

WYTYCZNE WDROŻENIOWE

# EFRAG IG 1

---

OCENA ISTOTNOŚCI

TŁUMACZENIE ROBOCZE





W sprawie tłumaczenia możesz się skontaktować na [wysdarzenia@csrinfo.org](mailto:wysdarzenia@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).

## Słowem wstępu

Raportowaniem zrównoważonego rozwoju zajmuję się zawodowo od 2005 roku. Miałam okazję brać udział w rozwoju i tworzeniu standardów oraz obserwować zmiany, które doprowadziły do wydania standardów ESRS. Zdecydowanie ESRS wyznaczają nową erę w sprawozdawczości ESG.

Te standardy są świeże i, dzisiaj jak to piszę, jeszcze nieprzetestowane. Niemniej widzimy już teraz, że ich redakcja i tłumaczenie wymagają udoskonalenia, co mam nadzieję nastąpi w przyszłości.

Niezależnie od tego, przed nami stoi zadanie ich zrozumienia i jak najlepszego możliwego wdrożenia.

Mogą w tym pomóc wydane 31 maja 2024 r. wytyczne wdrożeniowe EFRAG dot. oceny podwójnej istotności – IG 1. Wyjaśniają one koncepcje, prezentują interpretacje i odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania.

Dlatego zdecydowaliśmy się przetłumaczyć je na język polski. Towarzyszymy raportującym na co dzień, i widzę, że ten materiał może rozwiązać wiele wątpliwości.

To jest nieoficjalne tłumaczenie. Jednak dołożyliśmy starań by było ono zgodne z oficjalnym tłumaczeniem ESRS i jego konwencjami gdzie np. *stakeholders* to zainteresowane strony, a *governance* to rządzenie, *metrics* to miary lub wskaźniki etc. 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 będzie dla Ciebie pomocny.

- **Lilian Anam**  
CEO, CSRIinfo

Lipiec 2024



## O CSRinfo

**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.**

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. Firma posiada dwie linie biznesowe i prowadzi szereg działań edukacyjnych.

### Doradztwo

7. Diagnostyka, RoadMap ESG, CSRD ready!, Benchmarki
8. Budowa, rewizja, wdrażanie strategii ESG, zrównoważonego biznesu
9. Przygotowywanie procedur i polityk ESG, zrównoważonego biznesu
10. Raportowanie ESG/ zrównoważonego rozwoju
11. Wdrażanie standardów ESG

### Edukacja

1. E-learning i specjalistyczne kursy online
2. Szkolenia otwarte
3. Szkolenia na zamówienie
4. Specjalistyczne programy dla menedżerów i zarządów
5. Studia podyplomowe Menedżer ESG (w 2024/25 – 11 edycja)
6. Webinary „ESG w spółce”



<https://csrinfo.akademia.onl/>



<https://pl.linkedin.com/company/csrinfo>



<https://www.youtube.com/c/csrinfo>

WYTYCZNE WDROŻENIOWE

# EFRAG IG 1



OCENA ISTOTNOŚCI

TŁUMACZENIE ROBOCZE

EFRAG  
Sustainability reporting



## Spis treści

Oświadczenie.....	7
O EFRAG .....	7
<b>Podsumowanie w 13 kluczowych punktach .....</b>	<b>8</b>
<b>1. Wstęp .....</b>	<b>10</b>
Struktura wytycznych .....	10
Odniesienia do IG 2.....	11
<b>2. Podejście ESRS do istotności.....</b>	<b>12</b>
2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności .....	13
2.2 Kwestie zrównoważonego rozwoju dla oceny istotności .....	18
2.3 Kryteria określania istotności informacji .....	20
2.4 Zakres stosowania zasady istotności informacji .....	21
2.5 Punkty danych pochodzące z prawodawstwa UE .....	22
2.6 Uwzględnienie łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu .....	22
<b>3. Jak przeprowadzana jest ocena istotności? .....</b>	<b>22</b>
3.1 Krok A: Zrozumienie kontekstu.....	23
3.2 Krok B: Identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań, ryzyk i możliwości związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju.....	24
Podejścia .....	25
3.3. Krok C: Ocena i określenie istotnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju... ..	25
3.3.1 Ocena istotności oddziaływania .....	26
3.3.2 Ocena istotności finansowej.....	27
3.3.3 Konsolidacja wyników istotności oddziaływań i istotności finansowej, w tym ich interakcji ..	28
3.4 Krok D: Raportowanie .....	28
3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności.....	28
3.5.1 Kwestie dotyczące istotności finansowej .....	30
3.6. Szczegółowa analiza istotności oddziaływania - ustalanie progów.....	31
3.6.1 Rzeczywiste oddziaływania .....	32
3.6.2 Potencjalne oddziaływania.....	33
3.6.3 Kwestie dla grup i jednostek zależnych.....	34
3.7 Szczegółowa analiza istotności finansowej - ustalanie progów.....	36
<b>4. Jak można wykorzystać inne źródła? .....</b>	<b>37</b>
4.1 Wykorzystanie standardów GRI .....	37
4.2 Wykorzystanie standardów ISSB .....	37
4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności .....	39
4.4 Wykorzystanie innych ram lub źródeł.....	39
<b>5. Często zadawane pytania (FAQ) .....</b>	<b>40</b>
5.1. FAQ dotyczące istotności oddziaływania .....	40
FAQ 1: Czy istotność oddziaływania opiera się na istotności dla jednostki czy dla zainteresowanych stron? .....	40
FAQ 2: Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z oddziaływaniem? .....	40
FAQ 3: Jakie są istotne IRO w łańcuchu wartości? .....	41
FAQ 4: Czy pozytywne oddziaływania mogą kompensować negatywne? .....	41
5.2 FAQ dotyczące istotności finansowej.....	42
FAQ 5: Czy istotne informacje dla sprawozdań finansowych są takie same jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?.....	42
FAQ 6: Czy istotność finansowa dla raportowania zrównoważonego rozwoju ogranicza się do efektów przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?.....	43

5.3. FAQ dotyczące procesu oceny istotności .....	44
FAQ 7: Jak często jednostka powinna aktualizować swoją ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju? .....	44
FAQ 8: Czy jednostka może uwzględnić tylko kwestie zrównoważonego rozwoju w ujęte ESRS 1 AR 16? .....	45
FAQ 9: Jak uwzględnić horyzont czasowy w analizie podwójnej istotności? .....	45
FAQ 10: Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych? .....	46
FAQ 11: Czy aspekty IRO dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju powinny być agregowane na potrzeby oceny istotności? .....	47
FAQ 12: Czy ocena istotności powinna być udokumentowana/udowodniona? .....	47
FAQ 13: Przeprowadzanie oceny istotności oddziaływania, gdy jednostka działa w różnych sektorach.....	47
FAQ 14: Czy wdrożenie standardów sektorowych stworzy nowe podtematy lub mniejsze jednostki tematyczne, które należy uwzględnić w ocenie istotności? .....	48
5.4 FAQ dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron - Istotność oddziaływania.....	49
FAQ 15: Czy ESRS nakazują aktywne zaangażowania się w dialog z zainteresowanymi stronami w procesie oceny istotności? .....	49
FAQ 16: Czy jednostka może nadać priorytet niektórym kategoriom zainteresowanych stron w procesie oceny istotności? Jak? .....	49
FAQ 17: Jaka jest rola cichych zainteresowanych stron i jak należy ich uwzględniać? .....	50
5.5. FAQ dotyczące agregacji/dezagregacji.....	50
FAQ 18: Czy jednostka stosuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO? .....	50
FAQ 19: Czy segment MSSF lub lokalnych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości jest odpowiednim poziomem dezagregacji dla oceny istotności? .....	52
5.6 FAQ dotyczące sprawozdawczości .....	53
FAQ 20: Czy ESRS wymagają ujawnienia dotkliwości istotnych oddziaływań, jak również prawdopodobieństwa i skali dla istotnych ryzyk i możliwości? .....	53
FAQ 21: Jeśli dana kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub oddziaływania), czy ujawnienia powinny obejmować wszystkie wymogi, czy tylko informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy? .....	53
FAQ 22: Czy grupa wielosektorowa musi uwzględniać mierniki dla całej grupy, czy tylko dane związane z istotnymi IRO?.....	54
FAQ 23: Czy działania naprawcze i łagodzące są uwzględniane w ocenie istotności oddziaływania na środowisko?.....	55
FAQ 24: Czy jednostka powinna również ujawniać istotne kwestie, w przypadku których nie podjęto żadnych działań? .....	57
5.7 FAQ dotyczące art. 8 unijnej systematyki .....	57
FAQ 25: Jaki jest związek między działaniami kwalifikującymi się do systematyki a istotnością? ...	57



## Oświadczenie

Niniejsze wytyczne 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 standardy LSME oraz przez inne (nienotowane na giełdzie) MŚP dobrowolnie raportujące w oparciu o przeszłe 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 wnieść 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 nie odpowiedzialności.

## Podsumowanie w 13 kluczowych punktach

1. Oświadczenie zgodne z ESRS w zakresie zrównoważonego rozwoju powinno zawierać przydatne i wiernie odzwierciedlone informacje na temat wszystkich oddziaływań, ryzyk i możliwości (zwanym dalej IRO) w kwestiach środowiskowych, społecznych oraz związanych z rządzeniem (*governance*), które zostały uznane za istotne z perspektywy istotności oddziaływania, perspektywy istotności finansowej lub obu tych perspektyw. Ocena istotności jest procesem, w ramach którego jednostka określa istotne informacje na temat IRO w zakresie zrównoważonego rozwoju. Osiąga się to poprzez określenie istotnych kwestii i istotnych informacji, które podlegają sprawozdawczości. Przeprowadzenie oceny istotności w oparciu o obiektywne kryteria ma kluczowe znaczenie dla sprawozdawczości dot. zrównoważonego rozwoju. Przy stosowaniu kryteriów jednostka powinna kierować się osądem, a związane z nimi wyjaśnienia mają zapewnić przejrzystość ze strony jednostki dla użytkowników oświadczenia dot. zrównoważonego rozwoju.
2. Ocena uwzględnia cały łańcuch wartości jednostki, tj. obejmuje łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, a także jej własne działania.
3. Po tym jak jednostka zidentyfikuje oddziaływanie, ryzyko lub możliwość związane z kwestią zrównoważonego rozwoju jako istotne, to w pierwszej kolejności odnosi się do powiązanych wymogów dotyczących ujawniania informacji (*Disclosure Requirements*), aby zidentyfikować odpowiednie informacje, które należy wziąć pod uwagę w tej kwestii. Po drugie, jeżeli oddziaływanie, ryzyko lub możliwość nie są objęte lub są niewystarczająco objęte ESRS, jednostka ujawnia informacje na ten temat w odniesieniu do konkretnego podmiotu. Przydatność stanowi kryterium identyfikacji informacji, które mają zostać ujawnione i opiera się na (a) znaczeniu informacji w odniesieniu do kwestii, którą przedstawia lub (b) jej przydatności przy podejmowaniu decyzji
4. Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w ESRS 2, odnoszące się do kwestii przekrojowych, należy ujawniać niezależnie od wyniku oceny istotności. W przypadku polityk, działań i celów, informacje powinny zostać ujawnione zgodnie z wymogami dotyczącymi ujawniania informacji lub należy oświadczyć, że jednostka nie posiada polityk, działań ani celów związanych z istotną kwestią związaną ze zrównoważonym rozwojem. Wskaźniki podlegają ocenie istotności: informacje określone w odpowiednich wymogach dotyczących ujawniania informacji są uwzględniane, jeśli jednostka oceniła, że wskaźniki są istotne, oraz są pomijane, jeśli tak nie jest. Po przeprowadzeniu ustrukturyzowanej oceny istotności takie pominięcie wskazuje użytkownikom, że dany wskaźnik nie jest istotny. Informacje o pominięciu są użytecznymi informacjami związanymi ze zrównoważonym rozwojem, wspierającymi ogólną spójność oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, a tym samym rzetelną sprawozdawczość tych kwestii. Pominięcie jest jednoznaczne w przypadku punktów danych pochodzących z innych przepisów UE (lista tych punktów danych znajduje się w Dodatku B do ESRS 2) i dorozumiane w innych przypadkach.
5. ESRS nie narzucają konkretnego procesu lub sekwencji kroków, które należy wykonać podczas przeprowadzania oceny istotności, a zatem pozostawia się to osądowi jednostki. Niezależnie od zastosowanego procesu, powinien on odzwierciedlać fakty i okoliczności dotyczące jednostki.
6. Przykładowo, ocena istotności, która spełniałaby wymogi ESRS, mogłaby obejmować następujące kroki:
  - (a) zrozumienie kontekstu;
  - (b) identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju;



- (c) ocena i określenie istotnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (d) sprawozdawczość.
7. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, zasila proces oceny istotności i jest zgodna z praktyką sugerowaną przez międzynarodowe instrumenty należytej staranności, o których mowa w CSRD. Wiąże się to z poszukiwaniem opinii i informacji zwrotnych w celu zrozumienia problemów i dowodów dotyczących rzeczywistego i potencjalnego oddziaływania jednostki na ludzi i środowisko. Pomaga również uzasadnić znaczenie kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju z perspektywy zainteresowanych grup interesariuszy, na które jednostka wywiera wpływ. Jednak ESRS nie narzucają określonego postępowania w zakresie współpracy z zainteresowanymi stronami i nie przesądzają o treści CSDDD, która jest obecnie definiowana w procesie legislacyjnym UE.
  8. Jednostka ocenia istotność oddziaływania do celów sprawozdawczości na podstawie kryteriów dotkliwości i prawdopodobieństwa. Obejmuje to również ustalenie odpowiednich progów ilościowych i/lub jakościowych dla celów sprawozdawczości. Dotkliwość opiera się na skali, zakresie i nieodwracalnym charakterze negatywnych oddziaływań oraz skali i zakresie pozytywnych oddziaływań.
  9. Istotne ryzyka i możliwości dla jednostki generalnie wynikają albo z oddziaływania, albo z zależności i innych czynników ryzyka. Jednostki oceniają istotność swoich ryzyk i możliwości w oparciu o odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe związane z przewidywanym oddziaływaniem finansowym na wyniki, sytuację finansową, przepływy pieniężne i dostęp do finansowania, w tym koszt kapitału.
  10. Proces należytej staranności, zgodnie z powiązаныmi instrumentami międzynarodowymi, może pomóc jednostce zarówno (a) zidentyfikować i ocenić swoje rzeczywiste i potencjalne negatywne oddziaływanie, jak i (b) ocenić ich istotność do celów sprawozdawczości w oparciu o kryteria dotkliwości i prawdopodobieństwa.
  11. Gdy jednostki przeprowadzają ocenę zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI, ocena GRI stanowi dobrą podstawę do oceny oddziaływania zgodnie ze standardami ESRS.
  12. Oczekuje się, że jednostka stosująca ESRS będzie w stanie spełnić wymogi dotyczące identyfikacji informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem na temat ryzyk i możliwości zgodnie ze Standardami ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju IFRS (znanymi również jako Standardy ISSB). Odzwierciedla to dostosowanie zakresu istotności finansowej w standardach ISSB i ESRS.
  13. Po zakończeniu procesu oceny istotności, jednostka ujawnia:
    - (a) opis procesów służących do identyfikacji i oceny istotnych IRO (ESRS 2 IRO-1);
    - (b) wzajemne związki istotnych IRO z jej strategią i modelem biznesowym (ESRS 2 SBM-3);  
oraz:
    - (c) wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS objęte oświadczeniem dotyczącym zrównoważonego rozwoju (ESRS 2 IRO-2).

## 1. Wstęp

14. Celem niniejszych niewiążących Wytycznych jest wsparcie działań wdrożeniowych podmiotów sporządzających sprawozdania finansowe i innych osób wykorzystujących lub analizujących raporty ESRS w odniesieniu do oceny podwójnej istotności (zwanej w niniejszym dokumencie „oceną istotności”, „oceną” i „MA”). W związku z tym niniejsze wytyczne nie wprowadzają nowych postanowień do ESRS, ponieważ mogą one wynikać wyłącznie z przyszłych działań w zakresie ustanawiania standardów (np. przyszłych ewentualnych zmian do projektu ESRS) prowadzonych zgodnie z rzetelnym procesem EFRAG. Tam, gdzie treść niniejszych wytycznych jest sprzeczna z wymogami ESRS, wymogi te są nadrzędne.
15. Ze względu na oparty na zasadach charakter wymogów ESRS - w szczególności w tym temacie - nie ma jednego rozwiązania dla wszystkich jednostek w odniesieniu do projektowania procesów i przyjmowanej metodologii. W związku z tym niniejsze wytyczne zapewniają narzędzia i mechanizmy umożliwiające jednostkom zgodność z ESRS, przy jednoczesnym pełnym uwzględnieniu konkretnych faktów i okoliczności, które ich dotyczą (w tym ich modelu biznesowego, strategii, struktury prawnej, złożoności i ładu korporacyjnego). W związku z tym zawarte w niniejszych wytycznych przykłady dotyczące sposobu stosowania kryteriów ESRS 1 „Wymogi ogólne” i ESRS 2 „Ogólne ujawnianie informacji”, w tym przykłady i ilustracje, nie stanowią jedyne go możliwego podejścia do wdrożenia wymogów ESRS.
16. Treść niniejszego dokumentu została opracowana przez EFRAG na podstawie przyjętego w lipcu 2023 r. aktu delegowanego w sprawie ESRS, zgodnie z wymogami art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE (zwanej „dyrektywą o rachunkowości”) zmienionej w następstwie dyrektywy w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (zwanej „dyrektywą CSRD”).
17. Niniejsze wytyczne zawierają odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania dotyczące interoperacyjności z uniwersalnymi standardami ISSB i GRI, ilustrując interakcje między odpowiednimi koncepcjami istotności i procesami oceny, jeśli ma to zastosowanie.
18. Niniejsze Wytyczne zawierają również odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania związane z instrumentami międzynarodowymi i standardami sprawozdawczości, które będą przydatne podczas przeprowadzania oceny istotności i do których odniesiono się w CSRD. W przypadku należytej staranności są to Wytyczne dotyczące biznesu i praw człowieka wydane przez Organizację Narodów Zjednoczonych, a także Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w celu odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej, które zostały wykorzystane jako podstawa do przygotowania niniejszego dokumentu. Niniejsze wytyczne potwierdzają, że praktyka rynkowa rozwija się obecnie w zakresie oceny podwójnej istotności i że nadal nie ma przykładów oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju przygotowanych zgodnie z ESRS.

### Struktura wytycznych

19. Niniejszy dokument został zorganizowany w następujący sposób:
  - (a) Rozdział 2 wyjaśnia podejście ESRS do istotności;
  - (b) Rozdział 3 ilustruje sposób przeprowadzania oceny istotności;
  - (c) Rozdział 4 wyjaśnia, w jaki sposób jednostki mogą uwzględnić inne ramy/standardy lub źródła; oraz
  - (d) Rozdział 5 uzupełnia rozdziały od 2 do 4 o odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania

dotyczące:

- i. istotności oddziaływania;
- ii. istotności finansowej;
- iii. procesu oceny istotności;
- iv. zaangażowania zainteresowanych stron;
- v. agregacji/dezagregacji; oraz
- vi. sprawozdawczości.

## Odniesienia do IG 2

20. Aby uniknąć powielania i zmniejszyć długość niniejszego dokumentu, istnieje znaczące odniesienie do [Wytycznych dotyczących łańcucha wartości \(IG 2\)](#) opracowanych przez EFRAG. Szczegółowa analiza i dalsze przykłady aspektów należytej staranności związanych z oceną istotności (a także niektórych aspektów VC- *value chain*) zostały omówione w niniejszych wytycznych w większym stopniu niż tutaj.
21. Należy pamiętać, że odniesienia do [IG 2 są oznaczone kolorem niebieskim](#), podczas gdy odniesienia w kolorze [zielonym odnoszą się do niniejszego dokumentu](#).

## Zastosowane akronimy i skróty

22. 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

**IRO** - oddziaływania, ryzyka i możliwości

**ISSB** - Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju

**MA** - ocena istotności

**IG 2** – Wytyczne wdrożeniowe dotyczące łańcucha wartości wydane przez EFRAG

**IG** - Wytyczne wdrożeniowe wydane przez EFRAG

**OECD MNE** - Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (zwane również „Wytycznymi OECD”)

**SFDR** - rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych<sup>1</sup>

**UNGP** - Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka.

**Zobacz: akt delegowany**

[Załącznik II: Skróty](#)  
i glosariusz terminów

<sup>1</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych) (Dz.U. L 317 z 9.12.2019, s. 1).

## 2. Podejście ESRS do istotności

23. ESRS wymagają, aby oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierało informacje na temat zrównoważonego rozwoju związane z istotnymi IRO zidentyfikowanymi w procesie MA, do którego stosuje się zasadę podwójnej istotności.
24. Podwójna istotność obejmuje zarówno istotność oddziaływania, jak i istotność finansową. Istotność oddziaływania odnosi się do istotnych informacji na temat oddziaływania jednostki na ludzi lub środowisko związane z kwestią zrównoważonego rozwoju; istotność finansowa odnosi się do istotnych informacji na temat ryzyk i możliwości związanych z kwestią zrównoważonego rozwoju. Określenia „istotny” i „istotność” są używane w całym ESRS w odniesieniu do podwójnej istotności, chyba że określono inaczej (w niniejszym dokumencie określanej również jako „istotność”).
25. Identyfikacja istotnych kwestii jest punktem wyjścia do określenia istotnych informacji, które należy ujawnić w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju na temat istotnych IRO związanych z tymi kwestiami. Istotne IRO związane z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i związanymi z zarządzaniem, które należy raportować, to te, które powstają w ramach własnej działalności jednostki, a także w jej łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. Jeśli proces MA nie jest odpowiednio zaprojektowany, jednostka może przekazywać niekompletne sprawozdanie (z nieujawnionymi istotnymi IRO). Zgodnie z postanowieniami ESRS 1 punkt 114, oprócz ujawnienia istotnych kwestii zidentyfikowanych podczas procesu MA, jednostka może przedstawić dodatkowe informacje wynikające z innych przepisów, a także z ogólnie przyjętych standardów i ram sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (na przykład standardów SASB lub standardów GRI). Może to obejmować dodatkowe informacje wymagane przez zainteresowane strony.
26. Jeśli jednostka zidentyfikuje dużą liczbę IRO, może nadać im priorytet do celów zarządczych. Jednak do celów sprawozdawczych ocena ta nie powinna wykluczać żadnych istotnych IRO, zwłaszcza gdy jednostka nie odniosła się lub w pełni nie odniosła się do tych istotnych IRO poprzez swoje polityki, cele i plany działania. Są to przydatne informacje i dlatego należy je uwzględnić niezależnie od tego, czy podjęto lub planuje się podjąć działania w celu odpowiedzi na nie (zobacz ESRS 2 MDR-P, MDR-A i MDR-T).
27. ESRS 1 określa kryteria oceny istotności, ale nie konkretne progi pozwalające określić, czy dana kwestia lub informacja jest istotna, czy nie. W związku z tym ocena wymaga osądu. Jednostka musi ustalić progi w oparciu o kryteria ESRS 1, a także o dotyczące tej jednostki szczególne fakty i okoliczności. Potrzeba osądu będzie większa w każdym przypadku, gdy informacje i dowody dotyczące istotności danego IRO są niejednoznaczne.
28. Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju powinno być przygotowane zgodnie z jakościowymi cechami informacji (zob. ESRS 1 oraz Dodatek B). W przypadku ujawnień związanych z oceną istotności, przydatność, wierne odzwierciedlenie oraz sprawdzalność informacji mają szczególne znaczenie. Ocena istotności powinna opierać się na wiarygodnych dowodach i w maksymalnym możliwym zakresie opierać się na obiektywnych informacjach, przy jednoczesnym wdrożeniu kryteriów istotności oddziaływania i istotności finansowej określonych w ESRS (ESRS 1 rozdział 3.4 i 3.5).
29. ESRS wymagają od jednostek ujawnienia procesu oceny istotności i jego wyników. Obejmuje to następujące informacje: zastosowane metodologie i założenia, ukierunkowanie i zakres procesu oraz dane wejściowe. ESRS 2 IRO-1 oraz IRO-2 wymagają również przejrzystości w zakresie stosowanej oceny, tj. progów ilościowych lub jakościowych oraz innych stosowanych kryteriów. Zobacz rozdział *3.6 Szczegółowa analiza*

*istotności oddziaływania - ustalanie progów* oraz rozdział 3.7 *Szczegółowa analiza istotności finansowej - ustalanie progów w niniejszych wytycznych*, aby uzyskać więcej informacji.

30. Aby spełnić wymagane cechy jakościowe informacji (ESRS 1 Dodatek B), proces MA (w tym stosowane kryteria i proggi, a także wnioski) powinien być spójny z wewnętrzną i inną sprawozdawczością zewnętrzną. Wymagana jest również spójność z polityką i działaniami w zakresie zarządzania zrównoważonym rozwojem, w tym przestrzeganie przepisów i regulacji związanych ze zrównoważonym rozwojem.
31. Jednostka może krótko wyjaśnić wnioski z oceny istotności w odniesieniu do pominiętego tematu lub tematów. Jednakże, jednostka jest zobowiązana do przedstawienia wyjaśnień, jeśli stwierdzi, że nie posiada istotnych IRO w odniesieniu do zmian klimatu i w związku z tym pominięciem ujawnienia informacji wymaganych zgodnie z ESRS E1 *Zmiana klimatu*. Jednostka ujawnia istotne kwestie, które nie zostały uwzględnione lub zostały uwzględnione w niewystarczającym stopniu w tematycznych ESRS, w formie informacji dotyczących poszczególnych podmiotów (ESRS 1 punkt 11).
32. Po zidentyfikowaniu istotnych kwestii jednostka ocenia informacje, które mają zostać przekazane w odniesieniu do każdej istotnej kwestii, w oparciu o istotność informacji (ESRS 1 punkty 30, 31, 33 i 34). Koncepcja istotności informacji ma zastosowanie do wymogów na bardziej szczegółowym poziomie, tj. na poziomie wymogu dotyczącego ujawniania informacji lub punktu danych. Więcej informacji na temat tego szczegółowego zastosowania tej koncepcji można znaleźć w rozdziale 2.3 *Kryteria określania istotności informacji* oraz w rozdziale 2.4 *Zakres stosowania istotności informacji*.

### 2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności

33. Jak wspomniano powyżej, CSRD wymaga, aby raportowanie zrównoważonego rozwoju opierało się na podwójnej istotności. Kwestia zrównoważonego rozwoju może być istotna z perspektywy oddziaływania, z perspektywy finansowej lub z obu tych perspektyw (patrz ESRS 1 Rozdział 3; zobacz rysunek 1 (a) poniżej).
34. ESRS zawiera definicje tych dwóch wymiarów istotności. Kwestia zrównoważonego rozwoju jest istotna z:
  - (a) „z perspektywy oddziaływania, o ile odnosi się do istotnych rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych lub negatywnych oddziaływań jednostki na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Oddziaływania obejmują oddziaływania związane z własnymi operacjami jednostki i jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym za pośrednictwem jej produktów i usług, a także relacji biznesowych.” (ESRS 1 punkt 43); oraz z
  - (b) „z perspektywy finansowej, jeżeli wywołuje, lub można racjonalnie oczekiwać, że wywołałaby istotne skutki finansowe w odniesieniu do jednostki. Ma to miejsce w przypadku, gdy kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem stwarza ryzyka lub możliwości, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. Ocena istotności finansowej odpowiada identyfikacji informacji uznanych za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących zapewnienia podmiotowi zasobów. W szczególności informacje uznaje się za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pominięcie, zniekształcenie lub ukrycie informacji, wpłynęłoby na decyzje podejmowane przez tych użytkowników na podstawie

oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju.” (ESRS 1 punkty 49 i 48). W niniejszym dokumencie pojęcia „ryzyka” i „możliwości” są używane do identyfikacji ryzyk i możliwości, które wchodzą w zakres istotności finansowej.

35. Istotność oddziaływania i istotność finansowa są często ze sobą powiązane (patrz rysunek 1(a) i 1(b) poniżej). Oddziaływanie jednostki na ludzi lub środowisko, w połączeniu ze zmianami w strategii - w tym w inwestycjach - a także w decyzjach zarządczych podejmowanych w celu odpowiedzenia na te oddziaływania, może powodować ryzyka i możliwości. Istotne ryzyka i możliwości generalnie wynikają z oddziaływań i zależności.

**Rysunek nr 1(a).** Podwójna istotność - zakres jest przedstawiony przez czerwony obrys

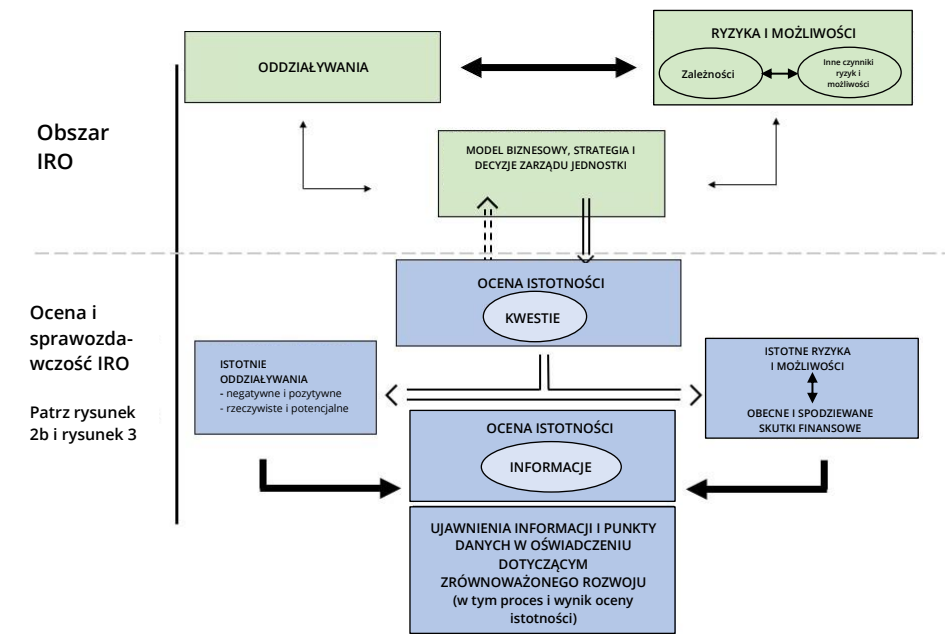
Wszystkie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem znajdujące się pod wpływem lub oddziałujące na jednostkę



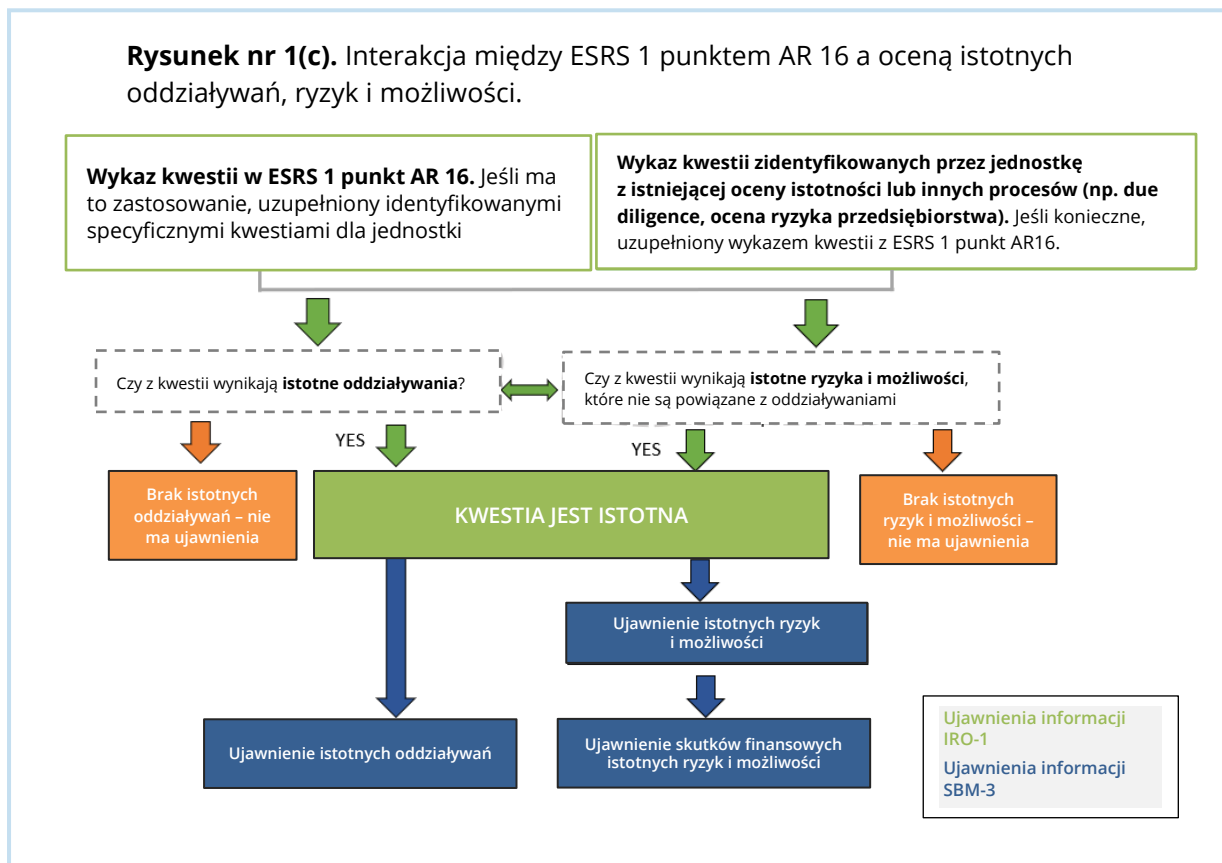
Zastrzeżenie: wyłącznie do celów ilustracyjnych – rozmiary ilustracji niekoniecznie odzwierciedlają oczekiwany obszar wspólny (na zielono) pomiędzy istotnością finansową a istotnością oddziaływania ani też relatywne granice istotności oddziaływania (na pomarańczowo) a istotności finansowej (na niebiesko). W przypadku większości istotnych oddziaływań, ryzyko lub możliwość związana z tym ryzykiem może pojawić się dopiero po jakimś czasie.



Rysunek nr 1(b). Związek między oceną istotności a modelem biznesowym, strategią i innymi decyzjami jednostki



- Wpływ oddziaływań, zależności, i innych czynników ryzyk i możliwości na model biznesowy, strategię i decyzje jednostki, w tym OPEX, CAPEX, itp.
- Dane wejściowe i proces oceny istotności
- Wpływ oceny istotności na decyzje jednostki
- Wynik oceny istotności a sprawozdawczość dot. zrównoważonego rozwoju



36. Poniżej podsumowano możliwą praktyczną perspektywę w procesie MA, biorąc pod uwagę zarówno istotność oddziaływania, jak i istotność finansową (patrz rysunek 1(b) powyżej):

- (a) identyfikacja oddziaływań;
- (b) ocena, czy takie oddziaływania prowadzą do ryzyk i możliwości (zob. punkt 37 poniżej). Obejmuje to między innymi ryzyka i możliwości wynikające z zależności od zasobów; oraz
- (c) identyfikacja ryzyk i możliwości, które nie wynikają z oddziaływań (przykłady znajdują się w punkcie 38 poniżej). Obejmuje to, ale nie ogranicza się do tych ryzyk i możliwości, które wynikają z zależności, gdzie oddziaływanie nie ma wpływu na dany zasób<sup>2</sup>.

37. W przypadku większości istotnych oddziaływań, istotne ryzyka i/lub możliwości mogą pojawić się z czasem. Przykłady na następnej stronie obejmują negatywne i pozytywne oddziaływania.

<sup>2</sup> Jednostka powinna rozważyć, w jaki sposób wpływa na nie jej zależność od dostępności zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych po odpowiednich cenach i odpowiedniej jakości, niezależnie od jej potencjalnego oddziaływania na te zasoby (punkt 40 ESRS 1).

**Interakcja między oddziaływaniem a istotnością finansową**

Istotność kwestii jest określana na podstawie (i) istotnych oddziaływań lub (ii) istotnych ryzyk i możliwości. Kwestia może być również istotna z obu perspektyw.

Gdy kwestia jest istotna ze względu na istotność oddziaływania, ta sama istotna kwestia może, ale nie musi, skutkować istotnym ryzykiem i/lub istotnymi możliwościami. Większość istotnych kwestii wiąże się również z ryzykiem finansowym i/lub możliwościami finansowymi.

Dopiero gdy jednostka stwierdzi, że istnieją istotne ryzyka i/lub możliwości, ujawnia skutki finansowe związane z daną kwestią.

Jeśli jednak dana kwestia jest istotna wyłącznie ze względu na jej oddziaływanie, jednostka nie musi ujawniać ryzyk i możliwości (ani powiązanych z nimi skutków finansowych), które nie są istotne.

- (a) Przedsiębiorstwo paliwowo-gazowe identyfikuje istotne negatywne oddziaływanie wynikające z braku konsultacji lub osiągnięcia porozumienia z rdzenną ludnością w sprawie użytkowania gruntów na potrzeby wydobywania oraz relokacji społeczności. Na dzień sprawozdawczy przedsiębiorstwo nie spodziewa się protestów ze strony rdzennej społeczności. Jednak społeczność może później zaprotestować, wstrzymując produkcję, powodując istotne koszty z powodu utraconych dni produkcji lub rezygnacji z projektu.
  - (b) Przedsiębiorstwo dopuściło się dyskryminacji ze względu na płeć przy awansowaniu pracowników w bieżącym roku sprawozdawczym. Na dzień sprawozdawczy przedsiębiorstwo nie oczekuje, że pracownicy będą dochodzić swoich praw na drodze sądowej. Grupa pracowników, indywidualnie lub jako całość, może jednak na późniejszym etapie wnieść pozew o odszkodowanie finansowe z powodu dyskryminacji ze względu na płeć i zaszkodzić reputacji przedsiębiorstwa.
38. Istotne ryzyka i możliwości pojawiają się również w przypadku braku istotnych oddziaływań związanych z jednostką, na przykład, gdy wynikają one z zależności od zasobów naturalnych i ludzkich. Rozważmy przypadki poniżej:
- (a) przedsiębiorstwo jest aktywne w rolnictwie ekologicznym, które zależy od owadów zapylających. Liczba zapylaczy spada z powodu stosowania pestycydów przez inne lokalne podmioty rolnicze;
  - (b) przedsiębiorstwo z fabryką zasilaną energią odnawialną o niskiej emisji gazów cieplarnianych. Przedsiębiorstwo znajduje się na obszarze erozji wybrzeża i jest narażone na fizyczne zagrożenia związane z klimatem, takie jak powódzie lub ekstremalne warunki pogodowe; oraz
  - (c) przedsiębiorstwo świadczące usługi prawne na rzecz swoich klientów może doświadczyć podwyższonego poziomu rotacji pracowników spowodowanego przez lokalnego konkurenta oferującego wyższe wynagrodzenia, nawet jeśli oba przedsiębiorstwa mają odpowiednie warunki i praktyki pracy. W związku z tym przedsiębiorstwo zależne od kapitału ludzkiego może doświadczać niższych dochodów do czasu rekrutacji nowych pracowników.
39. Zmiany regulacyjne związane ze zrównoważonym rozwojem, które dotyczą ryzyka systemowego, mogą mieć wpływ na perspektywy działalności jednostki. Na przykład ryzyko może wynikać ze zmian w otoczeniu regulacyjnym, takich jak nowe przepisy dotyczące redukcji zanieczyszczeń, które wymagają znacznych nakładów kapitałowych i narażają jednostkę na sankcje.
40. Istotność oddziaływań i istotność finansowa to dwie różne, ale wzajemnie powiązane

koncepcje, które należy rozważyć. Rozważenie tych kwestii może wymagać zastosowania osądu przy organizowaniu oceny istotności, w tym tego, czy dwa procesy powinny zostać podzielone na dwie części, czy też powinny istnieć wspólne kroki między tymi procesami. Warto jednak zmaksymalizować synergii między tymi dwoma procesami, aby uniknąć luk. Rysunek 1(c) powyżej ilustruje takie synergii i sposób, w jaki ESRS 1 punkt AR 16 jest wspólnym mianownikiem zarówno dla istotności oddziaływania, jak i istotności finansowej.

## 2.2 Kwestie zrównoważonego rozwoju dla oceny istotności

41. Kwestie zrównoważonego rozwoju zdefiniowano w *Załączniku 2* do aktu delegowanego jako czynniki środowiskowe, społeczne i związane z prawami człowieka, a także czynniki związane z zarządzaniem, w tym czynniki zrównoważonego rozwoju zdefiniowane w art. 2 pkt 24 rozporządzenia (UE) 2019/2088 (tj. SFDR).
42. Poziom szczegółowości kwestii, które należy rozważyć, waha się od poziomu tematu do poziomu podtematu, a w niektórych przypadkach do poziomu mniejszej jednostki tematycznej. Poniższa tabela jest wyciągiem z ESRS 1 punktu AR 16 i określa relacje między tematami, podtematami i mniejszymi jednostkami tematycznymi (patrz także rysunek 3 poniżej).

Standard	Temat	Podtemat	Mniejsza jednostka tematyczna
ESRS E3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Woda i zasoby morskie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Woda</li> <li>Zasoby morskie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zużycie wody</li> <li>Pobory wody</li> <li>Zrzuty wody</li> </ul>
ESRS S1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pracownicy własni</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Inne prawa związane z pracą</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Praca dzieci</li> <li>Praca przymusowa</li> <li>Odpowiednie warunki mieszkaniowe</li> <li>Prywatność</li> </ul>
ESRS G1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prowadzenie działalności gospodarczej</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Korupcja i przekupstwo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zapobieganie oraz wykrywanie, w tym szkolenie</li> <li>Incydenty</li> </ul>

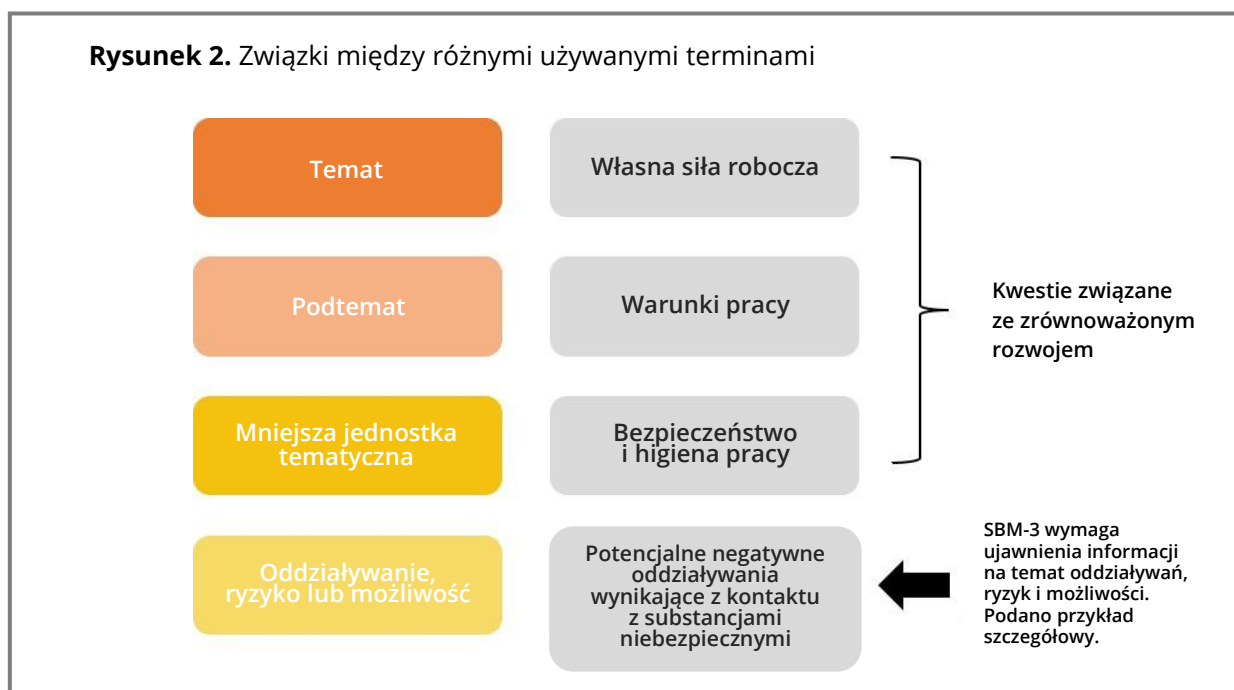
43. Jak opisano w ESRS 1 punkt 8, trzy poziomy szczegółowości (tj. tematy, podtematy i mniejsze jednostki tematyczne) są łącznie nazywane „kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem”.

44. Podsumowując:

- (a) celem oceny jest zidentyfikowanie istotnych IRO związanych z kwestiami, które mają zostać zaraportowane (ESRS 2 SBM-3);
- (b) dana kwestia jest oceniana jako istotna, gdy wynikają z niej istotne oddziaływania i/lub istotne ryzyka lub możliwości (ESRS 1 punkty 43 i 49); oraz
- (c) dla każdej istotnej kwestii jednostka określa informacje, które mają zostać ujawnione zgodnie ze standardami przekrojowymi lub tematycznymi (ESRS 1 punkt 30).

45. Jednostka zobowiązana do ujawnienia swoich istotnych IRO, które z kolei są mapowane na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem (tj. tematy, podtematy lub mniejsze jednostki tematyczne). Przygotowując swoje ujawnienia zgodnie z ESRS 2 SBM-3, mają również zastosowanie zasady agregacji zdefiniowane w ESRS 1w rozdziale 3.7, co oznacza,

że jednostka może agregować informacje w zakresie, w jakim nie przesłania to ich istotnej treści (ESRS 1 rozdział 3.7). Więcej informacji na ten temat można znaleźć na rysunku 2 poniżej.



46. Jednostka musi określić, czy temat, podtemat lub mniejsza jednostka tematyczna jest istotna z którejkolwiek z tych dwóch perspektyw, ponieważ dana kwestia jest powiązana ze zidentyfikowanym istotnym oddziaływaniem, ryzykiem lub możliwością, albo z nimi obydwooma.
47. Po zidentyfikowaniu kwestii jako istotnej, jednostka odnosi się do wymogów dotyczących ujawniania informacji w odpowiednim tematycznym ESRS w celu zidentyfikowania informacji, które należy ujawnić w tej kwestii (ESRS 1 punkt 30 i 31). Na przykład, jeśli jednostka stwierdzi, że zdrowie i bezpieczeństwo jej własnych pracowników jest istotne ze względu na narażenie pracowników na szkodliwe substancje chemiczne, powinna dostarczyć wymagane informacje. Obejmuje to wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w ESRS S1-1 *Polityki związane z własną siłą roboczą*, S1-4 *Podjęcie działań dotyczących istotnych oddziaływań na własnych pracownikach oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych możliwości związanych z własnymi pracownikami oraz skuteczność tych działań*, S1-5 *Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi oddziaływaniami, zwiększania pozytywnych oddziaływań i zarządzania istotnym ryzykiem i istotnymi możliwościami* oraz S1-14 *Wskaźniki bezpieczeństwa i higieny pracy*. Podobnie, jeśli jednostka stwierdzi, że zanieczyszczenie wody jest istotne, powinna dostarczyć informacje zgodnie z wymogiem dotyczącym ujawniania informacji w ESRS 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* oraz E2-6 *Antycypowane skutki finansowe wynikające z oddziaływań, ryzyka i możliwości związanych z zanieczyszczeniem*.
48. Ponadto, jak określono w punkcie 31, w niektórych sytuacjach, w których kwestia zrównoważonego rozwoju jest zidentyfikowana jako istotna, ale nie jest objęta ESRS (zob. ESRS 1 punkt AR 16 na pełną listę kwestii) lub nie jest nią objęta z wystarczającą

szczegółowością, jednostka ujawnia dodatkowe informacje, które jej konkretnie dotyczą (*entity-specific*) (ESRS 1 punkt 11).

49. Podsumowując, gdy dana kwestia zostanie uznana za istotną, informacje, które należy ujawnić, są identyfikowane na poziomie kwestii zgodnie z punktami danych odpowiedniego wymogu dotyczącego ujawnienia informacji w standardach tematycznych. Jednakże wynik oceny istotności (ESRS 2 SBM-3) należy ujawniać z poziomu oddziaływań, ryzyk i możliwości (lub ich grup).

## 2.3 Kryteria określania istotności informacji

50. Określenie istotności informacji jest krokiem, który wynika z identyfikacji istotnych kwestii, które mają być raportowane (patrz Rozdział 3 *Ocena istotności - jak jest przeprowadzana?*) i jest stosowany na bardziej szczegółowym poziomie wymogu dotyczącego ujawnienia informacji lub punktów danych. W ESRS 1 punktach 31 i 33-35 określono wymogi dotyczące sposobu oceny istotności informacji.
51. Kryteria ustalania istotności informacji opierają się na istotności (ESRS 1 punkt 31): to znaczy na (a) znaczeniu informacji w odniesieniu do kwestii, którą przedstawia lub jej (b) przydatności decyzyjnej. Jest to istotne dla pierwotnych użytkowników informacji finansowych ogólnego przeznaczenia (tj. skoncentrowanych na istotności finansowej) i/lub dla innych użytkowników, których interesuje oddziaływanie przedsiębiorstwa (tj. istotność oddziaływania). W praktyce informacje, które są przydatne z perspektywy (b) (przydatność decyzyjna), w większości przypadków są również istotne z perspektywy (a) (znaczenie). Mogą jednak wystąpić przypadki, w których dana informacja jest istotna dla odzwierciedlenia oddziaływania jednostki na ludzi lub środowisko, niekoniecznie stanowiąc przydatny wkład dla użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w podejmowane przez nich decyzje. Gdy dana kwestia jest istotna zarówno z perspektywy oddziaływania, jak i z perspektywy finansowej, potrzeby informacyjne obu grup użytkowników (inwestorów i innych osób) będą w praktyce najprawdopodobniej takie same. W innych przypadkach informacje mogą się różnić (patrz *FAQ 21 Jeśli kwestia jest istotna tylko z perspektywy finansowej (lub oddziaływania) czy ujawnienia powinny obejmować wszystkie wymogi, czy tylko informacje o odpowiedniej perspektywie?*).
52. Ponadto jednostka musi stosować ogólne wymogi dotyczące podstawowych cech jakościowych informacji (przydatność i wierne odzwierciedlenie) oraz jakościowe cechy służące poprawie informacji (porównywalność, sprawdzalność i zrozumiałość) (ESRS 1, Dodatek B).
53. ESRS 2 IRO-2 wymaga wyjaśnienia sposobu określenia informacji, które mają zostać ujawnione w odniesieniu do istotnych IRO (tj. istotności informacji), w tym zastosowania progów i/lub sposobu wdrożenia kryteriów określonych w rozdziale 3.2 ESRS 1 *Istotne kwestie oraz istotność informacji*.
54. Przykład filtra istotności przy ocenie, które informacje w standardzie tematycznym należy podać (istotność informacji), ma zastosowanie w przypadku, gdy jednostka ocenia prawa pracownicze (w tym układy zbiorowe) jako istotne. W tym konkretnym przypadku jednostka stwierdza, że punkt danych zgodnie z punktem ESRS S1 pkt.61 nie jest istotną informacją, ponieważ wszyscy pracownicy są objęci układami zbiorowymi pracy, zgodnie z ujawnieniami ESRS S1 pkt.60(a)(b).



## 2.4 Zakres stosowania zasady istotności informacji

55. Poniższe punkty ilustrują, w jaki sposób jednostka powinna stosować filtr istotności informacji (zob. ESRS 1 punkty 31, 33-35) przy ujawnianiu informacji na temat istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem.
56. Określenie informacji, które należy ujawnić w odniesieniu do polityk, działań i celów w związku z istotną kwestią, jest określone w wykazie minimalnych wymogów dotyczących ujawniania informacji na temat polityk, działań i celów (zob. rozdział 4.2 *Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji związanych z politykami i działaniami* oraz rozdział 5 *Mierniki i cele* w ESRS 2); informacje nie są wymagane w przypadku tematów, podtematów lub mniejszych jednostek tematycznych, które nie są uważane za istotne. Punkty danych w Minimalnych wymogach dotyczących ujawniania informacji przedstawiają informacje istotne dla użytkownika w celu oceny polityk, działań i celów w odniesieniu do istotnych kwestii. Ponadto filtr istotności informacji (ESRS 1 punkt 31) jest stosowany przy określaniu szczegółowości opisu polityk, działań i celów. Jeśli jednostka nie przyjęła polityk, działań lub celów w celu zarządzania daną istotną kwestią, musi to oświadczyć, ale nie są wymagane żadne dodatkowe informacje. Istnieje również dobrowolne ujawnienie harmonogramu przyjęcia takich polityk, działań lub celów (ESRS 1 punkt 33). Ujawnienie, że jednostka nie posiada polityk, działań lub celów dotyczących istotnej kwestii, jest samo w sobie istotną informacją - nawet jeśli nie są wymagane żadne inne informacje.
57. Określenie mierników, które mają być ujawniane, opiera się na ocenie istotnych informacji („jednostka uwzględni” (*shall include*) informacje ocenione jako istotne, ESRS 1 punkt 34). Odbywa się to najpierw na poziomie wymogu dotyczącego ujawniania informacji, a następnie na poziomie powiązanych punktów danych znajdujących się w wymogu dotyczącym ujawniania informacji (*DR*)<sup>3</sup> lub w stosownych przypadkach, w wymogach dotyczących stosowania (*AR*). Gdy informacje wymagane przez wymóg dotyczący ujawniania informacji lub punkt danych zostaną ocenione jako nieistotne (zgodnie z ESRS 1 punkt 31), a w przypadku punktów danych, które nie są potrzebne do spełnienia celu wymogu dotyczącego ujawniania informacji, jednostka „może pominąć” takie informacje (ESRS 1 punkt 34).
58. Oczekuje się, że kryteria ustalania istotności informacji (ESRS 1 punkt 31) będą również wspierać ustalanie ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów (*entity-specific*) (ESRS 1 punkt 30(b) i ESRS 1 punkt 11 oraz punkty AR 1-5). Zapewnia to, że ujawnienia informacji dotyczących poszczególnych podmiotów spełniają cechy jakościowe informacji i zawierają wszystkie istotne informacje.
59. Wymogi dotyczące ujawniania informacji i punkty danych w ESRS 2 należy ujawniać niezależnie od wyniku oceny istotności. W takim przypadku oczekuje się, że kryteria oceny istotności informacji (ESRS 1 punkt 31) będą wspierać określenie poziomu szczegółowości ujawnianych informacji o charakterze opisowym, które są niezbędne do spełnienia wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w ESRS 2 (ESRS 1 punkt 31 odnosi się do „odpowiednich informacji”).

---

<sup>3</sup> W przypadku ESRS E1 dotyczy to również punktów danych znajdujących się w wymogach dotyczących stosowania.

## 2.5 Punkty danych pochodzące z prawodawstwa UE

60. Jeżeli jednostka pomija informacje określone w punkcie danych, które wynikają z innym przepisów UE wymienionych w Dodatku B *Wykaz punktów danych zawartych w standardach przekrojowych i standardach tematycznych, które wynikają z innych przepisów UE*, ponieważ nie są one uważane za istotne, jednostka musi zamieścić wyraźne oświadczenie stwierdzające, że taki punkt danych „nie jest istotny”. ESRS 2 punkt 56 wymaga, aby jednostka zawarła w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju tabelę wszystkich punktów danych w ESRS 2 Dodatku B *Wykaz punktów danych zawartych w standardach przekrojowych i standardach tematycznych, które wynikają z innych przepisów UE*. Taki wykaz powinien określać, gdzie punkty danych można znaleźć w wykazie, a w przypadku tych, które zostały pominięte jako nieistotne, powinna ujawniać, że dany punkt danych nie jest istotny. Większość tych punktów danych w Dodatku B wywodzi się z SFDR i dlatego są one wykorzystywane przez uczestników rynku finansowego, którzy są również użytkownikami oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Dlatego te punkty danych mogą być istotne dla tych użytkowników i analityków.
61. Te punkty danych są traktowane podobnie jak inne punkty danych do celów oceny informacji, które mają być ujawniane o istotnych kwestiach - tj. informacje związane z politykami, celami i działaniami, które są traktowane zgodnie z ESRS 1 punkt 33, a te związane z miernikami są pomijane, jeśli nie są istotne (ESRS 1 punkt 34).

## 2.6 Uwzględnienie łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu

62. Ocena istotności jest również wykorzystywana do identyfikacji istotnych IRO powiązanych z jednostką poprzez jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe na wyższym i/lub niższym szczeblu łańcucha wartości (w celu uzyskania dalszych informacji, zobacz *Wytyczne wdrożeniowe dotyczące łańcucha wartości IG 2*).

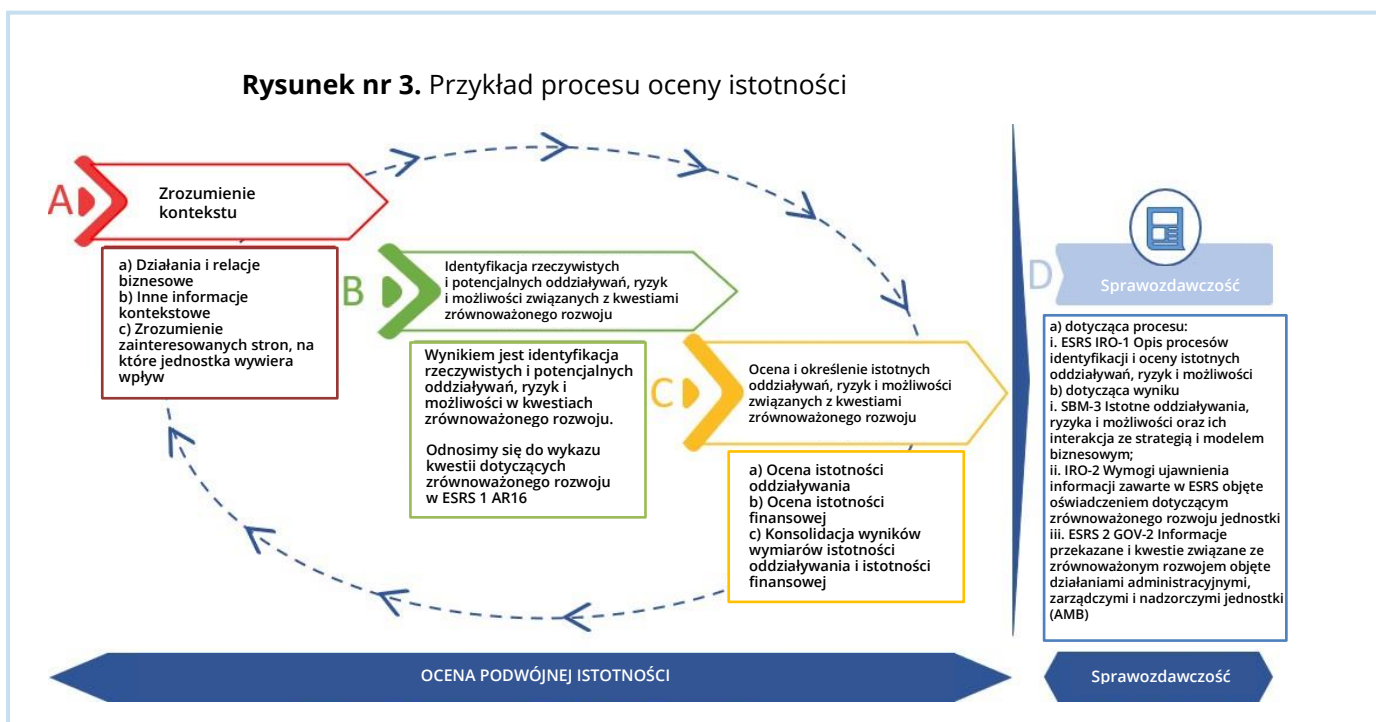
## 3. Jak przeprowadzana jest ocena istotności?

63. ESRS nie określają, w jaki sposób jednostka powinna zaprojektować lub przeprowadzić proces oceny istotności. Wynika to z faktu, że żaden proces nie pasowałby do wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, struktury organizacyjnej, lokalizacji operacji lub łańcuchów wartości na wyższym i niższym szczeblu wszystkich jednostek stosujących ESRS.
64. W związku z tym jednostka opracowuje proces, który jest odpowiedni do tych celów, w oparciu o dotyczące tej jednostki szczególne fakty i okoliczności, w tym biorąc pod uwagę dogłębność oceny, zgodnie z wymogami ESRS 1 rozdział 3 i wymogi ujawnienia informacji dotyczące oceny istotności i jej wyników (zob. ESRS 2 IRO-1, IRO-2 i SBM-3). W każdym przypadku jednostka powinna wziąć pod uwagę pełen zakres kwestii środowiskowych, społecznych i związanych z zarządzaniem (tj. kwestie zrównoważonego rozwoju) wymienionych w punkcie ESRS 1 AR 16, a także wszelkie inne kwestie, które są istotne z perspektywy danej jednostki.
65. Ocena istotności jednostki powinna odzwierciedlać zarówno perspektywę istotności oddziaływania, jak i istotności finansowej, a także wzajemne powiązania między nimi, ale nie musi przeprowadzać dwóch oddzielnych i niezależnych procesów. Identyfikacja istotnego oddziaływania jest zasadniczo punktem wyjścia, ponieważ ocena istotności finansowej korzysta z wyników oceny istotności oddziaływania (patrz ESRS 1 Rozdział 3.3 *Podwójna istotność*). Powodem tego jest fakt, że istotne oddziaływanie wywołuje w większości przypadków istotne ryzyka i możliwości. Jednakże jednostka powinna

również rozważyć możliwe kwestie, które są istotne wyłącznie z finansowego punktu widzenia i może opracować krok lub serię działań, które są charakterystyczne dla istotności finansowej. Wreszcie, mogą również wystąpić oddziaływania wynikające z ryzyk i możliwości oraz ze sposobu, w jaki te ryzyka i możliwości są zarządzane przez jednostkę.

66. Dla przykładu, ocena istotności zgodna z ESRS mogłaby przebiegać zgodnie z procesem opisanym poniżej, obejmującym cztery możliwe kroki:

- (a) Krok A: Zrozumienie kontekstu;
- (b) Krok B: Identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju;
- (c) Krok C: Ocena i określenie istotnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju; oraz
- (d) Krok D: Sprawozdawczość.



67. Rozdział 5.3 FAQ dotyczące procesu oceny istotności zawiera dalsze wskazówki, w tym konkretne FAQ dotyczące tego procesu.

### 3.1 Krok A: Zrozumienie kontekstu

68. Na tym etapie jednostka dokonuje przeglądu swoich działań i relacji biznesowych, kontekstu, w którym mają one miejsce oraz zrozumienia kluczowych zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ. Przegląd ten zapewnia kluczowe dane wejściowe do identyfikacji IRO jednostki.

#### *Działania i relacje biznesowe*

69. Działania i relacje biznesowe związane z ESRS 2 SBM-1 są rozpatrywane w kategoriach:

- (a) analizy biznesplanu jednostki, strategii, sprawozdań finansowych oraz w stosownych przypadkach, innych informacji przekazywanych inwestorom;
- (b) działalności jednostki, jej produktów/usług i zasięgu geograficznego

tych działań; oraz

(c) mapowania relacji biznesowych jednostki oraz łańcucha wartości na wyższym i/lub niższym szczeblu, w tym rodzaju i charakterze relacji biznesowych.

### **Inne informacje kontekstowe**

70. Istnieją inne czynniki, które mogą pomóc w zidentyfikowaniu konkretnych źródeł IRO, takie jak:

- (a) analiza odpowiednich ram prawnych i otoczenia regulacyjnego jednostki; oraz
- (b) analiza opublikowanej dokumentacji, takiej jak doniesienia medialne, analiza innych przedsiębiorstw, istniejące benchmarki sektorowe i inne publikacje dotyczące ogólnych trendów w zakresie zrównoważonego rozwoju, a także artykuły naukowe.

### **Zrozumienie zainteresowanych stron, na które jednostka ma wpływ**

71. Ma to na celu zrozumienie, na które zainteresowane strony ma lub może mieć wpływ działalność jednostki oraz łańcuch wartości na wyższym i niższym szczeblu (patrz Rozdział 3.5 *Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności*). Obejmuje również ich opinie i interesy (zgodne z ujawnieniami zgodnie z ESRS 2 SBM-2 *Interesy i opinie zainteresowanych stron*). Na tej podstawie jednostka może zidentyfikować swoje kluczowe zainteresowane strony. Rozważenie następujących kwestii może pomóc w zrozumieniu:

- (a) analiza istniejących inicjatyw angażujących zainteresowane strony (takich jak komunikacja, relacje inwestorskie, zarządzanie przedsiębiorstwem, sprzedaż i zespoły ds. zaopatrzenia); oraz
- (b) mapowanie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, w ramach działalności jednostki i jej relacji biznesowych. Oddzielne grupy zainteresowanych stron mogą być zidentyfikowane dla każdego działania, produktu lub usługi i spriorytetyzowane w odniesieniu do konkretnej kwestii zrównoważonego rozwoju (mapowanie to może zostać zweryfikowane po Kroku B, jeśli zajdzie taka potrzeba).

72. Rozdział 5.4 **FAQ dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron** zawiera dalsze wskazówki dotyczące ich roli.

## **3.2 Krok B: Identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań, ryzyk i możliwości związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju**

73. Na tym etapie jednostka identyfikuje rzeczywiste i potencjalne oddziaływania, ryzyka i możliwości (IRO) związane z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i zarządzania (*governance*) w ramach własnej działalności oraz w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. Rezultatem będzie „długi” wykaz oddziaływań, ryzyk i możliwości do dalszej oceny i analizy na kolejnych etapach (patrz część 3.3).

74. W celu wsparcia tego procesu i zapewnienia kompletności, jednostka powinna skorzystać z wykazu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w punkcie ESRS 1 AR 16. W niektórych przypadkach może również wykorzystywać rzeczywiste wymogi dotyczące ujawniania informacji i powiązane wymogi dotyczące stosowania w tematycznych standardach; na przykład miernik ESRS S1-10 dotyczący odpowiednich płac i towarzysząca mu metodologia obliczania w punkcie ESRS S1 AR 73 może pomóc w ocenie, czy mniejsza jednostka tematyczna „odpowiednich płac” jest istotna. Równie ważne jest, aby jednostka rozważyła kwestie zrównoważonego rozwoju dotyczące poszczególnych podmiotów, które nie zostały uwzględnione w tym wykazie, jeśli takie istnieją. Obecnie, do czasu

wydania standardów sektorowych, kwestie zrównoważonego rozwoju w sektorze muszą być identyfikowane i oceniane jako kwestie dotyczące poszczególnych podmiotów. Dostępne najlepsze praktyki, ramy i/lub inne standardy sprawozdawczości, takie jak wytyczne branżowe IFRS i standardy sektorowe GRI (ESRS 1 punkt 131(b)), są możliwymi zasobami, które można wykorzystać do identyfikacji kwestii dotyczących poszczególnych podmiotów, zwłaszcza gdy standardy sektorowe nie zostały wydane.

75. [Projekt] EFRAG IG 3 - Wykaz punktów danych ESRS opublikowany przez EFRAG nie jest listą kontrolną służącą do identyfikacji istotnych kwestii lub IRO, ponieważ służy ona innemu celowi. Może on jednak stanowić przydatny wykaz zakresu kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju objętych tematycznymi standardami ESRS na bardziej szczegółowym poziomie (na przykład wskaźniki) niż ESRS 1 punkt AR 16.
76. Ostatecznie, dla każdego zidentyfikowanego istotnego IRO, które jest raportowane, jednostka ujawnia czy odnosi się ono do własnej działalności i/lub łańcucha wartości na wyższym lub niższym szczeblu, a także odpowiedniego horyzontu czasowego dla potencjalnych oddziaływań oraz ryzyk i możliwości, zgodnie z ESRS 1 Rozdział 6.4 *Definicja pojęć „krótko-, średnio- i długoterminowy” na potrzeby sprawozdawczości*.

### Podejścia

77. Proces identyfikacji potencjalnych kwestii może rozpocząć się od przeglądu wykazu kwestii podsumowanych w ESRS 1 AR 16, a następnie zostać uzupełniony o dodatkowe kwestie dotyczące poszczególnych podmiotów (*entity-specific matters*). Mogą one wynikać z procesów wewnętrznych (np. należytej staranności, zarządzania ryzykiem lub mechanizmów składania skarg) lub źródeł zewnętrznych, takich jak te opisane w punkcie 69 powyżej i zaangażowania zainteresowanych stron.
78. Jednostka może również opracować „długi” wykaz oddziaływań, ryzyk i możliwości istotnych dla swojego modelu biznesowego i łańcucha wartości na wyższym/niższym szczeblu oraz zagregować je zgodnie ze strukturą przewidzianą w punkcie ESRS 1 AR 16. Podejście opisane w punkcie 75 powyżej może być skuteczne dla jednostek, które dopiero rozpoczynają przygotowywanie oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju. Alternatywnie, jednostka może zacząć od kwestii wynikających z istniejących procesów (np. raportowania GRI lub procesów wewnętrznych, takich jak należyta staranność i zarządzanie ryzykiem). Następnie jednostka mogłaby porównać zidentyfikowane kwestie z wykazem w ESRS 1 AR 16 pod kątem kompletności. Te dwa podejścia mogą być łączone.
79. Niezależnie od wybranego podejścia do identyfikacji istotnych kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju, celem jest połączenie ich z odpowiednimi IRO.
80. Jednostka może agregować lub dezagregować IRO na najbardziej odpowiednim poziomie w zależności od faktów i okoliczności dotyczących jednostki. Powinna odnieść się ona do nazw, których używa (lub używała przed wdrożeniem ESRS) dla kwestii zrównoważonego rozwoju, jeśli różnią się one od wykazu w ESRS 1 AR 16.
81. Rozdział 5.5 *FAQ dotyczące agregacji/dezagregacji* zawiera dalsze wskazówki dotyczące agregacji/dezagregacji.

### 3.3. Krok C: Ocena i określenie istotnych IRO związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju

82. Na tym etapie jednostka stosuje kryteria oceny istotności oddziaływania i istotności



finansowej w celu określenia istotnych rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań oraz istotnych ryzyk i możliwości. Stanowi to następnie podstawę do określenia istotnych informacji w oparciu o aktualne wymogi dotyczące ujawniania informacji tematycznych ESRS.

83. W ESRS 1 i ESRS 2 kładzie się nacisk na ustalenie odpowiednich progów jakościowych lub ilościowych w celu oceny istotności IRO i powiązanych ujawnień informacji. W szczególności ESRS 2 punkty 53 i 59 wymagają ujawnienia informacji, w jaki sposób progi te zostały ustalone lub zastosowane.

### **3.3.1 Ocena istotności oddziaływania**

84. ESRS 1 wymaga, aby jednostki stosowały obiektywne kryteria, wykorzystując odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe do oceny istotności rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań. Opiera się to na dotkliwości oraz w przypadku potencjalnych oddziaływań, również na prawdopodobieństwie (patrz rozdział *3.6 Dogłębna analiza istotności oddziaływań - Ustalanie progów*).
85. W związku z tym jednostka musi zastosować kryteria dotkliwości do listy oddziaływań określonych w kroku B powyżej. Kryteria to skala, zakres i nieodwracalny charakter oddziaływania w przypadku rzeczywistych negatywnych oddziaływań. W przypadku potencjalnych negatywnych oddziaływań jednostka szacuje również prawdopodobieństwo ich wystąpienia i mapuje je na odpowiedni horyzont czasowy. W przypadku rzeczywistych pozytywnych oddziaływań, kryteriami są skala i zakres, a w przypadku potencjalnych pozytywnych oddziaływań, jednostka powinna również oszacować prawdopodobieństwo ich wystąpienia i umieścić je w odpowiednim horyzoncie czasowym.
86. W zależności od rodzaju oddziaływania, nie zawsze konieczna jest dogłębna ocena każdego z kryteriów dotkliwości w oparciu o konkretne fakty i okoliczności jednostki, w celu ustalenia czy oddziaływanie jest istotne, czy nie. Na przykład, gdy istnieje ustalony konsensus naukowy co do dotkliwości określonego rodzaju globalnego lub lokalnego oddziaływania na środowisko, jednostka może stwierdzić, że jest on rzeczywiście istotny bez przeprowadzania dogłębnej analizy jego skali, zakresu i nieodwracalności. W związku z tym jednostka dokonuje osądu, w oparciu o dostępne dowody, w celu ustalenia, jaki jest odpowiedni poziom oceny kryteriów dotkliwości.
87. Celem współpracy z kluczowymi zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ (w tym pracownikami i ich przedstawicielami) jest pomoc jednostce w zrozumieniu, w jaki sposób może na nich wpływać, a zatem może pomóc jednostce w ocenie dotkliwości i prawdopodobieństwa oddziaływania<sup>4</sup>. Współpraca z wewnętrznymi funkcjami biznesowymi jednostki i pracownikami z jednej strony oraz współpraca z zewnętrznymi użytkownikami raportów dotyczących zrównoważonego rozwoju i innymi ekspertami z drugiej strony mogą również pomóc w ocenie, walidacji i zapewnieniu kompletności wyników oceny istotności (zobacz ESRS 1 punkt AR 8).
88. Rozdział 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności oraz rozdział 3.6 Dogłębna analiza istotności oddziaływania - ustalanie progów zawierają

---

<sup>4</sup> Konsultacje z zainteresowanymi stronami pomagają jednostce zrozumieć, w jaki sposób może ona zostać dotknięta w ramach oceny istotności (zobacz punkt 53 (b)(iii) IRO-1 ESRS 2). Wynik oceny istotności (tj. punkt 48 SBM 3 ESRS 2) wymaga od jednostki ujawnienia rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań; potencjalne oddziaływania definiuje się jako oddziaływania, które mogą mieć wpływ na ludzi lub środowisko.



szczegółowe wytyczne dotyczące stosowania kryteriów i progów istotności oddziaływania. Odpowiedzi na FAQ dotyczące istotności wpływu w rozdziale 5.1 zawierają dalsze wskazówki w tej kwestii. Zobacz także rozdział 4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności.

### 3.3.2 Ocena istotności finansowej

89. Istotne ryzyka i możliwości dla jednostki generalnie wynikają z oddziaływań, zależności lub innych czynników, takich jak ekspozycja na ryzyka klimatyczne lub zmiany w przepisach, które dotyczą ryzyka systemowego. Do oceny ich istotności stosuje się odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe oparte na skutkach finansowych w zakresie wyników, sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych oraz dostępu do kapitału i jego kosztu.
90. Ryzyka i możliwości związane ze zrównoważonym rozwojem są oceniane na podstawie prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz potencjalnej skali ich skutków finansowych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. W związku z tym jednostka jest zobowiązana do przejrzenia wykazu potencjalnych istotnych ryzyk i możliwości w kroku B powyżej i zastosowania zestawu obiektywnych progów dla prawdopodobieństwa i skali, a także rozważenia charakteru skutków zidentyfikowanych ryzyk i możliwości.
91. Ponieważ większość oddziaływań wiąże się z ryzykiem i możliwościami finansowymi, jednostka zasadniczo ocenia, czy istotne skutki finansowe wypływają ze zidentyfikowanych oddziaływań (w tym wynik kroku B).
92. W stosownych przypadkach jednostka może porównać istotne ryzyka i możliwości z wykazu przygotowanego w kroku B z ryzykami i możliwościami wykorzystywanymi w procesie zarządzania ryzykiem (na przykład procesy ERM<sup>5</sup>). Dzieje się tak jednak tylko wtedy, gdy ta ostatnia obejmuje również ryzyka związane ze zrównoważonym rozwojem. W takim przypadku prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyk i możliwości lub związanych z nimi skutków finansowych można odpowiednio oszacować.
93. W celu oceny, zatwierdzenia i zapewnienia kompletności wykazu istotnych ryzyk i możliwości, właściwe może być nawiązanie współpracy z funkcjami biznesowymi jednostki, a także z inwestorami jednostki i innymi kontrahentami finansowymi (np. bankami).
94. Gdy dana kwestia zostanie oceniona jako istotna z perspektywy finansowej, jednostka określa informacje, które mają być ujawniane w oparciu o ich istotność (patrz Rozdział 2.3 *Kryteria określania istotności informacji*). Informacje uznaje się za istotne z finansowego punktu widzenia, jeżeli ich pominięcie, zniekształcenie lub zaciemnienie (*obscuring*) mogłoby w uzasadniony sposób wpłynąć na decyzje dot. zapewnienia zasobów jednostce, podejmowane przez pierwotnych użytkowników sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych, na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju.
95. Podczas gdy terminy „ryzyka” i „możliwości” są połączone w ESRS, w zależności od konkretnych okoliczności istnieją kwestie, które powodują ekspozycję tylko na ryzyko, oraz inne, które powodują ekspozycję tylko na możliwości, a jeszcze inne, które powodują ekspozycję na oba te czynniki.
96. Odpowiedzi na FAQ dotyczące istotności finansowej w rozdziale 5.2 i rozdziale 3.7 *Szczegółowa analiza istotności finansowej - ustalanie progów* zawierają dalsze wytyczne

<sup>5</sup> WBCSD. (2018). *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie*. dostęp 31 maja 2024 na stronie [https://docs.wbcsd.org/2018/10/COSO\\_WBCSD\\_ESGERM\\_Guidance.pdf](https://docs.wbcsd.org/2018/10/COSO_WBCSD_ESGERM_Guidance.pdf)

dotyczące istotności finansowej.

### 3.3.3 Konsolidacja wyników istotności oddziaływań i istotności finansowej, w tym ich interakcji

97. Krok ten konsoliduje wyniki poprzednich kroków i daje wykaz istotnych IRO, który stanowi podstawę do przygotowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Analiza przeprowadzana na poziomie istotnego tematu/podtematu lub mniejszej jednostki tematycznej ma zostać przekształcona w IRO, jeśli nie zostało to jeszcze zrobione.
98. Po dokonaniu przez jednostkę oceny poszczególnych IRO w oparciu o odpowiednie proggi i metodologie, może ona zagregować wynikowe IRO do celów sprawozdawczych (zob. ESRS 1 punkt 56). Osoby odpowiedzialne za to działanie mogą również zwalidować zagregowane wyniki podwójnej istotności z kierownictwem, aby ocenić i zweryfikować kompletność wykazu istotnych IRO.

## 3.4 Krok D: Raportowanie

99. Po zakończeniu procesu oceny istotności, jednostka składa sprawozdanie z procesu oceny i jego wyników w oparciu o:
  - (a) ESRS 2 IRO-1 Opis procesów identyfikacji i oceny istotnych oddziaływań, ryzyk i możliwości;
  - (b) ESRS 2 SBM-3 Istotne oddziaływania, ryzyko i możliwości oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym.; oraz
  - (c) ESRS 2 IRO-2 *Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ESRS objęte oświadczeniem dot. zrównoważonego rozwoju*). Jednostka ujawnia jak określiła istotne informacje, które mają zostać ujawnione, w tym proggi i kryteria wykorzystane do oceny tych informacji (ESRS 2 punkt 59).
100. Ponadto ESRS 2 GOV-2 Informacje przekazywane organom administracyjnym, zarządzającym i nadzorczym jednostki (AMB) oraz kwestie zrównoważonego rozwoju przez nie poruszane zawierają punkty danych dotyczące sposobu, w jaki organy AMB są informowane o istotnych oddziaływaniach, ryzykach i możliwościach (ESRS 2 punkt 26(a) uwzględnia IRO podczas nadzorowania strategii jednostki i procesu zarządzania ryzykiem oraz sposobu, w jaki te istotne IRO zostały uwzględnione w danym okresie. Rozdział 5.6 *FAQ dotyczące sprawozdawczości* zawiera dalsze wskazówki dotyczące raportowania.

## 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności

101. Zainteresowane strony dzielą na następujące dwie grupy: zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ oraz użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju<sup>6</sup> (ESRS 1 punkt 22). Niektóre, ale nie wszystkie, zainteresowane

---

<sup>6</sup> Zainteresowane strony to podmioty, które wpływają na jednostkę lub te, na które jednostka może mieć wpływ. Istnieją dwie główne grupy zainteresowanych stron:

- (a) zainteresowane strony: osoby lub grupy, których interesy są lub mogą być pod wpływem jednostki - pozytywnie lub negatywnie – przez działalność jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym łańcuchu wartości; oraz
- (b) użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju: pierwotni użytkownicy sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych (istniejący i potencjalni inwestorzy, kredytodawcy i inni wierzyciele, w tym podmioty zarządzające aktywami, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń), a także inni użytkownicy, w tym partnerzy biznesowi jednostki, związki zawodowe i partnerzy społeczni, społeczeństwo obywatelskie i organizacje pozarządowe, rządy, analitycy i naukowcy.

strony mogą należeć do obu grup (ESRS 1 punkt 23).

102. ESRS 2 wymaga przejrzystości w zakresie konsultacji jednostki z zainteresowanymi stronami (IRO-1 punkt 53 (b)(iii)). Mimo że ESRS nie nakazują określonego zachowania, jednostka jest zobowiązana do ujawnienia, czy i w jaki sposób w procesie oceny istotności identyfikuje i ocenia swoje oddziaływania, w tym konsultuje się z zainteresowanymi stronami, na które wywiera wpływ, aby zrozumieć, w jaki sposób może na nie wpływać.
103. Wynik trwających procesów należytej staranności jednostki jest zasadniczo przydatny do zasilania procesu oceny istotności. ESRS nie narzucają jednak procesów należytej staranności wyłącznie do celów sprawozdawczości.
104. ESRS wyjaśniają w szczególności, że proces oceny istotności jest oparty na procesie należytej staranności, zgodnie z międzynarodowymi instrumentami należytej staranności. Są to Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (Wytyczne MNE) oraz Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka (UNGP). Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, ma kluczowe znaczenie dla należytej staranności przedsiębiorstwa i oceny jego oddziaływań (ESRS 1 punkt 24). Jednostka może współpracować z zainteresowanymi stronami, na które wywiera wpływ lub ekspertami w celu uzyskania danych wejściowych lub informacji zwrotnych na temat wniosków z oceny istotności (ESRS 1 AR 8). Taka współpraca może dostarczyć dowodów lub spostrzeżeń na temat rzeczywistego lub potencjalnego oddziaływania na ludzi i środowisko związane z jednostką. Dialog społeczny z przedstawicielami pracowników na poziomie jednostki jest regulowany zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i na poziomie krajowym. Zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE o rachunkowości (zmienioną dyrektywą CSRD), państwa członkowskie muszą wymagać od przedsiębiorstw informowania przedstawicieli pracowników o sprawozdawczości dot. zrównoważonego rozwoju oraz omawiania z nimi istotnych informacji oraz sposobów ich uzyskiwania i weryfikacji.
105. Zaangażowanie - na przykład konsultacje z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ i uwzględnienie ich opinii w ocenie istotności - pomaga uzasadnić ich perspektywę przy określaniu znaczenia dla nich kwestii zrównoważonego rozwoju. Obejmuje to na przykład współpracę z pracownikami jednostki i/lub ich przedstawicielami w kwestiach związanych z BHP. Takie zaangażowanie obejmuje również informacje zwrotne otrzymane od zainteresowanych stron z trwających procesów angażowania w ramach praktyk biznesowych jednostki.
106. Przeprowadzając ocenę istotności, jednostka może wykorzystać swój regularny dialog z zainteresowanymi stronami, na które wywiera wpływ lub skontaktować się z nimi specjalnie w kontekście procesu raportowania.
107. Dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, może być pomocny na różnych etapach oceny istotności. Oddzielne zaangażowanie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, na każdym etapie oceny istotności nie jest jednak konieczne, ponieważ jednostki mogą już z nimi współpracować. Jak wspomniano w punkcie 69 kroku A, pierwszym krokiem może być mapowanie zainteresowanych stron oraz w miarę możliwości ich priorytetyzacja. W ramach kroku B jednostka może ich zaangażować lub oprzeć się na wcześniejszych lub bieżących działaniach w celu określenia oddziaływania, jakiego doświadczają. Wreszcie, w ramach kroku C jednostka może zaangażować zainteresowane strony w ocenę dotkliwości i prawdopodobieństwa wystąpienia negatywnych oddziaływań, które są dla nich istotne, a także, na przykład w przypadku szczególnie poważnych oddziaływań, w walidację lub

przekazywanie informacji zwrotnych na temat oddziaływań, które zostały ocenione przez jednostkę jako istotne (zob. ESRS 1 punkt AR 8).

108. W sytuacjach, w których współpraca z zainteresowanymi stronami nie jest możliwa (na przykład dlatego, że taka współpraca naraziłaby je na ryzyko), jednostka może rozważyć odpowiednie alternatywy. Może to obejmować konsultacje z wiarygodnymi niezależnymi ekspertami (ESRS S3 - *Dotknięte społeczności*), z organizacją pozarządową (NGO) reprezentującą dotkniętą społeczność lub w przypadku kwestii środowiskowych, z artykułami naukowymi i raportami.
109. Źródłem istotności oddziaływania są badania naukowe, szczególnie w kwestiach środowiskowych, gdzie wiarygodne raporty naukowe i inne źródła mogą być kluczowe dla obiektywnej oceny dotkliwości i/lub prawdopodobieństwa oddziaływań.
110. Rozdział 5.4 *FAQ dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron* zawiera dalsze wytyczne w tym zakresie.

### **3.5.1 Kwestie dotyczące istotności finansowej**

111. Oprócz wyżej wymienionych działań dotyczących istotności oddziaływania, współpraca z użytkownikami może również potwierdzić dowody, które wspierają finansową istotność kwestii zrównoważonego rozwoju i pomóc przedsiębiorstwom w ocenie istotności finansowej. Wnioski z oceny istotności finansowej ESRS powinny opierać się na możliwych do poparcia dowodach; mogą one obejmować opinie i interesy użytkowników. Jest to zgodne z obecną praktyką w zakresie sprawozdawczości procesów istotności finansowej, w ramach której noty do sprawozdań finansowych i prezentacje dla inwestorów są regularnie dostosowywane w celu odzwierciedlenia pojawiających się kwestii i innych spraw będących przedmiotem zainteresowania inwestorów. W tym zakresie jednostka może wykorzystać istniejące mechanizmy dialogu z akcjonariuszami, innymi inwestorami oraz w niektórych przypadkach z kredytodawcami, aby wesprzeć proces oceny istotności finansowej.
112. W swoim podejściu do dialogu z użytkownikami informacji na temat zrównoważonego rozwoju, jednostka może wziąć pod uwagę zainteresowane strony inne niż inwestorzy, które mogą być również zainteresowane informacjami finansowymi ogólnego przeznaczenia związanymi ze zrównoważonym rozwojem; jako takie, informacje mogą być przydatne do oceny, w jaki sposób jednostka zarządza swoimi istotnymi oddziaływaniami.

### 3.6. Szczegółowa analiza istotności oddziaływania - ustalanie progów

113. Niniejsza część ilustruje bardziej szczegółowo metodologie lub kryteria, które można zastosować na etapie kroku C dotyczącym istotności oddziaływania. Jednostka stosuje odpowiednie kryteria przy użyciu odpowiednich progów ilościowych i/lub jakościowych w celu oceny istotności oddziaływań związanych z jej działalnością, a także oddziaływań bezpośrednio związanych z jej operacjami, produktami i usługami, w tym poprzez łańcuch wartości na wyższym i niższym szczeblu (ESRS 1 42 punkt i rozdział 3.4). ESRS 1 nie określa jednak sposobu ustalania progów.
114. W ESRS 1 w rozdziale 3.4 wyjaśniono, że w przypadku rzeczywistego i negatywnego oddziaływania istotność opiera się na dotkliwości oddziaływania, natomiast w przypadku pozytywnego oddziaływania istotność opiera się na skali i zakresie. W przypadku potencjalnych oddziaływań, istotność obejmuje również rozważenie prawdopodobieństwa ich wystąpienia.
115. Dotkliwość rzeczywistego lub potencjalnego negatywnego oddziaływania jest oceniana z perspektywy dotkniętych osób lub środowiska i jest określana na podstawie następujących cech, które stanowią podstawę do określenia progów:
- (a) **Skala:** jak poważne jest oddziaływanie (tj. zakres naruszenia dostępu do podstawowych potrzeb życiowych lub swobód, takich jak edukacja, środki do życia, itp.);
  - (b) **Zakres:** jak rozległe jest oddziaływanie (tj. liczba dotkniętych osób lub zakres szkód środowiskowych); oraz
  - (c) **Nieodwracalny charakter:** zakres, w jakim oddziaływanie może zostać naprawione (np. poprzez odszkodowanie lub restytucję czy osoby dotknięte mogą zostać przywrócone do korzystania z danego prawa itp.). Podstawową kwestią jest to, czy istnieją jakiegokolwiek ograniczenia możliwości przywrócenia środowiska lub osób dotkniętych do sytuacji co najmniej takiej samej lub równoważnej z ich sytuacją przed negatywnym oddziaływaniem.
116. Jak wspomniano powyżej, jednostka może wykorzystywać swoje bieżące procesy należytej staranności lub inne procesy zarządzania ryzykiem, przy ustalaniu progów i określać, czy oddziaływania są istotne dla celów sprawozdawczości. W tych procesach zarządzanie przez jednostkę negatywnymi oddziaływaniami opiera się na analizie dotkliwości i/lub priorytetyzacji ryzyka, co może wpływać na ocenę istotności oddziaływania.
117. Przy ustalaniu progów należy dać pierwszeństwo wszelkim możliwym dowodom, które zapewniają możliwie największą obiektywność wniosków dotyczących istotności. Jednak rozsądna kwantyfikacja potencjalnego oddziaływania może nie zawsze być możliwa w celu wsparcia oceny istotności.
118. Każda z trzech cech dotkliwości może sprawić, że oddziaływanie będzie dotkliwe, ale często cechy te są współzależne. Nieodwracalny charakter może wpłynąć na dotkliwość oddziaływania poprzez zwiększenie jego skali. Z kolei często zdarza się, że im większa skala lub szerszy zakres oddziaływania, tym trudniej jest go naprawić, aczkolwiek należy przeprowadzić indywidualną ocenę danego przypadku w celu stwierdzenia, czy którakolwiek z trzech cech może sprawić, że oddziaływanie będzie dotkliwe.

### 3.6.1 Rzeczywiste oddziaływania

119. Stosując opisane powyżej koncepcje, jednostka może **przykładowo** przyporządkować swoje rzeczywiste oddziaływania do trzech cech dotkliwości w kolumnach (rysunek 4) i postępować zgodnie z poniższymi kryteriami, co jest zgodne z punktem 116 powyżej.

**Rysunek 4:** Graficzne przedstawienie dotkliwości rzeczywistych oddziaływań w formacie kolumnowym

*Należy pamiętać, że graficzna reprezentacja na tym rysunku służy jedynie jako ilustracja możliwego podejścia do wizualizacji wniosków z oceny kryteriów istotności oddziaływań. ERS 2 IRO-1 wymaga również, aby jednostka wyjaśniła, w jaki sposób określiła istotność oddziaływania, w tym zastosowane progi jakościowe i ilościowe.*

Przykład	Ocena dotkliwości			Czy oddziaływanie oceniono jako istotne?
	Skala	Zakres	Nienaprawialność	
Oddziaływanie negatywne				
Oddziaływanie 1				Nie
Oddziaływanie 2				Tak
Oddziaływanie 3				Tak
...				
Oddziaływanie N				Tak

Oznaczenia kolorów				
Niskie		Średnie		Wysokie



### 3.6.2 Potencjalne oddziaływania

#### **Przykład dotyczący zanieczyszczeń**

Przedsiębiorstwo A ma do czynienia z istotnym zanieczyszczeniem rzeki obok swojej fabryki ze względu na jego skalę i nieodwracalny charakter. W kolejnym roku przedsiębiorstwo A zostaje przejęta przez grupę B.

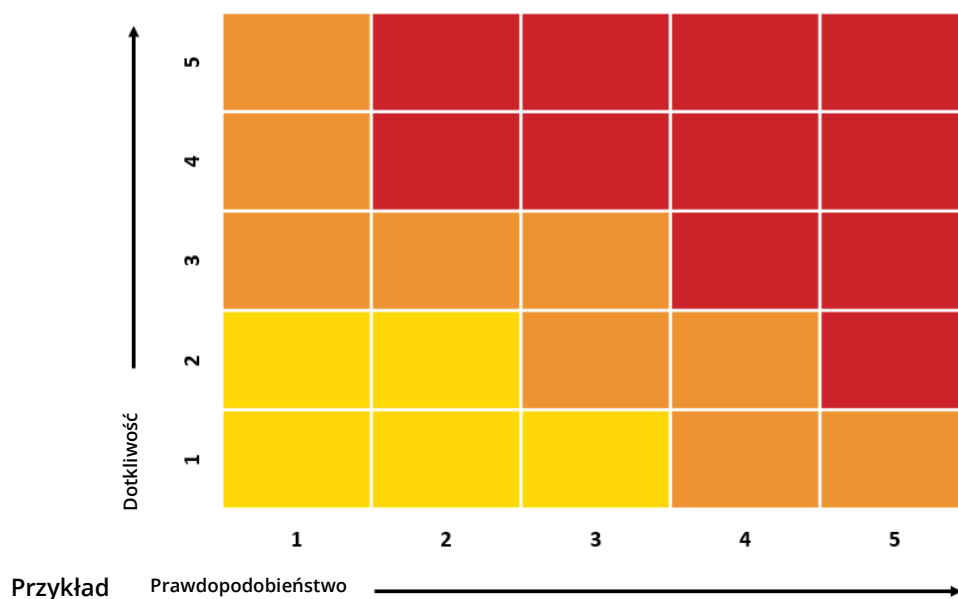
Na skalę oddziaływania zanieczyszczenia rzeki na A nie ma wpływu fakt, że grupa B ma kilka spółek zależnych, które mają do czynienia z innymi istotnymi kwestiami środowiskowymi, z których niektóre sklasyfikowano jako średnie pod względem skali, ale o większym zasięgu, ponieważ dotyczą większej liczby fabryk.

W związku z tym fakt, że przedsiębiorstwo zostało nabyte i stanowi część grupy, nie zmienia kategorii dotkliwości skali lub nieodwracalnego charakteru. Skonsolidowane podejście do oceny istotności znajduje się w części 3.6.3.

120. W przypadku potencjalnych oddziaływań należy rozważyć prawdopodobieństwo ich wystąpienia wraz z ich dotkliwością. Jednak w przypadku oddziaływań na prawa człowieka, jak określono w ESRS 1 punkcie 45, dotkliwość ma pierwszeństwo przed prawdopodobieństwem przy identyfikacji istotnych kwestii.
121. Postępując zgodnie z powyższą ilustracją, metodologia byłaby taka sama, a wymiar prawdopodobieństwa zostałyby dodane. W tym zakresie i w celu uproszczenia prezentacji, trzy czynniki w ramach dotkliwości zostałyby połączone wzdłuż osi dotkliwości, a prawdopodobieństwo wystąpienia zostałyby przedstawione wzdłuż osi poziomej.
122. Jeśli chodzi o prawdopodobieństwo, prawdopodobieństwo potencjalnego negatywnego oddziaływania odnosi się do prawdopodobieństwa jego wystąpienia. Prawdopodobieństwo oddziaływania można zmierzyć lub określić jakościowo lub ilościowo w zależności od dostępnych informacji. Można je opisać za pomocą ogólnych pojęć (np. „mało prawdopodobne”, „wysoko prawdopodobne”), matematycznych za pomocą pojęć statystycznych (np. „10 na 100”, „10 procent”), lub za pomocą częstotliwości w danym okresie czasu (np. „raz na 10 lat”).
123. Podobne podejście można zastosować do rzeczywistego oddziaływania, przy czym próg ujawniania istotnego oddziaływania jest zdefiniowany jako czerwony obszar na wykresie poniżej. W tym przykładzie jednostka oceniła, że wysoka dotkliwość (skala 5) i niskie prawdopodobieństwo (skala 1) negatywnych oddziaływań są istotne dla kwestii środowiskowych; taka decyzja opiera się na osądzie jednostki. Oddziaływania o bardzo niskim prawdopodobieństwie mogą być istotne lub nie, w zależności od ich dotkliwości, jeśli wystąpią. Na ilustracji przedstawionej na rysunku 5 założono, że oddziaływanie o najniższym poziomie istotności można ocenić jako odnoszące się do najwyższego poziomu istotności, ponieważ miałyby ono katastrofalne konsekwencje środowiskowe związane z zagrożeniami dla środowiska.

**Rysunek 5:** Progi istotności dla potencjalnego oddziaływania są przedstawione, jedynie dla celów ilustracyjnych (kodowanie kolorystyczne matrycy jest ustalane przez każdą jednostkę zgodnie z kryteriami zawartymi w ESRS 1 w rozdziale 3.4 *Istotność oddziaływania*)

Należy pamiętać, że graficzna reprezentacja na tym rysunku służy jedynie jako ilustracja możliwego podejścia do wizualizacji wniosków z oceny kryteriów istotności oddziaływań. ESRS 2 IRO-1 wymaga również, aby jednostka wyjaśniła, w jaki sposób określiła istotność oddziaływania, w tym zastosowane progi jakościowe i ilościowe.



### 3.6.3 Kwestie dla grup i jednostek zależnych

124. ESRS 1 rozdział 7.6 *Sprawozdawczość skonsolidowana i zwolnienie jednostek zależnych* stanowi, że „jednostki raportujące na poziomie skonsolidowanym zapewnią, aby wszystkie jednostki zależne zostały uwzględnione w sposób umożliwiający bezstronną identyfikację istotnych oddziaływań, ryzyka i możliwości.” (ESRS 1 punkt 102).
125. Podczas przeprowadzania oceny istotności na poziomie grupy, punkt 103 nie wymaga przyjęcia dla danej kwestii zrównoważonego rozwoju wspólnego progu, który jest taki sam dla całej grupy, ale raczej przyjęcia podejścia, które jest jednocześnie spójne w całej grupie i bezstronne, tj. zdolne do uchwycenia specyfiki, która może istnieć w konkretnej jednostce zależnej. Odpowiedź na FAQ 13 opisuje odgórne i oddolne podejścia do istotności grupy. Istnieje jednak również opcja hybrydowa, w której punktem wyjścia jest identyfikacja tych oddziaływań, które są wspólne dla całej grupy (na przykład tych związanych z ESRS E1 Zmiana klimatu i ESRS S1 Właśni pracownicy), a następnie podejście oddolne dla oddziaływań, które są specyficzne dla jednej lub więcej jednostek zależnych, które są oceniane przy użyciu progów oceny istotności na poziomie grupy (więcej na ten temat można znaleźć w koncepcji dezagregacji, o której mowa w ESRS 1 punkcie 104 i opisanej w części 3.7 *Poziom dezagregacji*).
126. Powyższy przykład dotyczący zanieczyszczenia ilustruje wzajemną zależność między istotnością na poziomie grupy a oddziaływaniem, które jest specyficzne dla jednej spółki zależnej i nie jest powszechne w całej grupie. Dotkliwość danego oddziaływania nie

zmieni się niezależnie od tego, czy zastosowane zostanie podejście oddolne, czy odgórne.

127. W grupie kwestia może zostać oceniona jako istotna w wyniku agregacji kilku oddziaływań pochodzących od różnych jednostek zależnych, które, gdyby były oceniane oddzielnie przez każdą jednostkę zależną, nie zostałyby uznane za istotne. Dzieje się tak w przypadku, gdy agregacja oddziaływań o tym samym charakterze w różnych lokalizacjach lub jednostkach zależnych jest wykonalna i znacząca (na przykład w przypadku kwestii środowiskowych, takich jak emisje gazów cieplarnianych, emisje zanieczyszczeń lub surowców dla gospodarki o obiegu zamkniętym). W innych przypadkach, gdy negatywne oddziaływania na prawa człowieka mają miejsce w działalności tylko jednej jednostki zależnej w ramach dużej grupy korporacyjnej, ponieważ oddziaływanie to jest powiązane z kontekstem kraju, oddziaływanie to może być nadal tak poważne, że spełnia próg istotności grupy. Jest to zgodne z ESRS 1 pkt. 155, który stanowi, że może być konieczna dezagregacja według jednostki zależnej (zobacz FAQ 13 *Przeprowadzanie oceny istotności oddziaływania, gdy jednostka działa w różnych sektorach*).
128. Z drugiej strony, oprócz ujawniania informacji o kwestiach istotnych dla całej grupy, mogą wystąpić sytuacje, w których kwestia zostanie oceniona jako istotna dla niektórych jednostek zależnych w oderwaniu od innych, ale pomimo agregacji danych takich jednostek zależnych, kwestia ta zostanie oceniona jako nieistotna dla całej grupy. W tym przypadku, zgodnie z ESRS 1 punkt 103, jednostka przekaze informacje na temat tej istotnej kwestii, aby zapewnić odpowiednie zrozumienie konkretnych oddziaływań, ryzyk i możliwości danych jednostek zależnych. W ten sposób, pomimo braku sprawozdawczości na poziomie jednostki zależnej ze względu na zastosowanie wyłączenia dotyczącego jednostek zależnych, zachowany zostaje odpowiedni poziom przejrzystości w przypadku, gdy jednostka raportująca zidentyfikuje *znaczące różnice między IRO grupy a IRO jednej lub większej liczby jej jednostek zależnych* (zobacz CSRD art. 29a ust. 4). Może to obejmować, obok innych istotnych informacji opisowych, mierniki obejmujące wyłącznie wielkości tych jednostek zależnych. W takim przypadku pomocne byłyby informacje kontekstowe, które pomogłyby zrozumieć, że pomimo istotności dla jednej lub więcej jednostek zależnych, dana kwestia nie jest istotna dla grupy jako całości, której jednostki są uwzględnione w ujawnieniach dotyczących informacji, w tym w miernikach.
129. W związku z tym nie ma jednego rozwiązania do oceny różnych oddziaływań, które wynikają z jednej lub więcej jednostek zależnych w całej grupie przy definiowaniu progów grupowych i wazeniu znaczenia konkretnej jednostki zależnej lub grupy jednostek zależnych, jak pokazaliśmy powyżej w odniesieniu do kwestii środowiskowych i społecznych. W zależności od charakteru oddziaływania mogą być stosowane różne metodologie oraz w stosownych przypadkach, metody agregacji.
130. W odniesieniu do ESRS 1 punkt 103, znaczące różnice między jednostkami zależnymi a grupą są powiązane z modelami biznesowymi i aspektami ujętymi w ESRS 2 IRO-1 w punkcie 53 (b) (i) (ii), które obejmują działalność, relacje biznesowe, obszary geograficzne i inne czynniki. Podobnie, ESRS 1 punkt 104 wyjaśnia, że znaczące różnice muszą być oceniane z uwzględnieniem okoliczności, takich jak różne sektory i inne istotne dla poziomu dezagregacji (ESRS 1 punkty 54-57), które obejmują różnice między krajami lub między znaczącymi aktywami/lokalizacjami. Dlatego jednostka, która jest konglomeratem działającym w różnych sektorach i posiadającym w nich różne jednostki zależne może nie być w stanie zidentyfikować istotnego, powszechnego oddziaływania obejmującego całą grupę, ale raczej istotne oddziaływanie związane z jednostkami

zależnymi, którego nie można zagregować na poziomie grupy. W związku z tym progi stosowane w ocenie istotności na poziomie grupy powinny być zaprojektowane w sposób bezstronny, aby uniknąć wykluczenia tych istotnych oddziaływań na poziomie jednostki zależnej. W przypadku holdingu inwestycyjnego oznaczałoby to przyjrzenie się oddziaływaniom związanym z inwestycjami w różnych sektorach.

### **3.7 Szczegółowa analiza istotności finansowej - ustalanie progów**

131. ESRS nie zalecają stosowania określonej definicji progów istotności finansowej. Jednakże ESRS 1 punkt AR 15 stanowi: „Po zidentyfikowaniu przez jednostkę jej ryzyka i możliwości, ustala ona, które z nich są istotne na potrzeby sprawozdawczości. W tym celu wykorzystuje się połączenie (i) prawdopodobieństwa wystąpienia i (ii) potencjalnej skali skutków finansowych określonych na podstawie odpowiednich progów. Na tym etapie rozważa się wkład tego ryzyka i tych możliwości w skutki finansowe w krótko-, średnio- i długoterminowej perspektywie czasowej.”
132. Jednostka może odnosić się do bezwzględnych progów pieniężnych lub do względnych progów pieniężnych, takich jak procent kwoty odpowiadającej pozycji w jej pierwotnym sprawozdaniu finansowym, jej przychodom, kosztom, aktywom ogółem lub kapitałowi własnemu netto. Podobne podejścia do oceny istotności pozycji na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych są stosowane w praktyce i mogą stanowić źródło inspiracji. Jednostka powinna jednak wziąć pod uwagę, że horyzont czasowy oceny istotności finansowej w sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju jest dłuższy niż typowy horyzont czasowy uwzględniany w sprawozdaniach finansowych i komentarzach zarządu. Może to skutkować koniecznością rozważenia skumulowanego wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na przychody, koszty itp. w długim okresie czasu. Podobnie, próg prawdopodobieństwa musi uwzględniać skumulowane prawdopodobieństwo w pewnym okresie czasu, aby objąć również horyzont długoterminowy.
133. W tym kontekście ocena istotności nie może ograniczać się do zakresu skutków finansowych, które wpływają (lub wpłyną w pewnym momencie w przyszłości) na pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym. Jednostka uwzględnia również skutki finansowe związane z zależnościami od zasobów naturalnych i społecznych, które nie spełniają (jeszcze) kryteriów ujęcia księgowego (ESRS 1 punkty AR 14 i AR 15).
134. Jednostka powinna również wziąć pod uwagę, że kwestia zrównoważonego rozwoju może być istotna finansowo, mimo że jej skutki finansowe nie są (wiarygodnie) mierzalne na dzień sprawozdawczy. W tym przypadku progi będą opierać się na czynnikach jakościowych i zakresach możliwych skutków (wysoki/średni/niski) - podobnie jak w sprawozdawczości finansowej, gdzie istotność nie ogranicza się do aspektów ilościowych, ale transakcja może być istotna ze względu na swój charakter (tj. jakościowe podejście do istotności). Ponadto należy również zauważyć, że ujawnienia dotyczące przewidywanych skutków finansowych mają zastosowanie zgodnie z ESRS 1 Dodatek C, ESRS 2 SBM-3.
135. W odniesieniu do jakościowego podejścia do istotności, istnieją okoliczności, w których, w zależności od sektora, w którym działa jednostka lub charakterystyki jej modelu biznesowego lub działalności, jednostka jest narażona na ryzyko utraty reputacji, które jest interesujące dla inwestorów. W tym przypadku, podczas gdy skutek na przepływy pieniężne nie może być określony ilościowo, ryzyko utraty reputacji może wpływać na dostępność finansowania i/lub koszt finansowania, a zatem może być istotne z finansowego punktu widzenia.

136. Jeśli jednostka posiada mechanizmy dialogu ze swoimi udziałowcami, inwestorami i kredytodawcami, może wykorzystać ten ciągły dialog do potwierdzenia określenia progu istotności w kontekście istotności finansowej; Celem jest raportowanie informacji, które, jeśli zostaną pominięte, zniekształcone lub przesłonięte, można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje podejmowane przez te zainteresowane strony, w oparciu o oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS 1 punkt 48).
137. Ponieważ wiele kwestii zrównoważonego rozwoju, które generują istotne oddziaływania, jest również źródłem istotnych ryzyk i możliwości, jednostka powinna dokładnie rozważyć te powiązania w swojej ocenie istotności finansowej (patrz [Rozdział 3 Krok B](#) i [Krok C](#)).

## 4. Jak można wykorzystać inne źródła?<sup>7</sup>

### 4.1 Wykorzystanie standardów GRI

138. Ocena przeprowadzona zgodnie z GRI koncentruje się na istotności oddziaływania, ale nie na wymiarze istotności finansowej, ponieważ GRI nie opiera się na podwójnej istotności, tak jak ESRS (patrz [Rozdział 2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności](#)). Wymiar oddziaływania jest jednak taki sam w ramach uniwersalnych standardów GRI i ESRS, nawet jeśli zakres kwestii środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego w ramach GRI może nie być dokładnie taki sam jak w ESRS. Dlatego ocena przeprowadzona zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI stanowi dobrą podstawę do oceny oddziaływania zgodnie z ESRS. Wymiar istotności finansowej ma zostać dodany przy przejściu z ram sprawozdawczości uniwersalnych standardów GRI do ram ESRS.
139. Istnieje kilka synergii dla jednostek, które obecnie raportują zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI 2021 w zakresie:
- (a) procesu oceny istotności oddziaływania: ESRS 1 [Rozdział 3.3](#), ESRS 2 IRO-1 oraz IRO-2 są merytorycznie zgodne z uniwersalnymi standardami GRI, a ocena istotności GRI może być punktem wyjścia dla oceny podwójnej istotności ESRS, z odpowiednią integracją istotności finansowej;
  - (b) uniwersum potencjalnych oddziaływań zidentyfikowanych przy użyciu uniwersalnych standardów GRI, które co do zasady są zgodne z wykazem kwestii w punkcie ESRS 1 AR 16 (a zatem również z architekturą ESRS). Ponadto, ocena istotności GRI może pomóc w procesie identyfikacji oddziaływań dotyczących poszczególnych podmiotów; oraz
  - (c) roli należytej staranności i współpracy z zainteresowanymi stronami, która ma kluczowe znaczenie dla obu ram w zasilaniu w informację oceny istotności oddziaływania.

### 4.2 Wykorzystanie standardów ISSB

140. Jeśli chodzi o intencje i oczekiwania EFRAG, kryteria istotności finansowej i istotności informacji w ESRS oraz odpowiadające im podejście do istotności w IFRS S1 są zbieżne. Poniższe punkty ilustrują tę zbieżność.
141. Ocena istotności finansowej w ESRS 1 odpowiada identyfikacji informacji potrzebnych pierwotnym użytkownikom sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji związanych z dostarczaniem zasobów jednostce (ESRS 1 punkt 48 zbieżny z IFRS S1 punktem 1). W obu standardach definicja istotności finansowej jest

<sup>7</sup> Treść niniejszego rozdziału odzwierciedla poglądy EFRAG, ale nie została zatwierdzona przez GRI ani ISSB.

ujednolicona<sup>8</sup>.

142. Ponieważ kryteria istotności finansowej w obu ramach są zbieżne, oczekuje się, że jednostka stosująca ESRS zachowa zgodność z identyfikacją ryzyk i możliwości zgodnie z IFRS, wykorzystując wyniki oceny istotności finansowej zgodnie z ESRS. Innymi słowy, ten sam proces oceny istotności finansowej może wspierać identyfikację ryzyk i możliwości zarówno dla celów IFRS, jak i ESRS.
143. Oczekuje się, że ogólne kryterium oceny istotności informacji, a zatem wsparcia identyfikacji informacji podlegających raportowaniu (ESRS 1 punkt 31), w większości przypadków będzie opierać się na użyteczności decyzyjnej (zobacz [rozdział 2.3 Kryteria określania istotności informacji](#)); jest to również kryterium stosowane w IFRS S1 do identyfikacji informacji podlegających raportowaniu (jako istotne). Podczas gdy w ESRS ocena przydatności decyzyjnej uwzględnia zarówno inwestorów, jak i inne zainteresowane strony, w IFRS jest ona ograniczona do potrzeb użytkowników - inwestorów. Jednak wymiar istotności finansowej ESRS koncentruje się na inwestorach, a zatem jest również zgodny z IFRS S1. Jest to zgodne z ogólną zasadą podwójnej istotności, ponieważ oczekuje się, że zbiór danych informacji, który służy potrzebom inwestorów (istotność finansowa), będzie taki sam jak ten, który spełnia potencjalne zewnętrzne<sup>9</sup> potrzeby informacyjne innych użytkowników (związków zawodowych, środowiska akademickiego, itp.). Poniższe przykłady ilustrują tę koncepcję.
- (a) Dotknięte społeczności mogą być zainteresowane tym, czy rezerwy przeznaczone na rekultywację zanieczyszczonych terenów zakładów produkcyjnych są wystarczające do pokrycia niezbędnych działań rekultywacyjnych.
- (b) Obecni i potencjalni pracownicy mogą chcieć dowiedzieć się o przewidywanych skutkach finansowych, które mogą wpłynąć na ich perspektywy w organizacji (np. emerytury lub szkolenia).
144. Wreszcie, IFRS S1 (punkt 55) wymaga, aby jednostka raportująca odniosła się i rozważyła zastosowanie tematów ujawnień zawartych w Standardach SASB. Podobnie, zgodnie z ESRS 1 AR 4, jednostka uwzględnia standardy IFRS<sup>10</sup> jako źródła możliwych ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów. Ponadto przepisy przejściowe ESRS 1 (punkt 131 (b)) wskazują na standardy sektorowe IFRS jako źródło ujawnień, które jednostka może wykorzystać w definicji ujawnień informacji dotyczących poszczególnych podmiotów w przypadku braku standardów sektorowych ESRS. Podczas gdy dla

<sup>8</sup> Zarówno w przypadku MSSF S1, jak i ESRS 1, informacje są uważane za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pominięcie, zniekształcenie lub zaciemnienie tych informacji może wpłynąć na decyzje podejmowane przez nich na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju (ESRS) lub ujawnień finansowych jednostki dotyczących zrównoważonego rozwoju i oświadczeń dot. zrównoważonego rozwoju (MSSF S1). Ponadto, MSSF S1 wymaga ujawnienia informacji o wszystkich ryzykach i możliwościach związanych ze zrównoważonym rozwojem, co do których można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Zgodnie z ESRS 2 SBM-3, jednostka ujawnia swoje istotne oddziaływania, ryzyka i możliwości. Zgodnie z ESRS 1 „Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna z perspektywy finansowej, jeśli generuje ryzyko lub możliwości, które wywierają wpływ (lub można słusznie oczekiwać, że wywrą wpływ) na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej” (ESRS 1 punkt 49). Uwaga: MSSF S1 nie używa terminu „istotność finansowa”, lecz „istotność”.

<sup>9</sup> Informacje niezbędne do zrozumienia, w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju wpływają na rozwój jednostki, jej skuteczność oraz pozycję.

<sup>10</sup> Standardy SASB są uznawane za istotne dla ustanawiania standardów IFRS.



podmiotów sporządzających sprawozdania zgodnie z ESRS stosowanie standardów SASB jest opcjonalne (ponieważ jest to możliwe źródło ujawnień dotyczących informacji, ale nie jedyne), dostarczanie informacji dotyczących poszczególnych podmiotów, w tym wskaźników sektorowych, jest wymogiem (zobacz ESRS 1 punkty 11, AR 1 do AR 5).

#### 4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności

145. Ocena istotności IRO jednostki opiera się na wynikach procesu należytej staranności, jeśli taki proces został wdrożony, zgodnie z definicją zawartą w międzynarodowych instrumentach Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (zobacz [punkt 102 niniejszych Wytycznych](#)).
146. Proces należytej staranności obejmuje kroki mające na celu identyfikację i ocenę negatywnego oddziaływania powodowanego przez jednostkę i przyczyniającego się do niego, a także związanego z jej własnymi działaniami, produktami lub usługami poprzez relacje biznesowe. Może to być szczególnie przydatne przy analizie łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości oraz przy identyfikowaniu skutków, które z niego wynikają. Ponadto instrumenty należytej staranności zapewniają kryteria dla kierownictwa w celu ustalenia priorytetów działań w oparciu o dotkliwość i prawdopodobieństwo wcześniej zidentyfikowanych oddziaływań.
147. W tym sensie proces należytej staranności może pomóc jednostce zarówno:
  - (a) zidentyfikować jej negatywne rzeczywiste i potencjalne oddziaływania (zobacz [krok B w rozdziale 3.2](#)), jak i
  - (b) ocenić ich istotność do celów sprawozdawczości w oparciu o kryteria dotkliwości i prawdopodobieństwa (zobacz [krok C w rozdziale 3.3.1](#)). Identyfikacja istotnych oddziaływań wspiera również identyfikację istotnych ryzyk i możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem, które często są konsekwencją takiego oddziaływania.
148. Dzięki temu procesowi należytej staranności jednostka może również zidentyfikować zainteresowane strony, których zaangażowanie zasila ocenę istotności IRO.

#### 4.4 Wykorzystanie innych ram lub źródeł

149. Oprócz innych ram i instrumentów międzynarodowych wspomnianych powyżej, EFRAG współpracował z TNFD w celu stworzenia mapowania między ramami TNFD 2024 a powiązanymi ujawnieniami informacji środowiskowych ESRS, a mianowicie ESRS E3-E5. W przypadku oceny istotności, podejście LEAP wbudowane w ramy ujawniania informacji TNFD może uzupełniać i wspierać identyfikację kwestii środowiskowych (zobacz ESRS E2 punkt AR 1, ESRS E3 punkt AR 1, ESRS E4 punkt AR 6, oraz ESRS E5 punkt AR 1).
150. Innymi danymi wejściowymi, które można wykorzystać do identyfikacji IRO, wraz z innymi istotnymi informacjami na etapie kroku B procesu oceny istotności (zobacz punkt ESRS 2 AR 2), mogą być normy europejskie zatwierdzone przez Europejski System Normalizacyjny (normy ISO/IEC lub CEN/CENELEC), które jednostki mogły zastosować (zobacz ESRS 2 punkt AR 2).

## 5. Często zadawane pytania (FAQ)

### 5.1. FAQ dotyczące istotności oddziaływania

**FAQ 1: Czy istotność oddziaływania opiera się na istotności dla jednostki czy dla zainteresowanych stron?**

151. Istotność oddziaływania opiera się na jego oddziaływaniu na ludzi lub środowisko, które z kolei stają zainteresowanymi stronami jednostki, na które jednostka wywiera wpływ.
152. Zakres istotności oddziaływania obejmuje oddziaływanie na ludzi i/lub środowisko związane z własną działalnością jednostki oraz łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym poprzez jej produkty i usługi, a także poprzez jej relacje biznesowe. W przypadku rzeczywistego lub potencjalnego oddziaływania, istotność jest oceniana w odniesieniu do dotkliwości takiego oddziaływania na ludzi i/lub środowisko. Aby ocenić oddziaływanie, współpraca z zainteresowanymi stronami ma kluczowe znaczenie, jak opisano w [FAQ 16 Czy ESRS wymagają aktywnego angażowania zainteresowanych stron?](#)
153. Z kolei istotność finansowa koncentruje się na wpływie kwestii zrównoważonego rozwoju na przepływy pieniężne jednostki, jej wyniki finansowe i sytuację finansową, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej, ponieważ takie skutki są istotne dla inwestorów jednostki.
154. Jeśli istotne oddziaływania wiążą się również z istotnymi ryzykami i możliwościami, są one również istotne dla jednostki. Jednak istotność oddziaływania jest oceniana na podstawie dotkliwości dla ludzi i środowiska, a nie na podstawie oddziaływania na jednostkę i jej perspektywy finansowe.

**FAQ 2: Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z oddziaływaniem?**

155. Jak wyjaśniono powyżej, istotność oddziaływania obejmuje oddziaływania związane z własną działalnością i łańcuchem wartości jednostki, w tym poprzez jej produkty i usługi, a także poprzez jej relacje biznesowe. Jednostka może być powiązana z oddziaływaniem na kilka sposobów opisanych poniżej, zgodnie z międzynarodowymi instrumentami należytej staranności.
156. Jednostka może być samodzielnie odpowiedzialna za oddziaływanie na ludzi lub środowisko, jeśli **oddziaływania te są bezpośrednio spowodowane** jej działalnością, produktami lub usługami. Przykłady takich przypadków obejmują:
  - (a) narażenie pracowników jednostki na niebezpieczne warunki pracy bez odpowiedniego sprzętu ochronnego;
  - (b) bycie jedynym źródłem zanieczyszczenia wody pitnej w danej społeczności z powodu ścieków chemicznych pochodzących z procesów produkcyjnych; oraz
  - (c) w przypadku pozytywnego oddziaływania, producent energii obniża koszt energii odnawialnej, umożliwiając większej liczbie klientów przejście na energię odnawialną, przyczyniając się w ten sposób do łagodzenia zmian klimatycznych.
157. **Oddziaływania, do których przyczyniła się** jednostka, nie są spowodowane bezpośrednio i wyłącznie przez działalność, produkty lub usługi jednostki, ale w powiązaniu ze stroną trzecią. W związku z tym każde pojedyncze działanie lub zaniechanie ze strony jednostki nie powoduje samodzielnie oddziaływania, ale mimo to powoduje je wraz z działaniami lub zaniechaniami strony trzeciej. Na przykład kilka lokalnych fabryk emituje szkodliwe emisje, które indywidualnie nie przekraczają

szkodliwych limitów. Jednak razem wpływają one na jakość powietrza w lokalnej społeczności, prowadząc do negatywnego oddziaływania na ludzi i środowisko.

158. Innym przykładem przyczyniania się do oddziaływania jest sytuacja, w której jednostka ułatwia lub zachęca inną stronę do powodowania lub przyczyniania się do oddziaływania, np. poprzez wielokrotne zmienianie wymagań wobec dostawców bez dostosowywania terminów produkcji i cen, zmuszając w ten sposób dostawców do naruszania standardów pracy w celu realizacji dostaw.
159. **Oddziaływania bezpośrednio związane z działalnością, produktami i usługami jednostki spowodowane relacjami biznesowymi** to takie, w których podmiot powodujący lub przyczyniający się do oddziaływania jest powiązany z jednostką poprzez relacje biznesowe. Relacje biznesowe nie ograniczają się do relacji umownych i partnerów, z którymi jednostka wchodzi w bezpośrednie interakcje. Obejmują one również podmioty w całym łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym poza pierwszym poziomem (*1st tier*) - na przykład dostawcę zlecającego haftowanie odzieży pracownikom nieletnim, wbrew zobowiązaniom umownym.
160. Rodzaj zaangażowania (tj. spowodowany, przyczyniający się lub bezpośrednio powiązany) jest ważny, ponieważ może prowadzić do innego podejścia podczas radzenia sobie z negatywnymi oddziaływaniami. Nie oznacza to jednak, że oddziaływania, które są bezpośrednio powiązane, są mniej istotne niż te, które zostały spowodowane lub do których przyczyniono się, ponieważ podstawą oceny istotności jest dotkliwość.

#### FAQ 3: Jakie są istotne IRO w łańcuchu wartości?

161. Zobacz IG 2 FAQ 3: *W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności, aby właściwie uchwycić istotne IRO, które pojawiają się w łańcuchu wartości?*

#### FAQ 4: Czy pozytywne oddziaływania mogą kompensować negatywne?

162. Nie - oddziaływania należy oceniać samodzielnie, tj. bez uwzględniania innych oddziaływań. Oznacza to, że pozytywne oddziaływanie na środowisko i ludzi nie może być kompensowane z oddziaływaniem negatywnym.
163. Opiera się to na poniższej niewyczerpującej liście zasad:
- (a) różny charakter oddziaływań: jednostka nie może kompensować pozytywnego oddziaływania z negatywnym oddziaływaniem o innym charakterze (w roku sprawozdawczym lub w latach przyszłych). Jest to zgodne z ESRS 1 punkt 56: „... Jednostka nie może agregować istotnych pozycji o różnym charakterze”, jak również z jakościowymi cechami informacji (ESRS 1 Dodatek B QC 8);
  - (b) rozłożenie skutków w czasie: jednostka nie może kompensować rzeczywistych negatywnych/pozytywnych oddziaływań w roku sprawozdawczym z pozytywnymi/negatywnymi oddziaływaniami o tym samym charakterze w przyszłych latach; oraz
  - (c) własna działalność lub łańcuch wartości na wyższym/niższym szczeblu: jednostka nie może kompensować oddziaływania własnej działalności z oddziaływaniem w łańcuchu wartości na wyższym/niższym szczeblu.
164. Chociaż kompensacja/offsetting są różnymi pojęciami, nie można ich uwzględniać w ocenie istotności oddziaływania. Uwzględniono szczegółowe wymogi dotyczące aktualnych standardów kompensacji/offsetting. ESRS E1 *Zmiany klimatu* i ESRS

E4 *Bioróżnorodność i ekosystemy* zawierają szczegółowe wymogi dotyczące sposobu raportowania kredytów węglowych i kredytów dot. bioróżnorodności w istotnych kwestiach.

## 5.2 FAQ dotyczące istotności finansowej

### FAQ 5: Czy istotne informacje dla sprawozdań finansowych są takie same jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?

165. Nie, nie są takie same. Cel pozostaje jednak ten sam.
166. Ocena istotności finansowej informacji zależy od tego, czy informacje są uważane za istotne dla podejmowania decyzji przez tych, którzy dostarczają lub mogą dostarczać w przyszłości zasoby jednostce. Zakres istotności finansowej dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju jest rozszerzeniem zakresu istotności stosowanego do określenia informacji, które mają być zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki (ESRS 1 punkt 47). Podczas gdy koncepcja istotności nie różni się między ESRS a standardami sprawozdawczości finansowej, informacje, które mogą być istotne zgodnie z tymi dwoma zestawami standardów, różnią się. Zasady stosowane do sporządzania sprawozdań finansowych (zgodnie z IFRS lub lokalnymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (GAAP)), zilustrowane ramami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej IFRS, jasno określają, co należy ująć na podstawie kryteriów ujmowania aktywów i pasywów, a także przychodów i kosztów. W rezultacie, przy definiowaniu progów istotności finansowej stosowanych przy sporządzaniu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, można czerpać inspirację z kryteriów i progów stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
167. Różnice między informacjami, które mogą być finansowo istotne dla sprawozdań finansowych, a informacjami, które mogą być finansowo istotne dla sprawozdań dotyczących zrównoważonego rozwoju, dotyczą następujących aspektów.
- (a) Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmuje ujawnianie przewidywanych skutków finansowych istotnych ryzyk lub możliwości, które nie zostały uwzględnione lub nie zostały jeszcze w pełni uwzględnione w sprawozdawczości finansowej na dzień sprawozdawczy. Można racjonalnie oczekiwać, że spowodują one skutki finansowe dla jednostki. W związku z tym bardziej prawdopodobne jest, że ryzyka i możliwości, które nie są jeszcze istotne dla sprawozdań finansowych mogą być istotne dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, w którym istnieją różne podstawowe zasady dostarczania informacji na temat aktywów i zobowiązań (lub na temat zasobów/możliwości i ryzyk, zanim spełnią one księgową definicję aktywów i pasywów).
  - (b) Informacje na temat grupy zostały rozszerzone w oświadczeniu o zrównoważonym rozwoju o informacje na temat istotnych ryzyk i możliwości wynikających z jej relacji biznesowych, tj. w łańcuchu wartości na wyższym/niższym szczeblu. Dlatego bardziej prawdopodobne jest, że informacje o ryzykach i możliwościach wynikających z łańcucha wartości jednostki mogą być istotne dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, ale nie zawarte w sprawozdaniu finansowym.
  - (c) Potencjalne przyszłe zdarzenia mogą spowodować ujawnienie, w bieżącym okresie, informacji o przewidywanych ryzykach i możliwościach związanych ze zrównoważonym rozwojem w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, podczas gdy sprawozdania finansowe zazwyczaj uwzględniają ryzyko oparte na zdarzeniach z przeszłości. Dlatego bardziej prawdopodobne jest, że informacje dotyczące przyszłości (takie jak przewidywane skutki finansowe) staną się istotne w oświadczeniu

dotyczącym zrównoważonego rozwoju.

- (d) Horyzonty czasowe mogą być dłuższe w raportowaniu zrównoważonego rozwoju, ponieważ nie są ograniczone horyzontami stosowanymi w sprawozdaniach finansowych (takimi jak okresy użytkowania aktywów).

**FAQ 6: Czy istotność finansowa dla raportowania zrównoważonego rozwoju ogranicza się do efektów przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?**

168. Nie - zgodnie z opisem w *FAQ 5 Czy istotne informacje dla sprawozdań finansowych są takie same jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?* Podstawa sporządzania i horyzonty czasowe sprawozdawczości finansowej i dotyczącej zrównoważonego rozwoju różnią się. Pojęcie bieżących i przewidywanych skutków finansowych zdefiniowane w Załączniku 2 do Aktu Delegowanego rozróżnia pomiędzy:

- (a) skutkami finansowymi, które już się skryształizowały i są ujmowane w pierwotnych sprawozdaniach finansowych (tj. bieżące skutki finansowe); oraz
- (b) skutkami finansowymi, które nie spełniają kryteriów ujęcia w sprawozdaniu finansowym w okresie sprawozdawczym (tj. przewidywane skutki finansowe).

169. Raportowanie pewnych skutków finansowych związanych z istotnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju wykracza poza to, co jest wymagane do ujęcia i wyceny w pierwotnym sprawozdaniu finansowym i ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. W szczególności, skutki finansowe wynikające z ryzyk i możliwości należy ujawniać, niezależnie od ich ujęcia księgowego, gdy mają one lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne jednostki w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Ryzyka lub możliwości związane ze zrównoważonym rozwojem mogą wynikać z przeszłych lub przyszłych zdarzeń i mogą mieć skutki finansowe w odniesieniu do:

- (a) aktywów i pasywów już ujętych w sprawozdawczości finansowej. Potencjalne korekty wartości bilansowej, które są interesujące dla użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju mogą nie spełniać kryteriów księgowych dotyczących ujmowania w sprawozdaniach finansowych na dzień sprawozdawczy, aczkolwiek te przewidywane skutki finansowe są wykazywane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę ich znaczenie dla użytkowników. Na przykład korekty te mogą obejmować utratę wartości, która może powstać w wyniku potencjalnego zamknięcia zakładów w obszarze niedoboru wody;
- (b) aktywa, pasywa, przychody i koszty, które mogą zostać ujęte w sprawozdawczości finansowej dopiero na późniejszym etapie, ale które są przydatne dla użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju - na przykład nadchodzące zmiany w przepisach prawa pracy, zgodnie z którymi pracownicy platform będą klasyfikowani jako pracownicy z prawem do płacy minimalnej i innych świadczeń z tytułu ochrony socjalnej, a skutki finansowe zostaną odzwierciedlone w przyszłych sprawozdaniach finansowych; oraz
- (c) czynniki tworzenia wartości, które nie spełniają kryteriów ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale przyczyniają się do generowania przepływów pieniężnych i rozwoju jednostki. Mogą one obejmować wewnętrznie generowane wartości niematerialne i prawne, takie jak kapitał ludzki, które można opisać w raportach dotyczących zrównoważonego rozwoju.



### 5.3. FAQ dotyczące procesu oceny istotności

#### FAQ 7: Jak często jednostka powinna aktualizować swoją ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju?

170. CSRD definiuje częstotliwość raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS jako roczną, biorąc pod uwagę, że oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju jest częścią sprawozdania z działalności przedsiębiorstwa. W związku z tym jednostka jest zobowiązana do określenia na każdy dzień sprawozdawczy swojego istotnego oddziaływania, ryzyk i możliwości, a także istotnych informacji, które należy uwzględnić w oświadczeniu o zrównoważonym rozwoju.
171. Jeśli jednak jednostka stwierdzi na podstawie odpowiednich dowodów, że wynik oceny istotności z poprzedniego okresu sprawozdawczego jest nadal istotny na dzień sprawozdawczy, przy sporządzaniu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju można wykorzystać wcześniej wyciągnięte wnioski. Mogą one być prawdziwe, jeśli jednostka oceni, że nie nastąpiły żadne istotne zmiany w jej strukturze organizacyjnej i operacyjnej oraz że nie nastąpiły żadne istotne zmiany w czynnikach zewnętrznych, które mogłyby wygenerować nowe lub zmodyfikować istniejące IRO, lub które mogłyby wpłynąć na przydatność konkretnego ujawnienia. Przykładami zmienionych istotnych faktów i okoliczności (tj. czynników wyzwających) mogą być:
- (a) duża transakcja fuzji i przejęcia prowadząca do rozpoczęcia nowej działalności, wejścia do nowego sektora lub znaczącej zmiany w działalności;
  - (b) znacząca zmiana kluczowych dostawców lub praktyk łańcucha dostaw (w tym wejście w nowy obszar geograficzny z istotnym ryzykiem kontekstowym, takim jak nieprzestrzeganie zasad dotyczących praw człowieka);
  - (c) globalne wydarzenie, takie jak pandemia lub nawiązanie nowej istotnej relacji biznesowej, która może mieć poważny wpływ na prawa człowieka;
  - (d) wejście na nowy rynek lub rozpoczęcie nowej działalności lub wyjście z istniejącego rynku i zamknięcie istniejącej działalności; oraz
  - (e) zmiany w konwencjach społecznych, dowodach naukowych lub potrzebach użytkowników, które mogą mieć wpływ na charakterystykę dotkliwości (np. poziom kontroli opinii publicznej znacząco wzrasta w danej sprawie w porównaniu z poprzednimi okresami lub pojawiają się nowe badania, które dostarczają dowodów na toksyczność substancji).
172. Analiza przeprowadzona w celu przygotowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju dla każdego okresu sprawozdawczego powinna być wystarczająco solidna i proporcjonalna, aby uchwycić możliwe zmiany w stosunku do poprzedniego okresu (okresów), w tym w łańcuchu wartości. Jednostka może dokonywać corocznej aktualizacji swoich poprzednich ocen, koncentrując się na oddziaływaniach, ryzykach i możliwościach, na które mają wpływ zidentyfikowane zmiany (np. w wyniku zmian niektóre z nich mogą przestać być istotne, a mogą pojawić się inne istotne oddziaływania, ryzyka i możliwości).
173. Chociaż możliwe jest przeprowadzenie corocznej aktualizacji skoncentrowanej na konsekwencjach zidentyfikowanych zmian, ocena istotności jest procesem dynamicznym podlegającym nieodłącznej ewolucji jednostki i należy ją na bieżąco aktualizować.



## FAQ 8: Czy jednostka może uwzględnić tylko kwestie zrównoważonego rozwoju w ujęte ESRS 1 AR 16?

174. Nie - ESRS 1 punkt AR 16 stanowi: „Korzystanie z tego wykazu nie zastępuje procesu określania istotnych kwestii. Wykaz ten jest narzędziem wspierającym ocenę istotności przeprowadzaną przez jednostkę. Przy określaniu istotnych kwestii jednostka nadal musi uwzględniać swoje szczególne okoliczności.” Niektóre jednostki mogą dysponować listą istotnych tematów z poprzednich ocen istotności oddziaływania (na przykład raportowanie według uniwersalnych standardów GRI) i korzystać z wykazu ESRS 1 AR 16, jak opisano w kroku B procesu oceny istotności, rozdział 3.2.
175. Lista w ESRS AR 16 jest dobrym punktem wyjścia do identyfikacji kwestii zrównoważonego rozwoju, ale nie powinna być wykorzystywana jako lista kontrolna zastępująca ocenę istotności. Jest to spis zagadnień związanych ze zrównoważonym rozwojem ujętych w tematycznym systemie ESRS niezależnym od sektora. Na szczycie tego wykazu należy również uwzględnić kwestie zrównoważonego rozwoju specyficzne dla danego sektora<sup>11</sup> i podmiotu (zobacz ESRS 1 pkt. 11).
176. Biorąc pod uwagę, że sektorowe ESRS nie zostały jeszcze sfinalizowane, kwestie zrównoważonego rozwoju specyficzne dla danego sektora powinny zostać zidentyfikowane i ocenione na podstawie konkretnego podmiotu do czasu opublikowania standardów sektorowych (zobacz ESRS 1 punkt 131 (b)).

## FAQ 9: Jak uwzględnić horyzont czasowy w analizie podwójnej istotności?

### Przykład nowej regulacji

Nowa regulacja zakazuje stosowania mikrodrobin plastiku w procesach produkcyjnych w perspektywie średnioterminowej. Jednostka wykorzystująca mikrodrobiny plastiku w swojej produkcji zidentyfikowała istotne ryzyko związane z tą kwestią w perspektywie krótko- i średnioterminowej, ale nie długoterminowej. Jednostka dostosowuje swoje procesy produkcyjne i inwestuje przed wejściem w życie nowych przepisów.

### Przykład dotyczący aktywów o obniżonej wartości

Skutki finansowe obecnie wykorzystywanych aktywów, które mogą utracić wartość w perspektywie długoterminowej z powodu zmian środowiskowych, mogą nie być istotne, ponieważ aktywa te zostaną w pełni zamortyzowane w perspektywie średnioterminowej.

177. Kwestia zrównoważonego rozwoju może być istotna z punktu widzenia perspektywy oddziaływania lub perspektywy finansowej w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. W związku z tym horyzont czasowy jest istotnym elementem oceny istotności, który należy uwzględnić w procesie. ESRS 1 punkty 77-81 definiują standardowe terminy dla horyzontu czasowego i zapewniają możliwość wyboru horyzontów średnio- i długoterminowych specyficznych dla poszczególnych podmiotów.
178. W analizie podwójnej istotności, krótko-, średnio- i długoterminowe horyzonty czasowe mogą być brane pod uwagę przy ocenie oddziaływania, ryzyk i możliwości:
- (a) dla właściwego **zrozumienia** faktów i okoliczności dotyczących jednostki, aby ustalić odpowiedni horyzont czasowy w oparciu o kontekst jednostki;
  - (b) dla właściwej **identyfikacji** wykazu kwestii związanych ze zrównoważonym

<sup>11</sup> Przyszłe sektorowe ESRS określają, w stosownych przypadkach, dodatkowe kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem

rozwojem, ponieważ jednostka musi odzwierciedlać cały horyzont czasowy (krótko-/średnio-/długoterminowy) w celu ustalenia, czy IRO może wystąpić, czy nie; oraz

(c) do **oceny** istotnych kwestii, w przypadku których jednostka może rozważyć, czy skutki finansowe związane z istotnym oddziaływaniem mogą skryształizować się w innym horyzoncie czasowym niż inne oddziaływanie. Na progi istotności może również wpływać horyzont czasowy.

#### **FAQ 10: Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych?**

179. Tam, gdzie to możliwe, tak, ponieważ ilościowe pomiary IRO są obiektywnym dowodem ich istotności. Uznaje się jednak, że informacje jakościowe są często cenne dla oceny istotności same w sobie, w tym informacje od zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ. Informacje jakościowe mogą zapewnić odpowiedni kontekst dla zrozumienia mierników ilościowych.
180. Poziom komfortu, jakiego jednostka oczekuje od informacji ilościowych, zależy od tego, czy istnieją naukowo potwierdzone dane oraz od konsensusu osiągniętego w sprawie danego oddziaływania. Na przykład globalne raporty lub informacje branżowe na dany temat, takie jak negatywne oddziaływanie na utratę różnorodności biologicznej, mogą dostarczyć potrzebnych informacji ilościowych bez konieczności ponoszenia przez jednostkę dodatkowych kosztów badań lub gromadzenia danych.

#### **Przykład dotkliwości**

Jeśli jednostka stwierdzi w oparciu o kryteria jakościowe, że oddziaływanie związane z jednostką znajduje się na granicy oddzielającej to, co istotne, od tego, co nieistotne, może rozważyć ilościowe informacje na temat dotkliwości (tj. skali lub zakresu), jak opisano poniżej, aby ocenić istotność oddziaływania. Na przykład może rozważyć:

1. ilość wody zużytej na obszarze szczególnie narażonym na niedobór wody; lub
2. liczbę osób potencjalnie dotkniętych w społeczności, w której znajduje się zakład produkcyjny.

181. Informacje ilościowe nie zawsze są dostępne lub mogą powodować dodatkowe koszty. W każdym przypadku, gdy analiza jakościowa jest wystarczająca dla jednostki, aby racjonalnie stwierdzić, że dana kwestia jest „nieistotna” lub „istotna”, dodatkowe informacje ilościowe nie wniosłyby żadnej wartości dodanej do oceny istotności. W miarę jak proces oceny istotności ewoluuje w czasie, jednostka może ponownie zdefiniować równowagę między informacjami jakościowymi i ilościowymi.
182. Informacje ilościowe byłyby jednak interesujące w przypadku, gdy temat znajduje się pomiędzy byciem istotnym a nieistotnym w oparciu o informacje jakościowe i/lub gdy istnieją różne poglądy na ten temat. W takim przypadku kwantyfikacja mogłaby potwierdzić wnioski.
183. W tym kontekście jednostka może przyjąć mierniki oddziaływania inspirowane miernikami w części „Mierniki i cele” tematycznych ESRS.

**FAQ 11: Czy aspekty IRO dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju powinny być agregowane na potrzeby oceny istotności?**

184. Nie - nawet jeśli istotność oddziaływania i istotność finansowa są ze sobą powiązane i należy wziąć pod uwagę wzajemne powiązania między tymi dwoma wymiarami (zobacz ESRS 1, rozdział 3.3. *Podwójna istotność*), kwestia zrównoważonego rozwoju nie musi być istotna z punktu widzenia obu tych wymiarów, aby zostać uznana za istotną do celów sprawozdawczych.
185. Na przykład jednostka z branży wydobywczej oceniła BHP jako istotne negatywne oddziaływanie ze względu na częstotliwość i dotkliwość wypadków przy pracy w swojej lokalizacji. Obecne skutki finansowe nie są jednak uważane za istotne z finansowego punktu widzenia. W związku z tym oddziaływania, ryzyka i możliwości związane z tą kwestią nie są agregowane, a kwestia ta jest uznawana za istotną wyłącznie z punktu widzenia istotności oddziaływania.

**FAQ 12: Czy ocena istotności powinna być udokumentowana/udowodniona?**

186. ESRS nie określają konkretnej dokumentacji, ponieważ nie leży to w ich kompetencjach, ale uzasadnione jest oczekiwanie, że pewien poziom dokumentacji będzie potrzebny do celów wewnętrznych.
187. Taka dokumentacja mogłaby informować osoby odpowiedzialne za zarządzanie procesem sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju (zobacz ESRS 2 GOV-2), aby jak najlepiej przygotować ujawnienia informacji objęte ESRS 2 IRO-1 i pomóc dostawcom usług atestacyjnych w wykonywaniu ich pracy.
188. CSRD modyfikuje dyrektywę o rachunkowości w odniesieniu do definicji treści sprawozdania z działalności w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i ich digitalizacji (a mianowicie art. 19a i art. 29a) oraz wprowadza obowiązkowe atestacje oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju (w szczególności art. 34). Wymogi dotyczące dokumentacji i poziom dowodów na poparcie oceny istotności (tj. ESRS 2 IRO-1 i 2 oraz ESRS SBM-3) nie zostały opisane w ESRS.

**FAQ 13: Przeprowadzanie oceny istotności oddziaływania, gdy jednostka działa w różnych sektorach**

189. ESRS nie zalecają konkretnego procesu oceny istotności, ponieważ nie ma jednego procesu pasującego do wszystkich przedsiębiorstw, w tym zdywersyfikowanych przedsiębiorstw globalnych.
190. Jednostka dominująca (zgodnie z definicją w ESRS 1 rozdział 7.6) przeprowadza ocenę istotności dla skonsolidowanej grupy w odniesieniu do istotnych oddziaływań, ryzyk i możliwości grupy (zgodnie z art. 29a CSRD) niezależnie od struktury prawnej grupy i agregacji stosowanej do przygotowania ujawnień informacji w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Warto zapoznać się z częścią 3.6.3 niniejszych wytycznych, aby zrozumieć ramy koncepcyjne i przykład dotyczący zanieczyszczenia w przypadku jednostki zależnej.
191. Jednostka dominująca może przeprowadzić ocenę istotności stosując różne podejścia lub kombinację dwóch. Są to:
- (a) **podejście odgórne**, z oceną przeprowadzaną na poziomie grupy, przy jednoczesnym zaangażowaniu lub konsultacjach z podmiotami zależnymi, w tym

w celu uzyskania niezbędnych informacji; i/lub

(b) **podejście oddolne** z oceną przeprowadzaną na poziomie jednostki zależnej i konsolidacją wyników na poziomie grupy.

192. Jednostka może mieć do czynienia z różnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju pochodzącymi z różnych jednostek zależnych, w przypadku których zidentyfikowano różne poziomy istotności podczas przeprowadzania oceny istotności na poziomie grupy. Na przykład, może mieć duży wpływ na niewielki strumień przychodów i średni wpływ na główny strumień przychodów. W związku z tym, definiując progi (patrz [krok C w rozdziale 3.3](#)), jednostka dominująca grupy działającej w różnych sektorach musi rozważyć odpowiedni poziom spójności metodologii przy ustalaniu odpowiednich progów w całej grupie, biorąc jednocześnie pod uwagę potencjalne różnice, które istnieją w narażeniu na oddziaływania, ryzyka i możliwości na poziomie pojedynczych jednostek zależnych w stosownych przypadkach. Na przykład w konglomeracie, który działa w różnych sektorach, ocena istotności przeprowadzona dla każdego sektora będzie miała swoje własne cechy szczególne. (patrz [rozdział 3.7 Szczegółowa analiza istotności oddziaływania - ustalanie progów](#)). Ponadto, jednostka nie może po prostu agregować różnych oddziaływań w różnych spółkach zależnych lub sektorach, w których działa, i stosować progów grupowego we wszystkich z nich, ponieważ grozi to zamaskowaniem informacji. W niektórych przypadkach negatywne oddziaływania nie mogą być agregowane, na przykład, gdy odnoszą się do oddziaływań o wysokiej dotkliwości, takich jak naruszenia praw człowieka, które należy rozpatrywać indywidualnie, tj. na poziomie jednostki zależnej lub kraju (zobacz ESRS 1 punkt 103 i poziomy dezagregacji).
193. Jednostka powinna rozważyć IRO lub kwestie powszechnie związane z jej sektorami, lokalizacjami geograficznymi lub konkretną jednostką zależną (zobacz [krok A w rozdziale 3.1](#)). W tym przypadku standardy sektorowe pomogą w identyfikacji oddziaływań, ryzyk i szans oraz w ich ocenie.

#### FAQ 14: Czy wdrożenie standardów sektorowych stworzy nowe podtematy lub mniejsze jednostki tematyczne, które należy uwzględnić w ocenie istotności?

194. Tak, może. Standardy sektorowe dodadzą kolejną warstwę do standardów ogólnych i uzupełnią je dogłębnie dla danego podtematu/mniejszej jednostki tematycznej lub mogą zwiększyć liczbę podtematów/mniejszych jednostek tematycznych.
195. Oba zestawy standardów będą miały spójną architekturę. Standardy sektorowe będą zawierać wykaz i opis kwestii zrównoważonego rozwoju wspólnych dla danego sektora i będą opierać się na ESRS 1 punkcie AR 16.
196. Jako środek tymczasowy przed przyjęciem standardów sektorowych jednostka może skorzystać z przepisu przejściowego dotyczącego ujawniania informacji dotyczących poszczególnych podmiotów (*entity-specific*) (zobacz ESRS 1 rozdział 10.1). Umożliwia to jednostkom kontynuowanie wcześniejszego ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju lub zaprojektowanie dodatkowych ujawnień informacji przy użyciu najlepszych praktyk lub innych ram (np. wytycznych branżowych IFRS lub GRI) w zakresie ujawnień specyficznych dla jednostki (zgodnie ESRS 1 z punktem 11), o ile informacje te spełniają cechy jakościowe informacji określone w ESRS 1 Dodatku B. Przepis przejściowy ma zastosowanie do pierwszych trzech oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki.

## 5.4 FAQ dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron - Istotność oddziaływania

### FAQ 15: Czy ESRS nakazują aktywne zaangażowania się w dialog z zainteresowanymi stronami w procesie oceny istotności?

197. ESRS wymagają ujawnienia oceny istotności i jej wyników, ale nie nakazują określonego zachowania w zakresie zaangażowania zainteresowanych stron lub procesu należytej staranności.
198. Jednakże ESRS 1 punkt 45 stanowi, że ocena istotności oddziaływania jest oparta na procesie należytej staranności jednostki. Ponadto, ESRS 1 punkt 24 wskazuje na zaangażowanie zainteresowanych stron jako kluczowy element oceny istotności. Zaangażowanie zainteresowanych stron jest narzędziem, które wspiera procesy biznesowe przedsiębiorstwa (na przykład należyta staranność), a także zarządzanie kwestiami zrównoważonego rozwoju. Jednostka, przygotowując swoje oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, może wykorzystać swoją współpracę z zainteresowanymi stronami, na które wywiera wpływ, w ramach procesu należytej staranności, jeśli ma to zastosowanie.
199. Zaangażowanie zainteresowanych stron wpływa na identyfikację i ocenę istotnych oddziaływań. Może to pomóc w ocenie dotkliwości, prawdopodobieństwa i horyzontów czasowych, a także zapewnić kompletność zidentyfikowanych istotnych oddziaływań. Zobacz [Rozdział 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w ocenie istotności](#).

### FAQ 16: Czy jednostka może nadać priorytet niektórym kategoriom zainteresowanych stron w procesie oceny istotności? Jak?

200. Współpraca zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, pomaga jednostce zrozumieć, które kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem są źródłem obaw dla poszczególnych zainteresowanych stron i w jaki sposób na nie wpływają. Informacje te mogą być przydatne do oceny. Więcej informacji można znaleźć w [rozdziale 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w ocenie istotności](#).
201. ESRS 1 Punkt 22(a) stanowi: „zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ: osoby lub grupy, na których interesy wpływają lub mogą wpływać – pozytywnie lub negatywnie – działania jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym jej łańcuchu wartości”. Koncepcja „kluczowych zainteresowanych stron” (lub „odpowiednich zainteresowanych stron”, zgodnie z instrumentami międzynarodowymi) opiera się na założeniu, że nie wszystkie zainteresowane strony będą w równym stopniu dotknięte działaniami jednostki. Ponadto jednostka ma określić, które opinie zainteresowanych stron mają być brane pod uwagę w związku z konkretną działalnością. Opiera się to również na założeniu, że stopień oddziaływania na zainteresowane strony może informować o stopniu zaangażowania, w szczególności w celu ustalenia priorytetów.
202. Jednostka może rozważyć zaangażowanie zainteresowanych stron lub ich przedstawicieli w celu ustalenia, czy są one dotknięte (*affected*), czy nie, jeśli nie jest to oczywiste.
203. Jednostka może nie angażować wszystkich zainteresowanych stron we wszystkie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. Zaangażowanie zainteresowanych stron, których nie dotyczy konkretna kwestia zrównoważonego rozwoju, nie ma sensu. W związku z tym jednostka może angażować różne grupy zainteresowanych stron, na które wywiera wpływ, w różnych kwestiach.

**FAQ 17: Jaka jest rola cichych zainteresowanych stron i jak należy ich uwzględnić?**

204. Mogą istnieć zainteresowane strony, które nie mogą wyrazić swoich obaw, a w ESRS przyroda została zidentyfikowana jako cicha zainteresowana strona (ESRS 1 punkt AR 7). Przyroda jest istotną częścią kontekstu zrównoważonego rozwoju jednostki i łańcucha wartości, w którym działa. Przyroda, w przeciwieństwie do innych zainteresowanych stron, nie może sama wyrazić swoich obaw ani ustnie, ani pisemnie. Dane ze źródeł naukowych (np. badania naukowe dotyczące ograniczeń planety lub dane potwierdzone naukowo) mogą dać przyrodzie głos, ponieważ mogą wyjaśnić stan przyrody, taki jak zdrowie populacji ptaków, stan zbiorników wodnych lub stan lasu.
205. Kanały monitorujące obawy cichych zainteresowanych stron mogą stanowić cenny wkład w ocenę istotności oddziaływania, zależności i w stosownych przypadkach, późniejszego ryzyka i możliwości dla jednostki.
206. Przykłady uwzględniania cichych jednostek mogą obejmować:
- (a) identyfikację cichych zainteresowanych stron, na których działania jednostki mogą mieć wpływ, oraz rzeczywiste i powiązane potencjalne oddziaływania jednostki;
  - (b) badania mające na celu zrozumienie potencjalnego lub rzeczywistego oddziaływania na te zainteresowane strony, takie jak przeglądy badań naukowych, artykułów i ocen oddziaływania na środowisko. Takie badania mogą być na poziomie globalnym (np. ograniczenia planety dla różnorodności biologicznej) lub lokalnym (np. poprzez wpływ na zbiorniki wodne z małą ilością wody lub poprzez identyfikację rodzaju gatunków, na które wywierane jest oddziaływanie);
  - (c) korzystanie z pełnomocników, takich jak organizacje, które są prawomocnymi przedstawicielami cichej zainteresowanej strony, lub które są uważane przez jednostkę za odpowiednio reprezentujące cichą zainteresowaną stronę. W przypadku rozważań dotyczących przyrody, jednostka może rozważyć organizacje, które oceniają obecny i przyszły stan ekosystemu, zasobów wodnych lub klimatu; oraz
  - (d) testowanie wyników szacowanego potencjalnego oddziaływania w oparciu o konsultacje ekspertów, współpracę z organizacjami pozarządowymi i innymi zainteresowanymi stronami.

## **5.5. FAQ dotyczące agregacji/dezagregacji**

**FAQ 18: Czy jednostka stosuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO?**

207. Nie - dezagregacja istotnych oddziaływań do celów istotności powinna rzetelnie odzwierciedlać dotkliwość rzeczywistych oddziaływań lub dotkliwość i prawdopodobieństwo potencjalnych oddziaływań i może być różna dla różnych istotnych oddziaływań. W przypadku ryzyka i możliwości powinna odzwierciedlać skalę bieżących skutków finansowych, natomiast w przypadku przewidywanych skutków finansowych powinna odzwierciedlać skalę i prawdopodobieństwo. Zasadą jest unikanie zniekształcania specyfiki i kontekstu niezbędnego do interpretacji informacji oraz unikanie agregacji istotnych elementów o różnym charakterze. Zostało to określone w ESRS 1 punkt 54: „Jeżeli jest to konieczne do celów właściwego zrozumienia istotnych oddziaływań, istotnego ryzyka i istotnych możliwości jednostki, dokonuje ona podziału



ujawnianych informacji według:

(a) krajów w przypadku występowania w poszczególnych krajach znaczących różnic w odniesieniu do istotnych oddziaływań, istotnego ryzyka oraz istotnych możliwości, kiedy prezentacja informacji na wyższym poziomie agregacji (na przykład regionu) przesłaniałaby istotne informacje na temat oddziaływań, ryzyka lub możliwości; lub

(b) znaczącej lokalizacji lub znaczących składników aktywów, gdy istotne oddziaływania, istotne ryzyko i istotne możliwości są w dużym stopniu uzależnione od konkretnej lokalizacji lub określonego składnika aktywów niż prezentować informacje na wyższym poziomie agregacji (na przykład krajów).

208. W ESRS 1 punkt 55 wyjaśniono, że przy określaniu podejścia do dezagregacji ujawnianych informacji, jednostka, ze względów spójności, bierze pod uwagę podejście przyjęte do oceny istotności.

#### **Przykłady kryteriów dezagregacji**

- Przy ocenie istotności oddziaływań związanych ze zużyciem wody, kryterium, które należy wziąć pod uwagę przy dezagregacji może opierać się na podatności na niedobór wody w zależności od obszaru geograficznego lub w stosownych przypadkach, miejsca.
- Oddziaływania związane z pracą dzieci, których dotkliwość może zależeć od przepisów i regulacji obowiązujących w danym kraju oraz praktyk na rynku pracy, wówczas dezagregacja na poziomie kraju może stanowić kryterium.
- Jednostka działająca w branży produkcji odzieży ma jednostki zależne w różnych krajach, a odpowiednie płace i układy zbiorowe nie zostały uznane za istotny wpływ w ujęciu ogólnym. Istnieje jednak jeden kraj o podwyższonym ryzyku negatywnego oddziaływania ze względu na obecne warunki pracy, które są dobrze udokumentowane w raportach ONZ dotyczących praw człowieka. Jednostka posiada jednostkę zależną zatrudniającą 15% pracowników grupy, która płaci poniżej płac adekwatnych dla danego kraju, a układy zbiorowe pracy nie mają tam miejsca. Ocena istotności powinna uwzględniać dezagregację na poziomie krajowym w celu zidentyfikowania istotnych negatywnych oddziaływań. Podobna dezagregacja może być rozważana w przypadku jednostki, która ma zakłady produkcyjne w różnych krajach lub regionach w odniesieniu do oddziaływania związanego z zanieczyszczeniem lub prowadzeniem działalności gospodarczej w krajach, w których obserwuje się podwyższone ryzyko korupcji i przekupstwa w porównaniu z innymi krajami.

209. W przypadku, gdy dotkliwość oddziaływania może zostać przesłonięta przez agregację danych, jednostka powinna dokonać dezagregacji według kraju, lokalizacji, aktywów lub jednostki zależnej, aby spełnić cechy jakościowe informacji, a mianowicie przydatność i wierne odzwierciedlenie. W ten sposób jednostka zapewniłaby dokładne i zgodne z prawdą odzwierciedlenie przy ujawnianiu dotkliwości związanego z tym oddziaływania. Dezagregacja danych powinna koncentrować się na konkretnych faktach i okolicznościach jednostki raportującej. W związku z tym jednostka może przyjąć inny poziom dezagregacji dla dwóch odrębnych kwestii zrównoważonego rozwoju w ramach tego samego tematu (np. własna siła robocza: odpowiednie płace oraz szkolenia i rozwój), co byłoby właściwe w zależności od okoliczności.

210. W przypadku ryzyk i możliwości, nacisk kładziony jest na to, czy agregacja mogłaby przesłonić informacje, które mogłyby wpłynąć na decyzje inwestora o przekazaniu środków na rzecz jednostki.

211. Jak opisano w ESRS 1 punkt 55, ujawnienia w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju powinny uwzględniać poziom dezagregacji przyjęty

w odpowiedniej ocenie istotności.

**FAQ 19: Czy segment MSSF lub lokalnych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości jest odpowiednim poziomem dezagregacji dla oceny istotności?**

212. Ogólnie rzecz biorąc, nie - cele dezagregacji dla sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są różne (zobacz również [FAQ 5: Czy istotne informacje dla sprawozdań finansowych są takie same jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?](#) oraz [FAQ 6\) Czy istotność finansowa dla raportowania zrównoważonego rozwoju ogranicza się do efektów przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?](#)). Ogólnie rzecz biorąc, klasyfikacja sektorowa działalności jednostki jest bardziej odpowiednia jako punkt wyjścia (zobacz ESRS 2 IRO-1 punkt 53(b)(i)).
213. Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności zgodnie z IFRS opiera się na „podejściu zarządczym” (jak wyjaśniono w *Podstawie wniosków dla ESRS 2*). Lokalne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości GAAP mogą opierać się na tym samym lub innym podejściu do sprawozdawczości dotyczącej segmentów. Podstawową zasadą IFRS 8 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów* jest wymóg dotyczący ujawniania informacji umożliwiających użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę charakteru i skutków finansowych działalności gospodarczej jednostki, jak również środowiska gospodarczego, w którym jednostka prowadzi działalność (IFRS 8 punkt 1). Poziom dezagregacji lub segmenty podlegające sprawozdawczości w IFRS 8 są konsekwentnie stosowane w sprawozdawczości finansowej bez zmian w raportowanych pozycjach.

**Przykład**

Międzynarodowa grupa, która przygotowuje skonsolidowane sprawozdania finansowe, opiera swoje segmenty sprawozdawczości finansowej na produktach i usługach oferowanych na całym świecie. Przeprowadzając ocenę istotności zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wody, jednostka ustaliła, że istotne negatywne oddziaływanie jest skorelowane z poziomem niedoboru wody na obszarach geograficznych, na których znajdują się fabryki. W związku z tym stwierdza, że dezagregacji należy dokonać na poziomie geograficznym i stwierdza, że segmenty sprawozdawczości finansowej nie są odpowiednie.

214. Dezagregacja dla segmentów sprawozdawczości finansowej została zaprojektowana w innym celu i zasadniczo nie oczekuje się, że będzie ona punktem wyjścia do odzwierciedlenia istotnych IRO we wszystkich elementach działalności jednostki. Odpowiednią jednostką dezagregacji dla IRO w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju może być kraj, lokalizacja lub znaczący składnik aktywów, gdy istotne oddziaływania, ryzyka i możliwości pojawiają się odpowiednio w określonym kraju, lokalizacji lub składniku aktywów. Ponadto poziom dezagregacji powinien odzwierciedlać charakter różnych podtematów i jako taki powinien być dostosowany od jednego podtematu do drugiego, gdy jest to konieczne do właściwego przedstawienia istotnych IRO (zobacz ESRS 1 punkt 54). Więcej informacji na ten temat można znaleźć w [FAQ 18: Czy jednostka stosuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO?](#)
215. W związku z tym dezagregacja według segmentów wykorzystywanych w sprawozdawczości finansowej może nie być wystarczająco szczegółowa lub istotna dla

celów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju<sup>12</sup>.

## 5.6 FAQ dotyczące sprawozdawczości

### FAQ 20: Czy ESRS wymagają ujawnienia dotkliwości istotnych oddziaływań, jak również prawdopodobieństwa i skali dla istotnych ryzyk i możliwości?

216. ESRS nie wymagają ujawniania szczegółowych wyników dla każdego kryterium; należy jednak uwzględnić odpowiednie wyjaśnienie zastosowanych kryteriów i progów. Zgodnie z wymogami ESRS 2 IRO-1 jednostka składa sprawozdanie na temat procesów identyfikacji i oceny istotnych IRO oraz na temat wyników, zgodnie z wymogami ESRS 2 SBM-3 i IRO-2. ESRS 2 SBM-3 punkt 48(g) wymaga ujawnienia informacji na temat zmian w istotnych IRO od poprzedniego roku. Na przykład, jeśli chodzi o istotność oddziaływania, skalę i nieodwracalny charakter danego negatywnego oddziaływania mogły zostać ocenione jako wysokie w bieżącym okresie w porównaniu ze średnimi w poprzednim roku, a tym samym stały się istotne i wymagały ujawnienia.
217. Jak wyjaśniono w FAQ 12 *Czy ocena istotności powinna być udokumentowana/udowodniona?* ESRS nie nakładają wymogu konkretnej dokumentacji; jednak uzasadnione jest oczekiwanie, że pewien poziom dokumentacji będzie wymagany. Może ona być wykorzystana do celów wewnętrznych oraz przez podmioty atestujące oświadczenie jednostki dotyczące zrównoważonego rozwoju.
218. Taka dokumentacja może również zawierać opis dotkliwości (w tym skali, zakresu i nieodwracalnego charakteru) i prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych oddziaływań, a także prawdopodobieństwa wystąpienia i potencjalnej skali istotnych ryzyk i możliwości. Dokumentacja ta może pomóc kierownictwu jednostki organizacji oraz dostawcy usług atestacyjnych (jako dowód z audytu) w lepszym zrozumieniu procesu oceny istotności i związanych z nim wyników.

### FAQ 21: Jeśli dana kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub oddziaływania), czy ujawnienia powinny obejmować wszystkie wymogi, czy tylko informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy?

219. Określenie informacji, które mają być ujawniane dla mierników, opiera się na ocenie istotności informacji (zobacz *Rozdział 2.3 Kryteria określania istotności informacji*). W związku z tym, jeśli dana kwestia jest istotna ze względu na jej oddziaływania, a nie ma istotnych ryzyk i możliwości wynikających z tej samej kwestii, informacje ujawniane na temat mierników powinny być ograniczone do mierników, które są przydatne z punktu widzenia istotności oddziaływania, a punkty danych związane z ryzykiem i możliwościami lub skutkami finansowymi należy pominąć<sup>13</sup> (ESRS 1 punkty 31 i 34).
220. Jeśli dana kwestia zostanie oceniona jako istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub oddziaływania), informacje o politykach, działaniach i celach powinny obejmować

<sup>12</sup> ESRS 1 SBM-1 wymaga identyfikacji sektorów ESRS, w których działa jednostka (punkt (b) i (c) ESRS 2) oraz wymaga ujawnienia przychodów według sektorów ESRS. Zgodnie z programem prac zatwierdzonym przez SRB EFRAG w dniu 11 października 2023 r., EFRAG przeprowadzi w ostatnim kwartale 2024 r. konsultacje w sprawie proponowanej klasyfikacji sektorowej ESRS. Jednakże jednostka musi określić niezbędny poziom dezagregacji swoich ujawnień dotyczących informacji zgodnie z rozdziałem 3.7 ESRS 1 i nie może zakładać, że dezagregacja sektorowa ESRS jest odpowiednia dla wszystkich ujawnień dotyczących informacji.

<sup>13</sup> Punkt danych wymogu ujawniania informacji w miernikach może zostać pominięty, gdy odpowiednie informacje zostaną uznane za nieistotne, pod warunkiem, że pominięte informacje nie są potrzebne do spełnienia celu wymogu ujawniania informacji (ESRS 1 punkt 34).

wszystkie punkty danych w minimalnych wymogach dotyczących ujawniania informacji<sup>14</sup> i standardów tematycznych (ESRS 1 punkt 33). Poziom szczegółowości takich informacji będzie odzwierciedlał ogólne podejście do istotności informacji (punkt 31 ESRS 1). Jednostka opíše treść polityk, działań i celów związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, które są istotne z punktu widzenia oddziaływania lub perspektywy finansowej, lub obu, zgodnie z oceną istotności.

221. Należy również zauważyć, że ujawnienie informacji o faktycznym lub potencjalnym oddziaływaniu jest interesujące dla inwestorów, gdy kwestia jest istotna z finansowego punktu widzenia. Podobnie, informacje finansowe są również istotne dla zainteresowanych stron innych niż inwestorzy, gdy dana kwestia jest istotna z perspektywy oddziaływania, ponieważ wspiera ona rozliczalność.

#### FAQ 22: Czy grupa wielosektorowa musi uwzględniać mierniki dla całej grupy, czy tylko dane związane z istotnymi IRO?

222. Gdy mierniki zostaną ocenione pod kątem istotności i określone jako istotne, dane dla całej grupy zostaną uwzględnione w miernikach. Nie dotyczy to przypadków, w których określono inaczej w ogólnych standardach tematycznych lub standardach specyficznych dla sektora (patrz przykład poniżej).

##### Przykład związany z ESRS E3

Załóżmy, że grupa działa w sektorach A i B z dwoma jednostkami zależnymi, odpowiednio A i B. Grupa posiada istotne IRO w odniesieniu do zużycia wody. IRO jest istotne tylko dla sektora A, tj. jednostki zależnej A, jednak biorąc pod uwagę istotność takiego IRO, sprawa jest uważana za istotną dla całej grupy. ESRS E3-4 wymaga, aby:

- a. całkowite zużycie wody w m<sup>3</sup> było ujawniane dla działalności własnej - a zatem dla całej grupy (ESRS E3vpunkt 28(a); również zgodnie z punktem 28(c) w sumie, jak również zgodnie z punktem 28(d)); oraz
- b. całkowite zużycie wody w obszarach narażonych na ryzyko niedoboru wody (ESRS E3 punkt 28(b)) powinno być ujawniane w zależności od tego, czy obszary ryzyka związanego z niedoborem wody odnoszą się tylko do sektora A lub jednostki zależnej A.

Zgodnie z ESRS E3-1, jednostka powinna opisać przyjęte przez siebie polityki, które odnoszą się do zarządzania swojego IRO związanego z wodą i zasobami morskimi. Ponieważ zużycie wody jest istotne tylko dla sektora A, jednostka zależna A może mieć odpowiednie polityki, a ujawnienie informacji obejmowałoby je w stosownych przypadkach. Podobnie, właściwe byłoby ujawnianie działań i celów dla sektora A tylko wtedy, gdy działania są podejmowane, a cele ustalane na tym poziomie.

223. ESRS 1 stanowi, że oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju powinno dotyczyć tej samej jednostki sprawozdającej, co sprawozdanie finansowe (ESRS 1 punkt 62). Jeśli jednostka sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, jednostką raportująca jest cała grupa (tj. jednostka dominująca i jej jednostki zależne). W odniesieniu do oceny istotnych IRO, ESRS 1 wyjaśnia, że jest ona przeprowadzana „dla całej skonsolidowanej grupy, niezależnie od struktury prawnej grupy” (ESRS 1 punkt 102). Struktura prawna grupy nie ma również znaczenia dla sprawozdawczości w zakresie mierników, ponieważ sprawozdawczość powinna być taka sama niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem wielu

<sup>14</sup> Patrz rozdział 4.2 ESRS 2 *Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat polityk i działań* oraz Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat celów w rozdziale 5 *Wskaźniki i cele*.

podmiotów prawnych, czy też prowadzi tę samą działalność gospodarczą przy użyciu tylko jednego podmiotu prawnego.

224. ESRS 1 punkt 57 stanowi również, że: „Jeżeli na podstawie tematycznych ESRS lub sektorowych ESRS wymaga się przyjęcia konkretnego poziomu dezagregacji przy przygotowywaniu danej informacji, pierwszeństwo ma wymóg zawarty w tematycznych ESRS lub sektorowych ESRS.” W związku z tym, jednostki mogą dalej zdezagregować informacje dotyczące mierników aniżeli podawać je na poziomie grupy tylko wtedy, gdy jest to wymagane przez standard tematyczny lub uznane za odpowiednie na poziomie jednostki.
225. Ujawnienia dotyczące zarządzania IRO związane z politykami, działaniami i celami będą odzwierciedlać zakres działań w ramach grupy, które są objęte tymi politykami, działaniami i celami. W związku z tym mogą one obejmować „obszar problemowy” istotnego IRO tylko wtedy, gdy jest to właściwe. Podobnie, w przypadku mierników dotyczących poszczególnych podmiotów, miernik może koncentrować się na częściach grupy, w których powstają takie istotne IRO.
226. Wreszcie, w odniesieniu do poziomu dezagregacji, ESRS przewidują, że „jeżeli jest to konieczne do właściwego zrozumienia istotnych IRO, jednostka dokonuje dezagregacji ujawnianych informacji [...]” (ESRS 1 punkt 54).
227. Oprócz ujawniania informacji o kwestiach istotnych dla całej grupy, mogą wystąpić sytuacje, w których kwestia zostanie oceniona jako istotna dla niektórych jednostek zależnych w oderwaniu od innych, ale pomimo agregacji danych takich jednostek zależnych, kwestia ta zostanie oceniona jako nieistotna dla całej grupy. W tym przypadku, zgodnie z ESRS 1 punkt 103, jednostka przekaże informacje na temat tej istotnej kwestii, aby zapewnić odpowiednie zrozumienie charakterystycznych oddziaływań, ryzyk i możliwości danych jednostek zależnych. W ten sposób, pomimo braku sprawozdawczości na poziomie jednostki zależnej ze względu na zastosowanie wyłączenia dotyczącego jednostek zależnych, zachowany zostaje odpowiedni poziom przejrzystości w przypadku, gdy jednostka sprawozdawcza zidentyfikuje *znaczące różnice między IRO grupy a IRO jednej lub większej liczby jej jednostek zależnych* (zob. art. 29a ust. 4 CSRD). Może to obejmować, obok innych istotnych informacji opisowych, mierniki obejmujące wyłącznie kwoty tych jednostek zależnych. W takim przypadku pomocne byłyby informacje wyjaśniające kontekst, które pomogłyby zrozumieć, że pomimo istotności dla jednej lub kilku jednostek zależnych, dana kwestia nie jest istotna dla całej grupy i jednostki, a także ujawnić, które jednostki są uwzględnione w ujawnieniach informacji, w tym w miernikach.

#### FAQ 23: Czy działania naprawcze i łagodzące są uwzględniane w ocenie istotności oddziaływania na środowisko?

228. Zgodnie z ogólną zasadą, oddziaływanie na środowisko jest brane pod uwagę przed wszelkimi działaniami łagodzącymi w ocenie istotności. Jest to związane z celem dostarczania informacji na temat zarządzania oddziaływaniami przez jednostkę w czasie i jest odzwierciedlone w strukturze ESRS w następujący sposób dla potencjalnych oddziaływań.
- (a) Opis oddziaływania przed uwzględnieniem działań naprawczych, zapobiegawczych lub łagodzących jest podstawą procesu oceny istotności i powiązanych z nim ujawnień dotyczących informacji (a mianowicie ESRS 2 IRO-1 i SBM-3).
  - (b) Zarządzanie takimi oddziaływaniami - w tym działania naprawcze,



zapobiegawcze i łagodzące - jest częścią polityk, działań i celów (tj. MDR-P, MDR-A i MDR-T).

(c) Użytkownicy oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju uzyskają zrozumienie niełagodzonych oddziaływań związanych z jednostką oraz sposobu, w jaki jednostka radzi sobie z tym oddziaływaniem - tj. zrozumienie oddziaływań po naprawieniu, złagodzeniu i zapobieganiu.

229. Rozróżnienie między rzeczywistymi oddziaływaniami (tj. tymi, które miały miejsce lub trwają w okresie sprawozdawczym) a potencjalnymi oddziaływaniami (tj. tymi, które mają prawdopodobieństwo wystąpienia w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej) jest istotne, a poniższe przykłady rozwijają te koncepcje.

#### Rzeczywiste oddziaływanie

230. Oczekuje się, że jednostka dokona oceny rzeczywistych oddziaływań, które miały miejsce w bieżącym lub poprzednich okresach sprawozdawczych. Dotkliwość oddziaływań, oceniana dla bieżącego okresu sprawozdawczego, zależy od skutecznych działań łagodzących, które miały miejsce przed lub w trakcie zdarzenia. Zostało to zilustrowane w następujący sposób.

(a) W przypadku wypadku, który miał miejsce w bieżącym roku, takiego jak wyciek ropy naftowej lub awaria zakładu oczyszczania emisji, a w konsekwencji oddziaływanie związane z zanieczyszczeniem, oczekuje się, że jednostka uwzględni te zdarzenia w swojej ocenie istotności przy określaniu rzeczywistych oddziaływań. Wszelkie działania naprawcze lub rekułtywacyjne podjęte po zdarzeniu, ale w tym samym okresie nie są brane pod uwagę w ocenie istotności. Podobnie, działania łagodzące, które jednostka może przeprowadzić w przyszłości, nie są brane pod uwagę w ocenie istotności. Wręcz przeciwnie, działania łagodzące, takie jak ograniczanie zanieczyszczeń lub natychmiastowe zatrzymanie operacji, które zostały wdrożone przed i w trakcie incydentu, są brane pod uwagę przy ocenie dotkliwości rzeczywistego oddziaływania, ponieważ albo zadziałały, albo nie zadziałały w celu złagodzenia oddziaływania lub jego dotkliwości.

(b) W przypadku istotnych negatywnych oddziaływań, które miały miejsce w przeszłości, oczekuje się, że zostaną one uwzględnione w ocenie istotności, a także czy nadal są uważane za istotne w bieżącym okresie sprawozdawczym. W przykładzie wycieku ropy naftowej, ekosystemy wodne i przybrzeżne mogą być istotnie negatywnie dotknięte zanieczyszczeniem ropą naftową przez wiele lat i pozostać w ocenie istotności przez wiele lat.

#### Potencjalne oddziaływanie

231. Oczekuje się, że jednostka oceni swoje potencjalne oddziaływanie i ujawni te, które są istotne. Te potencjalne oddziaływanie odnoszą się zarówno do istniejących, jak i planowanych działań; przykładem planowanych działań jest budowa nowej fabryki lub nowej linii produkcyjnej w istniejącej fabryce.

232. Poniższy przykład ilustruje poprzednie akapity.

(a) Jeśli producent chemikaliów planuje wprowadzić nowy proces produkcyjny wykorzystujący niebezpieczną substancję bez żadnej dostępnej techniki oczyszczania ścieków, w momencie przygotowywania oceny nie może założyć w swojej ocenie istotności, że taka technika będzie dostępna w przyszłości i zlekceważyć potencjalne oddziaływanie.



233. Podczas gdy podobne koncepcje i pytania mają zastosowanie do oddziaływań społecznych, wytyczne dotyczące oddziaływań społecznych mogą zostać wydane w przyszłości, aby lepiej odzwierciedlić konkretne aspekty tych kwestii.

**FAQ 24: Czy jednostka powinna również ujawniać istotne kwestie, w przypadku których nie podjęto żadnych działań?**

234. Tak - ocena istotności jest przeprowadzana przez jednostkę w celu zidentyfikowania istotnych IRO, które należy zaraportować.

235. ESRS 1 punkt 33 stanowi, że w przypadku zidentyfikowania istotnej kwestii jednostka ujawnia swoje polityki, działania i cele w zakresie zarządzania IRO związanymi z tą kwestią. Określa również, że jeśli przedsiębiorstwo nie wdrożyło polityki, działania lub celu, fakt ten należy ujawnić. Wymogi ujawnienia informacji w odniesieniu do polityk, działań i celów, są wyszczególnione w ESRS 2 w rozdziale 4.2 i rozdziale 5.

**Przykład**

Hotel zidentyfikował brak szkoleń w zakresie BHP jako istotne oddziaływanie. Nie ma jednak formalnej polityki szkoleniowej ani działań w tym zakresie. Szkolenia w zakresie BHP są istotną kwestią, która jest ujawniana wraz z faktem, że nie ma takich polityk lub działań, na koniec roku sprawozdawczego. Jednostka może ujawnić, czy pracuje nad opracowaniem i wdrożeniem takich polityk i działań.

**5.7 FAQ dotyczące art. 8 unijnej systematyki**

**FAQ 25: Jaki jest związek między działaniami kwalifikującymi się do systematyki a istotnością?**

236. Rozporządzenie w sprawie unijnej systematyki i jej akty delegowane określają kryteria dla szeregu rodzajów działalności gospodarczej (kwalifikujących się rodzajów działalności), które muszą być spełnione, aby w znaczący sposób przyczynić się do realizacji jednego z sześciu celów środowiskowych. Ponadto działania te nie mogą powodować znaczących szkód dla innych celów środowiskowych i muszą spełniać minimalne gwarancje, aby można je było uznać za zgodne z systematyką. Cele środowiskowe rozporządzenia dotyczącego systematyki są w pełni odzwierciedlone w tematach środowiskowych objętych ESRS. Jeśli jednostka angażuje się w działania, które kwalifikują się do taksonomii UE, oznacza to, że ma oddziaływanie na cel środowiskowy, dla którego systematyka definiuje znaczny wkład (SC). W tym zakresie poniższe informacje mogą stanowić wkład do oceny istotności przy identyfikacji IRO (zobacz [Rozdział 3.2 Krok B](#) niniejszych wytycznych):

- (a) czy jednostka prowadzi działania, które spełniają lub nie spełniają kryteriów znaczącego wkładu, w tym plany Capex; oraz
- (b) czy działania te są zgodne z jednym lub kilkoma kryteriami DNSH.

237. Pomimo związku między artykułem 8 systematyki a ESRS, kwalifikowalność systematyki nie jest nadrzędna dla oceny istotności ESRS. Raportowanie przez jednostkę działań kwalifikujących się do systematyki nie zobowiązuje spółek do oceny tych działań jako istotnych ani do wyjaśniania, że tak nie jest. Artykuł 8 systematyki jest procesem, który może zasilać ocenę istotności; inne procesy, które również mogą dawać takie informacje, to należyta staranność i zarządzanie ryzykiem korporacyjnym.

Niniejszy materiał jest tłumaczeniem roboczym sporządzonym na potrzeby CSRinfo sp. z o.o. 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)