

prof. zw. dr hab. Gertruda  
Krystyna ŚWIDERSKA

Szkoła Główna Handlowa  
w Warszawie  
Kolegium Nauk  
o Przedsiębiorstwie  
Katedra Rachunkowości  
Menedżerskiej  
e-mail: gswide@sgh.waw.pl  
ORCID: 0000-0001-8182-9045

dr Małgorzata KRYSIK

Szkoła Główna Handlowa  
w Warszawie  
Kolegium Nauk  
o Przedsiębiorstwie  
Katedra Rachunkowości  
Menedżerskiej  
e-mail: mkrysi@sgh.waw.pl  
ORCID: 0000-0002-9554-4048

# Czy zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jakie wprowadziła Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464, wpłyną na rachunkowość? Przyczynek do dyskusji Will the changes introduced by the European Parliament and Council Directive (EU) 2022/2464 on Corporate Sustainability Reporting have an impact on accounting? A contribution to the discussion

## Słowa kluczowe:

raportowanie  
zrównoważonego rozwoju,  
rachunkowość finansowa,  
rachunkowość zarządcza,  
rachunek kosztów,  
budżetowanie, nakłady  
inwestycyjne, koszty w cyklu  
życia produktu

**Streszczenie:** Przyjęcie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464, dotyczącej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, stanowi drugi krok rewolucji, która dokonała się 20 lat temu w obszarze raportowania finansowego, gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) ujednoliciły praktykę rynkową na całym świecie. Raportowanie w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (*Corporate Sustainability Reporting*) ma się odbywać zgodnie z jednolitymi standardami zrównoważonego rozwoju, co przyczyni się do ujawniania istotnych, porównywalnych i wiarygodnych danych niefinansowych.

Wprowadzenie jednolitych standardów raportowania (ESRS) oraz kluczowych wskaźników wyników oznacza konieczność gromadzenia wielu danych, których dotychczas nie gromadzono i ich przetwarzania w sposób umożliwiający właściwe ujawnianie wymaganych informacji oraz zewnętrzną weryfikację raportów. Obowiązek przygotowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie miał istotny wpływ na zakres prac oraz stosowane narzędzia rachunkowości zarówno zarządczej, jak i finansowej.

Celem artykułu jest zainicjowanie dyskusji na temat zmian, jakie należałoby wprowadzić do rachunkowości, postrzegając ją jako system informacyjny, który dokonuje pomiaru oraz prezentuje informacje finansowe i niefinansowe uwzględniające jednocześnie uwarunkowania ekologiczne, ekonomiczne i społeczne działalności przedsiębiorstw. Przeprowadzona analiza zakresu wymaganych informacji wynikających z wdrożenia Dyrektywy 2022/2464 wskazuje na potrzebę wprowadzenia zmian zarówno w gromadzonych i przetwarzanych danych w rachunkowości finansowej, jak i rozszerzenia lub uzupełnienia narzędzi stosowanych w rachunkowości zarządczej. Wśród nich na uwagę zasługuje m.in.: zbudowanie systemu pomiaru zasobów i ich kosztów przy uwzględnieniu czynników środowiskowych i społecznych, włączenie zagadnień zrównoważonego rozwoju do czterech istniejących perspektyw BSC (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, uczenia się i wzrostu), uszczegółowienie procesu budżetowania w kierunku wyodrębnienia działalności zrównoważonej środowiskowo w ramach wyszczególnionych budżetów, silne powiązanie rachunkowości odpowiedzialności z celami środowiskowymi i społecznymi oraz budżetowaniem.

**Keywords:**

sustainable development reporting, financial accounting, management accounting, cost accounting, budgeting, investment expenditures, product life cycle costs

**Abstract:** The adoption of the European Parliament and Council Directive (EU) 2022/2464 on sustainable development reporting represents the second step of a revolution that occurred 20 years ago in the field of financial reporting when the International Financial Reporting Standards (IFRS) harmonized market practices worldwide. Corporate Sustainability Reporting is to be carried out in accordance with uniform sustainable development standards, which will contribute to the disclosure of significant, comparable, and reliable non-financial data. The introduction of uniform reporting standards (European Sustainability Reporting Standard, ESRS) and key performance indicators means that there is a need to collect a lot of data that was not previously collected and process it in a way that allows for the proper disclosure of required information and external verification of reports. The obligation to prepare a sustainable development report will have a significant impact on the scope of work and the accounting tools used by both management and financial accounting.

The aim of the article is to initiate a discussion on the changes that should be introduced into accounting, perceiving it as an information system that measures and presents financial and non-financial infor-

mation while simultaneously considering the ecological, economic, and social determinants of business activity.

The analysis of the scope of the required information resulting from the implementation of Directive 2022/2464 indicates the need to introduce changes both in the data collected and processed in financial accounting and in the expansion or supplementation of tools used in management accounting. Among them, the following deserves attention: building a resource-based cost accounting system that takes into account environmental and social factors, incorporating sustainable development issues into the four existing BSC perspectives (financial, customer, internal processes, learning and growth), detailing the budgeting process towards the identification of environmentally sustainable activities within the specified budgets, strong linking of responsibility accounting with environmental and social goals, and budgeting.

JEL:

M 41, M 48, L 21, O 44 Q 56

---

„Rachunkowość zawsze była językiem biznesu, więc nie jest zaskoczeniem, że odgrywa ważną rolę, gdy ten język ewaluuje, aby objąć informację i odpowiedzialność wykraczającą poza czysto finansową”.

Professor Carol Tilt, University of South Australia

[Tilt, 2009, s. 28]

## Wprowadzenie

Parlament Europejski i Rada przyjęły szereg aktów ustawodawczych, w tym Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. [Dyrektywa 2022/2464/UE], dzięki którym mają być ujawniane przez określone jednostki istotne, porównywalne i wiarygodne informacje na temat zrównoważonego rozwoju.

Uporządkowanie aspektów pozafinansowych w sprawozdawczości spółek stanowi drugi krok rewolucji, która dokonała się 20 lat temu w obszarze raportowania finansowego, gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) ujednoliciły praktykę rynkową na całym świecie. W listopadzie 2021 r. Powstała Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board – ISSB), której zadaniem jest opracowanie jednolitego globalnego podejścia do raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju. W czerwcu 2022 r. Komisja Europejska podjęła decyzję, że raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju (*Corporate Sustainability Reporting*) ma się odbywać zgodnie z jednolitymi standardami zrównoważonego rozwoju. Standardy te w okresie przejściowym opracuje Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (*European Financial*

*Reporting Advisory Group* – EFRAG), a Komisja Europejska przyjmie je w formie aktów delegowanych. Pierwszy zestaw standardów ma zostać przyjęty do końca drugiego kwartału 2023 r. a drugi – do końca drugiego kwartału 2024 r.

W pierwszej kolejności do raportowania zgodnie z Dyrektywą w Sprawie Sprawozdawczości Przedsiębiorstw w Zakresie Zrównoważonego Rozwoju będą zobowiązane największe jednostki interesu publicznego z liczbą pracowników przekraczającą 500 osób. W dalszej kolejności (po raz pierwszy za rok obrotowy 2025 i 2026) raportować będą odpowiednio pozostałe duże jednostki, małe i średnie spółki notowane oraz wybrane spółki z siedzibą poza UE (po raz pierwszy za rok obrotowy 2027). Małe i średnie jednostki, których papiery wartościowe nie są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Unii, a są dostawcami lub klientami w łańcuchach wartości, będą miały możliwość korzystania ze standardów na zasadzie dobrowolności.

Celem Dyrektywy 2022/2464/UE jest dostarczenie ilościowych i jakościowych informacji na temat bieżącego i przewidywanego wpływu ryzyka i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne jednostki. Przydatność raportowanych informacji zależy w dużym stopniu od możliwości pokazania skutków finansowych podejmowanych działań w zakresie realizacji celów środowiskowych i społecznych. Możliwości te zależą w dużym stopniu od przystosowania narzędzi rachunkowości do zidentyfikowania skutków finansowych ryzyka lub szans związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. wprowadziła zmiany w rocznych sprawozdaniach finansowych, skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych i powiązanych sprawozdaniach niektórych rodzajów jednostek (Dyrektywie 2013/34/UE), w ustawowych badaniach rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dyrektywie 2006/43/WE i Rozporządzeniu 537/2014/UE), w ujawnianiu informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dyrektywie 2004/109/WE oraz Rozporządzeniu 2019/2088 /UE).

Celem artykułu jest zainicjowanie dyskusji na temat zmian, jakie należałoby wprowadzić do rachunkowości, postrzegając ją jako system informacyjny, który dokonuje pomiaru oraz prezentuje informacje finansowe i niefinansowe uwzględniające jednocześnie uwarunkowania ekologiczne, ekonomiczne i społeczne działalności przedsiębiorstw.

W pierwszej części artykułu omówiono zmiany w sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jakie wprowadziła Dyrektywa 2022/2464/UE.

W kolejnych częściach artykułu podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim stopniu przedstawione zmiany wpłyną na rolę rachunkowości jako narzędzia do wyrażenia finansowego aspektu działań w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Autorki mają nadzieję, że artykuł przyczyni się do podjęcia szerszej dyskusji nad rolą rachunkowości w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju.

## Jakie zmiany w Dyrektywie 2013/34/UE wprowadza Dyrektywa 2022/2464/UE?

Zmiany w Dyrektywie 2013/34/UE dotyczą:

- obowiązku zawarcia w odrębnej sekcji sprawozdania z działalności informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz informacji niezbędnych do zrozumienia, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i sytuację jednostki (art.19a, ust.1);
- zakresu tych informacji dla dużych, małych i średnich jednostek zaufania publicznego (art. 19a, ust. 2 i 6);
- wskazania, że jednostki przedstawiają powyższe informacje zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi zgodnie z dodatkowym artykułem 29b, ust. 4;
- zwolnienia ze sporządzania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostek zależnych ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu z działalności, pod warunkiem że ich sprawozdanie zawiera nazwę i siedzibę statutową jednostki dominującej oraz linki internetowe do sprawozdania z działalności jednostki dominującej.

Spółka powinna przedstawić swój model biznesowy i strategię biznesową w sposób pozwalający interesariuszom uzyskać odpowiedź na pytanie, czy jej zasoby i działalność gospodarcza są ukierunkowane na realizację celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, opartych na etycznych wartościach, uwzględniających zmiany klimatu i degradację środowiska. Powinna także dokonać oceny wpływu prowadzonej działalności w obrębie całego łańcucha wartości na zrównoważony rozwój oraz odporność modelu biznesowego i strategii na ryzyka odnoszące się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Ważne jest przedstawienie rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków funkcjonowania jednostki, dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz działań podjętych w celu ich zidentyfikowania i monitorowania. Istotne jest także przedstawienie najważniejszych ryzyk dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz sposobu zarządzania tymi ryzykami.

Informacje te powinny być przedstawione zgodnie ze standardami zrównoważonego rozwoju. Art. 29b Dyrektywy 2013/34/UE nadaje Komisji Europejskiej uprawnienie do przyjęcia **standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju** (*European Sustainability Reporting Standards – ESRS*) w formie aktu delegowanego na podstawie porady technicznej (*technical advice*) wydanej przez Europejską Grupę Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej (The European Financial Reporting Advisory Group EFRAG).

Standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określają, jakie informacje mają ujawnić jednostki na temat (art. 29b, ust. 2 Dyrektywy 2013/34/UE):

- czynników środowiskowych,
- czynników społecznych i czynników związanych z prawami człowieka,
- czynników związanych z zarządzaniem.

Struktura systemu standardów jest oparta na zasadzie trzech trójek – trzy warstwy informacji, trzy obszary i trzy tematy [Biernacki, 2022].

Pierwsza trójka to trzy warstwy informacji, które będą prezentowane w ramach precyzyjnie zdefiniowanych wskaźników. Pierwszą z nich będzie warstwa generyczna (*sector-agnostic indicators*), w której dość nieliczne wskaźniki będą kalkulowane i prezentowane w taki sam sposób przez wszystkie spółki<sup>1</sup>.

Drugą warstwą będą wskaźniki specyficzne dla danego sektora (*sector-specific indicators*), będzie on dotyczył 14 makrosektorów obejmujących 40 sektorów<sup>2</sup>. Umożliwi ona porównywanie spółek w ramach danej branży.

Trzecia warstwa to wskaźniki specyficzne dla danej spółki (*entity-specific indicators*). Pozwoli ona każdej spółce na przedstawienie w uporządkowany sposób wszelkich innych istotnych informacji, które nie zostały zaprezentowane w poprzednich dwóch warstwach.

Druga trójka to trzy obszary informacji, które będą dotyczyły:

- zagadnień modelu biznesowego, strategii i organizacji zarządzania zagadnieniami zrównoważonego rozwoju,
- polityki i ustanowionych w nich celów w odniesieniu do danego tematu/podtematu, planów działań i alokowanych zasobów,
- pomiaru efektów realizowanych polityk i stanu realizacji celów.

Trzecia trójka to trzy tematy:

- środowisko naturalne (*Environment*),
- zagadnienia dotyczące ludzi i społeczeństwa (*Social*),
- zagadnienia dotyczące ładu zarządczego, etyki i relacji (*Governance*).

Pierwszy zestaw europejskich standardów zrównoważonego rozwoju (ESRS)<sup>3</sup> został opublikowany 23 listopada 2022 r. jako porada techniczna EFRAG [<https://www.efrag.org/lab6>]. Zawiera on dwa projekty standardów przekrojowych (*cross-cutting standards*) – ESRS 1 Ogólne wymagania (*General requirements*) i ESRS 2 Ujawnianie informacji ogólnych (*General disclosures*) – oraz projekty 10 standardów tematycznych (*Topical standards*), w tym:

- pięć dotyczących kwestii środowiskowych (*Environment*) – ESRS E1 Zmiana klimatu (*Climate change*), ESRS E2 Zanieczyszczenie (*Pollution*), ESRS E3 Zasoby

<sup>1</sup> Zestaw ten zostanie opracowany przez EFRAG do 30 czerwca 2023 r.

<sup>2</sup> EFRAG będzie pracował nad standardami sektorowymi na kolejnym etapie.

<sup>3</sup> Pierwszy zestaw dotyczy warstwy wszystkich spółek.

wodne i morskie (*Water and marine resources*), ESRS E4 Bioróżnorodność i ekosystemy (*Biodiversity and ecosystems*) i ESRS E5 Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym (*Resource use and circular economy*);

- cztery dotyczące kwestii społecznych (*Social*) – ESRS S1 Zatrudnienie (*Own workforce*), ESRS S2 Pracownicy w łańcuchu wartości (*Workers in the value chain*), ESRS S3 Dotknięte społeczności (*Affected communities*) i ESRS S4 Konsumenty i użytkownicy końcowi (*Consumers and end-users*);
- jeden dotyczący kwestii zarządczych (*Governance*) – ESRS G1 Ład korporacyjny, zarządzanie ryzykiem, audyt wewnętrzny (*Business conduct*).

Europejski standard zrównoważonego rozwoju (ESRS 1) jest „instrukcją obsługi” systemu raportowania zrównoważonego rozwoju. Dotyczy wszystkich spółek i wszystkich obszarów oraz tematów raportowania, nie wymaga ujawnień, zawiera zasady raportowania (w tym strukturę sprawozdań na temat zrównoważonego rozwoju) oraz użyteczny skrócony opis procesów należytej staranności w odniesieniu do praw człowieka i środowiska naturalnego, które są wielokrotnie przywoływane w innych standardach.

ESRS 2 zawiera ogólne wymagane ujawnienia, strategię i model biznesowy, ład zarządczy oraz badanie istotnych wpływów, ryzyk i szans dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Wymienione standardy co do zasady będą miały zastosowanie do wszystkich spółek objętych obowiązkiem sprawozdawczości na gruncie Dyrektywy 2022/2464/UE. W dalszej kolejności EFRAG będzie pracowała nad standardami sektorowymi (*sector specific standards*) i standardami dla małych i średnich jednostek (*standards for SMEs*). Zarówno standardy sektorowe, jak i standardy dla małych i średnich jednostek mają być przyjęte przez Komisję Europejską do 30 czerwca 2024 r.

Standardy zrównoważonego rozwoju będą obowiązywały nie wcześniej niż cztery miesiące po przyjęciu przez Komisję Europejską standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w postaci aktów delegowanych, czyli po 30 czerwca 2024 r. [Zmiany w Dyrektywie 2013/34/UE, rozdział 6a, art. 29b, ust. 1].

Przy prezentacji zagadnień zrównoważonego rozwoju obowiązuje zasada podwójnej istotności – finansowej i wpływu. Oceny istotności wpływu i istotności finansowej są ze sobą powiązane.

Uzależnienie od zasobów naturalnych i społecznych są źródłem ryzyka finansowego lub możliwości finansowych. Wpływ na zrównoważony rozwój może być istotny finansowo od samego początku lub stać się istotny finansowo, gdy stanie się istotny dla inwestorów, w tym ze względu na jego obecny lub prawdopodobny wpływ na przepływy pieniężne, rozwój, wyniki i pozycję w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasowym [EFRAG, ESRS 1, pkt 41].

Kwestia zrównoważonego rozwoju jest istotna, gdy dotyczy istotnego rzeczywistego lub potencjalnego, pozytywnego lub negatywnego wpływu przedsiębiorstwa na ludzi

lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Oddziaływania obejmują skutki spowodowane przez przedsiębiorstwo lub do których przyczyniło się przedsiębiorstwo oraz te, które są bezpośrednio związane z własną działalnością, dobrami lub usługami przedsiębiorstwa poprzez jego relacje biznesowe.

## **Czy i jak wdrożenie Dyrektywy 2022/2464/UE wpłynie na zakres gromadzonych informacji i sposób ich przetwarzania?**

Dyrektywa 2022/2464/UE oznacza istotną zmianę w sprawozdawczości korporacyjnej, szczególnie w części dotyczącej raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju. Przedsiębiorstwa będą zobowiązane do ujawniania większej ilości informacji dotyczących prowadzenia biznesu, swojego wpływu na środowisko i klimat, w tym informacji o swoich modelach biznesowych, strategii i łańcuchach dostaw. Powinny dysponować informacjami i danymi z całego łańcucha wartości [EFRAG, ESRS 1, pkt 46], jeśli są one niezbędne dla zrozumienia wpływu, ryzyka lub szansy związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz niezbędne, aby uzyskać wymaganą jakość informacji. Koncepcja łańcucha wartości pozwala śledzić wyrób od źródeł surowcowych przez wszystkie ogniwa gospodarcze, aż do ostatecznego użytkownika. Przedsiębiorstwa będą też musiały rozważyć, w jaki sposób identyfikować i gromadzić informacje związane ze zrównoważonym rozwojem.

Wdrożenie Dyrektywy wpłynie na zakres zgromadzonych informacji tych jednostek, do których ma zastosowanie obowiązek sprawozdawczy, o którym mowa w akcie delegowanym określającym obowiązki w zakresie ujawniania informacji na mocy artykułu 8 Rozporządzenia (UE) 2020/85. Akt delegowany [Rozporządzenie (UE) 2021/2139], uzupełniający art. 8 wymienionego wyżej Rozporządzenia, określa szczegółowe wymagania dotyczące zgłaszania przez przedsiębiorstwa informacji na temat tego, w jaki sposób i w jakim stopniu działalność tego przedsiębiorstwa jest związana z działalnością gospodarczą, która kwalifikuje się jako zrównoważona środowiskowo. Co do zasady, jeżeli przedsiębiorstwo generuje obroty, ponosi nakłady inwestycyjne i wydatki operacyjne odpowiadające działalności gospodarczej opisanej w Rozporządzeniu (UE) 2021/2139, zostanie uznane za kwalifikujące się do ujawniania informacji. Nie ma rozróżnienia między podstawową a dodatkową działalnością gospodarczą lub biznesową.

Jeżeli przedsiębiorstwo jest uznane za kwalifikujące się do ujawniania informacji, to następnym krokiem jest ustalenie, jaka część działalności przedsiębiorstwa jest zrównoważona środowiskowo i spełnia łącznie cztery poniższe warunki (art. 3 Rozporządzenia (UE) 2020/852):

1. wnosi istotny wkład w realizację co najmniej jednego z sześciu celów środowiskowych określonych w art. 9 zgodnie z art. 10–16, czyli łagodzenie zmian klimatu,



- adaptacja do zmian klimatu, zrównoważone wykorzystanie i ochrona zasobów wodnych i morskich, przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym, zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrola, ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów;
- nie wyrządza poważnych szkód dla żadnego z celów środowiskowych określonych w art. 18;
  - jest prowadzona zgodnie z minimalnymi gwarancjami określonymi w art. 9 zgodnie z art. 18;
  - spełnia techniczne kryteria kwalifikacji, które zostały uzgodnione przez Komisję zgodnie z art. 10 ust. 3, art. 11 ust. 3, art. 12 ust. 2, art. 13 ust. 2, art. 14 ust. 2 lub art. 15 ust. 2.

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu oraz określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, należy skorzystać z technicznych kryteriów kwalifikacji zawartych w Rozporządzeniu (UE) 2021/2139. Na przykład, jeżeli prowadzona jest działalność w sektorze budownictwa i nieruchomości, polegająca na kupnie nieruchomości i wykonywaniu prawa własności do tych nieruchomości, przy kwalifikacji budynku wzniesionego przed 31 grudnia 2020 r. jako „wnoszącego istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu”, budynek musi posiadać świadectwo charakterystyki energetycznej co najmniej klasy A (Rozporządzenie (UE) 2021/2139). Alternatywnie budynek musi należeć do 15% najbardziej efektywnych budynków w kraju lub regionie pod względem zapotrzebowania na energię pierwotną (PED), co musi być poparte odpowiednimi dowodami, które zawierają przynajmniej porównanie charakterystyki energetycznej danego budynku z charakterystyką energetyczną budynków wzniesionych w kraju lub regionie przed dniem 31 grudnia 2020 r. i uwzględniają rozróżnienie przynajmniej między budynkami mieszkalnymi i niemieszkalnymi.

Przy ocenie, czy działalność gospodarcza wyrządza poważne szkody, uwzględnia się skutki środowiskowe oraz wpływ, jaki na środowisko mają wyroby dostarczane i usługi świadczone w ramach działalności przez cały cykl życia, szczególnie z uwzględnieniem wytwarzania, użytkowania i zakończenia cyklu życia tych wyrobów i usług.

Powinna być także dokonana ocena, czy działalność gospodarcza jest prowadzona zgodnie z minimalnymi wymaganiami w zakresie przestrzegania bezpieczeństwa (prawa człowieka i pracownika).

**Istotnym elementem związanym z oceną zgodności danej działalności gospodarczej z taksonomią<sup>4</sup> jest analiza ryzyka związanego z narażeniem na zmiany klimatu.**

---

<sup>4</sup> Taksonomia to lista rodzajów działalności gospodarczych zrównoważonych środowiskowo i powiązanych z nimi kryteriów. Zostały one określone w Rozporządzeniu (UE) 2021/2139.

## Co do zasady bez jej dokonania nie można stwierdzić zgodności kluczowych wskaźników wyników z kryteriami taksonomii.

Załącznik 1 do Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2021/2178 określa zawartość oraz metodę zgłaszania kluczowych wskaźników wyników, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa niefinansowe.

Spółki będą musiały skupić się na kilku głównych kategoriach informacji, tj. kwestiach klimatycznych oraz szeroko rozumianych prawach człowieka, zwłaszcza warunków pracy, równowadze między życiem zawodowym a prywatnym oraz zdrowiu i bezpieczeństwie.

Wprowadzenie jednolitych standardów raportowania (ESRS) oraz kluczowych wskaźników wyników oznacza konieczność gromadzenia wielu danych, których dotychczas nie gromadzono, i ich przetwarzania w sposób umożliwiający właściwe ujawnianie wymaganych informacji oraz zewnętrzną weryfikację raportów.

Przedsiębiorstwa mające obowiązek przygotowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju będą musiały dostosować wewnętrzne systemy do gromadzenia danych pozwalających na:

- przeprowadzenie oceny aktywności pod kątem technicznych kryteriów klasyfikacji, weryfikacji pod kątem wyrządzenia szkody pozostałym celom i zapewnienia minimalnych standardów bezpieczeństwa;
- zidentyfikowanie kluczowych wskaźników wyników związanych z obrotem – KPI obrotu;
- zidentyfikowanie kluczowych wskaźników wyników związanych z nakładami inwestycyjnymi (CapEX) – KPI dotyczące nakładów inwestycyjnych;
- zidentyfikowanie kluczowych wskaźników wyników w odniesieniu do wydatków operacyjnych (OpEX) – KPI w odniesieniu do wydatków operacyjnych;
- specyfikację ujawnień towarzyszących kluczowym wskaźnikom wyników przedsiębiorstw niefinansowych.

Ponadto będą musiały udokumentować metodę kalkulacji wskaźników KPI, zgromadzić informacje w sposób pozwalający na ustalenie przychodów i kosztów działalności niezrównoważonej środowiskowo, zrównoważonej środowiskowo, wspierającej, przejściowej oraz nakładów inwestycyjnych, zgromadzić informacje o kosztach zasobów przy uwzględnieniu kosztów „środowiskowych zewnętrznych”, „środowiskowych wewnętrznych”, kosztach podejmowanych działań związanych ze środowiskiem.

Na przykład, aby ujawnić informacje (KPI obrotu) na temat udziału procentowego obrotu przedsiębiorstwa niefinansowego pochodzącego z wyrobów lub usług związanych z działalnością gospodarczą, która kwalifikuje się jako zrównoważona środowiskowo na podstawie art. 3 i 9 (art. 8 pkt a Rozporządzenia (UE) 2020/852), jednostka będzie musiała zgromadzić m.in. dane o przychodach netto ze sprzedaży pochodzącej z wyrobów i usług związanych z działalnością gospodarczą, którą dostosowano do zmian

klimatu zgodnie z art. 11 ust.1 lit. a) Rozporządzenia (UE) 2020/852 oraz zgodnie z załącznikiem II do Rozporządzenia delegowanego (UE) 2021/2139, chyba że działalność ta kwalifikuje się jako działalność wspomagająca, zgodnie z art. 11 ust.1 lit. b) Rozporządzenia (UE) 2020/852 lub jest zgodna z systematyką.

Pojawia się pytanie, jaką rolę w gromadzeniu, przetwarzaniu i sprawozdawaniu tych informacji będzie odgrywała rachunkowość.

## **Czy wprowadzenie obowiązku przygotowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju spowoduje zmiany w rachunkowości?**

Obowiązek przygotowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie miał istotny wpływ na zakres prac oraz stosowane narzędzia rachunkowości zarówno zarządczej, jak i finansowej. Wyzwaniem będzie zaprojektowanie systemu informacyjnego powiązane z istotnymi kwestiami zrównoważenia oraz jasne przekazywanie istotnych informacji do oceny jego postępu w kierunku zrównoważenia [Szadziewska i in., 2021, s. 35].

Wdrożenie koncepcji zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie wymaga ukierunkowania zarządzania przedsiębiorstwem na realizację długookresowych celów finansowych w powiązaniu z celami środowiskowymi i społecznymi. W procesie wyznaczania i komunikowania tych celów zarządzający powinni posługiwać się odpowiednimi narzędziami. Jednym ze stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej jest zrównoważona karta osiągnięć (*Balanced Scorecard*). Jest to rozwiązanie wykorzystywane w procesie planowania strategicznego, które nie zastępuje strategii oraz procesu wyznaczania celów, natomiast poprzez odpowiednie mechanizmy weryfikuje logiczną poprawność wyznaczania celów strategicznych, ułatwia proces alokacji zasobów do inicjatyw strategicznych, jest narzędziem komunikacji strategicznych intencji kierownictwa na niższe szczeble zarządzania oraz kontroluje sposób realizacji celów strategicznych. Zrównoważona karta osiągnięć (BSC) powinna uwzględniać cele i mierniki zrównoważonego rozwoju [Kaplan, McMillan, 2021]. Uwzględnienie to może nastąpić poprzez włączenie zagadnień rozwoju do czterech istniejących perspektyw (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, uczenia się i wzrostu<sup>5</sup>) lub poprzez utworzenie dodatkowej perspektywy zrównoważonego rozwoju<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Szerzej na ten temat w: [Świdowska, 2017].

<sup>6</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się cztery możliwości wdrożenia koncepcji zrównoważonego rozwoju do BSC [por. Szadziewska i in., 2021, s. 159].

W perspektywie finansowej należałoby uwzględnić ryzyka związane z narażeniem na zmiany klimatyczne oraz potencjalne skutki finansowe istotnych ryzyk i możliwości wynikających ze skutków związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i ładu korporacyjnego.

W perspektywie klienta wskazane byłoby zidentyfikowanie jakości relacji z klientami i społecznościami, na które działalność przedsiębiorstwa ma wpływ w kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz satysfakcji klientów wrażliwych środowiskowo.

W perspektywie procesów wewnętrznych szczególne znaczenie będzie miało zidentyfikowanie działań i procesów kluczowych dla realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, opartych na etycznych wartościach uwzględniających zmiany klimatu i degradację środowiska.

W perspektywie uczenia się i wzrostu – wskazanie zasobów, które należy rozwijać w celu ograniczenia ryzyka środowiskowego, poprawy relacji z pracownikami, klientami i społecznością lokalną (zwiększenie świadomości społecznej) oraz rozwój proekologicznych produktów.

Wdrożenie koncepcji zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie wymaga zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej do pomiaru kosztów związanych z ochroną środowiska oraz wsparcia procesu projektowania i modyfikowania zrównoważonych produktów. Koszty środowiskowe obejmują koszty wewnętrzne (zapobiegania i usuwania szkód powstałych w wyniku prowadzenia działalności) oraz koszty zewnętrzne związane z degradacją środowiska i wpływem na ludzi [Szadziwska i in., 2021, s. 66]. W systemie rachunkowości w przedsiębiorstwie powinny znaleźć odzwierciedlenie środowiskowe koszty wewnętrzne oraz zinternalizowane środowiskowe koszty zewnętrzne [Szadziwska i in., 2021, s. 81–91]. Identyfikacja i pomiar wewnętrznych kosztów środowiskowych może mieć miejsce w systemie finansowo-księgowym i w systemie controllingowym.

Rolą rachunkowości zarządczej (a szczególnie nowoczesnego rachunku kosztów) jest zbudowanie systemu pomiaru zasobów i ich kosztów przy uwzględnieniu czynników środowiskowych i społecznych. Przy ustalaniu wartości zasobów zużywanych przy wytwarzaniu wyrobów i usług należałoby uwzględnić środowiskowe koszty zewnętrzne, na przykład emisję gazów cieplarnianych (śląd węglowy) powstałych na etapie przygotowania surowców do produkcji, przetwarzania i utylizacji, oraz koszty tej emisji. Należałoby zastanowić się, jak traktować koszty wpływające negatywnie na środowisko i społeczeństwo, czy powinny one zwiększać koszt wytworzenia wyrobów przy których powstają, czy odnosić je bezpośrednio do wyników, tak jak koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Zrównoważony rozwój wymaga wykorzystania informacji o kosztach produktów jako miary wpływu społecznego i środowiskowego (to co jest mierzone podlega zarządzaniu). Brak informacji o kosztach produktu „od kołyski do kołyski” przekłada się na ich ceny, które nie zawierają sygnałów mających wpływ na decyzje odbiorców produktów.

Produkt, który ma gorszy wpływ na środowisko kosztuje mniej niż odpowiednik, który wyrządza mniej szkód. Wyższy koszt planety nie przekłada się na wyższą cenę dla klienta. Przy projektowaniu nowego wyrobu zarządzający powinni koncentrować się na odpowiedzi na pytanie, ile ten produkt powinien kosztować, aby zapewnić eko/społeczną funkcjonalność i odpowiednią rentowność [Świdarska, Krysik, 2022, s. 5–16]. Informacje niezbędne przy podejmowaniu tych decyzji powinien dostarczać system rachunkowości zarządczej.

Komunikację oraz kontrolę realizacji celów operacyjnych wspiera budżetowanie. Proces budżetowania pozwala na realne przypisanie celów kierownikom niższych szczebli zarządzania, alokowania do nich odpowiednich zasobów ekonomicznych, komunikowanie oczekiwań oraz weryfikację ich realizacji. Oczekiwania w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju, określone m.in. w Rozporządzeniu (UE) 2021/2178, wskazują na potrzebę włączenia budżetowania do procesu pozyskania danych. W budżetach operacyjnych potrzebne wydaje się wyodrębnienie budżetów związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo w podziale na:

- budżety przychodów z działalności zrównoważonej środowiskowo,
- budżety kosztów związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo,
- budżety wyników z działalności zrównoważonej środowiskowo.

W części finansowej budżetu wiodącego jawi się konieczność wydzielenia:

- budżetów wpływów i wydatków (przepływów pieniężnych) z działalności zrównoważonej środowiskowo,
- budżetów nakładów inwestycyjnych związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo<sup>7</sup>,

budżetów aktywów (bądź szerzej: zasobów, w tym intelektualnych, relacji z klientami itp.) i pasywów związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo.

Wymagania w zakresie raportowania KPI, dotyczące przychodów, kosztów i nakładów inwestycyjnych, nieuchronnie prowadzą do konieczności uszczegółowienia procesu budżetowania także w kierunku wyodrębnienia w ramach wyszczególnionych budżetów działalności zrównoważonej środowiskowo konkretnych celów zrównoważonego rozwoju objętych tymi budżetami<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Do ustalenia KPI nakładów inwestycyjnych służy m.in. plan nakładów inwestycyjnych. Plan dotyczący nakładów inwestycyjnych musi spełniać następujące warunki:

- a) plan ma na celu rozszerzenie działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zgodnej z systematyką lub modernizację działalności gospodarczej kwalifikującej się do systematyki, tak aby dostosować ją do systematyki przez pięć lat,
- b) plan musi zostać ujawniony na zagregowanym poziomie działalności gospodarczej i zatwierdzony przez zarząd przedsiębiorstw niefinansowych bezpośrednio lub w drodze delegacji [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 1.1.2.2 zał. 1].

<sup>8</sup> Przedsiębiorstwa niefinansowe ujawniają w szczególności następujące informacje: a) udział procentowy ich obrotu pochodzący z produktów lub usług związanych z działalnością gospodarczą, która kwalifikuje

Wydaje się, że największe zmiany trzeba będzie wprowadzić w budżetowaniu kosztów. Z pewnością wystąpi konieczność budżetowania kosztów prostych, które będą musiały być przyporządkowane do zasobów, te zaś do działań/przedsięwzięć/procesów/projektów/produktów, które mają prowadzić do realizacji celu/celów zrównoważonego rozwoju.

Takie gromadzenie informacji w budżetach prawdopodobnie pozwoli zaspokoić potrzeby informacyjne w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju, zwłaszcza w kontekście raportowania kluczowych wskaźników (KPI przychodów, kosztów, nakładów inwestycyjnych<sup>9</sup>) związanych z poszczególnymi celami, realizowanymi w ramach prowadzenia działalności gospodarczej zrównoważonej środowiskowo. W załączniku II Rozporządzenia (UE) 2021/2178 przedstawiono wzory do celów ujawniania kluczowych wskaźników dla przedsiębiorstw niefinansowych. W tabelach w ramach poszczególnych rodzajów działalności wyszczególniono działania, co być może sugeruje właśnie takie wzorcowe podejście do gromadzenia informacji o kosztach.

Zasady alokacji przychodów, kosztów czy nakładów inwestycyjnych pomiędzy różne rodzaje prowadzonej działalności, zwłaszcza gdy zakłady produkcji są wykorzystywane w sposób zintegrowany, powinny być takie, aby dezagregacja opierała się na kryteriach, które są odpowiednie dla realizowanego procesu produkcji, i odzwierciedlała specyfikę techniczną tego procesu. Informacje na temat zasad dezagregacji powinny być ujawnione przez przedsiębiorstwa [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 1.2.2.3]. Taki zapis oznacza, że podmioty objęte raportowaniem informacji na temat zrównoważonego rozwoju (zielonych KPI) będą musiały wypracować przyczynowo-skutkowe (oparte np. o technologiczne aspekty procesu produkcyjnego) podstawy/klucze/nośniki alokacji przychodów, kosztów, nakładów inwestycyjnych do prowadzonych rodzajów działalności.

Reasumując, oczekiwania dotyczące raportowania informacji o zrównoważonym rozwoju dotyczą nie tylko informacji finansowych o charakterze rzeczywistym, ale także informacji planowanych. W ich dostarczeniu może pomóc budżetowanie, jednak podejście do niego powinno zostać istotnie zmodyfikowane. Jeśli zmieniły się plany nakładów inwestycyjnych, a to wpłynęło na zmiany KPI, to przedsiębiorstwa niefinansowe muszą ujawniać informacje na temat istotnych zmian, które wystąpiły w okresie sprawozdawczym w odniesieniu do realizacji planów dotyczących nakładów inwesty-

---

się jako zrównoważona środowiskowo na podstawie art. 3 i 9; oraz b) udział procentowy ich nakładów inwestycyjnych oraz wydatków operacyjnych odpowiadający aktywom lub procesom związanym z działalnością gospodarczą, która kwalifikuje się jako zrównoważona środowiskowo na podstawie art. 3 i 9. (art. 8 Rozp. 2020/852). Przedsiębiorstwa niefinansowe powinny również przewidzieć w kluczowych wskaźnikach wyników udział procentowy działalności gospodarczej zgodnej z systematyką według celów środowiskowych, w osiąganiu których działalność ta wnosi istotny wkład [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 2].

<sup>9</sup> Wzór KPI nakładów inwestycyjnych zawiera informacje o charakterze planowanym, które podmioty raportujące powinny okresowo aktualizować [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 1.1.2.2 zał. 1].

cyjnych [Rozporządzenie (UE), 2021/2178, pkt 1.2.1 – zasady rachunkowości]. Musi występować zatem system kontroli budżetowej wyjaśniający przyczyny takich odchyień.

Prowadzone badania [Szczypa, 2016, s. 37–41] dowodzą, że budżety operacyjne są wskazywane, zwłaszcza przez przedsiębiorstwa produkcyjne w Polsce, jako szczególnie pożądane narzędzie rachunkowości zarządczej, służące działalności proekologicznej, a koszty ochrony środowiska stanowią najważniejszą dla respondentów kategorię ekonomiczną podlegającą budżetowaniu (78,3% wskazań). W dalszej kolejności wskazywane są wydatki środków pieniężnych na rzecz ochrony środowiska (43,3% wskazań) oraz przychody związane z działalnością proekologiczną (38,1% wskazań).

Nowym wyzwaniem rachunkowości jest właściwa prezentacja informacji o nakładach inwestycyjnych. Przy obliczaniu KPI nakładów inwestycyjnych podmioty będą musiały stosować taką definicję nakładów, jaką podaje Dyrektywa. Do nakładów inwestycyjnych w akcie delegowanym do Dyrektywy [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 1.1.2.1] zalicza się „zwiększenie stanu rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w ciągu danego roku obrotowego przed amortyzacją, umorzeniem oraz wszelkimi aktualizacjami wyceny, w tym wynikającymi z przeszacowania oraz utraty wartości, dla danego roku obrotowego, z wyłączeniem zmian wartości godziwej, również zwiększenie stanu rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wynikające z połączenia jednostek gospodarczych. Leasingu, który nie prowadzi do ujęcia aktywów z tytułu prawa do użytkowania, nie zalicza się do nakładów inwestycyjnych”. W przypadku przedsiębiorstw niefinansowych, stosujących międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF), nakłady inwestycyjne będą obejmowały koszty rozliczane na podstawie:

- a) MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, pkt 73 lit. e) ppkt (i) oraz (iii);
- b) MSR 38 Wartości niematerialne, pkt 118 lit. e) ppkt (i);
- c) MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne, pkt 76 lit. a) i b) (w przypadku modelu wartości godziwej);
- d) MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne, pkt 79 lit. d) ppkt (i) oraz (ii) (w przypadku modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia);
- e) MSR 41 Rolnictwo, pkt 50 lit. b) oraz e);
- f) MSSF 16 Leasing, pkt 53 lit. h).

W przypadku przedsiębiorstw niefinansowych stosujących krajowe, ogólnie przyjęte zasady rachunkowości, nakłady inwestycyjne powinny obejmować koszty rozliczane zgodnie z mającymi zastosowanie krajowymi zasadami rachunkowości (UoR, KSR), które odpowiadają kosztom uwzględnionym w nakładach inwestycyjnych przez przedsiębiorstwa niefinansowe stosujące MSSF [Rozporządzenie (UE) 2021/2178, pkt 1.1.2.1]. Tak zdefiniowane nakłady inwestycyjne będą wymagały podzielenia co najmniej na:

- takie, które dotyczą aktywów lub procesów związanych z działalnością gospodarczą zgodną z systematyką;

- będące częścią planu mającego na celu rozszerzenie działalności gospodarczej zgodnej z systematyką lub umożliwienie działalności gospodarczej kwalifikującej się do systematyki dostosowanie się do systematyki;
- dotyczące zakupu produktów z działalności gospodarczej zgodnej z systematyką oraz indywidualnych środków umożliwiających docelowej działalności stanie się niskoemisyjną lub umożliwiających jej ograniczenie emisji gazów cieplarnianych, w szczególności rodzajów działalności wymienionych w pkt 7.3 do 7.6 załącznika I do aktu delegowanego w sprawie klimatu, jak również innych rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w aktach delegowanych Rozporządzenia (UE) 2020/852 i pod warunkiem, że środki te zostaną wdrożone i uruchomione w ciągu 18 miesięcy<sup>10</sup>.

Definicja nakładów inwestycyjnych dla celów raportowania kluczowych wskaźników wyników nie jest zgodna z definicją inwestycji zawartą w Ustawie o rachunkowości ani też z wymogami informacyjnymi Głównego Urzędu Statystycznego<sup>11</sup>. Dostosowanie się do samych wymogów definicyjnych, jak też sprostanie potrzebom wyodrębnienia powyższych trzech elementów nakładów będzie wiązało się zatem z koniecznością rozbudowy systemu finansowo-księgowego i controllingowego.

Kolejnym elementem zmian w systemie rachunkowości dla potrzeb sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest silne powiązanie odpowiedzialności z celami środowiskowymi i społecznymi oraz budżetowaniem. Zarządzający całą organizacją muszą sobie odpowiedzieć na pytania, w jaki sposób powinny zostać zdefiniowane cele dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, w jaki sposób raportować odpowiedzialność za ich realizację oraz jak silnie decentralizować proces podejmowania decyzji. Z pewnością klasyczny system rachunkowości ośrodków odpowiedzialności nie wypełni potrzeb związanych z raportowaniem informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Wydaje się konieczne wyodrębnienie segmentu działalności zrównoważonej i ośrodków odpowiedzialności za przychody, koszty, wyniki i nakłady inwestycyjne dotyczące działalności zrównoważonej. W ramach tego segmentu można byłoby wyodrębniać „segmenty szczegółowe”, wskazując w ich nazwie, jaki cel/cele realizują i jakie działania/procesy/produkty/projekty w ich ramach powinny być ujęte.

Rachunkowość ukierunkowana na potrzeby sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest w fazie początkowej. Dyrektywa 2022/2464/UE będzie obowiązywała od 1 stycznia 2026 r., małe i średnie przedsiębiorstwa mają możliwość odroczenia nowych obowiązków do 2028 r. Najwyższy czas, aby w środowisku teore-

<sup>10</sup> Licznik wzoru na KPI powinien obejmować te nakłady inwestycyjne, które spełniają co najmniej jeden z trzech wymienionych warunków.

<sup>11</sup> Szerzej na temat różnic w definiowaniu nakładów inwestycyjnych między UoR i GUS w: [Szadziwska i in., 2021, s. 75–79].



tyków i praktyków podjąć dyskusję nad zmianami, jakie powinny być wprowadzone zarówno w rachunkowości finansowej, jak i zarządczej.

## Podsumowanie

Dyrektywa 2022/2464/UE wprowadza następujące istotne zmiany w sprawozdawczości:

- zapewnienie obowiązkowego umieszczania sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniach z działalności;
- wprowadzenie obowiązkowych unijnych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, które zastąpią dotychczasową swobodę wyboru standardów;
- cyfrowe oznaczanie danych w sprawozdaniach w zakresie zrównoważonego rozwoju;
- obowiązek atestacji sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju przez biegłego rewidenta lub inny podmiot uprawniony do wykonywania usług poświadczających.

Przyczyni się to do składania pełnych i uczciwych raportów, które nie będą jedynie narzędziem marketingowym poprawiającym wizerunek przedsiębiorstwa.

Niewątpliwie wymagania Dyrektywy 2022/2464/UE spowodują gruntowne zmiany w systemie rachunkowości i wpłyną na zakres informacji dostarczanych zewnętrznym interesariuszom oraz zarządzającym przedsiębiorstwem.

Zrównoważony rozwój wymaga pomiaru wartości generowanej w całym łańcuchu oraz wpływu poszczególnych jego ogniw na środowisko i społeczeństwo (to co jest mierzone podlega zarządzaniu). Wskazane byłoby uwzględnianie kosztów społecznych i środowiskowych w kształtowaniu cen. Brak informacji o kosztach produktu „od kołyski do kołyski” przekłada się na ich ceny, które nie zawierają sygnałów mających wpływ na decyzje odbiorców produktów. Produkt, który ma gorszy wpływ na środowisko kosztuje mniej niż odpowiednik, który wyrządza mniej szkód. Wyższy koszt planety nie przekłada się na wyższą cenę dla klienta. Internalizacja kosztów (uwzględnienie ich w wycenie wyrobów i usług) zmusiłaby do poszukiwania sposobów ich uniknięcia, a przynajmniej zminimalizowania. Instrumenty ekonomiczne, wpływające na koszty i ceny, odwołują się do wykorzystania mechanizmów rynkowych, bezpośrednio „uderzając po kieszeni” tych, którzy powodują zanieczyszczenia [Kronenberg, Bergler, 2010, s. 19].

Dużą rolę w tym procesie może odegrać rachunkowość.

## Bibliografia

- Biernacki P. (2022), *CSRD i CSRS. Raportowanie zagadnień zrównoważonego rozwoju*, XXIII Doroczna Konferencja Auditingu, Warszawa, 8 listopada 2022.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2022/2464 z 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany Rozporządzenia (UE) nr 537/2014, Dyrektywy 2004/109/EC, Dyrektywy 2006/43/EC oraz Dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej (16.12.2022).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34 z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej.
- EFRAG (2022), *ESRS 1 General requirements*, Draft European Sustainability Reporting Standards, November 2022.
- Kaplan R.S., McMillan D., *Reimagining the Balanced Scorecard for the ESG Era*, Harvard Business Review Digital Articles (February 3, 2021).
- Kronenberg J., Bergler T. (red.) (2010), *Wyzwania zrównoważonego rozwoju w Polsce*, Fundacja Sendzimira, Kraków, s. 19.
- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2021/2178 z 6 lipca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 przez sprecyzowanie treści i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE, oraz określenie metody spełnienia tego obowiązku ujawniania informacji, Dz. U. UE.L.2021.443.9.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej.
- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4 czerwca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej.
- Świdarska G.K., Krysik M. (2022), Koszty z perspektywy zrównoważonego rozwoju – przyczynek do dyskusji, *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie*, 64(2), 5–16.
- Świdarska G.K. (red.) (2017), *Controlling kosztów im rachunkowość zarządcza*, Mac Consulting/ Difin, Warszawa.
- Szadziewska A., Michalak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój*, Katowice.
- Szczypa P. (2016), *Budżetowanie w działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, *Acta Sci. Pol. Silv. Colendar. Ratio Ind. Lignar.*, 15(1), s. 37–41.
- Tilt C.A. (2009), *Corporate Responsibility, Accountig and Accountants*, w: S.O. Idowu, W.L. Filho (EDS), *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, s. 28.