

ESG w praktyce. Regulacje, standardy, raportowanie i atestacja + wzory do pobrania

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Ewelina Zarzycka, Marlena Ciechan-Kujawa, Małgorzata Macuda

Rozdział I. Globalny kontekst raportowania kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem

1. Agenda 2030 i Cele Zrównoważonego Rozwoju

1.1. Definicja zrównoważonego rozwoju i Agenda 21

Zrównoważony rozwój po raz pierwszy zdefiniowano w 1987 r. w Raporcie Światowej Komisji ds. Środowiska i Rozwoju (tzw. Raporcie Brundtland) jako rozwój odpowiadający obecnym potrzebom bez uszczerbku dla możliwości spełnienia swoich potrzeb przez przyszłe pokolenia¹. Stanowi on podstawę dla wszystkich strategii i inicjatyw UE. Ma na celu pogodzić dążenia do dobrobytu i wzrostu gospodarczego z włączeniem społecznym oraz dbałością o środowisko. W Polsce zdefiniowany jest ustawowo w art. 3 pkt 50 PrOchrŚrod jako rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń.

W czerwcu 1992 r. w Rio de Janeiro w Brazylii odbyła się pierwsza konferencja dotycząca problematyki zrównoważonego rozwoju – Konferencja Narodów Zjednoczonych w sprawie Środowiska i Rozwoju (*The United Nations Conference on Environment and Development – UNCED*), nazywana Szczytem Ziemi. Przywódcy światowi wraz z tysiącami

¹ Report of the World Commission on Environment and Development. Note by the Secretary-General, A/42/427, United Nations 1987, <https://digitallibrary.un.org/record/139811?ln=en&v=pdf> (dostęp: 15.12.2025 r.).

uczestników z sektora prywatnego i organizacji pozarządowych omawiali podczas niej tematy z obszaru ochrony środowiska i wspierania rozwoju, koncentrując się głównie na ograniczaniu ubóstwa, budowaniu zielonej gospodarki, wspieraniu krajów rozwijających się w znalezieniu zielonej ścieżki rozwoju oraz poprawie międzynarodowego systemu koordynacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. Głównym jej rezultatem było przyjęcie Agendy 21 (programu rozwoju dla XXI w.), odzwierciedlającej globalny konsensus i zaangażowanie polityczne na najwyższym szczeblu w zakresie rozwoju i współpracy w dziedzinie ochrony środowiska. Przyjęcie Agendy 21 zapoczątkowało opracowywanie strategii zrównoważonego rozwoju na 3 poziomach: globalnym, krajowym i lokalnym. Kraje Globalnego Południa jako pierwsze podjęły się opracowania takich strategii, a następnie zaczęto je przygotowywać w Europie w okresie poprzedzającym Światowy Szczyt Zrównoważonego Rozwoju, mający miejsce we wrześniu 2002 r. w Johannesburgu. Pierwszą strategią zrównoważonego rozwoju, definiującą kierunki zmian w sferze społecznej, gospodarczej i ekologicznej w perspektywie długoterminowej, a także sposoby ich osiągnięcia, przyjęła UE na posiedzeniu w Göteborgu w maju 2001 r. (tzw. Strategia Zrównoważonego Rozwoju Unii Europejskiej – *EU Strategy for Sustainable Development*). Od tego czasu nastąpił znaczny postęp w zakresie zarządzania zorientowanego na zrównoważony rozwój, jak również w zakresie przyjętych polityk.

1.2. Milenijne Cele Rozwoju

W 2001 r., w następstwie Szczytu Milenijnego Narodów Zjednoczonych zorganizowanego w 2000 r., podczas którego podpisano Deklarację Milenijną Narodów Zjednoczonych, przyjęto na okres 15 lat (2000–2015) następujące Milenijne Cele Rozwoju:

- 1) cel 1: wyeliminować skrajne ubóstwo i głód,
- 2) cel 2: zapewnić powszechne nauczanie na poziomie podstawowym,
- 3) cel 3: promować równość płci i awans społeczny kobiet,
- 4) cel 4: ograniczyć umieralność dzieci,
- 5) cel 5: poprawić opiekę zdrowotną nad matkami,
- 6) cel 6: ograniczyć rozprzestrzenianie się HIV/AIDS, malarii i innych chorób zakaźnych,
- 7) cel 7: zapewnić ochronę środowiska naturalnego,
- 8) cel 8: stworzyć globalne porozumienie partnerskie na rzecz rozwoju.

Należy podkreślić, że mimo spowolnienia postępów w zakresie wdrażania zrównoważonego rozwoju, m.in. w związku z globalnym kryzysem finansowym i gospodarczym w 2008 r., Milenijne Cele Rozwoju przyniosły najbardziej udany ruch walki z ubóstwem w historii.

Osiągnięcia Milenijnych Celów Rozwoju²:

- 1) ubóstwo i głód: liczba osób żyjących w skrajnym ubóstwie od 1990 r. zmniejszyła się o ponad połowę – z 1,9 mld do 836 mln ludzi w 2015 r.;
- 2) równość płci: nastąpiła poprawa w zakresie równości płci w dostępie do szkół, a parytet płci w szkołach podstawowych został osiągnięty w większości krajów. Wię-

² Zrównoważony rozwój i Cele Zrównoważonego Rozwoju, UNIC Warsaw 2025, <https://www.unic.un.org/pl/strony-2011-2015/zrownowazony-rozwoj-i-cele-zrownowazonego-rozwoju/2860> (dostęp: 26.11.2025 r.).

cej dziewcząt zaczęło uczęszczać do szkoły, a kobiety zaczęły być reprezentowane w parlamentach w blisko 90% z 174 krajów;

- 3) śmiertelność wśród dzieci: w latach 1990–2015 wskaźnik śmiertelności dzieci poniżej 5. roku życia spadł z 90 do 43 na każdy 1000 żywych urodzeń;
- 4) zdrowie matek: wskaźnik umieralności okołoporodowej matek spadł o 45%. Największa redukcja wskaźnika nastąpiła od 2000 r.;
- 5) walka z chorobami: wskaźnik zakażenia HIV w latach 2000–2013 spadł o mniej więcej 40%. W latach 2000–2015 zdołano uniknąć ponad 6,2 mln zgonów na malarię, a według szacunków w latach 2000–2013 zapobieganie, diagnostyka i leczenie gruźlicy pomogło uratować 37 milionów osób;
- 6) warunki sanitarne: od 1990 r. 2,1 miliarda ludzi na całym świecie uzyskało dostęp do urządzeń sanitarnych;
- 7) globalne partnerstwo: Oficjalna Pomoc Rozwojowa (*Official Development Assistance*) państw rozwiniętych w latach 2000–2014 uległa realnemu zwiększeniu o 66%, osiągając 135,2 mld dolarów.

1.3. Cele Zrównoważonego Rozwoju

W czerwcu 2012 r., dokładnie 20 lat po Szczycie Ziemi, odbyła się Konferencja Narodów Zjednoczonych w sprawie Zrównoważonego Rozwoju, również w Rio de Janeiro, w skrócie zwana „Rio + 20”, która była jednym z najważniejszych światowych spotkań poświęconych problematyce zrównoważonego rozwoju. Z uwagi na pozytywne rezultaty wprowadzenia Milenijnych Celów Rozwoju postanowiono opracować nowe Cele Zrównoważonego Rozwoju (Sustainable Development Goals, dalej: SDGs), mające zastosowanie do wszystkich krajów (nie tylko krajów rozwijających się), będące wyrazem dążenia do realizacji nieosiągniętych dotychczas zamierzeń przez kolejne 15 lat (2015–2030). W 2015 r. zatwierdzono zestaw 17 SDGs (rysunek 1) i 169 powiązanych z nim zadań, który stworzył podstawy dla nowej globalnej agendy rozwoju na lata 2015–2030 – Agendy na rzecz Zrównoważonego Rozwoju 2030 (*The 2030 Agenda for Sustainable Development*), wdrażanej przez 193 państwa członkowskie ONZ poprzez działania w ramach współpracy partnerskiej.

Rysunek 1. Cele Zrównoważonego Rozwoju



Źródło: Cele zrównoważonego rozwoju, Ministerstwo Rozwoju i Technologii 2019, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/cele-zrownowazonego-rozwoju> (dostęp: 26.11.2025 r.).

Cele miały zostać osiągnięte w celu promowania dobrobytu przy jednoczesnej ochronie planety. Uznano, że zakończenie ubóstwa, będącego największym wyzwaniem w skali światowej i niezbędnym warunkiem zrównoważonego rozwoju, musi iść w parze ze strategiami rozwijającymi wzrost gospodarczy i odpowiadającymi na szereg potrzeb społecznych, w tym edukację, zdrowie, ochronę socjalną i możliwości zatrudnienia, jednocześnie przeciwdziałając zmianie klimatu i chroniąc środowisko³.

Cele Zrównoważonego Rozwoju to najbardziej kompleksowe ramy, jakie kiedykolwiek sformułowano w celu rozwiązania głównych globalnych wyzwań społecznych, i stanowią światowy plan działania na rzecz osiągnięcia zrównoważonego rozwoju.

Ich zadaniem jest:

- 1) SDG1: wyeliminować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie;
- 2) SDG2: wyeliminować głód, osiągnąć bezpieczeństwo żywnościowe i lepsze odżywianie oraz promować zrównoważone rolnictwo;
- 3) SDG3: zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt;
- 4) SDG4: zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie;
- 5) SDG5: osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt;
- 6) SDG6: zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi;

³ Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne 25.9.2015 r., A/RES/70/1, Organizacja Narodów Zjednoczonych 2015, https://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 26.11.2025 r.).

- 7) SDG7: zapewnić wszystkim dostęp do źródeł stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie;
- 8) SDG8: promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywne zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi;
- 9) SDG9: budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność;
- 10) SDG10: zmniejszyć nierówność w krajach i między krajami;
- 11) SDG11: uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu;
- 12) SDG12: zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji;
- 13) SDG13: podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom;
- 14) SDG14: chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony;
- 15) SDG15: chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczać pustynnienie, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej;
- 16) SDG16: promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu;
- 17) SDG17: wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju.

1.4. Agenda 2030

Przyjęcie Agendy 2030, która koncentruje się na następujących 5 aspektach (tzw. 5xP) o kluczowym znaczeniu dla ludzkości i naszej planety, jest wydarzeniem bezprecedensowym w historii ludzkości:

- 1) ludzie (People) stanowią centrum zainteresowania Agendy 2030, a eliminacja ubóstwa i głodu, pełne wykorzystanie indywidualnego potencjału w poczuciu godności i równości szans oraz życie w zdrowym środowisku to główne wyzwania i warunki zrównoważonego rozwoju;
- 2) planeta (Planet) powinna służyć potrzebom obecnych i przyszłych pokoleń, dlatego racjonalne wykorzystanie zasobów naturalnych, zrównoważona konsumpcja i produkcja, wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu oraz działania w dziedzinie klimatu pozwolą uchronić planetę przed degradacją oraz zapewnią sprawiedliwość wewnątrz- i międzypokoleniową;
- 3) dobrobyt (Prosperity) należy zapewnić każdemu poprzez powszechną poprawę jakości życia, stąd tak ważny jest uniwersalny dostęp do dobrej edukacji, opieki zdrowotnej oraz infrastruktury w powiązaniu z przyjaznym środowiskiem postępowym gospodarczym i technologicznym, który pozwoli na korzystanie z dobrodziejstw dostatniego i satysfakcjonującego życia;
- 4) pokój (Peace) stoi na straży realizacji Agendy 2030, toteż osiągnięcie jej celów możliwe jest jedynie w społeczeństwach wolnych od przemocy i lęku, opartych na tolerancji i włączeniu;

- 5) partnerstwo (Partnership) zakłada konieczność mobilizacji wielu środowisk, dlatego globalna współpraca wszystkich krajów, współdziałanie rządu, przedsiębiorców oraz społeczeństwa obywatelskiego, w duchu solidarności z najsłabszymi, pozwoli na realizację ambitnej wizji Agendy 2030⁴.

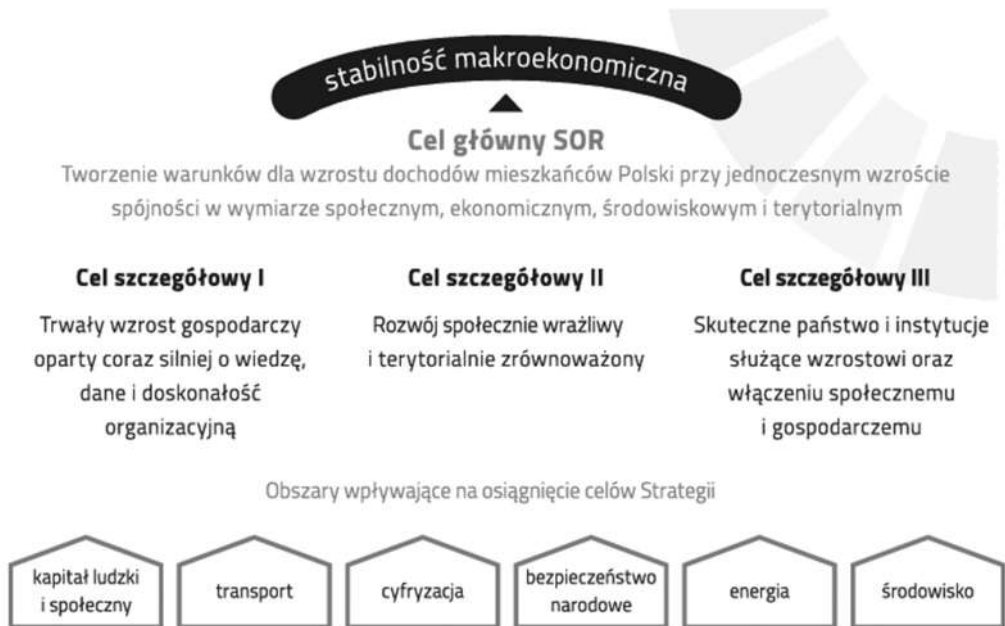
Agenda 2030 uznaje odpowiedzialność każdego państwa za jej realizację na poziomie krajowym, regionalnym i globalnym, z uwzględnieniem realiów, możliwości i stopnia rozwoju oraz z poszanowaniem narodowych polityk i priorytetów rozwoju. Wyzwaniem dla każdego państwa jest zatem wyznaczenie celów rozwojowych na szczeblu krajowym, które będą nawiązywać do SDGs przyjętych wraz z Agendą 2030, zapewnienie monitorowania postępów ich osiągnięcia na szczeblu krajowym (dobór wskaźników, wdrożenie odpowiedniego systemu monitorowania), jak również budowanie partnerstwa administracji, biznesu i innych interesariuszy na rzecz nowego modelu rozwoju i realizacji SDGs⁵. Koordynację wdrażania Agendy 2030 w Polsce zapewnia obecnie (stan na listopad 2025 r.) Ministerstwo Rozwoju i Technologii.

1.5. Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju

Perspektywa działań na rzecz zrównoważonego rozwoju na poziomie krajowym została sformułowana w przyjętym przez rząd Planie na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju. Szczegółowe działania znajdują odzwierciedlenie w Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, która wskazuje cele i niezbędne działania, instrumenty realizacyjne i kluczowe projekty zapewniające jej wdrożenie, a także ustala system koordynacji, wyznaczając role poszczególnym podmiotom publicznym oraz sposoby współpracy ze światem biznesu, nauki i społeczeństwem (rysunek 2). Strategia jest kompleksowa, oparta na koncepcji trwałego i odpowiedzialnego rozwoju.

⁴ O Agendzie 2030 i SDGs, Krajowa Platforma Raportująca – SDG 2025, https://sdg.gov.pl/o_sdg/ (dostęp: 26.11.2025 r.).

⁵ Agenda 2030, Ministerstwo Rozwoju i Technologii 2019, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/agenda-2030> (dostęp: 26.11.2025 r.).

Rysunek 2. Cele Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju

Źródło: Broszura informacyjna o Agendzie 2030, Ministerstwo Rozwoju i Technologii 2021, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/polska-perspektywa> (dostęp: 26.11.2025 r.).

Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju obejmuje ponad 700 działań mających na celu zwiększenie dobrobytu i spójności w Polsce, a ponad 70 wskaźników umożliwiających śledzenie postępów w zakresie ich realizacji⁶.

1.6. Monitorowanie postępów w realizacji SDGs

Kluczowe znaczenie dla monitorowania postępów w realizacji SDGs ma opracowywany corocznie *Sustainable Development Report* (Raport o Zrównoważonym Rozwoju)⁷ i powiązany z nim ranking krajów według postępów w zakresie osiągnięcia SDGs, tzw. SDG Index. Jak z niego wynika, nawet kraje znajdujące się w czołówce stoją przed poważnymi wyzwaniami w osiągnięciu co najmniej 2 celów – 13 (związanego z klimatem) i 15 (dotyczącego bioróżnorodności). Średnio w skali globalnej SDGs są dalekie od realizacji i żaden z 17 celów nie jest obecnie na dobrej drodze do osiągnięcia do 2030 r. Z danych za 2023 r.⁸ wynika, że w ujęciu globalnym realizacja zaledwie 15% celów jest niezagro-

⁶ Realizacja Celów Zrównoważonego Rozwoju w Polsce, Raport 2023, SDG Portal Wiedzy 2023, <https://www.gov.pl/web/sdg-portal-wiedzy/realizacja-celow-zrownowazonego-rozwoju-w-polsce-raport-2023> (dostęp: 26.11.2025 r.).

⁷ Sustainable Development Report 2024, SDG Portal Wiedzy 2024, <https://www.gov.pl/web/sdg-portal-wiedzy/sustainable-development-report-2025> (dostęp: 26.11.2025 r.).

⁸ P. Kukołowicz, P. Leszczyński, T. Mądry, S. Ogórek, Realizacja celów zrównoważonego rozwoju w polskim biznesie, Warszawa 2024.

zona, a 48% celów zagrożona. W przypadku aż 37% celów odnotowano w ostatnich latach stagnację lub regres wobec poziomu bazowego z 2015 r. Choć w Polsce stagnacja lub regres dotyczy 30% celów, to wypada ona relatywnie dobrze pod względem poziomu realizacji poszczególnych celów, gdyż realizacja 56% celów jest niezagrożona i najprawdopodobniej uda się osiągnąć wyznaczony poziom ich realizacji do 2030 r. (rysunek 3).

Rysunek 3. Realizacja celów zrównoważonego rozwoju – Polska na tle świata (%)



Źródło: P. Kukołowicz, P. Leszczyński, T. Mądry, S. Ogórek, Realizacja celów zrównoważonego rozwoju w polskim biznesie, Warszawa 2024, s. 13.

Zgodnie z SDG Index rozbieżność w realizacji SDGs między poszczególnymi krajami pozostaje duża, a wyniki wahają się od ponad 80 punktów w krajach zajmujących najwyższe miejsca w rankingu (kraje europejskie, a zwłaszcza kraje nordyckie) do poniżej 50 punktów w krajach, w których realizacja SDGs jest szczególnie trudna (często z powodu różnych form konfliktów)⁹. Pierwsze miejsce zajmuje Finlandia (87,02/100), następne są Szwecja (85,74/100) i Dania (85,25/100). Z ostatniego raportu opracowanego w 2025 r. wynika, że Polska znajduje się na pozycji 9 (82,08/100¹⁰) i osiągnęła SDG 1 oraz SDG 15 (rysunek 4). Dokładniejsza analiza pozwala stwierdzić, że stagnację odnotowano dla SDG 2, 6, 12, 14 oraz 16 (→), umiarkowane polepszenie w osiąganiu celów dla SDG 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 15 oraz 17 (↗), natomiast utrzymanie realizacji celu jedynie dla SDG 1 (↑).

⁹ J.D. Sachs, G. Lafortune, G. Fuller, G. Iablonovski, Financing Sustainable Development to 2030 and Mid-Century. Sustainable Development Report 2025, Dublin University Press 2025, <https://dashboards.sdgindex.org/> (dostęp: 26.11.2025 r.).

¹⁰ Tamże.

Rysunek 4. Panel SDG i trendy dla Polski w zakresie realizacji 17 SDGs

Źródło: Opracowanie własne na podstawie J.D. Sachs, G. Lafortune, G. Fuller, G. Iablonovski, Financing Sustainable Development to 2030 and Mid-Century. Sustainable Development Report 2025, Dublin University Press 2025, <https://dashboards.sdgindex.org/> (dostęp: 26.11.2025 r.).

Niezależnie od wyżej omówionego narzędzia każdemu z zadań Agendy 2030 przypisano wskaźniki służące do monitorowania SDGs na poziomie ONZ. Zestaw globalny (ok. 250 wskaźników) został określony przez ONZ i jest wykorzystywany do oceny postępów na poziomie całego świata i jego regionów. Cykliczne raportowanie wyników leży w gestii rządów poszczególnych państw członkowskich, które mogą również korzystać z własnych, krajowych wskaźników. W Polsce kontrolę realizacji SDGs koordynuje GUS. Poza zestawem globalnym na potrzeby analizowania zmian w czasie i oceny postępów Polski w obszarach, które stanowią wyzwania dla naszego kraju, opracowano 140 wskaźników monitorujących ponad 70 priorytetów krajowych w ramach 17 SDGs. Dodatkowo, we współpracy z GUS, w ramach Kampanii 17 Celów zaproponowano tzw. Barometr wpływu – narzędzie służące mierzeniu wpływu biznesu na realizację Agendy 2030 w Polsce, oparte na 30 wskaźnikach odnoszących się do 6 SDGs uznanych za priorytetowe dla polskiego biznesu¹¹.

Pomimo że kwestia działań na rzecz osiągnięcia SDGs jest często dyskutowana w kontekście poszczególnych państw, nie zależy ona wyłącznie od dobrej woli rządów i społeczeństw, ponieważ rządy nie dysponują wystarczającymi zasobami, aby zapewnić ich pełne osiągnięcie¹². Wkład biznesu w ten proces jest kluczowy, a szczególną rolę odgrywają korporacje międzynarodowe ze względu na swoje ogromne znaczenie w środowisku gospodarczym i szeroki wpływ na otoczenie¹³. Zgodnie z wynikami badań, włączając SDGs do swoich strategii i modeli biznesowych, przedsiębiorstwa mogą uzyskać sze-

¹¹ Szerzej: Barometr wpływu. Kampania 17 Celów 2025, <https://kampania17celow.pl/barometrwpływu/> (dostęp: 26.11.2025 r.).

¹² J. Krasodomska, P. Ziemiuk, J. Kostrzewska, Reporting on Sustainable Development Goals in the European Union: What Drives Companies' Decisions?, *Competitiveness Review* 2023, t. 33, Nr 1, s. 120–146.

¹³ C. Mio, S. Panfilo, B. Blundo, Sustainable Development Goals and the Strategic Role of Business: a Systematic Literature Review, *Business Strategy and the Environment* 2020, t. 29, Nr 8, s. 3220–3245.

reg korzyści, a rosnąca świadomość znaczenia SDGs znajduje również odzwierciedlenie w ich raportowaniu¹⁴.

Badania przeprowadzone w 2023 r. przez KPMG¹⁵ wskazują, że liderami w zakresie ujawnień odnoszących się do SDGs są przedsiębiorstwa z Ameryki Północnej i Południowej (76%) oraz Europy 75% (Zachodniej – 79%, Wschodniej – 61%). Cele, które należą do najczęściej wymienianych, to: Wzrost gospodarczy i godna praca (72%), Działania w dziedzinie klimatu (63%) oraz Odpowiedzialna konsumpcja i produkcja (58%). W Polsce niespełna jedna trzecia badanych przedsiębiorstw (29%) nawiązuje w raportach do SDGs, czyli 2-krotnie mniej, niż wynosi średnia dla największych przedsiębiorstw objętych analizą KPMG – 71% czy średnia dla badanych krajów europejskich – 75%. Choć coraz częściej raportowanie SDGs obejmuje zarówno pozytywne, jak i negatywne oddziaływania, to podejście takie wciąż pozostaje znacznie mniej powszechne niż raportowanie wyłącznie pozytywnych efektów. Badania te pokazują również, że większość przedsiębiorstw odwołuje się do konkretnych SDGs, a jedynie 10% do wszystkich 17. Dodatkowo raport KPMG z 2024 r. wskazuje, że po okresie szybkiej adaptacji wykorzystanie SDGs w raportach największych przedsiębiorstw się ustabilizowało¹⁶. Warto także dodać, że czynnikami pozytywnie wpływającymi na decyzję przedsiębiorstw o raportowaniu SDGs są ich wcześniejsze doświadczenia w raportowaniu zrównoważonego rozwoju¹⁷, presja interesariuszy¹⁸, a także wielkość przedsiębiorstwa i jego przynależność do branży kontrowersyjnej¹⁹.

2. Standardy GRI jako najszerzej stosowane standardy raportowania ESG na świecie

Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza (*Global Reporting Initiative – GRI*) – to międzynarodowa organizacja non profit, będąca pionierem w zakresie wytycznych i standardów raportowania zrównoważonego rozwoju. Została utworzona w Bostonie (USA) w 1997 r. przez 2 inne organizacje non profit: Ceres i Tellus Institute, aby pomóc firmom na całym świecie komunikować wpływ ich działalności na środowisko i otoczenie.

¹⁴ C. Busco, *Make Sustainable Development Goals Happen through Integrated Thinking: an Introduction* (w:) *Sustainable Development Goals and Integrated Reporting*, red. C. Busco, F. Granà, M.F. Izzo, London 2020, s. 1–19.

¹⁵ KPMG, *Badanie raportowania zrównoważonego rozwoju. Sprawozdawczość w dobie nowych przepisów, 2023*, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pl/pdf/2023/01/pl-ESG-Badanie-raportowania-zrownowazonego-rozwoju-KPMG-2023.pdf> (dostęp: 26.11.2025 r.).

¹⁶ *The Move to Mandatory Reporting, Survey of Sustainability Reporting 2024*, KPMG International 2024, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/2024/11/the-move-to-mandatory-reporting-web-copy.pdf.coredownload.inline.pdf> (dostęp: 26.11.2025 r.).

¹⁷ J. Krasodomska, P. Zieniuk, J. Kostrzewska, *Reporting on Sustainable Development Goals in the European Union...*, s. 120–146.

¹⁸ E. Zarzycka, J. Krasodomska, *Non-Financial Key Performance Indicators: What Determines the Differences in the Quality and Quantity of the Disclosures?*, *Journal of Applied Accounting Research* 2022, t. 23, Nr 1, s. 139–162.

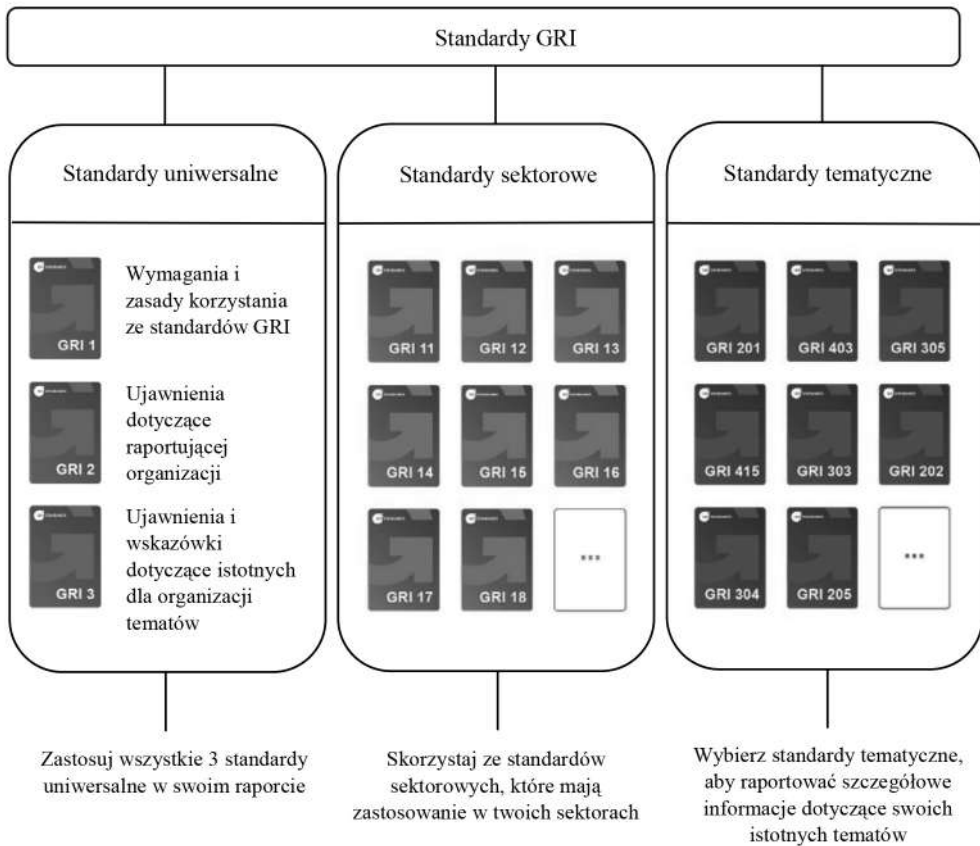
¹⁹ A. Szadziewska, H. Waniak-Michalak, A. Szycha, *Ujawnienia dotyczące Celów Zrównoważonego Rozwoju w raportach niefinansowych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2024*, t. 48, Nr 4, s. 97–131.

Pierwsze wytyczne dotyczące ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju zostały opracowane przez GRI w 2000 r. (G1), po czym rozszerzano i ulepszano je w kolejnych latach: G2 (2002, zaprezentowane podczas Światowego Szczytu Zrównoważonego Rozwoju w Johannesburgu), G3 (2006), G3.1 (2011), G.4 (2013). Należy podkreślić przede wszystkim ich uniwersalny i elastyczny charakter, gdyż zaprojektowano je do użytku przez organizacje działające w dowolnym sektorze oraz dowolnej lokalizacji, także przez organizacje non profit oraz te z sektora pozarządowego. W 2016 r. GRI stworzyła pierwsze globalne standardy raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju – standardy GRI, które nadal są aktualizowane i uzupełniane o nowe standardy sektorowe i tematyczne. Ostatnia znacząca aktualizacja, GRI Standards 2021, obowiązująca od 2023 r., dostosowała strukturę standardów do zmieniających się wymagań rynku i regulacji, wzmacniając ich zgodność z innymi globalnymi ramami raportowania. Dzięki tym zmianom standardy GRI pozostają najbardziej kompleksowym i uznanym systemem raportowania zrównoważonego rozwoju na świecie. Standardy GRI można bezpłatnie pobrać ze strony internetowej GRI²⁰ i korzystać z nich, przygotowując raport zrównoważonego rozwoju. Do pomocy służy również glosariusz standardów GRI, który wyjaśnia terminy i definicje w nich używane. Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza stale współpracuje z innymi organizacjami ustalającymi standardy raportowania zrównoważonego rozwoju, tj. CDP, Radą ds. Standardów Ujawniania Informacji Dotyczących Klimatu (*Climate Disclosure Standards Board* – CDSB), Międzynarodową Radą Sprawozdawczości Zintegrowanej (*International Integrated Reporting Council* – IIRC) oraz Radą Standardów Rachunkowości Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainability Accounting Standards Board* – SASB), dążąc do stworzenia jednego, spójnego globalnego zestawu standardów sprawozdawczych.

Obecnie standardy GRI składają się z zestawu modułowych powiązanych ze sobą standardów i obejmują 3 uniwersalne standardy (GRI 1, 2 i 3), 4 standardy sektorowe (do celowo ma ich być 40) oraz standardy tematyczne, których jest 34 i są podzielone na 3 kategorie – ekonomiczną (7 standardów od GRI 201 do GRI 207), środowiskową (8 standardów od GRI 301 do GRI 308) oraz społeczną (19 standardów od GRI 401 do GRI 419) (rysunek 5).

²⁰ GRI Standards, <https://www.globalreporting.org/standards/download-the-standards/> (dostęp: 15.12.2025 r.).

Rysunek 5. Modułowa struktura Standardów GRI



Źródło: Opracowanie własne na podstawie The GRI Standards Enabling Transparency on Organizational Impacts, GRI 2022, <https://www.globalreporting.org/media/wmxlklns/about-gri-brochure-2022.pdf>, s. 6 (dostęp: 15.12.2025 r.).

Ważne

Standardy GRI są najdłużej i najszerszej stosowanymi na świecie standardami raportowania zrównoważonego rozwoju.

Standardy GRI zostały szeroko przyjęte przez wiodące firmy w ponad 100 krajach (stosuje je 68% firm z grupy największych przedsiębiorstw objętych badaniami KPMG²¹) i są często przywoływane w innych politykach, dobrych praktykach i wytycznych, w tym stosowanych przez giełdy papierów wartościowych na całym świecie. W badaniach przeprowadzonych na podstawie raportów dotyczących praktyk rynkowych w zakresie zrównoważonego rozwoju, sporządzonych przez 1400 największych przedsiębiorstw (według

²¹ KPMG, Badanie raportowania zrównoważonego rozwoju. Sprawozdawczość w dobie nowych przepisów, 2023...

kapitalizacji rynkowej) z 22 jurysdykcji (ustalonych według lokalizacji ich siedziby głównej), wynika, że wskaźnik korzystania ze standardów GRI stale rośnie i wynosi odpowiednio 69% dla 2019 r., 72% dla 2020 r., 74% dla 2021 r. i 77% dla 2022 r.²² W Polsce również szeroko stosowanymi standardami raportowania są standardy GRI – w 2022 r. korzystało z nich 45% największych krajowych firm²³.

Standardy GRI miały także zastosowanie w pracach nad polskim Standardem Informacji Niefinansowych (SIN)²⁴. Opracowanie SIN w 2017 r. było koordynowane przez Fundację Standardów Raportowania i Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych²⁵. Celem standardu była pomoc przedsiębiorstwom w raportowaniu informacji zgodnie z dyrektywą 2014/95/UE (NFRD). Proces konsultacyjny prowadzony w trakcie opracowywania SIN pozwolił na dostosowanie standardu do specyfiki polskiego rynku kapitałowego²⁶. Standard składa się z 3 modułów tematycznych: zarządzanie, środowisko, społeczeństwo i pracownicy, oraz zawiera wskaźniki sklasyfikowane w 27 kategoriach²⁷. Wśród 150 spółek zobowiązanych do opublikowania za 2017 r. raportu niefinansowego 30 zdecydowało się sporządzić raport zgodnie z SIN, natomiast 42 zgodnie z wytycznymi/standardami GRI²⁸. Planowany Aneks 6 SIN miał mapować wskaźniki SIN ze wskaźnikami ujętymi w wytycznych GRI oraz założeniami SDGs, zapowiadane było także tłumaczenie SIN na język angielski. Jak ogłosili przedstawiciele SEG w związku z planowanym opracowaniem Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (*European Sustainability Reporting Standards – ESRS*), SIN nie będzie dalej rozwijany, gdyż po ich wprowadzeniu nie będzie miał już zastosowania²⁹.

3. Raport zintegrowany i jego kluczowe elementy

Koncepcja raportowania zintegrowanego została rozpowszechniona przez International Integrated Reporting Council (IIRC) – reprezentantów instytucji finansowych, firm audytorskich, regulatorów, naukowców oraz organizacji pozarządowych³⁰. Chociaż należy zaznaczyć, że sama idea była dyskutowana na świecie od 2009 r.³¹, a kluczowe dla

²² The State of Play: Sustainability Disclosure & Assurance 2019–2022, Trends & Analysis, IFAC, AICPA & CIMA 2024, www.ifac.org (dostęp: 29.11.2025 r.).

²³ KMPG, Badanie raportowania zrównoważonego rozwoju. Sprawozdawczość w dobie nowych przepisów, 2023...

²⁴ J. Błażyńska, Raportowanie na temat informacji niefinansowych według SIN, *Studia Oeconomica Posnaniensia* 2019, t. 7, Nr 3, s. 7–27.

²⁵ SIN – Standard Informacji Niefinansowych, SIN 2017, <https://standarty.org.pl/sin/> (dostęp: 29.11.2025 r.).

²⁶ Tamże.

²⁷ M. Bąk, K. Strojek-Filus, K. Kobiela-Pionnier, M. Masztalerz, *Narracje w sprawozdawczości finansowej i niefinansowej*, Wrocław 2022.

²⁸ P. Biernacki, Raporty finansowe do poprawy, 14.6.2018, Parkiet, <https://www.parkiet.com/Felietony/306149990-Raporty-niefinansowe-do-poprawy.html> (dostęp: 29.11.2025 r.).

²⁹ J. Krasodomska, J. Godawska, Raportowanie informacji o zrównoważonym rozwoju – standaryzacja i harmonizacja niefinansowych ujawnień przedsiębiorstw, *Rachunkowość* 2021, t. 10, s. 10–20.

³⁰ Accounting for Sustainability & Global Reporting Initiative. A4S and GRI Announce Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC), International Federation of Accountants (IFAC) 2010, <https://www.ifac.org/news-events/2010-08/a4s-and-gri-announce-formation-iirc> (dostęp: 29.11.2025 r.).

³¹ Governance & Collaboration: Establishing an International Integrated Reporting Committee (IIRC). The Prince's Accounting for Sustainability Project, Accounting for Sustainability (A4S) 2009, <https://www.>

jej rozwoju były doświadczenia Republiki Południowej Afryki³². Wprowadzone tam kodeksy ładu korporacyjnego *M.E. Kinga* (w szczególności King III) położyły fundament pod myślenie o całościowym ujmowaniu i komunikowaniu interesariuszom procesu tworzenia wartości przez organizację. Pierwszą wersję Zintegrowanych Ram Raportowania (IR Framework) opublikowano w 2013 r. Najnowsza – zaktualizowana wersja IR Framework – została wydana w 2021 r.³³ Rewizja podejścia była odpowiedzią na zmiany w otoczeniu regulacyjnym i praktyce raportowania. Doprecyzowano m.in. definicje różnych pojęć i logikę relacji pomiędzy poszczególnymi komponentami raportu. Zwiększono również nacisk na raportowanie bezpośrednich i pośrednich wyników działalności, a także determinantów zachowania oraz utraty wartości organizacji. Dodatkowo, aby poprawić użyteczność raportu dla interesariuszy, wzmocniono zasadnicze wymogi jakościowe procesu raportowania dotyczące wiarygodności, spójności i równowagi informacji.

W wyniku integracji IIRC z SASB utworzono Value Reporting Foundation (VRF), która w 2022 r. została włączona do Fundacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (dalej: Fundacja MSSF). W konsekwencji koncepcja zintegrowanego raportowania została objęta nadzorem IFRS jako część globalnego systemu raportowania zrównoważonego rozwoju³⁴.

Globalny rozwój koncepcji raportowania zintegrowanego³⁵ wynikał z rosnącej presji na modernizację klasycznego modelu sprawozdawczości skoncentrowanego głównie na kwestiach finansowych i niewystarczająco prezentującego relacje między finansami przedsiębiorstwa a kwestiami społecznymi, środowiskowymi i ekonomicznymi. Raport zintegrowany nie jest jednak prostym połączeniem raportu finansowego z raportem zrównoważonego rozwoju. Koncentruje się na powiązaniach między różnymi aspektami działalności organizacji. Wyjaśnia, w jaki sposób organizacja tworzy wartość w czasie. W tym celu łączy informacje finansowe i niefinansowe, ukazując złożone zależności między strategiami, modelami biznesowymi, ryzykami, zasobami i rezultatami.

U podstaw idei raportowania zintegrowanego leży paradygmat zintegrowanego myślenia, podejścia do zarządzania organizacją w sposób holistyczny, z uwzględnieniem sze-

accountingforsustainability.org/content/dam/a4s/corporate/home/KnowledgeHub/Governance%20%26%20Collaboration%20Establishing%20an%20IIRC.pdf.downloadasset.pdf (dostęp: 29.10.2025 r.); King Report on Governance for South Africa (King III), Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA) 2009, https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/king_report_on_governance_fo.pdf (dostęp: 29.11.2025 r.).

³² J. Krasodomska, Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2012, t. 66, Nr 122, s. 101–110.

³³ International Integrated Reporting Framework, IFRS Foundation 2021, <https://392942.hs-sites-eu1.com/integrated-reporting-framework-downloads> (dostęp: 15.12.2025 r.).

³⁴ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, IFRS Foundation Announces International Sustainability Standards Board (ISSB), IFRS Foundation 2021, <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/ifrs-foundation-announces-issb-consolidation-with-cdsb-vrf-publication-of-prototypes/> (dostęp: 29.11.2025 r.).

³⁵ Raporty zintegrowane publikowane są na całym świecie. Największą liczbę raportów zintegrowanych opublikowały przedsiębiorstwa z regionu Azji i Pacyfiku, a następnie w kolejności Europy i Afryki; IR Reporters – Integrated Reporting Examples Database, IFRS Foundation 2025, <https://examples.integratedreporting.ifrs.org/ir-reporters/?letter=all> (dostęp: 29.11.2025 r.).

rokowego zakresu czynników i perspektywy długookresowej³⁶. Myślenie to odbiega od tradycyjnego procesu decyzyjnego, który często odnosi się do krótkoterminowych wyników finansowych³⁷. Od lat podkreśla się, że aby organizacja osiągnęła trwałe sukcesy, menedżerowie muszą mieć świadomość powiązań finansowych i niefinansowych generatorów tworzenia wartości organizacji³⁸. Konieczna jest perspektywa myślenia i działania wielohoryzontowa (skoncentrowana na krótkim, średnim oraz długim okresie), a także wieloaspektowa (uwzględniająca relacje między różnymi jednostkami operacyjnymi i funkcjonalnymi organizacji, kapitałami będącymi w jej dyspozycji, a także otoczeniem zewnętrznym). Takie podejście pozwala na integrację procesów i poprawę alokacji zasobów³⁹ oraz wspiera organizację w zarządzaniu złożonością i zmiennością otoczenia poprzez trwałe włączenie do strategii biznesowej celów zrównoważonego rozwoju⁴⁰. Dlatego raport zintegrowany ma wyjaśnić, w jaki sposób strategia, ład organizacyjny, wyniki i perspektywy organizacji w kontekście szans i zagrożeń płynących z jej otoczenia zewnętrznego prowadzą do maksymalizacji szeroko rozumianej wartości⁴¹. Model raportowania zintegrowanego odchodzi zatem od silosowego ujmowania informacji na rzecz systemowej narracji umożliwiającej całościowe zrozumienie uwarunkowań funkcjonowania organizacji, jej dokonań, perspektyw rozwojowych, a także zdolności do adaptacji oraz tworzenia wartości w warunkach gwałtownych, nieprzewidywalnych i radykalnych zmian gospodarczych, technologicznych, klimatycznych, społecznych, regulacyjnych czy geopolitycznych.

Jednym z kluczowych konceptów odróżniających raportowanie zintegrowane od innych form sprawozdawczości jest podejście do budowania wartości organizacji oparte na wielu formach kapitału (rysunek 6). Umożliwia to spojrzenie na organizację nie tylko przez pryzmat aktywów finansowych, ale w znacznie szerszym kontekście – jako część systemu ekonomiczno-społeczno-środowiskowego. Zgodnie z ramami zintegrowanego raportowania wśród 6 grup kapitałów znajdują się zasoby: finansowe, wytwórcze, intelektualne, ludzkie, społeczne i relacyjne oraz naturalne. To szerokie podejście do rozpatrywania wpływu różnych kapitałów na wartość organizacji jest efektem ewolucji poglądów społeczno-ekonomicznych. Początkowo wartość organizacji oceniana była przez pryzmat zasobów materialnych. Obecnie postrzegana jest na różne sposoby w za-

³⁶ J.J. Burke, C.E. Clark, The Business Case for Integrated Reporting: Insights from Leading Practitioners, Regulators, and Academics, *Business Horizons* 2016, t. 59, Nr 3, s. 273–283.

³⁷ C. Busco, F. Grana, P. Quattrone, *Integrated Thinking*, CIMA Research Executive Summary 2017, t. 13, Nr 3, s. 1–26.

³⁸ M. Grassmann, S. Fuhrmann, T.W. Guenther, Drivers of the Disclosed „Connectivity of the Capitals”: Evidence from Integrated Reports, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 2019, t. 10, Nr 5, s. 877–908; M. Ciechan-Kujawa, *Wielowymiarowy audyt biznesowy: wartość dodana dla organizacji i interesariuszy*, Toruń 2014.

³⁹ R.G. Eccles, M.P. Krzus, C. Solano, A Comparative Analysis of Integrated Reporting in Ten Countries, „SSRN Electronic Journal” 2019, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3345590 (dostęp: 29.11.2025 r.).

⁴⁰ C.A. Adams, The Sustainable Development Goals, Integrated Thinking and the Integrated Report. Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) 2017, https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2017/09/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf (dostęp: 29.10.2025 r.); J. Dumay, C. Bernardi, J. Guthrie, M. La Torre, Barriers to Implementing the International Integrated Reporting Framework: A Contemporary Academic Perspective, *Meditari Accountancy Research* 2016, t. 25, Nr 4, s. 461–480.

⁴¹ International Integrated Reporting Framework, IFRS Foundation 2021...

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl