	

**Legenda:**

**1:** 83% x 75

**2:** 83% x 50

**3:** Bez transakcji między Galactica i Seren zgłoszonych jako kategoria 15 w zakresie 3: 100% (odzwierciedlające kontrolę nad Seren US) x 50.

**4:** Seren odzwierciedli emisje z własnych aktywów i operacji wykorzystywanych we wspólnej operacji.

**5:** Seren odzwierciedli 60% emisji Oril jako operacje własne zgodnie z punktem 50(a) i 40% zgodnie z punktem 50(b) (kontrola operacyjna).

**6:** Szare pola wynikają z Protokołu GHG lub są jego pochodnymi. W przypadku innych kolorów należy zapoznać się z punktem 146 poniżej.

**7:** Uznane za nieistotne.

**8:** Ujęte jako Zakres 3 (Inwestycje) proporcjonalnie do udziału w spółce (2,4%).

**9:** Udział w kapitale własnym w zakresie 1 i 2 emisji gazów cieplarnianych jednostki, w której dokonano inwestycji.

145. Na poprzedniej stronie w sekcji „Komentarz” pola są białe i odzwierciedlają emisje zakresu 1 i zakresu 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(a). Tam, gdzie pola są żółte, są to emisje Zakresu 1 i Zakresu 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(b), tj. te pozycje, które nie podlegają kontroli finansowej, ale podlegają kontroli operacyjnej. Wreszcie, zielone pola odzwierciedlają emisje zakresu 3.
146. Na poprzedniej stronie w sekcji „Komentarz” pola są białe i odzwierciedlają emisje zakresu 1 i zakresu 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(a). Tam, gdzie pola są żółte, są to emisje zakresu 1 i zakresu 2 zgodnie z ESRS E1 punkt 50(b), tj. te pozycje, które nie podlegają kontroli finansowej, ale podlegają kontroli operacyjnej. Wreszcie, zielone pola odzwierciedlają emisje zakresu 3. [przyp. tłumacza: w oryginalnym dokumencie pkt 145 i 146 są powtórzone, zostawiliśmy je dla zachowania oryginalnej numeracji]
147. W przypadku żółtych pól emisje będą zgłaszane przez właściciela zgodnie z ESRS E1 punkt 50(a), a także przez operatora lub osobę sprawującą kontrolę operacyjną zgodnie z ESRS E1 punkt 50(b). Sporządzający mogą przedstawić dodatkowy kontekst dotyczący tych emisji, zwłaszcza w kontekście polityk, działań i celów.

## FAQ 7: Przykład liczbowy emisji gazów cieplarnianych w ramach sprawozdawczości zgodnie z ESRS E1

148. Spółka A jest globalną firmą odzieżową.
149. Spółka B jest producentem tkanin, a jej łączna emisja gazów cieplarnianych wynosi 100 000 ton metrycznych (zakres 1, 2 i 3). W jaki sposób należy rozliczać emisje gazów cieplarnianych w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju spółki A w każdej z poniższych sytuacji?
- Spółka A sprawuje kontrolę operacyjną nad spółką B, a dla celów sprawozdawczości finansowej spółka B jest spółką zależną spółki A. Emisje z zakresu 1 i 2 spółki B wynoszą 90 000 ton metrycznych<sup>7</sup>;
  - Spółka A nie inwestuje w spółkę B i nie sprawuje kontroli operacyjnej nad spółką B. Spółka B jest dostawcą tkanin, a 80% tkanin produkowanych przez spółkę B jest dostarczanych do spółki A. W związku z tym spółki A i B dokonują między sobą sprzedaży/transakcji. Zakłada się, że kategoria 1 (emisje z zakupionych towarów i usług) jest znacząca dla spółki A;
  - Spółka A posiada 30% udziałów w spółce B i dla celów sprawozdawczości finansowej jest jednostką stowarzyszoną spółki A. Spółka A nie sprawuje kontroli operacyjnej ani nie przeprowadza transakcji ze spółką B (tj. jedynie inwestycje w kapitał własny). Emisje z zakresu 1 i 2 wynoszą 90 000 ton metrycznych i zakłada się, że emisje z zakresu 3 kategorii 15 (emisje z inwestycji) są znaczące dla spółki A.
150. Spółka A zgłosiłaby następujące informacje w swoim skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do spółki B w każdym z powyższych scenariuszy. Należy pamiętać, że scenariusze są od siebie niezależne.

Scenariusz	Emisje gazów cieplarnianych w ramach ESRS E1	Zakres/kategoria	Odniesienie do ESRS
a) Kontrola operacyjna	90 000 ton metrycznych	Zakres 1 lub Zakres 2	ESRS E1 pkt 50(a)
	10 000 ton metrycznych	Zakres 3 według kategorii odzwierciedlającej działalność Spółki B	ESRS E1
b) Transakcje (VC)	10 000 ton metrycznych	Zakres 3 Kategoria 1: emisje z zakupionych towarów	ESRS 1 pkt 67, E1 pkt 51
c) Tylko inwestycje	27 000 ton metrycznych	Zakres 3 Kategoria 15: emisje z inwestycji	ESRS E1 pkt 51

151. Należy pamiętać, że w żadnym z innych standardów środowiskowych (np. E2 Zanieczyszczenie), ESRS nie opisują sposobu raportowania w ramach trzeciego scenariusza.

<sup>7</sup> Wynik byłby taki sam, nawet gdyby spółka A nie sprawowała kontroli operacyjnej nad spółką B, ponieważ w ESRS E1 emisje jednostek zależnych są uwzględniane niezależnie od sprawowania nad nimi kontroli operacyjnej.

## FAQ 8: Jak należy oceniać i kwantyfikować wpływy wynikające z relacji biznesowych?

152. Jak określono w [IG 1 FAQ 10 Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych?](#), w przypadku, gdy analiza jakościowa jest wystarczająca dla jednostki, aby racjonalnie stwierdzić, że dana kwestia nie jest „istotna”, dodanie informacji ilościowych do analizy nie wniosłoby dużej wartości do oceny istotności, w przypadku gdy jednostka posiada te dane ze względu na swoje praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju i zarządzania, a także zaangażowanie w relacje z dostawcami.
153. Ocena istotności w odniesieniu do łańcucha wartości na wyższym szczeblu może być prawidłowo przeprowadzona przez duże jednostki bez bezpośrednich informacji od konkretnych dostawców. Jednostki raportujące zgodnie ze standardami ogólnymi mogą zazwyczaj przeprowadzać ocenę przy użyciu uśrednionych danych regionalnych lub sektorowych w celu scharakteryzowania obszarów potencjalnego wpływu i ryzyka związanego z ich łańcuchem wartości.
154. Jak wspomniano powyżej, proces oceny istotności ewoluuje w czasie, a jednostka może na nowo definiować równowagę między informacjami jakościowymi i ilościowymi. Zobacz [1 IG Rozdział 3.6 Szczegółowa analiza istotności wpływu – Ustalanie progów](#).
155. W celu przeprowadzenia oceny istotności i uwzględnienia danych dotyczących łańcucha wartości wymaganych przez mierniki (takich jak emisje gazów cieplarnianych zakresu 3 i inne ujawnienia informacji dotyczących poszczególnych podmiotów, w stosownych przypadkach), jednostka może uzyskać informacje bezpośrednio od podmiotów swojego łańcucha wartości, wykorzystać dane szacunkowe lub wskaźniki zastępcze lub połączyć oba podejścia.
156. Bezpośrednie uzyskiwanie informacji jest najwłaściwszym podejściem w niektórych przypadkach, na przykład w przypadku głównych dostawców poziomu 1 (bezpośrednie i istotne stosunki umowne stanowią dobrą podstawę do zorganizowania odpowiedniego przepływu danych) lub w przypadku odbiorców produktów i usług, w szczególności, gdy są oni użytkownikami końcowymi (jednostka zna parametry swoich produktów i usług). W takim przypadku jednostka może być zmuszona do zwrócenia się do swoich dostawców i innych relacji biznesowych o informacje umożliwiające ilościowe określenie wpływów. W celu uzyskania informacji jednostka może korzystać z kwestionariuszy, ankiet i audytów. Jej siła nabywczą i ogólny wpływ wynikający z umów mogą w tym pomóc.
157. Należy zauważyć, że im poważniejszy wpływ, tym silniejsza zachęta do pomijania takich wrażliwych informacji, co może mieć wpływ na wiarygodność informacji dostarczanych przez takiego dostawcę. Może to być szczególnie istotne w przypadku przypadków zatrudniania nieletnich lub pracy przymusowej w łańcuchu wartości.
158. Pomijając tę kwestię, wiarygodność informacji uzyskanych bezpośrednio z łańcucha wartości może z czasem ulec poprawie, ponieważ podmioty łańcucha wartości mogą nie być jeszcze w stanie określić ilościowo swoich wpływów, ale mogą być w stanie to zrobić w przyszłości, biorąc pod uwagę ewolucję sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dlatego wspieranie takich podmiotów w tworzeniu skutecznych systemów może być ważne. Wskazane może być również nawiązanie z nimi współpracy i w stosownych przypadkach zachęcenie ich do zrobienia tego samego z ich łańcuchami wartości.
159. Ogólnie rzecz biorąc, wysiłek włożony w podmioty łańcucha wartości powinien być proporcjonalny i, jak wspomniano powyżej, jednostki nie muszą składać sprawozdań dotyczących każdego i wszystkich podmiotów łańcucha wartości.
160. Jak określono w ESRS 1 punkt 69 i dalej wyjaśniono w [FAQ 10 Jak można opracować dane szacunkowe dotyczące łańcucha wartości? \[przyp. tłum. w oryginale jest FAQ 9\]](#), jednostka powinna oszacować wpływ, jeżeli nie może zebrać niezbędnych danych z wymaganą wiarygodnością przy dołożeniu należytych starań, jeśli istnieje taka potrzeba. Dane szacunkowe i wskaźniki zastępcze mogą być wykorzystywane w połączeniu z informacjami uzyskanymi bezpośrednio, jak również wtedy, gdy wymagana jest kwantyfikacja. Korzystanie z szacunków, podobnie jak w sprawozdawczości finansowej, jest dopuszczalne, jeśli jest zorganizowane w ramach procesu zaprojektowanego w celu zapewnienia zgodności z jakościowymi cechami informacji oczekiwany od informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Dane szacunkowe i wskaźniki zastępcze mogą być obecnie jedynym

dostępnym rozwiązaniem do ilościowego określenia wpływów w niektórych przypadkach ze względu na nieracjonalne wysiłki wymagane do zebrania danych. Przykłady obejmują dostawców poziomu 2 lub poziomu N; dostawców poziomu 1, gdy ich liczba jest nadmiernie wysoka; oraz klientów, gdy nie są oni użytkownikami końcowymi (np. gdy jednostka dostarcza produkty lub usługi, które są dalej przekształcane, zanim przyczynią się do dostarczenia produktów i usług użytkownikom końcowym).

161. Przykładem sytuacji, w której uzyskanie danych pierwotnych może nie być możliwe i można wykorzystać dane szacunkowe, jest przedsiębiorstwo produkujące napoje, które zaleca podawanie swoich napojów na zimno, tj. przy użyciu technologii chłodniczej, i określiło zużycie energii jako kwestię istotną. Jednostka ta niebyła by w stanie dokładnie zmierzyć swojego wpływu dla każdego klienta. Jednak z oceny istotności wynika, że zużycie energii elektrycznej stanowi znaczącą część jej wpływu na łańcuch wartości na niższym szczeblu. W tym przypadku oszacowanie jej wpływu wymagałoby uwzględnienia zmiennych, takich jak wielkość sprzedaży, średni czas, w którym zapasy będą chłodzone przed zużyciem oraz oszacowanie średniej energii elektrycznej zużywanej do chłodzenia produktów w ujęciu jednostkowym. Może to również wymagać uwzględnienia lokalizacji i związanych z nią cen. W zależności od oceny istotności zużycia energii elektrycznej, jednostka może chcieć przedstawić analizę wrażliwości swojego zużycia energii elektrycznej w zależności od rozsądnie możliwych zmian ważnych zmiennych w swoich obliczeniach. Dane zastępcze są często dostępne na poziomie sektora lub produktu. We wszystkich przypadkach jednostka powinna jasno wyjaśnić podstawę swoich danych szacunkowych i zastępczych, a także wszelkie czynniki wpływające na ich spójność w czasie.
162. ESRS 2 punkt 10 wymaga od jednostki ujawnienia mierników, które obejmują dane dotyczące łańcucha wartości oszacowane przy użyciu źródeł pośrednich, w tym podstawy ich przygotowania, wynikającego z nich poziomu dokładności oraz planowanych działań mających na celu poprawę dokładności w przyszłości.

#### FAQ 9: Czym są „rozsądne starania” w celu zebrania informacji dotyczących łańcucha wartości?

163. W przypadku, gdy uwzględnienie informacji dotyczących łańcucha wartości jest konieczne zgodnie z ESRS 1 punkt 63 lub na podstawie informacji szczególnych dla jednostki, jednostka sprawozdawcza gromadzi informacje o swoim łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu tylko w zakresie, w jakim jest to zgodne z rozsądnymi staraniami (ESRS 1 punkt 69) w celu wykorzystania ich w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. We wszystkich innych okolicznościach jednostka powinna oszacować brakujące informacje na podstawie „wszystkich racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji, które są dla niej dostępne na dzień sprawozdawczy bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub wysiłków.” (ESRS 1 punkt AR 17). Obejmuje to dane szacunkowe, średnie dane sektorowe i inne wskaźniki zastępcze. Na przykład, przedsiębiorstwo może korzystać z danych oceny ryzyka opartych na statystykach krajowych i/lub sektorowych. Jeśli znanych jest więcej szczegółów, takich jak konkretna lokalizacja produkcji rolnej i procesów produkcyjnych, można udostępnić bardziej szczegółowe dane. Należy również zapoznać się z punktem 160 dotyczącym konieczności spełnienia wymogu jakościowych cech informacji.
164. Jednostka powinna określić najlepszy dostępny sposób przygotowania istotnych informacji dotyczących łańcucha wartości i przeznaczyć proporcjonalne zasoby po dokonaniu właściwej oceny stopnia trudności.
165. Jak wyjaśniono powyżej, jednostka powinna raportować istotne IRO w swoich własnych operacjach oraz w swoim łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. W tym kontekście wdrożenie odpowiednich procesów jest kwestią decyzji kierownictwa, wewnętrznej organizacji i alokacji zasobów. „Rozsądne starania” i „nadmierny koszt lub wysiłek” odnoszą się do procesów wdrożonych przez jednostkę w celu gromadzenia informacji dotyczących łańcucha wartości oraz ilości zasobów przeznaczonych na te procesy. „Rozsądne starania” nie mogą być usprawiedliwieniem dla nieujawnienia informacji. „Rozsądne starania” oraz „nadmierny koszt i wysiłek” zależą od faktów i okoliczności szczególnych dla danej jednostki. Na podstawie FAQ 7 powyżej, korzystanie z bezpłatnych i publicznie dostępnych informacji może w niektórych przypadkach zostać uznane za rozsądne starania. Określając, czy dane działanie wykracza poza „rozsądne starania” i/lub „nadmierny koszt i wysiłek”, jednostka powinna zrównoważyć obciążenie sprawozdawcze związane

z uzyskaniem bezpośrednich danych oraz potencjalnie niższą jakością informacji wynikającą z niepodjęcia tego działania. Procedury szacowania przyjęte przez jednostkę w przypadku, gdy dane bezpośrednio nie są wykorzystywane, podlegają ESRS 2 punkt 10.

166. W przypadku danych dotyczących łańcucha wartości, dobrym punktem wyjścia jest dogłębne zrozumienie tego, co, gdzie i w jaki sposób jest pozyskiwane dla produktów i/lub usług i/lub co, gdzie i w jaki sposób produkty i usługi są wprowadzane na rynek.
167. ESRS 1 punkt 68 wskazuje, że zdolność jednostki do uzyskania informacji dotyczących łańcucha wartości może się różnić w zależności od takich czynników, jak ustalenia umowne, poziom kontroli, jaką może sprawować poza obszarem konsolidacji oraz jej siła nabywcza. W związku z tym istnieją przypadki, w których uzyskanie informacji może być trudniejsze. W takich przypadkach jednostka może korzystać z innych źródeł informacji. Na przykład, jednostka może być w znacznym stopniu narażona na pracę przymusową, ponieważ pozyskuje znaczne ilości towarów i produktów rolnych z jurysdykcji, w których praca przymusowa w rolnictwie została udokumentowana przez ILO (Międzynarodową Organizację Pracy) i FAO (Organizację Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa). Do celów oceny istotności nie jest konieczne, aby jednostka zmieniła praktyki i oszacowała liczbę przypadków pracy dzieci lub pracy przymusowej w swoim łańcuchu wartości. Ważne jest to, że ma wystarczająco dużo informacji, aby stwierdzić, że wpływy są poważne (w oparciu o skalę, dotkliwość i nieodwracalność).
168. Podobnie, jednostki obliczające swój pełny ślad środowiskowy mogą wykorzystywać dane szacunkowe nie tylko dlatego, że uzyskanie danych pierwotnych byłoby nieracjonalne, ale także dlatego, że takie dane nie byłyby wiarygodne.
169. W kontekście oceny istotności, należy skupić się na łańcuchu wartości i informacjach dotyczących łańcucha wartości tam, gdzie oczekuje się, że jednostka będzie miała poważny negatywny wpływ (na ludzi i środowisko). Oznacza to, że ogólne oceny wpływu mogą być przydatne w początkowych pracach nad gromadzeniem informacji dotyczących łańcucha wartości. Przykłady obejmują ogólne informacje o regionie jednostki lub jej sektorach zaopatrzenia. Na przykład, jeśli jednostka pozyskuje swoje produkty głównie pośrednio z kraju A i kraju B, może przyjrzeć się dostępnym ogólnym informacjom na temat płacy minimalnej w tych krajach, rozważając swój wpływ społeczny. W kraju A płaca minimalna wynosi zazwyczaj od 100% do 120% płacy na poziomie minimum egzystencji, ale w kraju B płaca minimalna wynosi mniej niż 80% płacy na poziomie minimum egzystencji. W związku z tym narażenie na znaczące skutki jest bardziej prawdopodobne w kraju B, przy założeniu, że wszystkie inne czynniki są takie same.
170. Dla własnego zarządzania, a także dla celów ścieżki audytu dla dostawcy usług atestacyjnych, dobrze byłoby, gdyby jednostka udokumentowało swoje starania, ich wyniki oraz sposób, w jaki informacje zostały włączone do procesu sprawozdawczości. (Patrz także [IG 1 FAQ 12 Czy ocena istotności powinna być udokumentowana/udowodniona?](#))

#### FAQ 10: Jak można opracować dane szacunkowe dotyczące łańcucha wartości?

171. Jak omówiono w punkcie 28 powyżej, pierwotne informacje dotyczące łańcucha wartości nie są wymagane dla wszystkich ujawnień w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W przypadku gdy jednostka ustali, że informacje dotyczące łańcucha wartości są wymagane, a dane pierwotne (tj. zebrane bezpośrednio od podmiotu łańcucha wartości) nie są dostępne po dołożeniu uzasadnionych starań, można wykorzystać dane szacunkowe.
172. Przy szacowaniu brakujące informacje, ESRS wymagają wykorzystania informacji wewnętrznych i zewnętrznych. Takie dane szacunkowe mogą być wykorzystane do oceny istotnych IRO lub do ujawnienia mierników w łańcuchu wartości, jak opisano w ESRS 1 rozdział 5.2. Oceniając istotne IRO w łańcuchu wartości, można zastosować kombinację danych pierwotnych (tj. zebranych bezpośrednio od podmiotu łańcucha wartości) i danych szacunkowych (wykorzystujących dane wtórne jako dane wejściowe).
173. Dane wtórne obejmują dane ze źródeł pośrednich, dane uśrednione dla sektora, analizy próbek, dane rynkowe i dane dotyczące porównywanych grup, inne wskaźniki zastępcze i dane oparte na wydatkach.



**Przykłady zewnętrznych źródeł danych**

- Instytucje akademickie, takie jak Wskaźnik Efektywności Środowiskowej
- Organy rządowe, takie jak Europejski Indeks Postępu Społecznego Komisji Europejskiej i Indeks Postępu Społecznego Departamentu Stanu USA
- [Ochrona socjalna ILO](#) według krajów
- Organizacje non-profit, takie jak World Justice Project i inne organizacje pozarządowe

174. W polu tekstowym obok wymieniono niektóre źródła takich danych. Niektóre z nich wymagają opłaty i zostały podane jako przykłady, ale ESRS nie wymaga korzystania z płatnych źródeł zewnętrznych. Są to przykłady zewnętrznych źródeł, które pomagają zająć się kwestiami dotyczącymi ochrony środowiska, polityki społecznej i praw człowieka, a także korupcji.

175. Trudno jest zebrać informacje dotyczące łańcucha wartości niezbędne do ujawnienia odpowiednich informacji na temat wpływów pośrednich relacji biznesowych, gdy jednostka nie ma bezpośredniej relacji umownej i ma słabszą pozycję (*leverage*). Jeżeli jednostka nie może zebrać niezbędnych danych po dokonaniu rozsądnych starań w tym celu, jednostka może być zmuszona do polegania na danych pochodzących ze źródeł

pośrednich, takich jak średnie dane sektorowe, analizy próbek, dane rynkowe i dane dotyczące porównywanych grup, inne wskaźniki zastępcze, itp. Na przykład w przypadku osób wykonujących pracę w łańcuchu wartości wydobywających surowce wykorzystywane jako składniki produktów jednostki, jednostka może zorganizować audyty na miejscu. Jeśli jednak działania mające na celu uzyskanie pierwotnych danych i informacji nie są możliwe po podjęciu rozsądnych starań, jednostka może polegać na danych sektorowych lub krajowych szacujących te wpływy (np. negatywne wpływy na bezpieczeństwo, zdrowie, ryzyko pracy dzieci itp.) w lokalizacji, gdzie odbywają się czynności wydobywania.

176. Ujawnianie ilościowych mierników wpływów pośrednich nie zapewnia istotnych informacji na temat wpływów jednostki we wszystkich okolicznościach. Weźmy pod uwagę producenta części rowerowych, który wykorzystuje stal w swoich produktach i w związku z tym ma problem z zanieczyszczeniami generowanymi przez produkcję stali. Teoretycznie możliwe jest oszacowanie ilości zanieczyszczeń/ilościowego śladu środowiskowego, co niektórzy już zrobili. Może to jednak nie być konieczne i nie przyczyniłoby się do uzyskania istotnych informacji, ponieważ nie ujawniłoby wkładu jednostki w łagodzenie zanieczyszczeń pochodzących z jego produktów. Zamiast tego jednostka mogłaby mierzyć swoje wyniki w kategoriach mierników ESRS E5 dotyczących gospodarki o obiegu zamkniętym.
177. W przypadku, gdy jednostka sprawozdająca nie posiada danych otrzymanych bezpośrednio od podmiotów łańcucha wartości po dołożeniu uzasadnionych starań, szacuje ona informacje, które mają zostać przekazane, wykorzystując dane sektorowe lub podobne dane jako punkt wyjścia (ESRS 1 punkt 69). Przykłady obejmują emisje z zakresu 3 lub dane dotyczące płac na poziomie minimum egzystencji w zakładach w krajach bardzo wysokiego ryzyka, w tym poza pierwszym poziomem relacji biznesowych.
178. Jak określono w ESRS S1 AR 73 Własne zasoby pracownicze, WageIndicator został wskazany jako potencjalne źródło (wraz z innymi) do obliczania odpowiednich wskaźników wynagrodzeń poza EOG jako ostatnia opcja w hierarchii. WageIndicator zapewnia informacje o płacy minimalnej i płacy na poziomie minimum egzystencji w ponad 200 krajach, które mogą stanowić przykład odpowiednich poziomów odniesienia, o których mowa w ESRS S1-10 Adekwatna płaca. Jednostki mogą wykorzystać te informacje, aby wyjaśnić priorytetyzację działań i celów w określonych krajach lub regionach zarówno dla własnych pracowników, jak i pracowników w łańcuchu wartości. Informacje z takich źródeł mogłyby stać się częścią wyjaśnień jednostki zgodnie z ESRS 2 SBM-3 na temat tego, w jaki sposób zidentyfikowała ona i oceniła istotne IRO. Dokładna wysokość płacy na poziomie minimum egzystencji może różnić się w niektórych lokalizacjach i zależy od składu rodziny pracownika; źródła te mogą być jednak przydatne w kontekście oceny istotności. Po zidentyfikowaniu płacy jako istotnego ryzyka, do ustalenia celów i raportowania postępów mogą być potrzebne dokładniejsze dane.
179. W stosownych przypadkach jednostki muszą wziąć pod uwagę, że ustanowienie wiarygodnego systemu gromadzenia danych, który obejmuje partnerów w łańcuchu wartości, wymaga czasu. Mogą

oni rozważyć procesy i kontrole w celu gromadzenia danych i raportowania informacji. Ilość i jakość informacji dotyczących łańcucha wartości prawdopodobnie poprawi się z czasem, ale do tego czasu dane sektorowe lub podobne źródła mogą być dobrym punktem wyjścia. Jak wspomniano w punkcie 28 powyżej, informacje o każdym podmiocie łańcucha wartości nie są wymagane.

180. Zastosowanie odpowiednich danych szacunkowych lub wskaźników zastępczych ma kluczowe znaczenie dla jakości raportowanych informacji. Pochodzenie danych może mieć wpływ na jakość informacji zawartych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Dlatego przejrzyste ujawnianie informacji i wyjaśnianie wykorzystania danych szacunkowych ma zasadnicze znaczenie.
181. ESRS 2 BP-2 punkt 10 wymaga, aby sporządzający sprawozdanie:
  - (a) określili mierniki, dla których wykorzystywane są dane szacunkowe;
  - (b) opisali podstawę sporządzenia;
  - (c) opisali wynikowy poziom dokładności; oraz,
  - (d) w stosownych przypadkach, opisali planowane działania mające na celu poprawę dokładności w przyszłości.

#### **FAQ 11: Czy przypadek przekupstwa bez udziału pracownika jest istotny dla jednostki sprawozdającej?**

182. Rozważmy przypadek, w którym Q, pracownik klienta (XYZ) jednostki sprawozdającej (ABC), został przekupiony przez S, pracownika jednego z dostawców XYZ. W tym przypadku ABC nie musiałaby tego ujawniać zgodnie z zasadami ESRS G1-4, ponieważ pracownik jednostki sprawozdającej nie jest zaangażowany w sprawę, jak wyjaśniono w ESRS G1 punkt 26. ABC weźmie jednak pod uwagę te informacje, rozważając ryzyko związane z korupcją i przekupstwem w danym sektorze/obszarze geograficznym w przyszłości.

## **4. Mapa zasięgu łańcucha wartości**

183. Poniższa tabela przedstawia wymogi dotyczące ujawniania informacji w standardach ESRS obejmujących wszystkie sektory oraz w standardach obejmujących łańcuchy wartości.
184. Przedstawiona poniżej mapa zasięgu łańcucha wartości w Set 1 nie obejmuje ujawnień informacji, które wchodzą w zakres ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów zgodnie z ESRS 1 punkt 11. Obowiązkiem jednostki jest ustalenie czy informacje dotyczące łańcucha wartości dotyczące poszczególnej jednostki są wymagane, aby zapewnić użytkownikom zrozumienie istotnych IRO jednostki i/lub spełnienie cech jakościowych informacji zgodnie z Dodatkiem B do ESRS 1 (ESRS 1 punkt 65)

## Mapa zasięgu łańcucha wartości obejmująca Set 1 ESRS

Poziom zasięgu łańcucha wartości	Wymogi dotyczące ujawniania informacji przy tym poziomie zasięgu łańcucha wartości				
1. Jednostka <b>ocenia</b> swoje <b>istotne IRO</b> w całym swoim łańcuchu wartości.	IRO-1				
2. Jednostka <b>opisuje swój łańcuch wartości</b> .	SBM-1 <sup>▣</sup>				
3. Jednostka opisuje <b>swoje istotne IRO</b> i zgłasza, <b>gdzie w łańcuchu wartości</b> one występują	SBM-3 <sup>▣</sup>				
4. Jednostka powinna odzwierciedlać, czy i w jaki sposób <b>polityki, działania lub cele (PAT)</b> obejmują łańcuch wartości.	BP-1/2 <sup>▣</sup> , SBM-2, GOV-4/5	E1-2 do E1-4, E2-1 do E2-3, E3-1 to E3-3	E4-1 do E4-4, E5-1 do E5-3, S1-1 do S1-5	S2-1 do S2-5, S3-1 do S3-5, S4-1 do S4-5	G1-1, G1-2, G1-3
5. Standard obejmuje PAT dla IRO, które są <b>powiązane z osobami w łańcuchu wartości</b> . Jednostka ujawnia, czy i w jaki sposób PAT obejmuje łańcuch wartości.	S2 S3 <sup>8</sup>			S4	
6. Ujawnienie informacji odzwierciedla jedynie <b>operacje własne</b> , ponieważ nie jest wymagane uwzględnienie łańcucha wartości.	GOV-1/3, IRO-2, E1-5	E1-8 - E1-9, E2-4 <sup>▣</sup> , E2-6	E3-4/5, E4-5/6, E5-4 pkt 31	E5-6, S1-1 do S1- 17 <sup>9</sup>	G1-4, do G1-6
7. Ujawnienie informacji dotyczących <b>zakupionych materiałów</b> .	E2-5 <sup>▣</sup>			E5-5 <sup>▣</sup>	
8. Istnieją określone <b>ilościowe</b> punkty danych w tym Wymogu Ujawnienia Informacji, które wymagają objęcia łańcuchem wartości <sup>10</sup>	E1-6			E1-7	
9. Istnieją określone <b>jakościowe</b> punkty danych w tym Wymogu Ujawnienia Informacji, które wymagają objęcia łańcuchem wartości <sup>11</sup> .	E1-1, E4-1 pkt 13		E4 IRO 1 pkt 17(a), E4-4 pkt 32(c)		E5-4 pkt 30
10. <b>Wskaźniki SFDR</b> <sup>12</sup> wymienione w ESRS 2 Dodatek B.	Łańcuchy wartości, które mają być objęte zakresem przewidzianym w odpowiednich standardach technicznych				
11. <b>Inne przepisy UE</b> (z wyłączeniem SFDR) w ESRS 2 Dodatek B.	Łańcuchy wartości objęte, gdy jest to wymagane przez odpowiednie przepisy.				

<sup>8</sup> Standard ESRS S3 *Dotknięte społeczności* obejmuje grupę osób, które mogą być również częścią łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, gdy mają one również relacje biznesowe z jednostką.

<sup>9</sup> Niektórzy uważają, że WUI S1-7 wymaga informacji dotyczących łańcucha wartości; jednak pracownicy ci są częścią własnych zasobów pracowniczych, a zatem własnych operacji.

<sup>10</sup> Ujęcie informacji dotyczących łańcucha wartości niekoniecznie oznacza gromadzenie danych od podmiotów łańcucha wartości. Zobacz punkty 156-160 powyżej.

<sup>11</sup> Ujęcie informacji dotyczących łańcucha wartości niekoniecznie oznacza gromadzenie danych od podmiotów łańcucha wartości. Zobacz punkty 156, 152 do 160 powyżej.

<sup>12</sup> Rozporządzenie SFDR zostało otwarte do konsultacji co może skutkować wprowadzeniem zmian.

185. Powyższą tabelę należy czytać z uwzględnieniem następujących dodatkowych uwag dotyczących Wymogu Ujawnienie Informacji oznaczonych następującym symbolem  $\pi$  :

WUI	Treść
BP-1	W jakim stopniu oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu.
BP-2	W przypadku, gdy mierniki obejmują dane dotyczące łańcucha wartości oszacowane przy użyciu źródeł pośrednich, takich jak średnie dane sektorowe lub inne wskaźniki zastępcze, jednostka powinna: <ol style="list-style-type: none"> <li>I. zidentyfikować mierniki;</li> <li>II. opisać podstawę sporządzenia zgodnie z E4-1 punkt 13;</li> <li>III. opisać wynikowy poziom dokładności; oraz,</li> <li>IV. w stosownych przypadkach, opisać planowane działania mające na celu poprawę dokładności w przyszłości.</li> </ol>
SBM-1	Wymaga uwzględnienia łańcucha wartości, ale nie oczekuje się, że spowoduje to wystosowanie żądania udostępnienia danych od podmiotów łańcucha wartości - tj. mogą być objęte informacjami wewnętrznymi lub publicznymi.
SBM-3	Dla każdego istotnego IRO zidentyfikowanego w ocenie istotności, jednostka zgłasza czy jest zaangażowana w negatywne lub pozytywne wpływy poprzez swoją działalność lub ze względu na swoje relacje biznesowe.
E2-4	AR 20 odnosi się do nabycia mikrodrobin plastiku.
E2-5	Odnosi się do nabytych produktów/materiałów i/lub substancji, które trafiają do produktów/produkcji.
E5-5	Obejmuje dostarczone materiały, ale nie obejmuje dostawców i przetwarzania odpadów; to może czasami wymagać informacji od dostawcy, który przetwarza odpady

186. Zgodnie z punktem 72, w przypadku istotnych IRO, gdy jednostka posiada polityki, działania i cele obejmujące łańcuch wartości, powinna ona ujawnić ten fakt (ESRS 2 punkty 64(b), 67(b) i 70(b)). Jeśli jednostka nie posiada takich PAT, albo jeśli nie obejmują one łańcucha wartości, jednostka zastosuje się do tego punktu, wskazując ten fakt.

187. Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji znajdują się w Załączniku A.

## Dodatek A: Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji

Poniższa lista nazw wymogów dotyczących ujawniania ma pomóc w korzystaniu z mapy zasięgu łańcucha wartości.

<b>ESRS 2 - Ogólne ujawnienia</b>
BP-1 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Ogólna podstawa sporządzenia oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju
BP-2 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Ujawnianie informacji w odniesieniu do szczególnych okoliczności
GOV-1 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Rola organów administrujących, zarządzających i nadzorczych
GOV-2 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Informacje przekazywane organom administrującym, zarządzającym i nadzorczym jednostki oraz podejmowane przez nie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem
GOV-3 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Uwzględnianie wyników związanych ze zrównoważonym rozwojem w systemach zachęt
GOV-4 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Oświadczenie dotyczące należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju
GOV-5 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Zarządzanie ryzykiem i kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju
SBM-1 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Pozycja rynkowa, strategia, model biznesowy lub modele biznesowe i łańcuch wartości
SBM-2 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Interesy i opinie zainteresowanych stron
SBM-3 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym (modelami biznesowymi)
IRO-1 – Wymóg dotyczący ujawniania informacji – Opis procesów służących do identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans
IRO-2 – Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS objęte oświadczeniami jednostki dotyczącymi zrównoważonego rozwoju
Polityki MDR-P – Polityki przyjęte w celu zarządzania istotnymi kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem
Działania MDR-A – Działania i zasoby w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
Wskaźniki MDR-M – Mierniki w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
Wskaźniki MDR-T – Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów
<b>ESRS E1 Zmiana klimatu</b>
E1-1 – Plan przejścia na potrzeby łagodzenia zmiany klimatu
E1-2 – Polityki związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej
E1-3 – Działania i zasoby w odniesieniu do polityki klimatycznej
E1-4 – Cele związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej
E1-5 – Zużycie energii i koszty energetyczny
E1-6 – Emisje gazów cieplarnianych zakresów 1, 2 i 3 brutto oraz całkowite emisje gazów cieplarnianych
E1-7 – Projekty usuwania gazów cieplarnianych i ograniczania emisji gazów cieplarnianych finansowane za pomocą jednostek emisji dwutlenku węgla
E1-8 – Ustalanie wewnętrznych cen emisji dwutlenku węgla
E1-9 – Przewidywane skutki finansowe wynikające z istotnych ryzyk fizycznych i ryzyk przejścia oraz potencjalnych szans związanych z klimatem
<b>ESRS E2 - Zanieczyszczenie</b>
E2-1 – Polityki związane z zanieczyszczeniem
E2-2 – Działania i zasoby związane z zanieczyszczeniem
E2-3 – Cele związane z zanieczyszczeniem
E2-4 – Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby
E2-5 – Substancje potencjalnie niebezpieczne i substancje wzbudzające szczególnie duże obawy
E2-6 – Przewidywane skutki finansowe wynikające z ryzyk i szans związanych z zanieczyszczeniem
<b>ESRS E3 - Woda i zasoby morskie</b>
E3-1 – Polityki związane z wodą i zasobami morskimi
E3-2 – Działania i zasoby związane z wodą i zasobami morskimi
E3-3 – Cele związane z wodą i zasobami morskimi
E3-4 – Zużycie wody
E3-5 – Przewidywane skutki finansowe wynikające z wpływów, ryzyk i szans związanych z wodą i zasobami morskimi

#### ESRS E4 - Różnorodność biologiczna i ekosystemy

E4-1 - Plan przejścia w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów oraz uwzględnienie bioróżnorodności i ekosystemów w strategii i modelu biznesowym

ESRS 2 SBM-3 - Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym

E4-3 - Działania i zasoby związane z bioróżnorodnością i ekosystemami

E4-4 - Cele związane z bioróżnorodnością i ekosystemami

E4-5 - Mierniki wpływu związane ze zmianą w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów

E4-6 - Przewidywane skutki finansowe wynikające z ryzyk i szans związanych z bioróżnorodnością i ekosystemami

#### ESRS E5 - Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym

E5-1 - Polityki związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

E5-2 - Działania i zasoby związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

E5-3 - Cele związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

E5-4 - Zasoby wprowadzane

E5-5 - Zasoby odprowadzane

E5-6 - Przewidywane skutki finansowe wynikające z wpływów, ryzyk i szans związanych z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

#### ESRS S1 - Własne zasoby pracownicze

S1-1 - Polityki związane z własnymi zasobami pracowniczymi

S1-2 - Procedury współpracy z własnymi zasobami pracowniczymi i przedstawicielami pracowników w kwestiach wpływów

S1-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania wątpliwości przez własne zasoby pracownicze

S1-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na własne zasoby pracownicze oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z własnymi zasobami pracowniczymi oraz skuteczność tych działań

S1-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnymi ryzykami i szansami

S1-6 - Charakterystyka pracowników jednostki

S1-7 - Charakterystyka osób niebędących pracownikami stanowiących własne zasoby pracownicze jednostki

S1-8 - Zakres rokowań zbiorowych i dialogu społecznego

S1-9 - Mierniki różnorodności

S1-10 - Adekwatna płaca

S1-11 - Ochrona socjalna

S1-12 - Osoby z niepełnosprawnościami

S1-13 - Mierniki dotyczące szkoleń i rozwoju umiejętności

S1-14 - Mierniki bezpieczeństwa i higieny pracy

S1-15 - Mierniki równowagi między życiem zawodowym a prywatnym

S1-16 - Mierniki wynagrodzeń (luka płacowa i całkowite wynagrodzenie)

S1-17 - Incydenty, skargi i poważne wpływy na przestrzeganie praw człowieka

#### ESRS S2 - Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości

E2-1 - Polityki związane z osobami wykonującymi pracę w łańcuchu wartości

S2-2 - Procesy współpracy z osobami wykonującymi pracę w łańcuchu wartości w zakresie wpływów

S2-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania wątpliwości przez osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości

S2-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z osobami wykonującymi pracę w łańcuchu wartości oraz skuteczność tych działań

S2-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnymi ryzykami i szansami

#### ESRS S3 - Dotknięte społeczności

S3-1 – Polityki związane z dotkniętymi społecznościami

S3-2 – Procesy współpracy w zakresie wpływów z dotkniętymi społecznościami

S3-3 – Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania wątpliwości przez dotknięte społeczności

S3-4 – Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na dotknięte społeczności oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z tymi społecznościami oraz skuteczność tych działań

S3-5 – Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnymi ryzykami i szansami

#### ESRS S4 - Konsumenty i użytkownicy końcowi

S4-1 – Polityki związane z konsumentami i użytkownikami końcowymi

S4-2 – Procesy współpracy w zakresie wpływów z konsumentami i użytkownikami końcowymi

S4-3 – Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania wątpliwości przez konsumentów i użytkowników końcowych

S4-4 – Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na konsumentów i użytkowników końcowych oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z konsumentami i użytkownikami końcowymi oraz skuteczność tych działań

S4-5 – Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnymi ryzykami i szansami

#### ESRS G1 – Postępowanie w biznesie

G1-1 – Polityki postępowania w biznesie i kultura korporacyjna

G1-2 – Zarządzanie relacjami z dostawcami

G1-3 – Zapobieganie korupcji i przekupstwu oraz ich wykrywanie

G1-4 – Incydenty korupcji lub przekupstwa

G1-5 – Wpływ polityczny i działalność lobbingowa

G1-6 – Praktyki płatnicze

Niniejszy materiał jest tłumaczeniem roboczym sporządzonym na potrzeby CSRinfo sp. z o.o. i Forum Odpowiedzialnego Biznesu i nie stanowi oficjalnego tłumaczenia rządowego.

Tłumaczenie na podstawie:

EFRAG IG 1 Materiality Assessment Implementation Guide

[https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/IG+1+Materiality+Assessment\\_final.pdf](https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/IG+1+Materiality+Assessment_final.pdf)

## Kontakt

---

**Kontakt:** [oferty@csrinfo.org](mailto:oferty@csrinfo.org)

**Szkolenia:** [szkolenia@csrinfo.org](mailto:szkolenia@csrinfo.org)

**Bezpłatne webinary:** [esgwspolce.csrinfo.org](http://esgwspolce.csrinfo.org)