

Renata Małkowska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1461-077X>

Magdalena Walczak

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5633-4291>

Działania regulacyjne w rozwoju sprawozdawczości CSR jako sposób eliminacji greenwashingu

Streszczenie

W artykule została podjęta tematyka wybranych działań legislacyjnych inicjowanych w ostatniej dekadzie w Unii Europejskiej w odniesieniu do sprawozdawczości CSR, mających bezpośredni wpływ na kształt krajowego prawodawstwa.

Raportowanie CSR (ang. *corporate social responsibility* – społeczna odpowiedzialność biznesu) zyskało w ciągu ostatnich kilkunastu lat na popularności w wymiarze zarówno teoretycznym, jak i aplikacyjnym. Mimo stale zwiększającego się odsetka przedsiębiorstw publikujących raporty CSR należy mieć świadomość, że sprawozdawczość z zakresu zrównoważonego rozwoju jest procesem dynamicznym, który nie kończy się na publikacji dokumentu, lecz podlega nieustannym zmianom, w tym zmianom legislacyjnym.

Sprawozdawczość CSR może nieść za sobą określone zagrożenia. Jednym z nich jest greenwashing, tj. wykorzystywanie sprawozdawczości CSR jedynie w celu poprawy wizerunku i reputacji firmy, bez realnego odniesienia raportowanych informacji do całościowej działalności operacyjnej organizacji. W artykule przedstawiono istotę greenwashingu oraz działania regulacyjne podejmowane w celu wyeliminowania tego zjawiska, ze szczególnym uwzględnieniem dyrektywy Parlamentu Europejskiego

i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy [Dz. Urz. UE L 182/19] oraz dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju [Dz. Urz. UE L 322/15]. W ramach wprowadzenia do rozważań nad charakterem i postaciami greenwashingu przeprowadzono analizę rozwoju koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.

Słowa kluczowe: CSR, ekonomiczna analiza prawa, ESG, greenwashing, raportowanie CSR

Kody klasyfikacji JEL: M14, M 41, M42, M48, K22

1. Wprowadzenie

Raportowanie CSR (ang. *corporate social responsibility* – społeczna odpowiedzialność biznesu) zyskało w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat na popularności w wymiarze zarówno teoretycznym, jak i aplikacyjnym. Mimo stale zwiększającego się odsetka przedsiębiorstw publikujących raporty CSR należy mieć świadomość, że sprawozdawczość z zakresu zrównoważonego rozwoju jest procesem dynamicznym, który nie kończy się na publikacji dokumentu, lecz podlega nieustannym zmianom, w tym zmianom legislacyjnym.

Sprawozdawczość CSR może nieść ze sobą określone zagrożenia. Jednym z nich jest greenwashing, tj. wykorzystywanie sprawozdawczości CSR jedynie w celu poprawy wizerunku i reputacji firmy, bez realnego odniesienia raportowanych informacji do całościowej działalności operacyjnej organizacji. W niniejszym artykule skupiono się na istocie greenwashingu oraz na działaniach regulacyjnych podejmowanych w Unii Europejskiej (UE) w celu wyeliminowania tego zjawiska. W ramach wprowadzenia do rozważań nad charakterem i postaciami greenwashingu przeprowadzono analizę rozwoju koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.

Z uwagi na konieczność ograniczania, a nawet eliminacji zjawiska greenwashingu rekomendujemy jak najszybszą transpozycję Dyrektywy 2022/2464 i jej implementację do prawodawstwa polskiego poprzez stosowną zmianę ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym w sposób odpowiadający oczekiwaniom polskiego ładu korporacyjnego. Dyrektywa 2022/2464 wyznacza minimalny zakres zmian legislacyjnych. Nic nie stoi na przeszkodzie, by w prawodawstwie krajowym wprowadzić bardziej rygorystyczne przepisy.

2. „Pożądana” społeczna odpowiedzialność biznesu – ewolucja podejścia do CSR

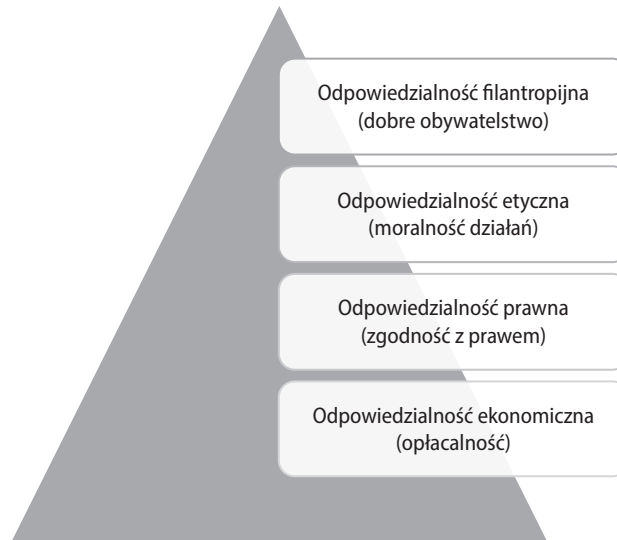
Już w 1962 r. Milton Friedman zauważył rosnącą popularność przekonania, że członkowie kierownictwa podmiotów prowadzących działalność gospodarczą ponoszą tzw. społeczną odpowiedzialność, która wybiega daleko poza obowiązek służenia interesom udziałowców firmy. Ten dobrze widoczny trend stał się przedmiotem wyraźnej krytyki Friedmana, który stwierdził, że w „gospodarce wolnorynkowej odpowiedzialność społeczna przedsiębiorcy sprowadza się tylko i wyłącznie do jednej kwestii, a mianowicie do obowiązku wykorzystania dostępnych zasobów w celu realizacji działań mających przynosić zyski. Przedsiębiorca realizuje swój obowiązek społeczny tak długo, jak długo postępuje zgodnie z obowiązującymi zasadami, to znaczy uczestniczy w wolnej i swobodnej konkurencji, nie uciekając się do żadnych niedozwolonych sztuczek czy oszustwa” [Friedman, 2018, s. 254–255]. Na poparcie prezentowanego poglądu odwoływał się do zaproponowanej przez Adama Smitha metafory „niewidzialnej ręki rynku”. Smith wskazywał, że uczestnicy rynku są powodowani egoistyczną chęcią zaspokojenia własnych potrzeb, przez co każdy z nich przyczynia się do maksymalizacji dochodu społecznego. Smith twierdził jednocześnie, że próżno szukać przypadków, w których cokolwiek dobrego osiągnęliby ci, którzy chcą handlować w interesie publicznym [Smith, 2000, s. 293–294]. Friedman [2018, s. 259] wskazywał wprost, że postulowane zaangażowanie biznesu w działalność dobroczynną należy uznać za jaskrawy przejaw nieprawidłowego gospodarowania środkami finansowymi. Można nawet zaryzykować twierdzenie, że zdaniem Friedmana [2018, s. 230] wykorzystanie siły rynkowej przedsiębiorstwa do celów społecznie pożądanых, tj. wykraczających poza interesy własne samego przedsiębiorstwa, stanowi zagrożenie dla wolnego społeczeństwa, a zatem jest społecznie kontrproduktywne. W jego ocenie odpowiedzialna i pożądana jest jedynie taka działalność gospodarcza, która pozostaje zgodna z prawem i służy realizacji ekonomicznych celów jej udziałowców.

Jednym z autorów, który z jednej strony przyznawał rację Friedmanowi, a z drugiej modyfikował prezentowane przezeń podejście do społecznej odpowiedzialności, był Peter Drucker. Wskazywał on, że przedsiębiorstwa jako jednostki gospodarcze powinny kierować się wyłącznie celami ekonomicznymi. Udało mu się również zidentyfikować zagrożenie, jakim jest trend społecznej odpowiedzialności biznesu, który może osłabić wydajność ekonomiczną przedsiębiorstw, co pozostaje nie bez negatywnego w ujęciu ostatecznym wpływu na społeczeństwo [Drucker, 1986, s. 227]. Drucker dostrzegał jednak możliwość wprzęgnięcia społecznej odpowiedzialności biznesu w cele biznesowe przedsiębiorstwa. Jego zdaniem możliwe i wymagane jest przekształcenie zidentyfikowanego problemu społecznego w korzyści i szanse dla organizacji [Drucker, 1984b, s. 53–64]. Prawidłowe rozumienie społecznej odpowiedzialności korporacyjnej ogranicza jednocześnie koszty społeczne oraz zwiększa zyski organizacji [Drucker, 1984a, s. 17–28].

Znaczącym wkładem w rozumienie i postrzeganie społecznej odpowiedzialności jest również model zaproponowany przez Archiego Carrola – tzw. piramida społecznej odpowiedzialności

biznesu. Zakłada ona odejście od wyłącznej realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstwa (przy zachowaniu zgodności z prawem) na rzecz faktycznej realizacji społecznej odpowiedzialności. Obok obligatoryjnej, tj. wymaganej, odpowiedzialności ekonomicznej i prawnej wyróżniał Carroll dobrowolną odpowiedzialność przedsiębiorstwa – na poziomie etycznym i filantropijnym.

Rysunek 1. Piramida CSR



Źródło: Carroll [1991], Howaniec [2019, s. 27].

Odpowiedzialność ekonomiczną Carroll definiował jako dbałość o zysk przedsiębiorstwa, rozwój i tworzenie przewagi konkurencyjnej na rynku. Zdaniem tego autora niespełnienie warunku odpowiedzialności ekonomicznej zepchnęłoby rozważania na temat CSR na poziom wyłącznie teoretycznej dyskusji akademickiej.

Odpowiedzialność prawna to respektowanie powszechnie obowiązującego prawa. Oczywiście jest, że odpowiedzialność realizuje się poprzez należyte wypełnianie zaciągniętych zobowiązań (łac. *pacta sunt servanda*), jednakże niezbędne jest tu również przestrzeganie wszelkich norm prawa stanowionego, w szczególności przepisów prawa pracy, prawa podatkowego, prawa ochrony konkurencji i konsumentów, prawa ochrony przyrody itd.

Przestrzeganie prawa przez przedsiębiorstwo to według Carrolla niezbędne minimum wymagane przez społeczeństwo, które oczekuje jednocześnie aktywności wykraczającej poza narzucone prawem granice. Carroll wyróżnił tym samym wyższy poziom odpowiedzialności biznesu, tj. odpowiedzialność etyczną, którą definiował jako unikanie przez przedsiębiorstwo „wątpliwych praktyk”, podejmowanie działań „słusznych i sprawiedliwych”.

Należy wskazać, że zdaniem Carrolla odpowiedzialność filantropijna nie jest podyktowana żadnym nakazem moralnym, stanowi coś nadobowiązkowego, dodatkowego i zależy jedynie od dobrej woli zarządzających przedsiębiorstwem.

Na samym szczycie piramidy odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw Carroll umieścił odpowiedzialność filantropijną, którą zdefiniował jako zaangażowanie przedsiębiorstwa w rozwiązywanie problemów społecznych poprzez działalność dobroczynną, wolontariat, wspieranie programów dotyczących rozwoju społeczności lokalnych, edukacji, ochrony zdrowia, ochrony środowiska, kultury i sztuki. Przedsiębiorstwa mają tu występować w roli „dobrych obywateli”.

Nieco inaczej powinności przedsiębiorcy przedstawiał Andrew Carnegie, uznawany za twórcę pierwszej wersji doktryny odpowiedzialności biznesu. Autor ten w swym dziele *The Gospel of Wealth*¹ wskazał na dwie pryncypalne i zarazem powiązane ze sobą zasady odpowiedzialnego biznesu: dobroczynność i powierniczość. Pierwszą z nich należy rozumieć jako zobowiązanie do świadczeń na rzecz ubogich. Carnegie [2017, s. 13] twierdził przy tym, że rodzaj świadczeń społecznych musi przybierać określoną, pożądaną postać. Jego zdaniem lepiej byłoby wyrzucić miliony bogatych do morza, niż przeznaczyć je na działania, których beneficjentami byłiby gnuśni, pijani czy niegodni ludzie. Carnegie [2017, s. 23–33] wskazał siedem obszarów, które najlepiej jest wspierać przez dobroczynność: uniwersytety, biblioteki, szpitale i laboratoria medyczne, parki publiczne, sale spotkań i sale koncertowe, publiczne pływalnie oraz kościoły.

Zasada powierniczości sprowadza się natomiast do przekonania, że ludzie bogaci zarządzają dobrami w imieniu całej ludzkości. Jak twierdził Carnegie [2017, s. 15], „milioner będzie tylko powiernikiem dla biednych, któremu na pewien czas zostanie powierzona duża część zwiększonego bogactwa społeczności, ale będzie nim zarządzał dla społeczności o wiele lepiej, niż mogłaby ona lub chciałaby to zrobić dla siebie. Najlepsze umysły osiągną w ten sposób etap w rozwoju rasy, w którym wyraźnie widać, że nie istnieje żaden godny zaufania sposób na pozbycie się nadwyżki bogactwa dla myślących i gorliwych ludzi, w których ręce ona wpada, poza wykorzystaniem jej rok po roku dla dobra ogółu”².

Powszechnie uznawaną obecnie narracją jest ściśle powiązanie CSR z koncepcją interesariuszy. Freeman i Velamuri [2008] postulują, by dotychczasowy akronim CSR rozwijać jako „odpowiedzialność przedsiębiorstw wobec interesariuszy” (ang. *company stakeholder responsibility*), co miałyby dobitnie wskazywać, że przedsiębiorstwo działa w interesie nie tylko jego właścicieli, lecz także innych zainteresowanych podmiotów. Należą do nich w szczególności następujące grupy [Hąbek, 2009, s. 69–86]:

- 1) interesariusze substancjowi: akcjonariusze (właściciele), pracownicy;
- 2) interesariusze kontraktowi: kooperanci, dostawcy, klienci, konkurenci, instytucje finansowe;
- 3) interesariusze kontekstowi: instytucje rządowe, instytucje społeczne, społeczności lokalne, regionalne, krajowe.

¹ *The Gospel of Wealth* oryginalnie opublikowane zostało w 1889 r. w dwóch częściach na łamach czasopisma *The North American Review* (cz. I: *Wealth*, 148(391), s. 653–664, cz. II: *The Best Fields for Philanthropy*, 149(397), s. 682–698).

² Tłumaczenie własne.

Niektórzy autorzy w poczet interesariuszy firmy włączają także środowisko [zob. Howanec, 2019, s. 64–68]. Wielość interesariuszy implikuje mnogość i różnorodność oczekiwań grup interesów, co może przekładać się na konieczność dokonywania wyborów między konkurencyjnymi, a czasem nawet wykluczającymi się dążeniami. Hąbek [2009, s. 81] wskazuje, że koncepcja społecznej odpowiedzialności łączy w sobie tworzenie trwałej wartości opartej na wynikach w wymiarze ekonomicznym, społecznym i ekologicznym z identyfikacją i równoważeniem celów wszystkich grup zaangażowanych w działalność przedsiębiorstwa. Konstatacja ta zdaje się o tyle ważka, iż może wskazywać na przekonanie, że działalność gospodarcza jest grą o sumie zerowej.

Znaczący wkład w rozważania na temat miejsca społecznej działalności przedsiębiorstwa wnieśli Porter i Kramer [2006, s. 78–92], którzy udowodnili, że społeczeństwo i biznes uzupełniają się nawzajem i żadne z nich nie jest w stanie funkcjonować w całkowitym oderwaniu od siebie. Owa wzajemna zależność implikuje, że podstawą decyzji biznesowych i polityki społecznej przedsiębiorstw powinna być wartość wspólna. Truizmem zatem jest twierdzenie, że perspektywa społeczna winna stać się immanentną częścią strategii biznesowej. Stąd postulat, by przestać postrzegać zależność biznes–społeczeństwo jako grę o sumie zerowej. Zdaniem autorów wielu zarządzających błędnie postrzega CSR jako koszt, skrepowanie przedsiębiorczości czy czyn dobroczynny, zamiast dostrzec w tym działaniu źródło szans, innowacyjności i przewagi konkurencyjnej. Niestety, jak wskazują autorzy, strategia CSR o wiele częściej postrzegana jest jako rodzaj działań wyłącznie z zakresu PR (ang. *public relations*), będący swoistą polisą ubezpieczeniową, która na wypadek kryzysu ma stanowić zabezpieczenie przed społeczną krytyką.

Husted i Salazar [2006] wyszczególnili trzy możliwe powody podejmowania działań społecznie odpowiedzialnych. Pierwszym z nich jest altruizm, rozumiany jako szczerą chęć podejmowania działań prospołecznych bez oglądania się na koszty generowane po stronie przedsiębiorstwa. Drugi motyw to wymuszony egoizm, rozumiany jako sytuacja, w której przedsiębiorstwo „zmuszone” jest do działań prospołecznych, o czym decydują na ogół przepisy prawa, a także czynniki, takie jak opinia publiczna. Ostatnim – najwyżej ocenianym przez autorów – powodem angażowania się w CSR jest jego strategiczne wykorzystanie dla osiągnięcia długofalowych korzyści biznesowych.

Można zaryzykować tezę, że istnieje czwarta pobudka skłaniająca przedsiębiorstwa do podejmowania działań z zakresu CSR, tj. lęk przed negatywną reakcją rynku na brak takich inicjatyw. Motyw ten, mimo że nie wpisuje się w strategię przedsiębiorstwa i nie spełnia tym samym friedmanowskiego warunku generowania zysku, można potraktować jako typ odpowiedzialności ekonomicznej objawiający się unikaniem strat po stronie przedsiębiorstwa. Badania wykazały w szczególności, że negatywne skojarzenia konsumentów w zakresie CSR odbijają się niekorzystnie na wynikach finansowych przedsiębiorstwa [Brown, Dacin, 1997; Snider, Hill, Martin, 2003]. Udowodniono również, iż klienci są bardziej podatni na negatywne informacje na temat CSR niż na informacje o wydzwieku pozytywnym. Sen i Bhattacharya [2001] zauważyli, że wszyscy klienci reagują negatywnie na niekorzystne doniesienia

w kwestii CSR, podczas gdy pozytywną reakcję na korzystne informacje o CSR przejawiają wyłącznie klienci najbardziej zaangażowani społecznie (ang. *most supportive of the CSR issues*). Autorzy ci wskazują także na ryzyko związane z działalnością w zakresie CSR, jeżeli większość klientów jest zdania, że działania prospołeczne prowadzone są kosztem podstawowej działalności danego przedsiębiorstwa. Dlatego przy komunikowaniu tego typu działań rekomendowane jest wskazanie, że nie wpływają one destrukcyjnie na możliwości produkcyjne korporacji [Bhattacharya, Sen, 2004].

Truizmem wydaje się stwierdzenie, że pozytywne informacje o CSR trudniej docierają do świadomości konsumentów niż informacje negatywne, które nierzadko przybierają postać medialnych afer. Sen i Bhattacharya [2004, s. 23] wskazują, że brak wiedzy konsumentów o inicjatywach podejmowanych w zakresie CSR jest głównym czynnikiem ograniczającym ich zdolność do reagowania na nie. Dlatego firmy muszą pracować nad zwiększeniem poziomu konsumenckiej świadomości o podejmowanych w tym obszarze działaniach.

Informacje o działalności prospołecznej lub proekologicznej wywołują jeszcze jeden istotny skutek w percepcji interesariuszy firmy, polegający na tym, iż świadomość interesariuszy dotycząca pozytywnych pojedynczych atrybutów środowiskowych produktu (lub firmy) prowadzi do powstania w ich wyobraźni pozytywnego ogólnego wrażenia co do ekologiczności produktu (lub przedsiębiorstwa), bez konieczności stwierdzania o jego prawdziwości (tzw. efekt aureoli, ang. *halo effect*) [Chernev, Blair, 2015].

3. Raportowanie danych niefinansowych jako emanacja potrzeby komunikacji na linii przedsiębiorstwo–interesariusze

Oczekiwania kluczowych interesariuszy znajdują się w centrum zainteresowania zarządzających przedsiębiorstwami. Identyfikacja interesariuszy i ich oczekiwań, a w konsekwencji możliwość zapewnienia dwustronnej komunikacji między korporacją a jej interesariuszami, jest kluczowym elementem praktycznego wymiaru CSR. Nie bez znaczenia, jak wykazano wcześniej, jest reakcja konsumentów na podejmowanie lub niepodejmowanie działań w tym zakresie. Aby z powodzeniem dotrzeć z informacją do najszerszego kręgu interesariuszy, przedsiębiorstwa podejmują aktywne działania w obszarze sprawozdawczości CSR.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, rozumiana jako praktyka dostarczania informacji interesariuszom na temat osiągniętych przez przedsiębiorstwo wyników w wymiarze ekonomicznym, środowiskowym i społecznym [Hąbek, 2013], staje się obecnie standardem o zasięgu globalnym. Raportowanie CSR stanowi dobitny przejaw komunikacji na linii przedsiębiorstwo–interesariusze. Forma raportowania CSR jest zależna od strategii komunikacyjnej firmy.

By sprawozdawczość CSR można było uznać za skuteczne narzędzie komunikacji między organizacją a interesariuszami, konieczne jest sporządzanie raportów wysokiej jakości.

Za takowe można uznać raporty, które są łatwo dostępne i zawierają informacje kompletne, zrozumiałe, responsywne, wyważone oraz aktualne.

Tabela 1. Cechy raportów CSR wysokiej jakości

Kompletność	Ujawnianie informacje obejmują wszystkie istotne działania i ich skutki w zakresie odpowiedzialności środowiskowej i społecznej.
Zrozumiałość	Język i sposób prezentowania informacji jest zrozumiały dla interesariuszy, informacje uwzględniają kontekst kulturowy, edukacyjny i ekonomiczny.
Responsywność	Informacje stanowią odpowiedź na oczekiwania interesariuszy.
Dokładność	Informacje prezentowane są zgodnie ze stanem faktycznym, przy czym na tyle szczegółowo, by można było uznać je za przydatne i odpowiednie do celu ich ujawnienia.
Wyważenie	Informacje są rzetelne, nie pomijają negatywnych informacji dotyczących wpływu organizacji na otoczenie.
Aktualność	Warunkiem koniecznym prezentowania informacji jest łatwa identyfikacja okresu objętego sprawozdaniem, co umożliwi porównywanie wyników organizacji w czasie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hąbek [2018, s. 29–30].

Koncepcja CSR weszła już do kanonu nauk o zarządzaniu i staje się coraz częściej obserwowaną praktyką gospodarczą, która przejawia się chociażby rosnącą popularnością sprawozdawczości CSR. Porter i Kramer [2006, s. 81] wskazują, że w 2005 r. spośród 250 największych międzynarodowych korporacji aż 64% opublikowało raporty CSR. Jednocześnie autorzy ci krytycznie wypowiadają się co do ich jakości – przebadane sprawozdania prowadzą się do agregacji zabawnych anegdot mających wykazać, jak bardzo społecznie wrażliwe jest dane przedsiębiorstwo. Działania charytatywne przedstawiane są poprzez wyliczenie przeznaczonych na nie sum bądź „roboczegodzin” wolontariatu pracowniczego, rzadziej lub wcale w postaci wpływu (*impact*).

Przedsiębiorstwa coraz częściej i coraz chętniej ujawniają swoje pozafinansowe dane. Aczkolwiek prawie dwie trzecie (61%) inwestorów i analityków biorących udział w badaniu nt. wartości danych pozafinansowych stwierdziło, że informacje zamieszczane w raportach CSR są trudne do porównania³.

Obecnie przedsiębiorstwa raportują dane dotyczące CSR na wiele różnych sposobów. Część z nich przygotowuje osobne raporty CSR, część poświęca tej kwestii specjalną sekcję w sprawozdaniu rocznym, a jeszcze inne podmioty opracowują raporty zintegrowane, prezentujące dane finansowe i niefinansowe oraz ich wzajemny wpływ w jednym miejscu [Hąbek, 2020].

Sposób i zakres raportowanych danych różnią się także między poszczególnymi przedsiębiorstwami. Do najważniejszych standardów i norm, na podstawie których organizacje mogą raportować dane niefinansowe, należą: Global Reporting Initiative (GRI), Global Compact, AA1000, ISO260 [Aluchna, Mikołajczyk, 2016].

³ Por. opublikowany w 2012 r. raport Global Reporting Initiative i Radley Yeldar *The Value of Extrafinancial Disclosure. What Investors and Analysts Said. Accounting for Sustainability* [za: Hąbek, 2013, s. 68–76].

Sprawozdawczość CSR może być obligatoryjna lub fakultatywna w zależności od legislacji danego kraju. Za pionierów obligatoryjnej sprawozdawczości CSR w Europie można uznać Francję oraz Danię. We Francji już w latach 70. XX w. wprowadzono wobec firm zatrudniających powyżej 300 pracowników obowiązek publikowania tzw. przeglądu społecznego. W Danii w 1995 r. na podstawie ustawy o sprawozdaniach z zakresu ochrony środowiska zobowiązano przedsiębiorstwa z wybranych sektorów gospodarki do przekazywania informacji środowiskowych (dotyczących m.in. polityki środowiskowej, wpływu na środowisko, celów środowiskowych, postępów w zakresie techniki) władzom lokalnym i krajowym [Chojnacka, Wiśniewska, 2016].

W Polsce sprawozdawczość CSR do momentu transpozycji⁴ Dyrektywy 2014/95/UE do polskiego porządku prawnego pozostawała w pełni fakultatywna. Okres wcześniejszy jest zatem interesujący z uwagi na pełną dobrowolność (i dowolność) w raportowaniu danych niefinansowych. Badania prowadzone w zakresie sprawozdawczości niefinansowej przed transponowaniem Dyrektywy 2014/95/UE wskazują, że jedynie pięć [Hawrysz, 2017, s. 40–51], a dokładnie 10% [Krzemiński, Piskalski, 2012, za: Hawrysz, 2017], polskich firm przygotowywało raporty CSR na podstawie zewnętrznych standardów, wykorzystując np. wytyczne GRI, na którymkolwiek z dostępnych poziomów zaawansowania. Z kolei spośród 310 spółek notowanych na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie 1 maja 2012 r. tylko 12 podmiotów sporządziło odrębny raport dotyczący CSR [Samelak, 2013, za: Hawrysz, 2017].

Brak jednolitego i powszechnie obowiązującego standardu w zakresie ujawniania danych niefinansowych utrudnia ich porównywanie. Raporty CSR różnią się bowiem między sobą formą, zakresem oraz jakością prezentowanych publicznie informacji. Wskazać należy na ogólnikowość, a nawet wręcz wybiórczość ujawnianych danych [Hawrysz, 2017].

4. Greenwashing jako ułomność sprawozdawczości CSR – studium literatury przedmiotu w zakresie poruszanej problematyki

Zarzuty kierowane pod adresem sprawozdawczości CSR koncentrują się właśnie na ogólnikowości i wybiórczości prezentowanych danych oraz na fakcie, że raporty te przypominają działania z zakresu raczej PR niż sprawozdawczości *sensu stricto*. Można wskazać tym samym na nowe zjawisko, tj. greenwashing, które w literaturze polskojęzycznej bywa tłumaczone jako „zielone kłamstwa”, „zielone mydlenie oczu” lub „ekościema”.

⁴ Transpozycja dokonana w ustawie z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości [Dz.U. 2017 poz. 61] oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 maja 2016 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim [Dz.U. 2016 poz. 860].

Jak wskazują Lyon i Maxwell [2011], greenwashing definiuje się potocznie jako dezinformację rozpowszechnianą przez przedsiębiorstwo w celu stworzenia odpowiedzialnego za środowisko wizerunku publicznego. Autorzy ci wskazują jednak, że tak ostre ramy definicyjne nie oddają w pełni charakteru działań, które można zliczyć do tej kategorii. W ich ocenie greenwashing należy zdefiniować jako selektywne ujawnianie informacji o wynikach przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska lub spraw społecznych, z pominięciem pewnych negatywnych informacji na temat tych wymiarów, tak aby stworzyć nadmiernie pozytywny wizerunek firmy.

Wśród praktyk greenwashingu można w szczególności wyróżnić [por. Shanor, Light, 2022; Fijałkowska, Krasodomska, Macuda, Mućko, 2019, s. 173; Szadziwska, 2017]:

- przedstawianie fałszywych informacji, np. świadome i celowe podawanie nieprawdziwych informacji na temat oddziaływania środowiskowego produktów, m.in. poprzez bezprawne stosowanie etykiet oraz certyfikatów ekologicznych; świadome wprowadzanie opinii publicznej w błąd na temat prowadzenia działalności w sposób etyczny, mimo stosowania innych praktyk w relacjach z pracownikami, dostawcami produktów i usług bądź konsumentami;
- przedstawianie mylących informacji, w tym np. 1) publikowanie wyłącznie informacji wskazujących na podejmowanie przez organizację korzystnych działań na rzecz środowiska, społeczności lokalnych, pracowników, przy jednoczesnym pomijaniu danych, które mogłyby negatywnie wpłynąć na wizerunek firmy, dotyczących np. przekroczenia norm środowiskowych; 2) stosowanie nieprecyzyjnych i nieposiadających definicji legalnych określeń typu „green”, „w trosce o środowisko” itd.; 3) podawanie technicznie prawdziwych, ale całkowicie irrelevantnych informacji, które mogą jednak wywierać pozytywne wrażenie na niedoinformowanym konsumentcie, w tym np. wskazywanie na przewagę ekologiczną polegającą na rezygnacji ze środków, które nie są *de facto* stosowane przez cały rynek, gdyż jest to wymóg prawny⁵; 4) podawanie prawdziwych informacji, które mogą jednak wprowadzać w błąd, jak np. że tytoń w danym papierosie może być uprawiany przy użyciu metod ekologicznych (organicznych), co sprawia, że określenie „organiczny tytoń” lub „tytoń z organicznych upraw” nie jest kłamstwem, ale twierdzenie takie może wśród konsumentów wywołać mylną konstatację, że papierosy są ekologiczne i zdrowe.

Swoistą odmianą greenwashingu jest tzw. bluewashing, czyli strategia, za pomocą której firmy starają się poprawić swój wizerunek w odniesieniu do ich społecznego zaangażowania i odpowiedzialności korporacyjnej, koncentrując się przede wszystkim na upublicznianiu swojej działalności z zakresu pomocy humanitarnej czy walki o prawa człowieka, przy jednoczesnym uchybianiu co najmniej jednej z dziesięciu zasad stworzonych przez United

⁵ Przykładem jest stosowanie w amerykańskich reklamach określeń typu „CFC-free”, podczas gdy niszczące warstwę ozonową chlorofluorowęglowodory (CFC) zostały w rzeczywistości zakazane i wycofane w Stanach Zjednoczonych w latach 80. ubiegłego wieku na mocy protokołu montrealskiego [por. Shanor, Light, 2022].

Nations Global Compact [2023]. Termin *bluwashing* powstał w nawiązaniu do niebieskiego logo Organizacji Narodów Zjednoczonych, którym legitymują się członkowie Global Compact, aby wykazać się społecznym/zrównoważonym ładem korporacyjnym.

5. Działalność regulacyjna jako próba eliminowania greenwashingu

Powszechnie podnoszona jest krytyka wobec praktyk „zielonego mydlenia oczu”. Wśród czynników wpływających na różnice zarówno w ilości, jak i w jakości sprawozdań CSR wskazuje się najczęściej niedostateczną harmonizację praktyk raportowania, dużą liczbę pokrywających się, a także częściowo niespójnych standardów prywatnych, różne miejsca⁶ publikowania danych finansowych, co utrudnia ich porównywanie, odmienną siłę oddziaływania na przedsiębiorstwo przez różne grupy interesariuszy, a w szczególności dominujący wpływ ekologów na kształtowanie polityki firm w obszarze CSR [Zarzycka, Krasodomska, 2022]. Remedium na owe ułomności w sprawozdawczości CSR ma być ujednoczenie obowiązujących standardów, co najpełniej i najskuteczniej dokonuje się poprzez działalność legislacyjną, a także zwiększenie zakresu atestacji raportowania.

Pierwszym krokiem mającym na celu ujednoczenie standardów sprawozdawczości CSR w Unii Europejskiej było, jak się wydaje, przyjęcie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy [Dz. Urz. UE L 182/19, dalej Dyrektywa 2014/95/UE]⁷. Jednocześnie należy dobitnie wskazać, że dla większości państw – w tym Polski – przyjęcie Dyrektywy 2014/95/UE poprzez jej transpozycję do krajowego porządku prawnego oznaczałoby krok milowy w rozwoju sprawozdawczości CSR, gdyż sprowadzałoby się do przejścia od woluntaryzmu do obowiązku raportowania CSR dla określonej grupy podmiotów.

W Polsce inkorporacja przepisów dyrektywy nastąpiła głównie poprzez zmianę ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [t.j. Dz.U. 2023 poz. 120, dalej UOR], w szczególności poprzez wprowadzenie nowego art. 49b. Na mocy UOR rozszerzonym obowiązkiem raportowania informacji niefinansowych objęte zostały podmioty (banki, zakłady ubezpieczeń oraz emitenci⁸, a także fundusze inwestycyjne, fundusze emerytalne, jednostki ubiegające się lub zamierzające ubiegać się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG, emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu, krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego), które

⁶ Osobne raporty CSR, różne miejsca w raporcie rocznym, różne miejsca w raporcie zintegrowanym.

⁷ W literaturze anglojęzycznej przyjęto określenie NFRD (Non-Financial Reporting Directive).

⁸ Objęcie zakresem regulacji banków, zakładów ubezpieczeń oraz emitentów to obowiązek wynikający wprost z Dyrektywy 2014/95/UE. Z kolei w odniesieniu do pozostałych grup podmiotów decyzję podejmuje regulator krajowy, który ma prawo na mocy dyrektywy podejść do katalogu podmiotów w sposób rozszerzający.

w roku obrotowym, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok przekroczyły następujące wielkości:

- 1) 500 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;
- 2) 85 mln PLN – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, lub 170 mln PLN – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy.

Jednocześnie ustawa pozostawia wybór co do formy raportowania przy założeniu, aby było to oświadczenie na temat informacji niefinansowych stanowiące wyodrębnioną część w sprawozdaniu z działalności [art. 49b ust. 1 UOR] albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych [art. 49b ust. 9 UOR]. Dowolność ustawodawca pozostawił także w zakresie wyboru zasad raportowania. Jednostka przy sporządzaniu oświadczenia na temat informacji niefinansowych może stosować wedle uznania zarówno zasady własne, krajowe lub unijne, jak i międzynarodowe standardy, normy czy wytyczne. W oświadczeniu jednostka zawiera jednak informację o tym, jakie zasady, standardy, normy lub wytyczne zastosowała [art. 49b ust. 8 UOR]. Dane w sprawozdaniu CSR nie podlegają obowiązkowi atestacji przez biegłego rewidenta. Biegły rewident obligatoryjnie potwierdza jedynie fakt sporządzenia oświadczenia lub odrębnego sprawozdania [t.j. Dz.U. 2022 poz. 1302 z późn. zm., art. 83 ust. 3 pkt 16 oraz art. 83 ust. 4].

Warto wskazać, że minimalny zakres raportowania określa ustawa [art. 49b ust. 2 UOR], zgodnie z którą oświadczenie na temat informacji niefinansowych obejmuje co najmniej:

- 1) zwięzły opis modelu biznesowego jednostki;
- 2) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki;
- 3) opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tych polityk⁹;
- 4) opis procedur należytej staranności – jeżeli jednostka stosuje je w ramach polityk;
- 5) opis istotnych zagrożeń związanych z działalnością jednostki, mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, o których mowa w pkt 3, w tym ryzyka związanego z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi zagrożeniami.

Dodany w 2016 r. artykuł 49b UOR¹⁰ jest niemalże literalną kopią artykułu 19a ust. 1 Dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym mu przez Dyrektywę 2014/95/UE. Stąd cenną wskazówką dotyczącą zakresu sprawozdania niefinansowanego jest treść pkt 7 zamieszczonego w początkowej części Dyrektywy 2014/95/UE, który w bardziej kazuistyczny sposób określa zakres informacji niefinansowych objętych raportem CSR¹¹.

⁹ Jednostka może nie raportować, jeżeli nie prowadzi polityki w wybranym zakresie, przy czym jest zobligowana wyjaśnić, czemu nie wprowadziła takiej polityki.

¹⁰ Przywołany artykuł został wprowadzony do ustawy wraz z nowelizacją z 2016 r. i wszedł w życie 1 stycznia 2017 r.

¹¹ Zgodnie z pkt 7 zamieszczonym w początkowej części Dyrektywy 2014/95/UE „w przypadku gdy jednostki zobowiązane są do przygotowania sprawozdania niefinansowego, sprawozdanie to powinno zawierać, w odnie-

Nie ulega wątpliwości, że transpozycja Dyrektywy 2014/95/UE doprowadziła w dużym stopniu do ujednoczenia zakresu prezentowanych treści w ramach sprawozdawczości CSR, tym niemniej nie wyeliminowała ona ryzyka greenwashingu. W literaturze podkreśla się, że faktycznym i skutecznym sposobem walki z „ekościami” jest zewnętrzna weryfikacja sprawozdań finansowych i podniesienie poziomu takowej atestacji [Fijałkowska i in., 2019, s. 175].

Jak wykazano wcześniej, nadal podnoszone są głosy krytyki co do jakości, porównywalności, a nawet celowości raportowania z zakresu CSR. Jednym z najczęściej pojawiających się zarzutów jest uboga standaryzacja systemów zarządzania oraz struktur sprawozdawczych. Brak harmonizacji jest o tyle niepokojący, że standaryzacja sprawozdań pozwoli najszybciej i najłatwiej ograniczyć dowolność w doborze ujawnianych informacji i zwiększyć tym samym wiarygodność raportów CSR [Hąbek, 2018, s. 34]. O tym, że problem braku standaryzacji zasad w zakresie sprawozdawczości CSR został już oficjalnie dostrzeżony i uznany za czynnik sprzyjający greenwashingowi, może świadczyć fakt, że Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO), zrzeszająca instytucje regulujące i nadzorujące rynki finansowe na świecie, 7 listopada 2022 r. opublikowała wezwanie do działania w celu promowania dobrych praktyk przeciwdziałających greenwashingowi. W komunikacie skierowanym do organów ustalających dobrowolne standardy oraz do podmiotów branżowych działających na rynkach finansowych za kluczowe uznano, aby „zarządzający aktywami dążyli do poprawy praktyk, polityk, procedur i ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w ich branży oraz aby dostawcy ratingów i danych ESG poprawili wiarygodność, porównywalność i możliwość interpretacji swoich produktów w zakresie ratingów i danych ESG” [IOSCO, 2022].

Jak się wydaje, kamieniem milowym na drodze do postulowanej standaryzacji reguł sprawozdawczości CSR jest opublikowana 16 grudnia 2022 r. dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju [Dz. Urz. UE L 322/15, dalej Dyrektywa 2022/2464]¹². Dyrektywa 2022/2464 weszła w życie 5 stycznia 2023 r. Państwa członkowskie UE zobowiązane są do jej transpozycji na poziomie przepisów krajowych do 6 lipca 2024 r. W tym celu przewidziano czterostopniowy

sieniu do kwestii środowiskowych, szczegółowe informacje na temat obecnego i przewidywanego wpływu działalności jednostki na środowisko oraz, w stosownych przypadkach, na zdrowie i bezpieczeństwo, wykorzystywanie energii odnawialnej lub nieodnawialnej, emisję gazów cieplarnianych, zużycie wody i zanieczyszczenie powietrza. W odniesieniu do spraw społecznych i pracowniczych, informacje przedstawione w sprawozdaniu mogą dotyczyć działań podejmowanych w celu zapewnienia równouprawnienia płci, wdrożenia podstawowych konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy, warunków pracy, dialogu społecznego, poszanowania prawa pracowników do informacji i do wyrażania opinii, poszanowania praw związków zawodowych, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz dialogu ze społecznościami lokalnymi lub działań podejmowanych w celu zapewnienia ochrony i rozwoju tych społeczności. W odniesieniu do praw człowieka oraz walki z korupcją i łapownictwem, oświadczenie na temat informacji niefinansowych może zawierać informacje na temat zapobiegania naruszaniu praw człowieka lub na temat stosowanych instrumentów walki z korupcją i łapownictwem”.

¹² W literaturze angielskojęzycznej przyjęto określenie CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive).

harmonogram wdrażania nowych obowiązków przez jednostki. Największe podmioty, które już teraz raportują tzw. informacje niefinansowe na podstawie ustawy o rachunkowości, mają zostać zobowiązane do zastosowania standardów wymaganych przez Dyrektywę 2022/2464 przy raportowaniu CSR za rok obrotowy 2024. Rok później pierwsze raporty przedstawią pozostałe duże jednostki. Małe i średnie spółki giełdowe złożą po raz pierwszy raport CSR zgodnie z wprowadzonymi standardami raportowania ESG za rok obrotowy 2026. Obowiązkiem publikacji raportu za rok obrotowy zaczynający się 1 stycznia 2028 r. zostały objęte spółki spoza UE przy spełnieniu określonych kryteriów.

Jedną z najistotniejszych zmian wprowadzonych wraz z Dyrektywą 2022/2464 jest nakreślenie kazuistycznego zakresu, jaki ma obejmować raport dotyczący działalności CSR, a także utrzymane w tym samym duchu nakreślenie zakresu standardów sprawozdawczości CSR w trzech obszarach: środowiskowym, społecznym i zarządczym. Przykładem daleko posuniętej kazuistyki jest nowe brzmienie art. 19a ust. 2 lit. a pkt 2iii Dyrektywy 2013/34/UE nadane przez Dyrektywę 2022/2464. Wskazany przepis wymaga, by raport CSR zawierał opis strategii biznesowej, w tym plany jednostki, obejmujące także działania wdrażające i powiązane z nimi plany finansowe i inwestycyjne, służące zapewnieniu, że model biznesowy i strategia biznesowa jednostki uwzględniają przejście na zrównoważoną gospodarkę i ograniczenie globalnego ocieplenia do 1,5°C zgodnie z porozumieniem paryskim do Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu przyjętym 12 grudnia 2015 r. oraz celem, jakim jest osiągnięcie neutralności klimatycznej do 2050 r., jak określono w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119, oraz, w stosownych przypadkach, narażenie jednostki na działalność związaną z węglem, ropą naftową i gazem.

Podług nowego brzmienia art. 29b ust. 2 Dyrektywy 2013/34/UE nadanego przez Dyrektywę 2022/2464 informacje przedstawione w raporcie CSR mają być zrozumiałe, istotne, weryfikowalne, porównywalne i wiernie przedstawione. Zakres informacji objętych raportowaniem zaprezentowano w tabeli 2.

Dyrektywa zakłada także stworzenie jednolitego standardu raportowania ESG. Dokument ten przewiduje, że Komisja, przy wsparciu Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG), przyjmie akty delegowane w celu zapewnienia standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Szczegółowy zakres ujawnień ESG został określony w pierwszym pakiecie standardów ESRS (European Union Sustainability Reporting Standards), który Komisja Europejska zgodnie z art. 29b ust. 1 Dyrektywy 2022/2464 powinna wydać do 30 czerwca 2023 r. w formie rozporządzeń. ESRS mają być stosowane bezpośrednio, z pominięciem transpozycji do krajowych przepisów.

Tabela 2. Zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniach na temat zrównoważonego rozwoju według Dyrektywy 2022/2464

W odniesieniu do kwestii środowiskowych	W odniesieniu do czynników społecznych i czynników związanych z prawami człowieka	W odniesieniu do czynników związanych z zarządzaniem
<ul style="list-style-type: none"> • łagodzenie zmian klimatu • przystosowanie się do zmian klimatu • woda i zasoby morskie • wykorzystanie zasobów oraz gospodarki o obiegu zamkniętym • zanieczyszczenie • różnorodność biologiczna i ekosystemowa 	<ul style="list-style-type: none"> • równe traktowanie i równe szanse dla wszystkich, w tym równouprawnienie płci i równość wynagrodzeń za pracę o takiej samej wartości, szkolenia i rozwój umiejętności, zatrudnianie i integracja osób z niepełnosprawnościami, środki zapobiegania przemocy i nękania w miejscu pracy oraz różnorodność¹³ • warunki pracy, w tym bezpieczne zatrudnienie, czas pracy, odpowiednie wynagrodzenie, dialog społeczny, wolność zrzeszania się, istnienie rad zakładowych, rokowania zbiorowe, w tym odsetek pracowników objętych układami zbiorowymi, prawa pracowników do informacji, konsultacji i uczestnictwa, równowaga między życiem zawodowym a prywatnym oraz bezpieczeństwo i higiena pracy • poszanowanie praw człowieka, podstawowych wolności, zasad i norm demokratycznych ustanowionych w Międzynarodowej karcie praw człowieka i innych podstawowych konwencjach ONZ dotyczących praw człowieka, w tym Konwencji ONZ o prawach osób niepełnosprawnych oraz Deklaracji ONZ o prawach ludności rdzennej, Deklaracji Międzynarodowej Organizacji Pracy dotyczącej podstawowych zasad i praw w pracy oraz podstawowych konwencjach Międzynarodowej Organizacji Pracy, Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Europejskiej karcie społecznej oraz Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej 	<ul style="list-style-type: none"> • rola organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz ich skład, a także wiedza ekspercka i umiejętności konieczne do wykonywania powierzonych im obowiązków lub dostęp tych organów do takiej wiedzy eksperckiej i umiejętności • główne cechy stosowanych przez jednostkę systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w odniesieniu do procesu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i procesu podejmowania decyzji • etyka biznesu i kultury korporacyjnej, w tym przeciwdziałanie korupcji i łapownictwu, ochrona sygnalistów i dobrostanu zwierząt • działalność i zobowiązania jednostki związane z wywieraniem wpływu politycznego, w tym działalność lobbingsowa • zarządzanie i jakość stosunków z klientami, dostawcami i społecznościami, na które działalność jednostki ma wpływ, w tym praktyki płatnicze, zwłaszcza w odniesieniu do opóźnień w płatnościach na rzecz małych i średnich jednostek

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy 2022/2464.

¹³ Można wskazać na pewne kontrowersje, które podnoszone są w literaturze na temat obligatoryjnego inkorporowania zasad różnorodności w sprawozdawczości CSR. W projekcie ESRS S4 (art. 37 lit. d) dotyczącym standardów zaproponowanych przez EFRAG zaznaczono, że możliwości biznesowe związane z zależnością przedsiębiorstwa od konsumentów i/lub użytkowników końcowych mogą obejmować osiągnięcie lojalnej przyszłej bazy konsumentów poprzez zapewnienie np. że potrzeby społeczności LGBTQI są szanowane i uwzględniane przy tworzeniu produktów lub usług oferowanych przez przedsiębiorstwo. Powstają również standardy CSR nakierowane na udział społeczności LGBTQI, w których maksymalny rating może otrzymać organizacja posiadająca standardy niedyskryminacji dla dostawców zewnętrznych, uwzględniające orientację seksualną i tożsamość płciową, oraz wewnętrzną politykę filantropijną, zakazującą udzielania pomocy charytatywnej organizacjom niereligijnym, które wyraźnie popierają dyskryminację ze względu na płeć [The HRC Foundation, 2023]. Kwestie dotyczące społeczności LGBTQ stanowią coraz istotniejszy element raportowania CSR [Jiraporn, Potosky, Lee, 2019]. Przykładowo w Wielkiej Brytanii ponad połowa firm (53,3%), które przeprowadziły raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju za 2017 rok, wspominała o LGBT, w Niemczech odsetek ten wyniósł zaś 37,8% [Parizek, Evangelinos, 2021].

Jak wskazano w pkt 37 zamieszczonym w początkowej części Dyrektywy 2022/2464, opracowanie obowiązkowych wspólnych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest konieczne, aby poczynić postępy na drodze do sytuacji, w której informacje na temat zrównoważonego rozwoju będą miały status porównywalny do informacji finansowych. Przyjęcie standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w formie aktów delegowanych zapewni zharmonizowaną sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju w całej UE.

Już 15 listopada 2022 r. na posiedzeniu w formule Sustainability Reporting Board [Siwiec, 2023] EFRAG przyjął pierwszy projekt 12 standardów do przedstawienia Komisji Europejskiej [EFRAG, 2023]. Można wśród nich wyróżnić:

- dwa standardy ogólne (ESRS 1 i ESRS 2);
- pięć standardów środowiskowych: (ESRS E1 – zmiany klimatu, ESRS E2 – zanieczyszczenia, ESRS E3 – zasoby wodne i morskie, ESRS E4 – różnorodność biologiczna i ekosystemy, ESRS E5 – polityki, cele, plany działania i zasoby);
- cztery standardy społeczne (ESRS S1 – własne kadry, ESRS S2 – pracownicy w łańcuchu wartości, projekt ESRS S3 – społeczności, ESRS S4 – konsumenci i użytkownicy końcowi);
- jeden standard dotyczący ładu korporacyjnego (ESRS G1).

Kolejnym czynnikiem mającym ograniczać greenwashing jest wprowadzenie obowiązkowej atestacji sprawozdawczości z zakresu CSR. Na mocy Dyrektywy 2022/2464 informacje dotyczące ESG ma weryfikować biegły rewident, firma audytorska lub – w sytuacji przyjęcia przez dany kraj członkowski takiej możliwości – tzw. niezależny dostawca usług atestacyjnych.

6. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego – opis procedur związanych z realizacją rekomendacji

Wydaje się, że z uwagi na wskazane w artykule czynniki eliminujące zjawisko greenwashingu należy rekomendować jak najszybszą transpozycję Dyrektywy 2022/2464 poprzez stosowną zmianę ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Dyrektywa 2022/2464 wyznacza minimalny zakres zmian legislacyjnych, stąd nie ma przeszkód, by w prawodawstwie krajowym wprowadzić bardziej rygorystyczne przepisy.

Można wskazać wiele działań wzmacniających zasadność postulowanego nowego rodzaju sprawozdawczości, w tym:

- z uwagi na fakt, iż standardy ESRS ustalane są na poziomie organizacji ponadnarodowych, rekomendowane byłoby usunięcie z ogólnych standardów sprawozdawczości społecznej odpowiedzialności elementów światopoglądowo nieneutralnych;
- należy jasno sprecyzować cele, osiągnięciu których ma służyć przedmiotowa forma sprawozdawczości; nie wystarczą tu ogólnikowe stwierdzenia o „rozwoju zrównoważonym”, „neutralności klimatycznej”, „śladzie węglowym”, odnawialnych źródłach energii itp.;

- trzeba pamiętać, iż rekomendowana forma sprawozdawczości będzie wymagała od przedsiębiorcy poniesienia dodatkowych kosztów¹⁴ (nie mówiąc już o kosztach wprowadzenia postulowanych zmian w podstawowej działalności podmiotu gospodarczego); przedsiębiorca musi zapoznać się z sensem ponoszonych „dolegliwości”; tylko świadomy wykonawca może realizować zakładane cele; w przeciwnym razie będziemy mieli do czynienia ze swoistą alienacją, wyobcowaniem środowiska biznesu względem nie tylko sprawozdawczości niefinansowej, ale i CSR jako całości; cele te muszą być jasne, wyrażone w sposób niebudzący wątpliwości czy też – innymi słowy – odpowiednio zoperacjonalizowane i zapisane w tzw. języku niespecjalistycznym; w szczególności uzasadnianie wprowadzenia tego rodzaju sprawozdawczości niefinansowej powinno opierać się nie na swoistym „moralizatorstwie”, lecz zawierać konkretne argumenty, w tym te o charakterze finansowym;
- implementacja przedmiotowych dyrektyw, dotyczących zwłaszcza standaryzacji omawianej formy sprawozdawczości, powinna być poprzedzona przygotowaniem odpowiedniej platformy informatycznej, w tym elektronicznych formularzy zawierających zarówno obligatoryjne, jak i fakultatywne części przedmiotowego sprawozdania; ograniczy to inwencję sprawozdawcy w zakresie ogólnikowości i wybiórczości prezentowanych danych oraz działań *stricte* PR;
 - stworzona platforma informatyczna powinna zawierać swoje konta przypisane poszczególnym podmiotom, na których umieszczałyby one przedmiotowe sprawozdania; na kontaktach tych gromadzone byłyby sprawozdania z kolejnych lat, co pozwalałoby na porównywanie i weryfikację zamieszczanych tam treści; taki system ogranicza możliwość podawania informacji nieprawdziwych oraz mylących, są one bowiem łatwe do wychwycenia przez interesariuszy w okresach kilkuletnich;
 - bardzo istotnym problemem, wymagającym podjęcia natychmiastowych prac, jest zapewnienie określonej elastyczności w funkcjonowaniu takiego systemu; wymaga tego przede wszystkim zmienność wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań działalności podmiotów objętych przedmiotowymi formami sprawozdawczości; niezbędne jest stworzenie sformalizowanego, profesjonalnego systemu doradczo-decyzyjnego, ułatwiającego podmiotom objętym ww. formą sprawozdawczości dostosowanie jej formy do konkretnych sytuacji;
 - wydaje się, iż wprowadzenie standaryzacji w zakresie sprawozdawczości niefinansowej musi zostać poprzedzone etapem powszechnie dostępnych szkoleń i doradztwa.

¹⁴ Koszt sprawozdawczości pozafinansowej to wydatek rzędu 155–604 tys. EUR dla dużych firm oraz 8–25 tys. EUR w przypadku mniejszych podmiotów [za: Hąbek, 2018, s. 47].

7. Podsumowanie

Kwestia standardów sprawozdawczości społecznej odpowiedzialności zapewniająca porównywalność, spójność oraz wiarygodność raportów CSR została – jak się wydaje – skutecznie uregulowana przez działania legislacyjne na szczeblu unijnym. Transpozycja prawa wspólnotowego do krajowych porządków prawnych jest kolejnym krokiem na drodze do eliminowania zagrożeń związanych ze zjawiskiem greenwashingu.

W związku z podjętymi działaniami regulacyjnymi można oczekiwać, że jakość i przydatność raportów CSR będzie wzrastać, dzięki czemu zyskają one na znaczeniu jako narzędzie stosowane w procesie podejmowania decyzji przez interesariuszy.

Można się jednak zastanawiać, czy rozszerzenie zakresu działań, które są kwalifikowane jako społecznie odpowiedzialne, nie przyczyni się do powstania szumu informacyjnego. Konieczna wydaje się w tym przypadku kampania informacyjna wskazująca interesariuszom, co według obowiązującego prawa będzie uznawane za działania społecznie odpowiedzialne i podlegające raportowaniu. Wydaje się to szczególnie istotne w sytuacji, gdy do kategorii działań społecznie odpowiedzialnych włączone zostaną kwestie mogące budzić kontrowersje, jak np. działania przedsiębiorstwa nakierowane na wspieranie społeczności LGBTQI poprzez osobne uwzględnianie potrzeb tej grupy przy tworzeniu produktów lub usług oferowanych przez przedsiębiorstwo.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322/15).
2. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. Urz. UE L 182/19).
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. 2016 poz. 860).
4. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U. 2022 poz. 1302 z późn. zm.).
5. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2017 poz. 61).
6. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2023 poz. 120).

Wydawnictwa zwarte

1. Drucker, P. (1986). *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. New York: Truman Talley Books, E.P. Dutton.
2. Fijałkowska, J., Krasodomska, J., Macuda, M., Mućko, P. (2019). *Sprawozdawczość niefinansowa. Regulacja i standaryzacja raportowania niefinansowego przedsiębiorstw*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
3. Friedman, M. (2018). *Kapitalizm i wolność*. Gliwice: Wydawnictwo Helion.
4. Hąbek, P. (2018). *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w zakresie ich społecznej odpowiedzialności. Ocena jakości raportów CSR*. Warszawa: CeDeWu.
5. Howaniec, H. (2019). *Zaangażowanie społeczne przedsiębiorstw jako element marketingu wartości*. Warszawa: CeDEWu.
6. Krzemiński, M., Piskalski, G. (2012). *Największe polskie firmy a społeczna odpowiedzialność biznesu*. Screening Centrum CSR.PL.
7. Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
8. Siwec, K. (2023). *Sprawozdanie ESG – jak prawidłowo je przygotować?* Warszawa: C.H. Beck.
9. Smith, A. (2000). *The Wealth of Nations*. London: Electric Book Company.

Artykuły prasowe i okolicznościowe

1. Aluchna, M., Mikołajczyk, O. (2016). Akcjonariusze vs. interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436, s. 11–20.
2. Bhattacharya, C., Sen, S. (2004). Doing Better at Doing Good: When, Why, and How Consumers Respond to Corporate Social Initiatives, *California Management Review*, 47, s. 24–29.
3. Brown, T., Dacin, P. (1997). The Company and the Product: Corporate Associations and Consumer Product Responses, *Journal of Marketing*, 61, s. 68–85.
4. Carroll, A. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organisational Stakeholders, *Business Horizon*, 34, s. 39–48.
5. Chernev, A., Blair, S. (2015). Doing Well by Doing Good: The Benevolent Halo of Corporate Social Responsibility, *Journal of Consumer Research*, 41(6), s. 1412–1425.
6. Chojnacka, E., Wiśniewska, J. (2016). Raportowanie danych CSR w Polsce, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436, s. 55–63.
7. Drucker, P. (1984a). A New Look at Corporate Social Responsibility, *The McKinsey Quarterly*, 4, s. 17–28.
8. Drucker, P. (1984b). The New Meaning of Corporate Social Responsibility, *California Management Review*, 26, s. 53–64.
9. Freeman, R., Velamuri, S. (2008). A New Approach to CSR: Company Stakeholder Responsibility, *SSRN Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.1186223.
10. Hawrysz, L. (2017). Przygotowanie spółek giełdowych do ujawniania informacji pozafinansowych, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 470, s. 40–51.
11. Hąbek, P. (2009). Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jako koncepcja firmy zorientowanej na interesariuszy, *Organizacja i Zarządzanie*, 2, s. 69–86.

12. Hąbek, P. (2013). Sprawozdawczość wyników przedsiębiorstwa w formie zintegrowanej, *Wspomaganie Zarządzania Systemami Produkcyjnymi*, 6, s. 68–76.
13. Hąbek, P. (2020). Corporate Social Responsibility Reporting in Mining Sector. The European Union Perspective, *Scientific Papers of Silesian University of Technology Organization and Management Series*, 14, s. 159–172.
14. Husted, B., Salazar, J. (2006). Taking Friedman Seriously: Maximising Profit and Social Performance, *Journal of Management Studies*, 43, s. 75–91.
15. Jiraporn, P., Potosky, D., Lee, S.M. (2019). Corporate Governance and Lesbian, Gay, Bisexual, and Transgender Supportive Human Resource Policies from Corporate Social Responsibility, Resource-Based, and Agency Perspectives, *Human Resource Management*, 58, s. 317–336.
16. Lyon, T., Maxwell, J. (2011). Greenwash Corporate Environmental Disclosure Under Threat of Audit, *Journal of Economics and Management Strategy*, 20(1), s. 3–41.
17. Parizek, K., Evangelinos, K.I. (2021). Corporate Social Responsibility Strategies and Accountability in the UK and Germany: Disclosure of Lesbian, Gay, Bisexual and Transgender Issues in Sustainability Reports, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(3), s. 1055–1065.
18. Porter, M., Kramer, M. (2006). Strategy and Society: The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility, *Harvard Business Review*, 84, s. 78–92.
19. Sen, S., Bhattacharya, C. (2001). Does Doing Good Always Lead to Doing Better? Consumer Reactions to Corporate Social Responsibility, *Journal of Marketing Research*, 38, s. 225–243.
20. Shanor, A., Light, S. (2022). Greenwashing and the First Amendment, *Columbia Law Review*, 122(7), s. 2033–2117.
21. Snider, J., Hill, R., Martin, D. (2003). Corporate Social Responsibility in the 21st Century: A View from the World's Most Successful Firms, *Journal of Business Ethics*, 48, s. 175–187.
22. Szadzińska, A. (2017). Raportowanie społecznej odpowiedzialności a praktyki greenwashing, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 478, s. 415–424.
23. Zarzycka, E., Krasodomska, J. (2022). Non-Financial Key Performance Indicators: What Determines the Differences in the Quality and Quantity of the Disclosures?, *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), s. 139–162.

Materiały internetowe

1. Carnegie, A. (2017). *The Gospel of Wealth*, https://media.carnegie.org/filer_public/0a/e1/0ae166c5-fca3-4adf-82a7-74c0534cd8de/gospel_of_wealth_2017.pdf (dostęp: 15.01.2023).
2. EFRAG (2023). *First Set of Draft ESRS*, <https://www.efrag.org/lab6#subtitle2> (dostęp: 29.01.2023).
3. IOSCO (2022). *IOSCO Good Sustainable Finance Practices for Financial Markets Voluntary Standard Setting Bodies and Industry Associations*, <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD717.pdf> (dostęp: 29.01.2022).
4. The HRC Foundation (2023). *Corporate Equality Index Resource Guide*, <https://www.thehrc-foundation.org/professional-resources/corporate-equality-index-resource-center> (dostęp: 30.01.2023).
5. UN Global Compact (2023). *The Ten Principles of the UN Global Compact*, <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles> (dostęp: 31.01.2023).

Regulatory measures in the development of CSR reporting as a way of eliminating the phenomenon of greenwashing

Summary

The article addresses the topic of selected legislative actions initiated in the European Union in the last decade concerning corporate social responsibility (CSR) reporting. This has a direct impact on the shape of national legislation.

CSR reporting has gained popularity in both theoretical and practical terms over the past few decades. Despite the increasing percentage of companies publishing CSR reports, it is essential to be aware that sustainable development reporting is a dynamic process that does not end with the publication of a document and is subject to changes, including legislative changes.

CSR reporting can entail certain risks. One of the highlighted risks is greenwashing, which refers to using CSR reporting solely to improve a company's image and reputation without a genuine connection between the reported information and the overall operational activities of the organisation. The article presents the essence of greenwashing and regulatory actions taken to eliminate this phenomenon. In the article, particular attention is paid to the Directive of the European Parliament and of the Council No. 2014/95/EU of October 22, 2014, amending Directive No. 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large entities and groups (EU Official Journal L 182/19) and Directive of the European Parliament and of the Council (EU) 2022/2464 of December 14, 2022, amending Regulation (EU) No. 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC, and Directive 2013/34/EU regarding corporate reporting on sustainability (EU Official Journal L 322/15). The initial condition for discussions on the nature and forms of greenwashing appears to be an analysis of the development of the concept of CSR, which constitutes the introductory part of the article.

Keywords: CSR, law and economics, ESG, greenwashing, CSR reporting
