

# **Spółeczna odpowiedzialność biznesu – geneza konceptji, uregulowania prawne i ich ewolucja**

**Raport 2/2024**



**Instytut  
Finansów**

**ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa**

**[www.infin.gov.pl](http://www.infin.gov.pl)**

**© Copyright Instytut Finansów, 2024**

**Opracowanie: Wydawnictwo Instytutu Finansów**

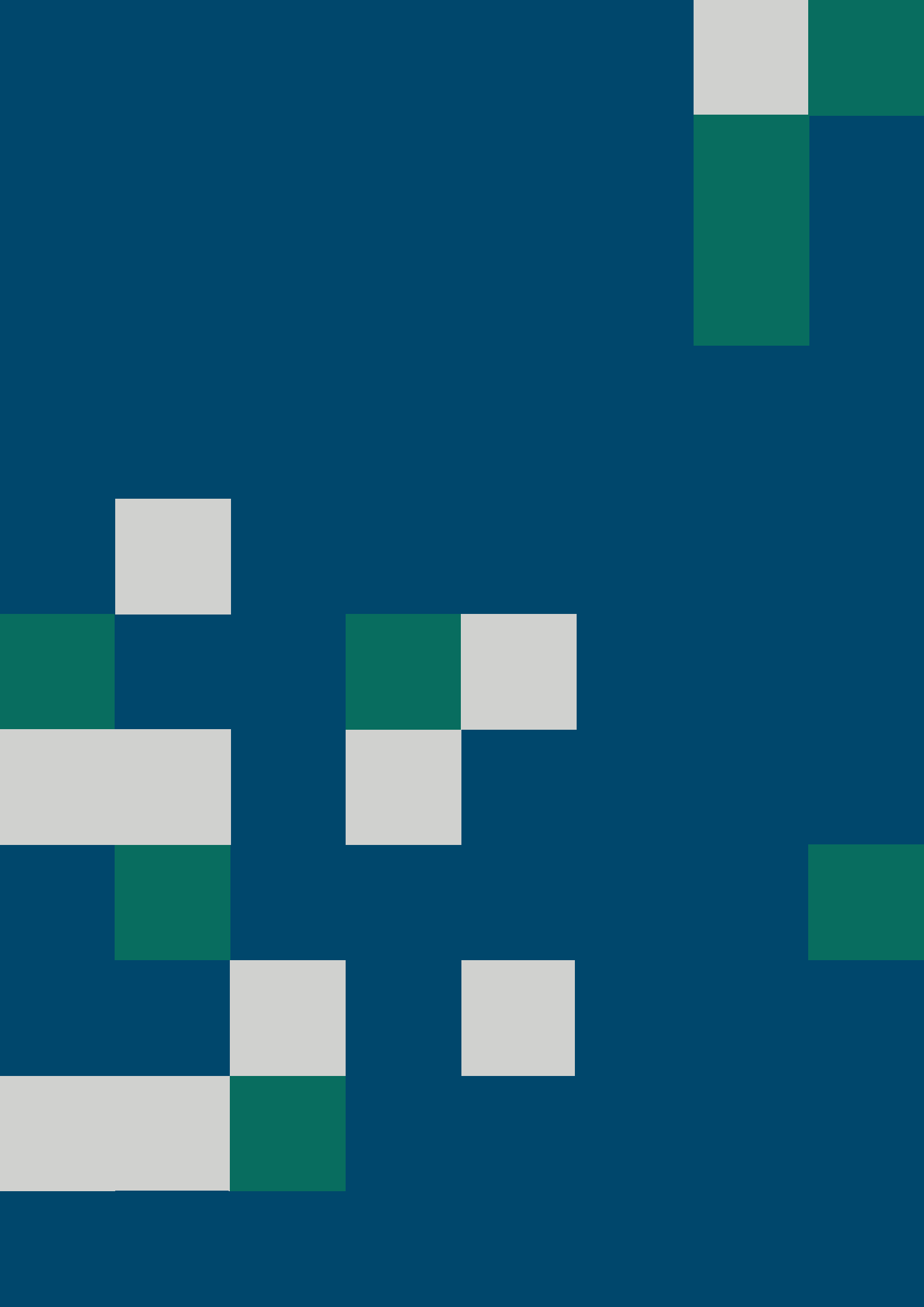
**Zespół Badań Podatkowych**

**Instytut Finansów**

**Warszawa, 2024**

# Spis treści

<b>Wstęp</b>	<b>05</b>
<b>1.</b>	
<b>ISTOTA RAPORTOWANIA SPOŁECZNEGO – CZYM JEST CSR?</b>	<b>06</b>
1.1. Rozwój raportowania CSR	06
1.2. Definicja siatki pojęciowej związanej z CSR	09
1.3. Norma ISO 26000 dotycząca społecznej odpowiedzialności	11
1.4. CSR a korzyści dla biznesu	12
<b>2.</b>	
<b>RAPORTOWANIE SPOŁECZNE W PERSPEKTYWIE PRAWA MIĘDZYNARODOWEGO I PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ</b>	<b>17</b>
2.1. Rozwój raportowania niefinansowego i koncepcji odpowiedzialnego biznesu w prawie międzynarodowym	17
2.2. Dyrektywa 2014/95/UE jako historyczny krok w zakresie raportowania niefinansowego	20
2.3. Nowe ramy raportowania niefinansowego – Dyrektywa CSRD oraz Rozporządzenie Delegowane dotyczące ESRS	24
2.4. Przyszłe rozwiązania legislacyjne na gruncie prawa Unii Europejskiej	29
<b>3.</b>	
<b>RAPORTOWANIE CSR W PERSPEKTYWIE PRAWNO-PORÓWNAWCZEJ</b>	<b>33</b>
3.1. CSR w Danii	33
3.2. CSR w Rumunii	35
3.3. CSR w Hiszpanii	36
3.4. CSR w Wielkiej Brytanii	37
3.5. CSR w Irlandii	38
3.6. CSR w Czechach	39
3.7. CSR na Węgrzech	40
3.8. CSR w Norwegii	41
3.9. CSR w Szwecji	42
3.10. CSR w Stanach Zjednoczonych	43
3.11. CSR we Francji	44
3.12. CSR w Niemczech	45
<b>4.</b>	
<b>CSR A PRAWO W POLSCE</b>	<b>47</b>
4.1. Konstytucyjne aspekty społecznie odpowiedzialnego biznesu w Polsce	47
4.2. Ewolucja raportowania niefinansowego w Polsce	49
4.3. Raportowanie niefinansowe w perspektywie obecnie obowiązujących przepisów w Polsce	54
4.4. Kierunki legislacji krajowej	57
Podsumowanie	59
Bibliografia	61



## Wstęp

Odpowiedzialność biznesowa była tradycyjnie definiowana jako dobrowolne (prywatne) działania społeczne i środowiskowe podejmowane przez przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa dobrowolnie angażowały się w programy filantropijne, takie jak przekazywanie pieniędzy lokalnej szkole lub szpitalowi, a rząd nie był w to zaangażowany. Ponadto inicjatywy społeczne miały na celu przede wszystkim rozwiązywanie problemów społecznych w społeczności lokalnej, w której znajdowały się siedziby przedsiębiorstw.

W ostatnich latach rola społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (CSR) ulegała zauważalnym zmianom. Punkt ciężkości CSR przesunął się z orientacji na społeczność lokalną w kierunku szeroko zdefiniowanych interesariuszy. Na znaczeniu zyskały także zagadnienia związane ze zrównoważonym rozwojem. Interesariusze, tacy jak np. organizacje społeczeństwa obywatelskiego, związki zawodowe, inwestorzy instytucjonalni i media, oczekują obecnie od podmiotów gospodarczych podejmowania szerokiego zakresu inicjatyw m.in. na rzecz ochrony praw człowieka i praw pracowniczych, przeciwdziałania degradacji środowiska, przeciwdziałania korupcji, czy prania brudnych pieniędzy<sup>1</sup>.

Jednocześnie pojawił się istotny wymiar międzynarodowy tematyki CSR, szczególnie w kontekście tworzonych na tym szczeblu rozwiązań legislacyjnych. Ze względu na fakt, iż raportowanie CSR było tematyką nieustannie ewoluującą, pamiętać należy, że wypracowane rozwiązania prawne różniły się w poszczególnych państwach. W tym kontekście można odnotować, iż 2011 r. Komisja Europejska zmieniła swoją definicję CSR z „działań społecznych i środowiskowych, które przedsiębiorstwa podejmują dobrowolnie” na (mniej precyzyjną) „odpowiedzialność przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo”<sup>2</sup>, co stworzyło państwom Unii Europejskiej przestrzeń do pogłębionego regulowania tytułowej materii na gruncie krajowym. Zarazem jednak na poziomie unijnym pojawił się trwający do dziś trend legislacyjny, który w szczególności poprzez przyjętą w grudniu 2022 r. dyrektywę 2022/2464, dotyczącą tematyki sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD), przyjęte w lipcu 2023 r. związane z tą dyrektywą standardy sprawozdawczości (ESRS) oraz konsultowaną dyrektywę, dotyczącą należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSDDD), faktycznie ujął tematykę CSR w szerokim zakresie zagadnień ESG (środowiskowych, społecznych, i zarządczych) oraz związanym z ESG raportowaniem niefinansowym.

Celem niniejszego opracowania jest omówienie materii dotyczącej szeroko rozumianej społecznej odpowiedzialności biznesu zarówno w kontekście historycznym, jak i pokrywaniu tego obszaru przez nowe przepisy unijne związane z tematyką zrównoważonego rozwoju oraz związane z nimi zagadnienia raportowania niefinansowego. Opracowanie składa się ze wstępu oraz czterech merytorycznych rozdziałów zwieńczonych podsumowaniem. Opracowanie zostało przede wszystkim oparte na bazie metod badawczych: prawno-porównawczej oraz historycznej. Natomiast w ramach prowadzonych analiz podjęto analizę literatury krajowej i zagranicznej, aktów prawnych oraz w niewielkim zakresie orzecznictwa sądów oraz organów administracji publicznej.

1 Pojęcie interesariusz (ang. stakeholder) pojawiło się po raz pierwszy w memorandum Stanford Research Institute w 1963 r., rozpowszechnione zostało jednak dopiero na początku lat 80. ubiegłego stulecia przez R.E. Freemana (twórca teorii interesariuszy) według którego „interesariuszem” jest każda jednostka, która może wywierać wpływ na organizację lub na którą ta organizacja wywiera wpływ. Interesariuszami zatem są wszelkie osoby, społeczności, instytucje, organizacje, które mogą wpływać na przedsiębiorstwo oraz pozostają pod wpływem jego działalności.

2 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Odnowiona strategia UE na lata 2011-2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”, COM/2011/0681, [25.10.2011].

# 1. ISTOTA RAPORTOWANIA SPOŁECZNEGO – CZYM JEST CSR?

## 1.1. Rozwój raportowania CSR

Zasadność raportowania szeroko rozumianych ekonomicznych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku, a w szczególności danych o charakterze finansowym, nie należy współcześnie do kwestii podlegających dyskusji. Sprawozdawczość przedsiębiorstw w tym obszarze jest bowiem jednym z podstawowych obowiązków informacyjnych, uwarunkowanym legislacyjnie oraz podlegającym sankcjom finansowym w przypadku jego niespełnienia.

Obecnie jednak nietrudno jest zauważyć przejawy wciąż dynamicznej dyskusji wokół raportowania „pozafinansowego”. W kontekście międzynarodowym, uwzględniając stosunkowo wysoki poziom rozwoju koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu (Corporate Social Responsibility, dalej: CSR), zarówno pod kątem ilości literatury jej poświęconej oraz popularności w sferze biznesowej, raportowanie pozafinansowych obszarów działalności przedsiębiorstw nie jest praktyką nową<sup>3</sup>. W wielu krajach o wysoko rozwiniętych gospodarkach idea CSR od lat może być już uznana za integralny element strategii korporacyjnej największych przedsiębiorstw. W przypadku Polski dyskusja na temat CSR w perspektywie teoretycznoprawnej toczyła się od początku XXI wieku<sup>4</sup>, a faktyczny kształt temu zagadnieniu został pośrednio nadany przez unijną dyrektywę CSRD z 2022 r. i powiązane z nią akty delegowane.<sup>5</sup>

CSR przestaje być już mylnie rozumiany jako pewna „nadbudowa” działalności podstawowej firmy, głównie w warstwie realizacji i komunikacji pewnych kampanii społecznych, na którą mogą sobie pozwolić tylko przedsiębiorstwa największe i najlepiej radzące sobie na rynku, bądź międzynarodowe podmioty stosujące w Polsce swoje ogólne reguły działania, przy czym zazwyczaj dostosowane do

3 Spośród wielu zob. J. Campbell, *Why would corporations behave insocially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility* „Academy of Management Review” 2007, vol. 32, s. 946–967; D. Coluccia, S. Fontana, S. Solimene, *Does institutional context affect CSR disclosure? A study on Eurostox 50*, „Sustainability” 2018, vol. 10, s. 1–20; M. N. Faisal, *Analysing the barriers to corporate social responsibility in supply chains: An interpretive structural modelling approach*, „International Journal of Logistics Research and Applications” 2010, vol. 13, s. 179–195.

4 P. Nieporowski, *Istota raportowania społecznego. Budowanie wartości czy instytucjonalny przymus*, „Rocznik Lubski” 2013, t. 43, cz. 2, s. 130–131.

5 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.

specyfiki kulturowej poszczególnych krajów.<sup>6</sup> CSR staje się powszechną praktyką bezpośrednio wynikającą z przepisów prawa, zarówno w formule obligatoryjnej jak i dobrowolnej, obejmującą szeroko kwestie wpływu podmiotu na zagadnienia związane ze zrównoważonym rozwojem.

Na ewolucję praktyk CSR w Polsce niewątpliwie wpłynęła stosunkowo krótka historia polskiego wolnego rynku oraz poprzedzający ją okres gospodarki centralnie planowanej<sup>7</sup>. Obecnie potrzeby uwzględniania interesów społeczeństwa w działalności podmiotów biznesowych, podobnie jak potrzeby informowania o pozafinansowej sferze funkcjonowania przedsiębiorstw, zaczynają być coraz lepiej rozumiane przez właścicieli i kierownictwo przedsiębiorstw, niezależnie od wprowadzanych wymogów regulacyjnych w tym zakresie, co przyspiesza rozwój koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w Polsce, choć zazwyczaj ujętej już w ramach szerszej tematyki ESG. Część polskich przedsiębiorstw od pewnego czasu z powodzeniem podejmuje praktyki w tym obszarze. Opisywane są one przez pozarządową organizację Forum Odpowiedzialnego Biznesu w ramach corocznych raportów „Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki”<sup>8</sup>.

Analizując zakres przedmiotowy tematyki CSR widać jej silną ewolucję na przestrzeni dekady. Pierwotna koncentracja przedsiębiorstw na działaniach filantropijnych i społecznych przeszła początkowo w kierunku (dobrowolnej) identyfikacji przez przedsiębiorstwa inicjatyw, poprzez które mogą przyczynić się do realizacji jednego lub wielu z 17 celów zrównoważonego rozwoju określonych przez ONZ (ang. Sustainable Development Goals, SDGs).<sup>9</sup> Dalsza ewolucja, szczególnie w krajach Unii Europejskiej, objęła przechodzenie organizacji w ramach szerszego wachlarza prowadzonych działań również na raportowanie zintegrowane, czyli obejmujące zagadnienia pozafinansowe, w tym w szczególności wprost powiązane ze zrównoważonym rozwojem kwestie ESG (ang. Environmental – środowiskowe, Social – społeczne oraz Governance – dotyczące ładu korporacyjnego). W tym miejscu zauważyć należy, że istota „raportowania zintegrowanego polega na publikacji informacji finansowych, środowiskowych, społecznych i danych z obszaru ładu korporacyjnego w jednym zestawieniu. W jasnej, kompletnej i porównywalnej formie przedstawia ono nie tylko bieżącą kondycję organizacji, ale pokazuje również jej plany na przyszłość. Raportowanie zintegrowane ma za zadanie prezentować organizację w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej”<sup>10</sup>.

Raportowanie danych niefinansowych z zakresu ESG stało się istotnym elementem funkcjonowania największych przedsiębiorstw w Unii Europejskiej i w Polsce w związku z przyjęciem przez Unię Europejską Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy<sup>11</sup> (dyrektywa NFR). Następnie w Polsce do obrotu prawnego

6 Szerzej w tym zakresie L. Vartiak, *CSR Reporting of Companies on a Global Scale*, „Procedia Economics and Finance” 2016, vol. 39, s. 176-183.

7 J. Filek, *Przyczyny małego zainteresowania ideą CSR w Polsce*, [w:] *Społeczna odpowiedzialność biznesu w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce*, red. M. Bąk, P. Kulawczyk, Warszawa 2008, s. 61 i n.

8 Wydawany przez Forum Odpowiedzialnego Biznesu corocznie raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki” również uległ ewolucji. Do 2019 r. włącznie w warstwie opisowej odnosił się do działań z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju. W kolejnych edycjach zakres pojęciowy uległ zmianie poszerzając tematykę CSR o działania z zakresu ESG, zgodnie z ewolucją rozumienia w Unii Europejskiej oddziaływania podmiotów na zrównoważony rozwój. Najnowsza edycja raportu za 2022 r. zawiera 1705 przykładów dobrych praktyk, które zostały zgłoszone przez 272 firm (w tym 74 małe i średnie firmy). Najwięcej z nich (477 działań) dotyczyło zaangażowania społecznego i rozwoju społeczności lokalnej. Na drugim miejscu był obszar praktyk z zakresu pracy (419 działań), a na trzecim obszar środowiskowy (360 działań). W porównaniu do poprzedniej edycji spadła liczba działań dot. zagadnień konsumenckich (49) i praktyk operacyjnych (43). zob. <https://odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/raport-2022/>, online [14.12.2023].

9 Cele zrównoważonego rozwoju zostały przyjęte 25.09.2015 r. rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/RES/70/1 pt. „Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030”. Poszczególne cele to w skrócie: 1. Koniec z ubóstwem, 2. Zero głodu, 3. Dobre zdrowie i jakość życia, 4. Dobra jakość edukacji, 5. Równość płci, 6. Czysta woda i warunki sanitarne, 7. Czysta i dostępna energia, 8. Wzrost gospodarczy i godna praca, 9. Innowacyjność, zrównoważone uprzemysłowienie, stabilna infrastruktura, 10. Mniej nierówności, 11. Zrównoważone miasta i społeczności, 12. Odpowiedzialna konsumpcja i produkcja, 13. Działania w dziedzinie klimatu, 14. Ochrona zasobów morskich i ich zrównoważonego wykorzystywania, 15. Ochrona i zrównoważone wykorzystywanie ekosystemów lądowych, 16. Pokój, sprawiedliwość i silne instytucje, 17. Wzmocnienie środków wdrażania i globalnych partnerstw na rzecz zrównoważonego rozwoju.

10 A. Krzysztofek, *Zintegrowane raportowanie na przykładzie spółek Respect Index*, „Journal of Management and Finance” 2018, vol. 16, s. 135-137.

11 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (OJ L 330, 15.11.2014, s. 1-9)

wprowadzono Rozporządzenie Ministra Finansów z 25.05.2016 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<sup>12</sup>. Ponadto zauważyć należy, że implementacja rozwiązań wprowadzonych Dyrektywą wiązała się również z nowelizacją Ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (dalej: ustawa o rachunkowości)<sup>13</sup>, która nastąpiła na bazie ustawy z dnia 16 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o rachunkowości<sup>14</sup>. Następnie w oparciu o Rozporządzenie SFDR<sup>15</sup>, które weszło w życie w marcu 2021 r., zostały wprowadzone dodatkowe wymogi ujawniania informacji ESG przez uczestników rynku finansowego i doradców finansowych, w szczególności poprawnego raportowania ryzyk z zakresu ESG i włączania aspektów zrównoważonego rozwoju w procesy oceny inwestycji.

Kolejnym krokiem, mającym na celu ujednoczenie sposobu raportowania informacji w obszarze środowiskowym, tak aby jednoznacznie można było określić czy dana działalność jest zrównoważona środowiskowo, było przyjęcie w 2020 r. Taksonomii UE.<sup>16</sup> Aktualnie szczegółowe kryteria kwalifikacji i zgodności zostały przedstawione przez Komisję Europejską dla dwóch z sześciu celów środowiskowych objętych Taksonomią czyli dla: Łagodzenia zmian klimatu oraz Dostosowania do zmian klimatu. Raportowanie zgodnie z Taksonomią objęło w zakresie określenia mierników kwalifikowalności (ang. *eligibility*) podmioty niefinansowe podlegające pod dyrektywę NFR począwszy od 2021 r. (raport sporządzany w 2022 r.). Od kolejnego roku Taksonomia zobowiązuje te podmioty również do określenia mierników zgodności (ang. *alignment*) działalności danego podmiotu w zakresie istotnego wkładu w realizację wybranych celów środowiskowych. W przypadku uczestników rynku podlegających pod SFDR Taksonomia nałożyła na nich wymóg raportowania mierników zgodności począwszy od 2021 r., przy czym w pierwszym roku na bazie najlepszych starań. Taksonomia obejmuje również w pełnym zakresie podmioty podlegające pod dyrektywę CSRD.

Dyrektywa CSRD<sup>17</sup>, uzupełniona opublikowanymi w lipcu 2023 r. europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS), to kluczowa regulacja w zakresie raportowania ryzyk i działań związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju. CSRD przyjęta została w grudniu 2022 r. i w pierwszej kolejności obejmie począwszy od 2024 r. (raport sporządzany w 2025 r.) duże podmioty giełdowe zatrudniające powyżej 500 pracowników. Dyrektywa CSRD została szerzej opisana w dalszej części opracowania. Podsumowując, można dostrzec, iż tematyka CSR, pierwotnie rozumiana głównie w kontekście wymiaru społecznego działań oraz w aspekcie oddziaływania na otoczenie zewnętrzne<sup>18</sup>, została obecnie zintegrowana w ramach przepisów unijnych szeroko regulujących tematykę ESG i raportowanie niefinansowe.<sup>19</sup>

12 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. z 2016 r., poz. 860). Akt obecnie jest uznany za uchylony.

13 Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r., poz. 217.)

14 Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 16 grudnia 2016 r. (Dz. U. z 2017 r., poz. 61).

15 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (ang. Sustainable Finance Disclosure Regulation)

16 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, a także powiązane z nim akty delegowane: (UE) 2021/2139, (UE) 2021/2178, (UE) 2022/1214.

17 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.

18 Choć nie tylko – patrz część nt. normy ISO 26000.

19 „Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek”, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, październik 2023, s. 13.



## 1.2. Definicja siatki pojęciowej związanej z CSR

Ta część opracowania poświęcona jest zrozumieniu siatki pojęciowej związanej z CSR. Społeczna odpowiedzialność biznesu bowiem nie jest terminem jednoznacznym. W literaturze przedmiotu określana jest również mianem odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw, odpowiedzialności korporacyjnej i etycznej<sup>20</sup>.

Pomimo że korzenie społecznej odpowiedzialności biznesu sięgają starożytności, to współczesne rozumienie tego terminu wywodzi się z lat 50. XX wieku. Jedną z pierwszych definicji jest ta przedstawiona przez Howarda Bowena (1953 r.), który uznał, iż są „to zobowiązania przedsiębiorców do realizowania takiej polityki, podejmowania takich decyzji i wytyczania takich linii działania, które będą pożądane na płaszczyźnie celów i wartości naszego społeczeństwa”<sup>21</sup>. Konieczność uwzględnienia wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie akcentował również S.P. Sethi (1975 r.), który uważał, że „CSR polega na podniesieniu zachowań korporacyjnych do poziomu, na którym odpowiadają one dominującym społecznym normom, wartościom i oczekiwaniom”<sup>22</sup>.

Z kolei uwzględnienie kwestii środowiskowych pojęcia CSR zawarte jest w definicji zaprezentowanej w 1999 roku przez M. McIntosha i A. Mohana, według których „odpowiedzialny biznes polega na uwzględnianiu kwestii społecznych i środowiskowych w głównej działalności firmy”<sup>23</sup>.

Definicja H. Kreikebauma wskazuje, że społecznie odpowiedzialne postępowanie „obejmuje wszystkie dobrowolne działania przedsiębiorstwa, które są ukierunkowane na rozwiązanie społecznie ważnych problemów (...) i w ramach horyzontu planowania nie służy osiągnięciu zysku, lecz oznacza rezygnację z maksymalnej opłacalności w skali średnio i długookresowej”<sup>24</sup>.

W definicjach tych podkreślono konieczność uwzględnienia przy podejmowaniu decyzji gospodarczych wszystkich grup interesu, kompensowania interesów sprzecznych, wypracowania odpowiedniego poziomu zysku.

W polskiej literaturze przedmiotu również można odnaleźć wiele prób zdefiniowania pojęcia społecznej odpowiedzialności biznesu. Zgodnie z poglądem L. Zbiegień-Maciąg oznacza ona „moralnie odpowiedzialną i zobowiązaną do rozliczania się przed prawem i społeczeństwem działalność gospodarczą”. W literaturze przedmiotu podnosi się również, że „CSR prowadzi do budowania strategii przewagi konkurencyjnej, opartej na dostarczaniu trwałej wartości zarówno dla udziałowców (akcjonariuszy), jak i pozostałych partnerów-interesariuszy”<sup>25</sup>. Podkreślenia wymaga, że koncepcja CSR oznacza określoną wrażliwość na sprawy otoczenia zewnętrznego (wrażliwość społeczna, ekologiczna), zdolność do utrzymania równowagi między interesami klientów, pracowników i akcjonariuszy, a także świadczenia usług na rzecz społeczności lokalnej<sup>26</sup>.

20 J. Stecko, *CSR 1.0 a CSR 2.0 porównanie i analiza pojęć*. „Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, Zarządzanie i Marketing” 2012, nr 19, s. 119.

21 *Ibidem*.

22 S.P. Sethi, Dimensions of corporate social performance: an analytical Framework, „California Management Review” 1975, vol. 17, s. 58 i n.

23 M. McIntosh, A. Mohan, *Mapping the Research Knowledge Base Linking Poverty and Business Practice, Working Paper présenté à la Corporate Citizenship Conference, University of Warwick, UK*, s. 5 i n.

24 H. Kreikebaum, *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1996, s. 209.

25 A. Misztal, *Raport społeczny jako narzędzie zarządzania CSR*, „Studia prawnicze WNEiZ US” 2016, nr 43 s. 76 i n.

26 R. Walkowiak, K. Krukowski, *Społeczna odpowiedzialność organizacji od odpowiedzialności do elastycznych form pracy*. Olsztyn 2009, s. 10–11,

Interesujący pogląd w analizowanym zakresie przedstawił także Wayne Visser, który w swoim ujęciu społecznej odpowiedzialności biznesu wyróżnia 5 kolejnych etapów w rozwoju CSR przedsiębiorstw. Są to:

- era chciwości,
- era filantropii,
- era marketingu,
- era zarządzania,
- era odpowiedzialności<sup>27</sup>.

Przedstawione rozważania należy powiązać z faktem, iż co do zasady w pierwszym etapie działalności przedsiębiorstwa nastawione jest ono głównie na działania służące bezpośrednio pozyskiwaniu udziału w rynku i maksymalizację zysku / ograniczanie strat, a jedynie w sytuacjach kryzysowych podejmuje próbę naprawy swej pozycji poprzez instrumenty pośrednie, do jakich wówczas zalicza ono CSR.<sup>28</sup>

Kolejny etap to krok w stronę pozytywnego nastawienia do ludzi i w konsekwencji do działań charytatywnych i inicjatyw społecznych<sup>29</sup>. Era trzecia to czas promocji, budowania pozytywnego wizerunku oraz próby wykorzystania CSR jako jednego z narzędzi działań marketingowych. Etap zarządzania to czas strategicznych działań podmiotów gospodarczych związany z realizacją zrównoważonego rozwoju. Na tym etapie kończy się również zdaniem Wayne'a Vissera tradycyjne ujęcie, czyli CSR 1.0, na rzecz CSR 2.0, które wskazuje na inne i zdecydowanie bardziej aktualne pojęcie odpowiedzialności społecznej.

Z uwagą należy podejść do wskazanych wcześniej pojęć, a mianowicie „CSR 1.0” i „CSR 2.0”. Wayne Visser zwraca uwagę na pięć różnic, które charakteryzują CSR 2.0. w stosunku do CSR 1.0. Należą do nich: tworzenie więzi (*connectedness*), skalowanie (*scalability*), reagowanie (*responsiveness*), dwiistość (*duality*), kolistość (*circularity*)<sup>30</sup>. Z obecnej perspektywy rozumienia CSR, które ewoluowało w kierunku tematyki ESG, cechy opisujące CSR 2.0 najlepiej oddają charakter współczesnego CSR. Pierwszą z wymienionych kategorii jest budowanie więzi z interesariuszami, a nie jak dotychczas tworzenie zależności ekonomicznych, które nie zdołały uchronić przed kryzysem. Z tej koncepcji bezpośrednio wynika druga różnica dotycząca skali działań. Dobre praktyki konkretnych przedsiębiorstw powinny zostać poszerzone na jak największą skalę. Świat mediów społecznościowych zmienia zasady działań przedsiębiorstw i co najważniejsze – sposobu komunikacji. Tradycyjne ujęcie w takich przypadkach nie pozwala na sprawne działanie, można nawet powiedzieć, że jesteśmy zobligowani do działania globalnego – zdaniem W. Vissera.

Kolejną cechą różnicującą jest zdolność reagowania i umiejętność podejmowania trudu skorelowanego z rozwiązywaniem kwestii społecznych i środowiskowych na dużą skalę. Takie działania prowadzą przede wszystkim do postrzegania przedsiębiorstwa jako transparentnego, a jego przedsięwzięć jako przejrzystych.

Innym aspektem, który sprawia, że można mówić o nowej odpowiedzialności społecznej, jest wspomniana już globalność, jednak w odniesieniu do problemów lokalnych. Nie można zapominać w swoich przedsięwzięciach, że należy działać poprzez pryzmat lokalnych wyzwań, jednocześnie pamiętając, że działa się w świecie, który bardzo się zmienił. Ten postulat przywodzi na myśl zagadnienie globalizacji, w którym mówi się o potrzebie adaptacji globalnych strategii do uwarunkowań lokalnych<sup>31</sup>.

27 W. Visser, *CSR 2.0. The Evolution and Revolution of Corporate Social Responsibility*, [w:] M. Pohl, N. Tolhurst, *Responsible Business: How to Manage a CSR Strategy Successfully*, Londyn 2010, rozdz. 21.

28 P. Banaszyk, R. Fimińska-Banaszyk, *Cele społeczne i systemowe w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu” 1997, nr 256, s. 16.

29 E. Grzegorzewska-Ramocka, *Cele Ekonomiczne i Społeczne Przedsiębiorstwa*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 7-8, s. 65 i n.

30 W. Visser, *CSR 2.0. The Evolution and Revolution of Corporate Social Responsibility...*, rozdz. 21.

31 A.G. Scherer, *Globalization and Corporate Social Responsibility*, „The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility”, red. A. Crane, A. McWilliams, D. Matten, J. Moon, D. Siegel, Oxford 2008, s. 413 i n.; D. Jamali, *Adaptions of CSR in the Context of Globalization in the case of GCC*, [w:] *Globalization 2019*, red. G.Y. Wang, online, <https://www.intechopen.com/chapters/63208> [30.11. 2022].

Zdaniem W. Vissera należy zapomnieć, że to aspekt ekonomiczny przyświeca zachowaniom biznesowym – najwyższy czas pomyśleć o prawdziwej odpowiedzialności za społeczność i za środowisko. Czas zapomnieć o wszystkich tradycyjnych definicjach, które za każdym razem rozpoczynały dyskusje od ekonomicznych aspektów<sup>32</sup>.

Reasumując powyższy wątek wskazać należy, że jednym z pierwszych wniosków, które nasuwają się po porównaniu tradycyjnego ujęcia „CSR 1.0” z „CSR 2.0”, to zauważalna zmiana wektora rozumienia odpowiedzialności społeczno-gospodarczej w biznesie. W XX wieku patrzyliśmy z lokalnej perspektywy na coraz szybciej rozwijający się i w konsekwencji globalny świat. Dzisiaj taki sposób działania wydaje się już nieskuteczny. Współcześnie jesteśmy zobligowani również do spojrzenia na działalność jednostki w kontekście globalnych uwarunkowań i przemian, jednak równocześnie bez pomijania stojących przed nią lokalnych wyzwań.

## 1.3. Norma ISO 26000 dotycząca społecznej odpowiedzialności

Społeczna odpowiedzialność biznesu została również określona w ramach wytycznych International Organization for Standardization (ISO). W 2010 r. ISO wydała międzynarodowy standard ISO 26000:2010 “Guidance on social responsibility”, czyli w polskim tłumaczeniu „Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności”<sup>33</sup>, zaadoptowany do polskich norm aktualnie w wersji PN-EN ISO 26000:2021-04. Odpowiedzialność społeczna (ang. *social responsibility*) organizacji została tu zdefiniowana jako odpowiedzialność danej organizacji za wpływ jej decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko poprzez przejrzyste i etyczne zachowanie, które:

- przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, w tym w dziedzinach zdrowia i dobrobytu społeczeństwa;
- uwzględnia oczekiwania swych interesariuszy;
- jest zgodne z obowiązującym prawem i spójne z międzynarodowymi normami postępowania;
- jest wbudowane w działania całej organizacji i stosowane w jej relacjach.

Zrównoważony rozwój, którego osiągnięcie zgodnie z ISO 26000 jest głównym celem działań z obszaru odpowiedzialności społecznej, polega na integracji celów wysokiej jakości życia, zdrowia i dobrobytu ze sprawiedliwością społeczną i utrzymaniem zdolności Ziemi do wspierania życia w całej jego różnorodności. Te społeczne, ekonomiczne i środowiskowe cele są współzależne i wzajemnie się wzmacniają. Jak zostało to przedstawione w dalszej części niniejszego opracowania, zakres tematyczny określony w normie ISO 26000 w istotnym stopniu pokrywa się z późniejszymi regulacjami Unii Europejskiej w obszarze sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (m.in. dyrektywy NFR, CSRD). Kluczowe obszary oraz zagadnienia związane z odpowiedzialnością społeczną w ramach ISO 26000 to:

- Ład organizacyjny (organizational governance).
- Prawa człowieka – Należyta staranność, Sytuacje zagrożenia praw człowieka, Unikanie współudziału, Rozpatrywanie skarg, Dyskryminacja i grupy szczególnie wrażliwe, Prawa obywatelskie: osobiste i polityczne, Prawa gospodarcze, społeczne i kulturalne, Fundamentalne zasady i prawa w pracy.

32 W. Visser, *CSR 2.0. The Evolution and Revolution of Corporate Social Responsibility...*, rozdz. 21.

33 ISO 26000:2010 “Guidance on social responsibility”, International Organization for Standardization, 2010-11-01, first edition.

- Praktyki z zakresu pracy – Zatrudnienie i stosunki pracy, Warunki pracy i ochrona socjalna, Dialog społeczny, Bezpieczeństwo i higiena pracy, Rozwój pracownika i szkolenia i w miejscu pracy.
- Środowisko – Zapobieganie zanieczyszczeniom, Zrównoważone wykorzystanie zasobów, Łagodzenie skutków oraz adaptacja do zmian klimatu, Ochrona środowiska i różnorodność biologiczna.
- Uczciwe praktyki działania / operacyjne – Przeciwdziałanie korupcji, Odpowiedzialne zaangażowanie w działalność polityczną, Uczciwa konkurencja, Promowanie społecznej odpowiedzialności w łańcuchu wartości organizacji, Poszanowanie praw własności.
- Kwestie dotyczące konsumentów – Uczciwy marketing, prawdziwe informacje oraz uczciwe praktyki dotyczące umów, Ochrona zdrowia i bezpieczeństwo konsumentów, Zrównoważona konsumpcja, Obsługa konsumenta, serwis oraz reklamacje i rozstrzyganie sporów, Ochrona danych i prywatności konsumenta, Dostęp do podstawowych usług, Edukacja i świadomość.
- Zaangażowanie w lokalne społeczności i działania na rzecz ich rozwoju – Zaangażowanie społeczne, Edukacja i kultura, Tworzenie miejsc pracy i rozwijanie umiejętności, Rozwój i dostęp do technologii, Tworzenie bogactwa i dochodu, Zdrowie, Inwestycje społeczne.

Można przy tym zauważyć, iż zagadnienia te obejmują szerokie spektrum zagadnień wchodzących obecnie w zakres tematyki ESG (zagadnień środowiskowych, społecznych i zarządczych). Norma ISO 26000 dostarcza wytycznych, jak identyfikować z perspektywy organizacji i jej interesariuszy kluczowe kwestie związane z odpowiedzialnością społeczną w jej działalności oraz jak włączać społecznie odpowiedzialne zachowania do praktyki operacyjnej organizacji i jak angażować swych interesariuszy. Dostarcza też m.in. wytycznych odnośnie komunikacji związanej ze społeczną odpowiedzialnością, poprawy wiarygodności organizacji, analizowania postępów i doskonalenia prowadzanych działań oraz dokonywania oceny inicjatyw na rzecz społecznej odpowiedzialności.

Należy podkreślić, że norma ISO 2600 to dobrowolny standard działania, który nie podlega procedurze certyfikacyjnej. Ma charakter zbioru zaleceń, który ma zastosowanie do wszystkich rodzajów organizacji, niezależnie od ich wielkości, formy własności, celu działania bądź lokalizacji.

## 1.4. CSR a korzyści dla biznesu

Działania w obszarze CSR mogą przynieść przedsiębiorstwu różnorodne korzyści. Profity leżą zarówno po stronie samego przedsiębiorstwa (właścicieli), jego pracowników, ale również i społeczności lokalnej oraz ogółu społeczeństwa. Do najczęstszych korzyści wymienianych w literaturze przedmiotu, które zyskuje przedsiębiorstwo wdrażające strategię CSR to (w nawiasach podano efekt pośredni):

- większa integracja i zespolenie załogi wokół celów przedsiębiorstwa (co zwiększa sprzedaż);
- sprzyjający klimat pracy (co zwiększa sprzedaż);
- szybsze osiągnięcie założonych celów przedsiębiorstwa (co zwiększa sprzedaż);
- zaangażowanie pracowników w proces zarządzania (co zmniejsza liczbę błędów);
- kreowanie odpowiedzialności pracowników (większa troska o koszty w przedsiębiorstwie);
- kreowanie innowacyjności pracowników (większa skłonność do inwestycji);
- większa wydajność pracy (większy zysk);
- większa sprzedaż (większy zysk);

- większy poziom zysku (korzystniejsza wycena przedsiębiorstwa);
- większa elastyczność przedsiębiorstwa w reakcji na zmiany rynkowe (większa sprzedaż);
- większa dyspozycyjność pracowników (większa sprzedaż);
- większy prestiż rynkowy i społeczny (większa sprzedaż)<sup>34</sup>.

Z kolei korzyści dla pracowników skupiają się przede wszystkim na bezpieczeństwie pracy, zmniejszeniu liczby wypadków na stanowiskach pracy, zwiększeniu perspektyw na rozwój, wzroście satysfakcji z pracy, co skutkuje zmniejszeniem rotacji pracowników w firmie i ogólnych wahań w liczbie zatrudnionych<sup>35</sup>.

Natomiast korzyściami dla otoczenia zewnętrznego mogą być np. zwiększenie konsumpcji z tytułu wyższych wynagrodzeń, wzrost wydajności pracy w gospodarce, wyższy poziom wpływu z podatków i składek na ubezpieczenie, lepszy klimat społeczny, wzrost produktywności<sup>36</sup>, a także poprawa jakości środowiska naturalnego oraz zdrowia w lokalnej społeczności.

Powyższe korzyści wskazują, że przedsiębiorstwa aktywnie stosujące zasady społecznej odpowiedzialności biznesu mogą zyskać znaczną przewagę konkurencyjną<sup>37</sup>. W Polsce dyskusja nad jakością oraz efektywnością CSR, obecnie rozszerzoną o wszystkie aspekty ESG, wciąż trwa. Wszelako głównym motorem zmian są tu działania instytucji Unii Europejskiej. Znajduje to swoje odzwierciedlenie we wprowadzonych regulacjach prawnych, które szerzej zostały przedstawione w rozdziale II.

Przykłady najbardziej cenionych działań z obszaru CSR, inicjowanych przez zaangażowane społecznie przedsiębiorstwa zawierają raporty „Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki” przygotowywane przez organizację Forum Odpowiedzialnego Biznesu (FOB). Zakres tych działań jest bardzo szeroki. Przykładowo, cytując za raportem z 2021 r., uczestniczące firmy „w obszarze zaangażowania społecznego i rozwoju społeczności lokalnych przedsiębiorstw zgłosiły praktyki dotyczące aktywności fizycznej, bezpieczeństwa, dobrego sąsiedztwa, działań charytatywnych i filantropii, edukacji dorosłych, edukacji dzieci i młodzieży, innowacji społecznych, inwestycji społecznych, kampanii społecznych, kultury i sztuki, marketingu zaangażowanego społecznie, profilaktyki zdrowotnej, rozwoju przedsiębiorczości, tworzenia miejsc pracy i rozwoju kompetencji, wsparcia organizacji pozarządowych, współpracy z uczelniami oraz zrównoważonych miast.”<sup>38</sup> Według FOB, zainteresowanie praktykami firm z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu jest duże i na przestrzeni dwóch dekad wykazuje rosnącą tendencję. Dzięki odpowiedniej organizacji, zarządzaniu przedsiębiorstwem na zasadach zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności biznesu takie organizacje zyskują zwiększenie lojalności konsumentów oraz interesariuszy wobec przedsiębiorstwa, co przekłada się na pozytywny wizerunek firmy, a także buduje ich przewagę konkurencyjną.

34 A. Drajer, *Chwalimy się. O korzyściach z wdrażania i raportowania CSR działań firmy*, online, media-work.pl/chwalimy-sie-o-korzysciach-z-wdrażania-i-raportowania-dzialan-csr-firmy/ [09.10.2022].

35 *Ibidem*.

36 M. A. Greig, C. Searcy, *Work environment in the context of corporate social responsibility reporting: Developing common terms for consistent reporting in organizations*, „Journal of Cleaner Production” 2021, vol. 328, online, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652621036921#preview-section-cited-by> [30.11.2022]; C. Searcy, *The use of work environment performance indicators in corporate social responsibility reporting*, „Journal of Cleaner Production” 2021, vol. 112, online, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652615015528> [30.11.2022].

37 Badania przeprowadzone przez Grand Canyon University pt. „Organizational Benefits of Corporate Social Responsibility”, data publikacji online 3.03.2022, <https://www.gcu.edu/blog/business-management/organizational-benefits-corporate-social-responsibility> [30.11.2022]. Badania te wskazują jako główne korzyści: Ceny – przedsiębiorstwa mogą zrekomensować koszty CSR poprzez wprowadzenie rozsądnych podwyżek cen produktów lub usług. Konsumenci często są skłonni zapłacić więcej za marki, które wykazują zaangażowanie w odpowiedzialne praktyki. Koszty ogólne – raportowanie CSR może zmniejszyć koszty ogólne. Na przykład przejście na bardziej energooszczędny sprzęt, instalowanie alternatywnych źródeł energii ekologicznej i zmniejszenie ilości opakowań na pakowanych towarach konsumpcyjnych to, zgodnie z przeprowadzonymi badaniami, skuteczne sposoby na obniżenie powtarzających się kosztów. Potencjał pracowników – pracownicy często wolą pracować dla przedsiębiorstw, które wykazują zaangażowanie w odpowiedzialność środowiskową i społeczną. Dzięki temu zarządcy przedsiębiorstw mają przywilej związany z redukcją kosztów związanych z rotacją pracowników, takich jak przestoje w pracy, rekrutacja, szkolenia.

38 Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce 2021. Dobre Praktyki”, s. 167, online, [odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2022/05/Raport2021.pdf](https://www.odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2022/05/Raport2021.pdf) [14.12.2023].

Z ostatniego raportu FOB za 2022 r.<sup>39</sup> wynika, że szczególnie istotne obecnie są takie obszary jak – w ujęciu celów zrównoważonego rozwoju ONZ:

- Cel 3 – Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt – 500 działań;
- Cel 4 – Zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie – 378 działań;
- Cel 10 – Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami – 362 działania;
- Cel 8 – Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywnie zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi – 358 działań;
- Cel 12 – Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji – 328 działań.

W ujęciu normy ISO 26000 najbardziej popularną formą CSR według raportu FOB za 2022 r. są działania z obszaru: Zaangażowanie społeczne i rozwój społeczności lokalnej (477 działań). Obejmują one przede wszystkim działania z kategorii: Filantropijne zaangażowanie biznesu, Edukacja dzieci i młodzieży, Wsparcie organizacji pozarządowych, Tworzenie miejsc pracy i rozwój kompetencji oraz Profilaktyka zdrowotna.

Na drugim miejscu w raporcie za 2022 r. znalazły się Praktyki z zakresu pracy (419 działań). Najwięcej zgłoszonych tu praktyk (ponad 25%) dotyczyło zdrowia pracowników i pracowniczek, co zapewne jest pokłosiem pandemii koronawirusa. Kolejne według popularności to działania dotyczące Zachowania równowagi między życiem zawodowym a prywatnym, a następnie Szkolenia i rozwój.

Obszar Środowisko zajął trzecie miejsce pod względem popularności zgłaszanych działań CSR (360 działań). Najbardziej popularne tu kategorie działań to Edukacja ekologiczna, Ekoefektywność (w tym energetyczna) oraz Gospodarka o obiegu zamkniętym.

Pozostałe obszary cechowały się znacznie niższą aktywnością uczestniczących w badaniu przedsiębiorstw – Zagadnienia konsumenckie (49 działań) oraz Uczciwe praktyki operacyjne (43 działania). Należy przy tym zauważyć, iż firmy mogą zgłosić maksymalnie 10 działań CSR spośród wszystkich przez nie prowadzonych. Tak więc powyżej zebrano wyłącznie te działania, które zostały uznane przez firmy za najwyższe dla nich rangą.

Ogólnie ujmując, przedsiębiorstwo przestrzegające praktyk zrównoważonego rozwoju staje się bardziej atrakcyjne dla swoich interesariuszy (klientów, kontrahentów, dostawców), jak i samych pracowników danej instytucji. Jest kojarzone z innowacyjnością, postępem oraz przedsiębiorczością. Społeczne zaangażowanie przekłada się w efekcie na jego lepsze wyniki sprzedażowe.<sup>40</sup> Przedsiębiorstwo staje się zarazem bardziej wiarygodne stosując znormalizowane zasady postępowania, co ma wpływ na jego kontakty biznesowe. Dzięki swoim działaniom może zyskać nowych, bardziej lojalnych klientów, a przez to zwiększać swoją rentowność. Przez tego typu działania wzmacnia się niejednokrotnie identyfikację z wartościami danego przedsiębiorstwa zarówno wśród kontrahentów, jak i pracowników.

Kolejną potencjalną korzyścią dla przedsiębiorstwa z wdrożenia działań CSR jest wypracowywanie nowych rozwiązań komunikacyjnych, zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i z otoczeniem zewnętrznym. Poprzez działania CSR może nastąpić także właściwe usprawnienie procesów umożliwiających pracownikom zespołowe rozwiązywanie pojawiających się problemów i konfliktów. Wzrasta zaangażowanie pracowników, docenia się ich kreatywność, skuteczność i lojalność, podnosi się ich kompetencje dzięki dodatkowym szkoleniom, treningom, programom rozwojowym i motywacyjnym.

39 Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce 2022. Dobre Praktyki”, online, [https://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2023/04/FOB\\_Raport2022.pdf](https://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2023/04/FOB_Raport2022.pdf) [14.12.2023].

40 K. Maass, P. Sampers, *The expected impacts of regulating non-financial reporting*, „Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie” 2020, no. 7-8, s. 265-274.

Działania przedsiębiorstw, zwłaszcza w obszarze ochrony środowiska, poprawiają zarazem relację z najbliższym otoczeniem, społecznościami lokalnymi, sektorem publicznym, jak również mogą przynieść docelowo korzyści materialne dzięki oszczędnościom, które są wynikiem wprowadzania nowych rozwiązań<sup>41</sup>. Ponadto przedsiębiorstwa mogą stać się aktywnym członkiem społeczności lokalnej, na terenie której funkcjonują, dzięki zainteresowaniu takich podmiotów w sprawy najbliższego otoczenia. Mogą zyskać zaufanie władz lokalnych, stać się partnerem w dyskusji nad zmianami i inwestycjami w regionie itp.

Wskazane powyżej przykłady pokazują potencjalną wartość, jaką niesie ze sobą prowadzenie przez podmioty gospodarcze działań z zakresu CSR. Zarazem dzięki wykorzystaniu umiejętności i wiedzy własnych pracowników przedsiębiorstwo może także stosować różnorodne formy wolontariatu pracowniczego. Działania te wpływają przy tym na jakość pracy pracowników, podnoszą ich kompetencje, wspomagają całościowy rozwój oraz poprawiają relacje międzyludzkie wewnątrz firmy. Wolontariat pracowniczy to działania polegające na inicjowaniu i wspieraniu przez pracodawcę działalności społecznej pracowników. Pracownicy-wolontariusze świadczą różnego rodzaju prace, wykorzystując swoje umiejętności i zdolności, natomiast pracodawca umożliwia im podejmowanie takich inicjatyw oraz wspiera ich działania. Wsparcie pracodawcy może odbywać się poprzez:

- czas – kiedy pracodawca umożliwia realizację takich działań w ramach czasu pracy,
- fundusze – kiedy pracodawca przeznacza do dyspozycji pracowników - wolontariuszy środki finansowe, które mogą oni wykorzystać do realizacji swoich działań,
- zasoby – kiedy pracodawca umożliwia wykorzystanie zasobów zakładu pracy do realizacji działań pracowników - wolontariuszy, np. samochodów służbowych, sprzętu biurowego, narzędzi komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej<sup>42</sup>.

W zakresie identyfikacji korzyści biznesowych związanych z CSR warto również odwołać się do raportu Instytutu Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym<sup>43</sup>. Z jego treści wynika, że przedsiębiorstwa stosujące zasady CSR mają szanse na odniesienie licznych korzyści, do których można zaliczyć:

- szanse ekonomiczne;
- wyższą płynność bieżącą;
- lepsze wykorzystanie majątku trwałego i kapitału ludzkiego;
- wyższą rentowność sprzedaży;
- wyższe inwestycje w przeliczeniu na jednego pracownika.

Szanse dla otoczenia społecznego:

- wzrost bezpieczeństwa pracy;
- ograniczenie negatywnego wpływu przedsiębiorstw na środowisko;
- realizacja celów społecznych nie do osiągnięcia bez wsparcia ze strony biznesu;
- korzyści środowiskowe;
- racjonalne gospodarowanie zasobami naturalnymi i odpadami;
- zaangażowanie partnerów biznesowych w ramach łańcucha odpowiedzialności środowiskowej oraz inicjowanie wspólnych działań proekologicznych;

41 Np. korzystanie z elektronicznej formy dokumentów, energooszczędne piece grzewcze, czy też inwestycje w odnawialne źródła energii.

42 Wolontariat pracowniczy nie jest działaniem uregulowanym wprost przez obowiązujące w Polsce przepisy prawa. Ogólne regulacje prawne dotyczące wolontariatu, czyli ochotniczej i nieodpłatnej działalności wolontariuszy, zostały wprowadzone ustawą z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2022 r., poz. 1327). Do regulacji ulokowanych w tymże akcie prawnym można się odwoływać w przypadku wolontariatu pracowniczego. Jednocześnie z uwagi na nieco odmienny charakter wolontariatu pracowniczego, odpowiednie zastosowanie znajdują również ogólnie obowiązujące przepisy prawa, w szczególności przepisy zawarte w kodeksie cywilnym, a w określonych sytuacjach prawnych także przepisy kodeksu pracy. Do wolontariatu pracowniczego można zaliczyć także działania realizowane w oparciu o postanowienia ustawy o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych (Dz. U. Dz.U. z 2020 r. poz.1672). Podobnie do wolontariatu pracowniczego można zaliczyć także wspieraną przez pracodawców działalność związaną z krwiodawstwem.

43 Raport pt. „Społeczna odpowiedzialność biznesu w stulecie niepodległości Polski. Wkład etycznych przedsiębiorstw w umacnianie polskiej suwerenności gospodarczej”, online, <https://iped.pl/100-lecie-niepodleglosci.html> [30.11.2022].

- popularyzowanie idei proekologicznych.

Szanse dla pracowników:

- wysoka kultura i bezpieczeństwo pracy;
- stały rozwój zawodowy dzięki dostępności szkoleń;
- dodatkowa opieka medyczna;
- wysoka jakość udogodnień socjalnych;
- równość szans kobiet i mężczyzn w zakresie zajmowanych stanowisk i wynagrodzenia<sup>44</sup>.

Podsumowanie korzyści z prowadzenia i komunikowania działań odpowiedzialnych społecznie zawiera również norma ISO 26000. W sposób pozytywny działania te wpływają w danej organizacji na:

- przewagę konkurencyjną;
- reputację;
- zdolność do przyciągania i zatrzymywania pracowników, klientów lub użytkowników;
- morale, zaangażowanie i produktywność pracowników;
- postrzeganie przez inwestorów, właścicieli, sponsorów i społeczność finansową;
- relacje z innymi firmami, instytucjami rządowymi, mediami, dostawcami i podwykonawcami, partnerami biznesowymi, konsumentami i społecznością, w której dana organizacja działa.

Powyżej zarysowane obszary ukazują liczne szanse i korzyści dla przedsiębiorstw wynikające z prowadzenia działań CSR. Potwierdzają one tezę, iż CSR i raportowanie tych działań może być i jest ważnym elementem działalności przedsiębiorstwa.

---

<sup>44</sup> *Vide*: Przykłady zakresu działań i inwestycji przedsiębiorstw, między innymi Novol Sp. z o.o., Gabi Piast PPH, Werner Kenkel Sp. z o.o., Tarczyński Sp. z o.o., online <https://iped.pl/100-lecie-niepodleglosci.html> [30.11.2022].



## 2. RAPORTOWANIE SPOŁECZNE W PERSPEKTYWIE PRAWA MIĘDZYNARODOWEGO I PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ

### 2.1.

#### Rozwój raportowania niefinansowego i koncepcji odpowiedzialnego biznesu w prawie międzynarodowym

Niniejszy rozdział ma na celu analizę, w jaki sposób pojęcie CSR zostało przyjęte przez instrumenty prawa międzynarodowego, w szczególności w regulacjach Unii Europejskiej. W latach siedemdziesiątych XX wieku wystąpił szereg historycznych czynników, do których zalicza się rozszerzenie współpracy poszczególnych państw na forach i organizacjach międzynarodowych, takich jak Organizacja Narodów Zjednoczonych (ONZ) czy też pojawienie się koncepcji współpracy gospodarczej między krajami rozwijającymi się. Zdarzenia te ukształtowały drogę do stworzenia globalnej koncepcji określanej Nowym Międzynarodowym Porządkiem Gospodarczym (NIEO)<sup>45</sup>.

Powyższa koncepcja pomaga wyjaśnić genezę określonych instrumentów Organizacji Narodów Zjednoczonych i Unii Europejskiej mających znaczenie z perspektywy tematyki niniejszego opracowania. Deklaracja w sprawie ustanowienia Nowego Międzynarodowego Ładu Ekonomicznego, przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych w 1974 r., odnosiła się do potrzeby „regulowania i nadzorowania działalności korporacji ponadnarodowych”<sup>46</sup>. Zdaniem K. Sauvanta „celem było ustanowienie wielostronnych ram w celu wyważenia praw i obowiązków korporacji transnarodowych i rządów krajów przyjmujących” w ich stosunkach<sup>47</sup>. Chociaż negocjacje dotyczące Kodeksu,

45 Szerzej w tym zakresie N. Gilman, *The New International Economic Order: A Reintroduction*, „Humanity” 2015, vol. 6, s. 1-16.

46 Deklaracja w sprawie ustanowienia Nowego Międzynarodowego Ładu Ekonomicznego z 1 maja 1974 roku, rez. 3201/S-VI.

47 K. Sauvant, *The Negotiations of the United Nations Code of Conduct on Transnational Corporations Experience and Lessons Learned*, „The Journal of World Investment and Trade” 2015, nr 16, s. 11-87.

prowadzone przez Centrum Organizacji Narodów Zjednoczonych ds. Korporacji Ponadnarodowych (UNCTC), zostały wstrzymane, utorowały one drogę do przyjęcia wielu instrumentów międzynarodowych w zakresie raportowania CSR. W ciągu następnych kilku lat z powodzeniem wynegocjowano instrumenty, takie jak:

- Trójstronna Deklaracja Zasad dotyczących Przedsiębiorstw Wielonarodowych i Polityki Społecznej uzgodniona w Międzynarodowej Organizacji Pracy (MOP)<sup>48</sup>;
- Zestaw Wielostronnie Uzgodnionych Słuszných Zasad i Reguł Kontroli Restrykcyjnych Praktyk Biznesowych, uzgodniony na Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD)<sup>49</sup>;
- Deklaracja w sprawie międzynarodowych inwestycji i przedsiębiorstw wielonarodowych uzgodniona w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>50</sup>.

W związku z powyższymi wydarzeniami kwestia praw człowieka i funkcjonowania korporacji transnarodowych oraz innych przedsięwzięć biznesowych była dalej rozwijana na szczęblu Organizacji Narodów Zjednoczonych. Punktem kulminacyjnym tego procesu było rozpoczęcie prac Specjalnego Przedstawiciela Sekretarza Generalnego ONZ ds. praw człowieka i biznesu: wdrażanie programu ramowego Organizacji Narodów Zjednoczonych „Chronić, szanować i naprawiać”<sup>51</sup>. W wyniku kilkuletnich konsultacji z zainteresowanymi stronami ukształtowano ramy ochrony. Ramy te zostały przedstawione Radzie Praw Człowieka ONZ w 2008 roku.

Ramy wzmiankowanego dokumentu opierały na trzech niezależnych filarach, które wzajemnie się wspierają i na siebie wpływają do dnia dzisiejszego:

- obowiązek państwa do ochrony przed łamaniem praw człowieka przez osoby trzecie, w tym przedsiębiorstwa, poprzez odpowiednią politykę, regulacje i stosowanie prawa (w tym orzecznictwo sądów).
- odpowiedzialność przedsiębiorstw za poszanowanie praw człowieka. Oznacza to ochronę przed potencjalnym naruszaniem praw innych osób i zajmowanie się negatywnymi skutkami, w które zaangażowane jest dane przedsiębiorstwo.
- potrzeba większego dostępu osób pokrzywdzonych sprzecznym z prawem działaniem przedsiębiorstw do skutecznych środków i narzędzi prawnych, zarówno sądowych, jak i pozasądowych.

Warto w tym miejscu podkreślić, że innym ważnym wydarzeniem było przyjęcie Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka, które stały się autorytatywnym punktem odniesienia i wytycznych dla działania przedsiębiorstw, w szczególności w zakresie ochrony praw człowieka<sup>52</sup>.

Wyrażają one bowiem poziom odpowiedzialności przedsiębiorstw za ochronę praw człowieka. Jednak określają również potrzebę dopasowania praw i obowiązków do odpowiednich i skutecznych środków prawnych w przypadku ich naruszenia (tzw. dostęp do środków prawnych). Wytyczne konkretyzują drugi filar wyżej wzmiankowanych ram w zakresie odpowiedzialności biznesu za przestrzeganie praw człowieka. Należy więc stwierdzić, iż przedsiębiorstwa powinny szanować wszystkie prawa człowieka uznane na szczęblu międzynarodowym – rozumiane przynajmniej jako prawa zawarte w Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka ONZ<sup>53</sup>.

48 Trójstronna Deklaracja Zasad Dotyczących Przedsiębiorstw Wielonarodowych i Polityki Społecznej, (online) [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/documents/publication/wcms\\_735414.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/documents/publication/wcms_735414.pdf) [10.11.2022].

49 Zestaw Wielostronnie Uzgodnionych Słuszných Zasad i Reguł Kontroli Restrykcyjnych Praktyk Biznesowych, uzgodniony na Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD), online, <https://e-bp.inp.pan.pl/xmlui/bitstream/handle/123456789/528/UNCTAD%20Guidebook%20on%20Competition%20Systems.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [30.11.2022].

50 Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych, (online) <https://www.oecd.org/corporate/mne/38111315.pdf> [10.11.2022].

51 Wytyczne dotyczące biznesu i praw człowieka. Wdrażanie dokumentu ramowego „Chronić, szanować, naprawiać”, (online) [https://pihrb.org/wp-content/uploads/2014/10/Wytyczne-ONZ-UNGPs-BHR-PL\\_web\\_PiHRB.pdf](https://pihrb.org/wp-content/uploads/2014/10/Wytyczne-ONZ-UNGPs-BHR-PL_web_PiHRB.pdf) [10.11.2022].

52 Szczególną uwagę zwraca postanowienie ułożone we wzmiankowanym dokumencie, zgodnie z którym „państwa muszą chronić przed łamaniem praw człowieka na swoim terytorium i/lub jurysdykcji przez strony trzecie, w tym przedsiębiorstwa. Wymaga to podjęcia odpowiednich kroków w celu zapobieżenia, zbadania, ukarania i zadośćuczynienia takim nadużyciom poprzez skuteczną politykę, ustawodawstwo, regulacje i orzecznictwo”.

53 Powszechna Deklaracja Praw Człowieka uchwalona w dniu 10 grudnia 1948 roku (Dz. U. z 1989 r., nr 29, poz. 155).

Powyższe instrumenty można traktować jako przedstawiające minimalne standardy raportowania CSR, które przedsiębiorstwa powinny wziąć pod uwagę w poszanowaniu i przestrzeganiu obowiązków wynikających z raportowania CSR. Unia Europejska nie tylko przyjęła wzmiankowane standardy, ale także rozpoczęła wdrażanie polityki wyższego poziomu ochrony, jeżeli chodzi o skuteczność raportowania CSR. Pod tym względem, na przestrzeni lat, Komisja Europejska spełniała istotną rolę.

Jak podkreśliła Komisja Europejska, organy publiczne, w tym organy Unii Europejskiej, mają do odegrania – i odgrywają – ważną rolę we wspieraniu i zachęcaniu przedsiębiorstw do działania na rzecz odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej. Prace koncentrowały się na kilku głównych kierunkach:

- wspierania przedsiębiorstw z całej gospodarki lub w poszczególnych sektorach do wspólnej pracy nad najlepszymi rozwiązaniami,
- zapewniania narzędzi zachęcających do wdrażania raportowania i wdrażania CSR, w tym poprzez ustalanie wzorców raportowania i innych wymogów,
- podnoszenia świadomości i zapewniania niezbędnych szkoleń oraz instruktaży.

Komisja w swojej polityce od lat wspiera wdrażanie CSR przez przedsiębiorstwa poprzez połączenie działań fakultatywnych i obligatoryjnych. Dodatkowo Komisja Europejska podjęła działania na rzecz wspierania wdrażania Agendy ONZ na rzecz „zrównoważonego rozwoju 2030 i powiązanych celów zrównoważonego rozwoju (SDGs)”.<sup>54</sup> W praktyce oznaczało to przyjęcie przez Komisję proaktywnego podejścia do kształtowania mechanizmów raportowania CSR w krajach UE. Pandemia COVID-19 dodatkowo uwypukliła znaczenie roli, jaką władze publiczne – a w szczególności instytucje UE – muszą odgrywać we wspieraniu CSR. Istotnie bowiem wzrosło zapotrzebowanie obywateli na zrównoważone inicjatywy biznesowe. Po fali inicjatyw o charakterze społeczno-zdrowotnym (w trakcie pandemii) pojawił się nowy trend inicjatyw klimatyczno-środowiskowych, takich jak np. ekologiczne środki transportu<sup>55</sup>.

Takie zmiany oczekiwań i preferencji obywateli wpływają również na dyskurs rozwoju raportowania CSR. Powstaje pytanie, kiedy i za pomocą jakich instrumentów obywatele bądź pracownicy mogą domagać się większej odpowiedzialności społecznej ze strony przedsiębiorstw. I w jaki sposób prawo może pójść w takim kierunku, aby uwzględnić zmiany w zwyczajach i preferencjach pracowniczych, jednocześnie zapewniając przedsiębiorstwom zarówno równe warunki działania, jak i przejrzystość w zakresie nakładanych obowiązków. Oraz jaka jest rola instytucji UE w obliczu tych oczekiwań społecznych.

Jak zostało wskazane powyżej, UE przyjęła proaktywne podejście w zakresie tworzenia ram dla działań CSR i, szerzej, tematyki ESG. W strategii lizbońskiej „Europa 2020” Komisja zobowiązała się m.in. do odnowienia unijnej strategii promowania raportowania CSR<sup>56</sup>. W 2011 r. Rada i Parlament Europejski zleciły Komisji Europejskiej dalsze rozwijanie polityki CSR. Komisja przedstawiła strategię CSR obejmującą lata 2011–2014. Celem tej strategii było ujednoczenie międzynarodowych i europejskich wizji w zakresie sposobu wykonywania obowiązków wynikających z CSR. Komisja przypomniła, po pierwsze, swoją dotychczasową definicję CSR jako „koncepcji, zgodnie z którą przedsiębiorstwa dobrowolnie uwzględniają problematykę społeczną

54 Cele Zrównoważonego Rozwoju (ang. Sustainable Development Goals – SDGs) ONZ określają plan działania na rzecz przemian i przeobrażeń świata, w którym potrzeby obecnego pokolenia mogą być zaspokojone w sposób zrównoważony, z szacunkiem dla środowiska oraz z uwzględnieniem potrzeb przyszłych pokoleń. Dokument ten zawiera 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju i związanych z nimi 169 działań, które mają być osiągnięte przez wszystkie strony – rządy państw, organizacje międzynarodowe, organizacje pozarządowe, sektor nauki i biznesu, a także obywatele. Skupiają się one wokół 5 obszarów: ludzie, planeta, dobrobyt, pokój, partnerstwo. Zob. <https://www.gov.pl/web/polskapomoc/cele-zrownawazonego-rozwoju> [14.12.2023].

55 Szerzej w tym zakresie J. Janczewski, D. Janczewska, *Zrównoważona mobilność miejska – dobre praktyki*, „Zarządzanie innowacyjne w gospodarce i biznesie” 2021, nr 2, s. 166 i n.

56 Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu z 3 marca 2010 r., „Europa 2020”, online, [https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1\\_PL\\_ACT\\_part1\\_v1.pdf](https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf) [30.11.2022], szerzej w tym zakresie również, J. Ząbkowicz, *Strategia Europa 2020 – ambitna, ale czy wykonalna?*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 269, s. 245 i n.

i środowiskową w swojej działalności gospodarczej i stosunkach z zainteresowanymi stronami<sup>57</sup>. W tym zakresie Komisja Europejska w Komunikacie z 2011 r. sformułowała nową, szerszą definicję CSR jako „odpowiedzialność przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo”<sup>58</sup>.

Komisja podkreśliła, że przedsiębiorstwa mogą stać się odpowiedzialne społecznie poprzez:

- uwzględnianie kwestii społecznych, środowiskowych, etycznych, konsumenckich i praw człowieka w swojej strategii biznesowej i działaniach;
- przestrzeganie prawa.

Uznając podjęte inicjatywy, Komisja podkreśliła, że tylko 15 z ówczesnych 27 państw członkowskich posiadało stosowne ramy prawne oraz że działalność CSR nie była uważana przez przedsiębiorstwa za część ich podstawowej działalności.

Podkreślono również, że władze publiczne odgrywają rolę wspierającą poprzez dobrowolne środki polityczne oraz regulacje uzupełniające. W szczególności, że społeczna odpowiedzialność biznesu dotyczy działań przedsiębiorstw wykraczających poza ich zobowiązania prawne wobec społeczeństwa i ochronę środowiska.

Nawiązując do strategii z 2011 roku w 2014 roku Komisja rozpoczęła konsultacje społeczne w celu wypracowania wspólnego stanowiska określającego, w jaki sposób i czy przedstawiona pierwotnie strategia została przyjęta z zadowoleniem przez zainteresowane strony. Konsultacje wykazały wysoki wskaźnik aprobaty dla działań Komisji w zakresie CSR, w tym w obszarze biznesu i praw człowieka. Dwie trzecie respondentów oceniło ogólny wpływ jako ogólnie użyteczny lub bardzo przydatny.

## 2.2. Dyrektywa 2014/95/UE jako historyczny krok w zakresie raportowania niefinansowego

W efekcie opisanych powyżej prac Komisja Europejska 22.10.2014 r. przyjęła dyrektywę 2014/95/UE (dyrektywa NFR)<sup>59</sup> dotyczącą raportowania informacji niefinansowych, wprost nawiązującą do potrzeby udoskonalenia ujawniania przez jednostki informacji społecznych i środowiskowych, zgodnie z komunikatem Komisji zatytułowanym „Odnowiona strategia UE na lata 2011–2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”, przyjętym w dniu 25 października 2011 r. Dyrektywa odpowiadała też na postulaty dwóch rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lutego 2013 r. zatytułowanych „Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw: rozliczalne, przejrzyste i odpowiedzialne zachowanie przedsiębiorstw a trwały wzrost” oraz „Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw: dbanie o interesy obywateli a droga do trwałego ożywienia gospodarczego sprzyjającego włączeniu społecznemu”. W rezolucjach tych Parlament Europejski podkreślił znaczenie ujawniania przez przedsiębiorstwa informacji na temat zrównoważonego rozwoju,

57 European Commission (2001), Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility, COM(2001)366 final (Green Paper), s.6, (dostęp: 10.11.2022 r.)

58 *Ibidem*.

59 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 (OJ L 330, 15 listopada 2014, s. 1–9)

takich jak informacje dotyczące czynników społecznych i środowiskowych, z myślą o określeniu zagrożeń dla zrównoważonego rozwoju oraz zwiększeniu zaufania inwestorów i konsumentów. Dyrektywa w znacznej mierze pozostawiła sformułowanie polityki CSR poszczególnym przedsiębiorstwom, ale wymagała opublikowania zobowiązania do tej polityki i zobowiązywała duże jednostki interesu publicznego do wyjaśnienia ewentualnej niezgodności<sup>60</sup>, zarazem zwiększała spójność i porównywalność informacji niefinansowych ujawnianych na terytorium Unii.

Należy podkreślić, iż do końca 2023 r. (raporty będą opublikowane w 2024 r.) raportowanie niefinansowe w Unii odbywa się na (minimalnych) wymogach określonych w dyrektywie NFR (z uwzględnieniem krajowych transpozycji tych przepisów). Pierwsze raporty przygotowane według przepisów dyrektywy CSRD obejmą 2024 r. i zostaną opublikowane w 2025 r.

Przechodząc do szczegółowych regulacji wynikających z dyrektywy NFR wskazać należy, że przedsiębiorstwa, które są jednostkami interesu publicznego, przekraczające na dzień bilansowy kryterium średniej liczby 500 pracowników w ciągu roku obrotowego, powinny ujmować w sprawozdaniu z działalności oświadczenie na temat informacji niefinansowych zawierające dane – w stopniu niezbędnym do zrozumienia rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności – dotyczące co najmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym<sup>61</sup>:

- a. opis modelu biznesowego jednostki;
- b. opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do tych kwestii, w tym do wdrożonych procesów należytej staranności;
- c. wynik tych polityk;
- d. główne ryzyka związane z tymi kwestiami, powiązane z operacjami jednostki, w tym – w stosownych przypadkach i na zasadzie proporcjonalności – jej stosunkami gospodarczymi, produktami lub usługami, które mogą wywierać niekorzystny wpływ w tych dziedzinach, oraz sposób zarządzania tymi ryzykami przez jednostkę;
- e. niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z daną działalnością<sup>62</sup>.

Dyrektywa nałożyła na duże przedsiębiorstwa nie tylko obowiązek przedstawienia informacji o realizowanych politykach odnośnie do kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, ale także powiązania tych polityk ze strategią przedsiębiorstwa. Zgodnie z nowymi regulacjami prawnymi organizacja, która nie stosuje żadnej polityki odnośnie do przynajmniej jednej z wymienionych w dyrektywie kwestii, została zobowiązana do wyjaśnienia w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych przyczyn zaniechań w tym zakresie<sup>63</sup>.

W szczególności Dyrektywa NFR wymaga od przedsiębiorstw ujawnienia ich modelu biznesowego i polityki zarządczej (w tym procesów należytej staranności), wyników, głównych rodzajów ryzyka i zarządzania ryzykiem oraz kluczowych wskaźników wydajności (ang. *Key Performance Indicators*, KPI) istotnych dla danej działalności w czterech obszarach:

- środowiskowym,
- społecznym i spraw pracowniczych,

60 P.C. Leyens, *Corporate Social Responsibility in European Union Law: Foundations, Developments, Enforcement*, [w:] *Globalisation of Corporate Social Responsibility and its Impact on Corporate Governance*, red. J. Du Pleiss, Springer 2018, s. 157 i n.

61 W pkt. 14 motywów dyrektywy wskazano, iż: „Zakres wymogów dotyczących ujawniania informacji niefinansowych powinien być określony poprzez odniesienie do średniej liczby pracowników, sumy bilansowej i obrotów netto. MŚP należy zwolnić z dodatkowych wymogów, a obowiązek ujawnienia oświadczenia na temat informacji niefinansowych powinien być nałożony jedynie na te duże jednostki, które są jednostkami interesu publicznego, i na te jednostki interesu publicznego, które są jednostkami dominującymi dużej grupy, w obu przypadkach o średniej liczbie pracowników wyższej niż 500, w ujęciu skonsolidowanym w przypadku grupy. Nie powinno to uniemożliwiać państwom członkowskim nałożenia wymogu ujawniania informacji niefinansowych na jednostki i grupy inne niż jednostki objęte niniejszą dyrektywą.”

62 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.U. L 330 z 15 listopada 2014), s. 4-5.

63 M. Wróbel, *Raportowanie Społecznej Odpowiedzialności w Polsce w świetle unormowań Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE*, „ZN WSH Zarządzanie” 2016, nr s. 89 i n.

- poszanowania praw człowieka,
- przeciwdziałania korupcji i praniu brudnych pieniędzy.

Przedsiębiorstwa mogą korzystać z międzynarodowych, europejskich lub krajowych wytycznych przy sporządzaniu swoich oświadczeń – na przykład mogą polegać na: UN Global Compact<sup>64</sup>, wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych<sup>65</sup>, czy międzynarodowych standardach, takich jak ISO 26000<sup>66</sup>.

Dyrektywa 2014/95/UE zobowiązała Komisję do opracowania zestawu niewiążących wytycznych mających pomóc przedsiębiorstwom w ujawnianiu takich informacji niefinansowych i dotyczących różnorodności w ich cyklach sprawozdawczych, systematycznie integrujących wymiar społeczny, gospodarczy i środowiskowy.

Wstępnie wyłącznie sześć państw członkowskich (Francja, Włochy, Niemcy, Holandia, Hiszpania i Polska) transponowało zakres dyrektywy, stąd ustawodawstwa tych państw – w zakresie przedmiotowym i materialnoprawnym są bardzo podobne. Jednakże kraje te przyjęły różne rozwiązania dotyczące podmiotów (odrębny zakres podmiotowy), do których mają zastosowanie przepisy krajowe oraz kwestii proceduralnych, w tym mechanizmów egzekwowania i monitorowania wdrożonych regulacji.

Reasumując rozważania dotyczące dyrektywy NFR, po pierwsze, zakres NFR jest wąski, ponieważ dyrektywa NFR ma zastosowanie wyłącznie do dużych przedsiębiorstw (zatrudniających ponad 500 pracowników). W praktyce obejmuje duże spółki giełdowe, a także duże banki i towarzystwa ubezpieczeniowe (notowane lub nie na giełdzie), pod warunkiem że zatrudniają one powyżej 500 pracowników, ale nie obejmuje małych i średnich przedsiębiorstw giełdowych, które nie osiągają tego progu. Po drugie zainteresowane strony, z którymi przeprowadzono konsultacje dalszych zmian w NFR, zwróciły uwagę, że przepisy dotyczące kwestii niefinansowych powinny być wiążące, ponieważ stanowiłoby to silny sygnał i skłoniłoby przedsiębiorstwa do ich bezwzględnej przestrzegania. Dyrektywa NFR zawiera jedynie przepis „przestrzegaj lub wyjaśnij”, co nie stanowi wyraźnej zachęty do przestrzegania tych zasad. Po trzecie, wielu interesariuszy sugerowało ujednoczenie niektórych zasad i postanowień dyrektywy NFR, takich jak zasada istotności czy konkretna treść raportów sprawozdawczych. W trakcie konsultacji część interesariuszy wyraziła opinię, że należy wdrożyć zasadę istotności zdefiniowaną w standardach Global Reporting Initiative (GRI)<sup>67</sup>, zgodnie z którą zasada istotności opiera się na trzech głównych kryteriach:

1. Zwięzłość i przejrzystość: czytelność i przejrzystość podejmowanych działań, dialog z interesariuszami;
2. Innowacyjność i przewidywanie: lepsze zarządzanie ryzykiem, wybór wyzwań, lepsze zrozumienie szans;
3. Spójność działań/komunikacji: lepsza reputacja CSR, walka z *greenwashing*<sup>68</sup>, wiarygodność wobec społeczeństwa obywatelskiego i inwestorów.

64 Zob. [https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2021/10/Yearbook\\_2021\\_UNGCNP.pdf](https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2021/10/Yearbook_2021_UNGCNP.pdf), online [30.11.2022].

65 Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych, online, <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/wytyczne-oecd> [30.11.2022].

66 Norma ISO 26000:2010 Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności, online, <https://www.gov.pl/attachment/2c675c3a-bd25-4181-a81e-6409bc0f8240> [30.11.2022].

67 E. Różańska, *Integracja standardów raportowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2015, vol. 3, s. 167-177

68 W wolnym tłumaczeniu to „zielone myślenie oczu” czy „zielone kłamstwo”, czyli zjawisko polegające na wywoływaniu u klientów poszukujących towarów wytworzonych zgodnie z zasadami ekologii i ochrony środowiska wrażenia, że produkt lub przedsiębiorstwo go wytwarzająca są w zgodzie z naturą i ekologią. Z *greenwashing* mamy do czynienia, między innymi wtedy gdy: przedsiębiorstwo stosuje ukryte koszty alternatywne – podaje błędne informacje na temat cech produktu, odnoszących się do jego oddziaływania na środowisko (np. energooszczędna elektronika wykonana jest faktycznie z niebezpiecznych dla środowiska materiałów); przedsiębiorstwo podkreśla jako ekologiczne fakty bez związku z rzeczywistością – odwołuje się do czegoś, co nie ma racji bytu (np. twierdzenie na rynku amerykańskim, że coś „nie zawiera HCFC” – czyli wodorochlorofluorowęglowodórów, których użycie w USA zostało zakazane w 2010 r. lub podkreślanie, że kosmetyk nie zawiera freonów, podczas gdy ich używanie jest od zabronione od 1990 r.

Zasady te wywodzą się z następujących instrumentów międzynarodowych:

- Deklaracji praw człowieka ONZ,
- Deklaracji MOP dotyczącej podstawowych zasad i praw w pracy,
- Deklaracji z Rio w sprawie środowiska i rozwoju,
- Konwencji ONZ przeciwko korupcji.

W swoim komunikacie z 2016 r. „Kolejne kroki na rzecz zrównoważonej przyszłości Europy: europejskie działania na rzecz zrównoważonego rozwoju”<sup>69</sup> Komisja powtórzyła swoje całościowe podejście do CSR, podkreślając między innymi, że „Zrównoważony rozwój od dawna był priorytetem w ramach procesu integracji europejskiej. W traktatach UE uwzględnione zostały jego wymiary: gospodarczy, społeczny i środowiskowy, które należy rozpatrywać łącznie. UE jest zaangażowana w rozwój zaspokajający obecne potrzeby bez ograniczania możliwości zaspokajania potrzeb przyszłych pokoleń. Istotą zrównoważonego rozwoju jest godne życie dla wszystkich na naszej planecie, na które składają się dobrobyt i wydajna gospodarka, pokojowe społeczeństwa, włączenie społeczne i odpowiedzialność za środowisko”<sup>70</sup>.

Po przyjęciu dyrektywy 2014/95/UE w 2014 r., w czerwcu 2017 r. Komisja opublikowała wytyczne wyjaśniające obowiązki ulokowane w tejże dyrektywie, aby pomóc przedsiębiorstwom w ujawnianiu informacji środowiskowych i społecznych. W styczniu 2019 r. Komisja wydała natomiast dokument otwierający debatę o tematyce: „W kierunku zrównoważonej Europy 2030”<sup>71</sup>, w którym m.in. podkreślono, iż „Zrównoważony rozwój to złożone zagadnienie, lecz prosta koncepcja: chodzi o zapewnienie, by wzrost gospodarczy pozwolił nam utrzymać model rozwoju, który przynosi sprawiedliwe rezultaty dla całej ludzkości, a także, by ludzie nie zużywali więcej zasobów niż planeta Ziemia ma do zaoferowania. Oznacza to, że musimy zmodernizować naszą gospodarkę, aby wdrożyć zrównoważone wzorce konsumpcji i produkcji, poprawić nierównowagę istniejącą w naszym systemie żywnościowym oraz przejść na zrównoważone modele mobilności, produkcji, wykorzystywania energii i projektowania budynków. W tym celu musimy również ukierunkować prace naukowe, finansowanie, opodatkowanie i zarządzanie na osiągnięcie celów zrównoważonego rozwoju (...)”<sup>72</sup>.

W grudniu 2019 r., w kontekście swojego komunikatu w sprawie Zielonego Ładu, Komisja Europejska ogłosiła, że w 2020 r. przeprowadzi przegląd dyrektywy 2014/95/UE, w szczególności w kontekście wzmocnienia strategii na rzecz zrównoważonych inwestycji. W lutym 2020 r. Komisja ogłosiła, że rozpoczęła w tej sprawie konsultacje społeczne.

69 Kolejne kroki w kierunku zrównoważonej przyszłości Europy. Europejskie działania na rzecz zrównoważonego rozwoju, (online) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0739&from=EN>, online [10.11.2022].

70 *Ibidem*.

71 Dokument otwierający w „W kierunku zrównoważonej Europy 2030”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/DOC/?uri=CELEX:52019DC0022&from=EN>, online [10.11.2022].

72 *Ibidem*.

## 2.3.

# Nowe ramy raportowania niefinansowego – Dyrektywa CSRD oraz Rozporządzenie Delegowane dotyczące ESRS

W 2021 r. Komisja opublikowała sprawozdanie pt. „Zrównoważone finansowanie – potrzeba bardziej spójnych działań UE, aby przekierować finansowanie na zrównoważone inwestycje”<sup>73</sup>. W dokumencie przeanalizowano, w jaki sposób na poziomie państw członkowskich przedsiębiorstwa definiują i wdrażają procesy należytej staranności w celu zapobiegania, łagodzenia i rozliczania naruszeń praw człowieka, w tym praw dziecka i podstawowych wolności, poważnych obrażeń ciała lub zagrożeń dla zdrowia, szkód w środowisku (w tym ze względu na klimat). Równocześnie określono pewne warianty polityki dotyczące ewentualnego przyszłego prawodawstwa na poziomie UE, analizując korzyści i koszty każdego z nich. Wzmiankowane prace doprowadziły do ogłoszenia 21.04.2021 r. projektu Dyrektywy w sprawie raportowania zagadnień zrównoważonego rozwoju (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, również jako: CSRD). Dyrektywa ta zastępuje dyrektywę 2014/95/EU dotyczącą ujawniania informacji niefinansowych (*Non-Financial Reporting Directive*, NFR). Finalnie dyrektywa CSRD została przyjęta 14.12.2022 r.<sup>74</sup>

Dyrektywa CSRD to element kompleksowego pakietu zmian legislacyjnych na rzecz zrównoważonego finansowania wzrostu gospodarczego, które służyć mają osiągnięciu przez UE neutralności klimatycznej do 2050 r. Ogólnie ujmując dyrektywa CSRD wpisuje się w nurt unijnej legislacji promującej kwestie ESG, czyli zagadnienia ochrony środowiska, rozwoju społecznego i ładu korporacyjnego.

W pierwszej kolejności wymogi dyrektywy CSRD obejmą spółki, które podlegają już pod dyrektywę NFR i stosowne przepisy Ustawy o Rachunkowości, czyli jednostki zainteresowania publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników. W ich przypadku wymagane będzie raportowanie według wymagań dyrektywy CSRD informacji za 2024 r. (publikacja raportu nastąpi w 2025 r.). Od 1 stycznia 2025 r. wymogi dyrektywy CSRD obejmą wszystkie duże przedsiębiorstwa w Polsce (raport będzie publikowany w 2026 r.), czyli spełniające minimum dwa z trzech kryteriów: zatrudnienie pow. 250 pracowników, przychody pow. 50 mln euro i suma bilansowa pow. 25 mln euro.<sup>75</sup> Od 1 stycznia 2026 r. dyrektywa CSRD obejmie też małe i średnie przedsiębiorstwa notowane na giełdzie (raport będzie publikowany w 2027 r.), a od 2028 r. podmioty spoza UE uzyskujące w UE przychody pow. 150 mln euro, a zarazem posiadające oddział w UE o obrocie pow. 40 mln euro lub spółkę zależną w UE podlegającą pod CSRD. Według szacunków dyrektywa CSRD ma objąć

73 Sprawozdanie pt. „Zrównoważone finansowanie – potrzeba bardziej spójnych działań UE, aby przekierować finansowanie na zrównoważone inwestycje”, online, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_22/SR\\_sustainable-finance\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_22/SR_sustainable-finance_PL.pdf) [30.11.2022].

74 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.U. L 322 z 16.12.2022, s. 15).

75 Progi te będą obowiązywały od momentu transpozycji do przepisów krajowych (w terminie najpóźniej do 24.12.2024) zmian wprowadzonych Dyrektywą Delegowaną Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. (opublikowaną 21.12.2023) zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup. Dotychczas obowiązujące progi zgodnie z Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE wynosiły: zatrudnienie pow. 250 pracowników, przychody pow. 40 mln euro i suma bilansowa pow. 20 mln euro.



bezpośrednio około 49 tysięcy podmiotów, podczas gdy dyrektywa NFR nakładała obowiązek raportowania na około 11,7 tysięcy podmiotów oraz nie dotyczyła raportowania w łańcuchu dostaw.<sup>76</sup>

Powyżej opisane grupy to podmioty bezpośrednio zobowiązane do raportowania zgodnie z wymogami Dyrektywy CSRD. Warto jednak zaznaczyć, iż krąg podmiotów, na które będzie oddziaływać ta dyrektywa, będzie znacząco większy. Wynika to z tego, iż podmioty podlegające pod CSRD są zobowiązane do raportowania szeregu wskaźników jak np. emisje CO<sub>2</sub> dla całego swojego łańcucha wartości, czyli docelowo będą musiały pozyskać taką wiedzę np. również od swoich dostawców. Podobnie przestrzeganie standardów za zakresu praw pracowniczych będzie wymagane nie tylko od podmiotu raportującego, ale również od firm znajdujących się w jego łańcuchu dostaw. Pośrednio więc Dyrektywa CSRD dotknie przeważającą większość małych i średnich firm, współpracujących z dużymi podmiotami. Dodatkowo ujawniania określonych danych (a faktycznie stosowania się do praktyk odpowiedzialności społecznej i zrównoważonej działalności) będą oczekiwać od tych firm ich klienci, bądź ogólnie konsumenci.

Dyrektywa CSRD w znaczącym stopniu poszerza wymogi odnośnie raportowania praktyk związanych z odpowiedzialnością społeczną w szerokim rozumieniu tego zagadnienia, czyli tak jak definiowała CSR norma ISO 26000. Przewiduje obowiązek rozwiniętego raportowania zagadnień ESG. Przy czym szczególny nacisk położony jest na kwestie klimatyczne, czyli działania związane z przejściem na zrównoważoną gospodarkę i ograniczeniem globalnego ocieplenia do 1,5°C zgodnie z Porozumieniem Paryskim na podstawie Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu przyjętym w dniu 12 grudnia 2015 r. oraz z celem, jakim jest osiągnięcie neutralności klimatycznej do 2050 r., jak określono w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119.

W szczególności wymagane będzie przedstawienie poniższych informacji (wykaz skrócony – szczegółowy zakres wymagań zawiera Artykuł 1 dyrektywy CSRD):

- a. krótki opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki w kontekście ryzyk dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem; w tym: odporność modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki na te ryzyka, możliwości związane z tymi zagadnieniami, plany jednostki, w tym działania wdrażające i powiązane z nimi plany finansowe i inwestycyjne, służące zapewnieniu, aby model biznesowy i strategia biznesowa jednostki uwzględniały przejście na zrównoważoną gospodarkę i ograniczenie globalnego ocieplenia do 1,5°C, informacje na temat tego, w jaki sposób w modelu biznesowym i strategii biznesowej uwzględniono stanowiska interesariuszy stron oraz wpływ jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz informacje na temat sposobu wdrożenia strategii w kontekście zagadnień dotyczących zrównoważonego rozwoju,
- b. opis celów dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym w stosownych przypadkach bezwzględnych celów redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050,
- c. opis roli organów administrujących, zarządzających i nadzorujących w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz ich wiedzy eksperckiej i umiejętności koniecznych do wypełniania tej roli,
- d. opis polityk jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem,
- e. informacje o istnieniu systemów zachęt dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oferowanych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących,

<sup>76</sup> Oszacowanie wpływu dyrektywy CSRD zob. dokument SWD/2021/150: *Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.*

- f. opis procesów należytej staranności (ang. *due diligence*) w obszarze zrównoważonego rozwoju w zakresie identyfikacji, monitorowania, zapobiegania, unikania bądź naprawiania potencjalnych lub faktycznych negatywnych zdarzeń zarówno spowodowanych przez jej działalność własną jak i związaną z jej całym łańcuchem wartości,
- g. opis najważniejszych rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków związanych z własnymi operacjami jednostki i jej łańcuchem wartości, w tym z jej produktami i usługami, stosunkami gospodarczymi i łańcuchem dostaw, działań podjętych w celu zidentyfikowania i monitorowania tych skutków, a także innych negatywnych skutków, które jednostka jest zobowiązana zidentyfikować zgodnie z innymi wymogami unijnymi oraz opis wszelkich działań podjętych przez jednostkę w celu zapobiegania tym negatywnym skutkom, łagodzenia ich, zaradzania im lub niwelowania ich oraz wyniku tych działań,
- h. opis podstawowych ryzyk dla jednostki w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym opis sposobu zarządzania przez jednostkę tymi ryzykami.<sup>77</sup>

Podmioty objęte CSRD zobowiązane zostały do przedstawienia stosownych wskaźników w odniesieniu do ujawnionych informacji, odpowiednio w horyzoncie krótko-, średnio- i długoterminowym, w zależności od charakteru informacji. W zakresie uznanym jako istotny mają być przedstawiane informacje na temat własnych operacji jednostki i jej łańcucha wartości, w tym jej produktów i usług, stosunków gospodarczych i łańcuchów dostaw. Przy czym przez pierwsze trzy lata obowiązków raportowania danych dotyczących łańcucha wartości, podmiot może odstąpić od tego wymogu, jeśli nie są dostępne wymagane informacje. Wówczas musi jednak poinformować, jakie podjął działania w celu uzyskania tych informacji, powody niepowodzenia w ich uzyskaniu oraz plan ich pozyskania na przyszłość.

Warto zauważyć, iż przy ocenie istotności zagadnień stosowana w CSRD została wprowadzona zasada tzw. podwójnej istotności (ang. *double materiality*). Oznacza ona, iż istotność danego zagadnienia należy ocenić z dwóch perspektyw: oddziaływania i finansowej. Analizowany jest tu wpływ zarówno rzeczywisty jak i potencjalny danego zagadnienia w krótkim, średnim lub długim horyzoncie czasu. W perspektywie oddziaływania bada się, czy dana kwestia wynikająca z działalności podmiotu w sposób istotny wpływa na ludzi lub środowisko. Ocena obejmuje oddziaływania związane z własnymi operacjami jednostki jak i związane z jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym za pośrednictwem jej produktów i usług oraz relacji biznesowych.

Przy ocenie istotności finansowej identyfikowane są natomiast informacje, które należy uznać za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących zapewnienia podmiotowi zasobów (np. finansowania zewnętrznego). Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna z perspektywy finansowej, jeżeli wywołuje lub można racjonalnie ocenić, że wywołałaby istotne skutki finansowe dla danego podmiotu.

W krajowej transpozycji przepisów CSRD dopuszczone jest zwolnienie podmiotów z ujawniania informacji dotyczących oczekiwanych wydarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji, jeżeli zgodnie z należycie uzasadnioną opinią członków organów podmiotu ujawnienie takich informacji miałooby poważnie szkodliwy wpływ na sytuację handlową jednostki, pod warunkiem że takie pominięcie nie uniemożliwia prawidłowego zrozumienia sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na obszary zrównoważonego rozwoju. Zarazem Dyrektywa CSRD dopuszcza stosowanie uproszczonego zakresu ujawnianych informacji w przypadku małych i średnich spółek giełdowych.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> Dyrektywa CSRD, Artykuł 1, ust 4) pkt 2.

<sup>78</sup> Patrz Art. 1, ust. 6 i ust. 7 Dyrektywy CSRD.

Szczegółowy zakres przekazywanych informacji został zgodnie z dyrektywą CSRD określony następnie w Rozporządzeniu delegowanym Komisji Europejskiej z dnia 31.07.2023 r. określającym europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (*European Sustainability Reporting Standards*, ESRS).<sup>79</sup> Dotąd opracowane zostały dwie kategorie ESRS – standardy przekrojowe i standardy tematyczne, pokrywające różnorodne zagadnienia z zakresu ESG. W przygotowaniu są standardy sektorowe. W skład standardów przekrojowych i tematycznych wchodzi:

- przekrojowe:
  - ESRS 1 – Wymogi ogólne
  - ESRS 2 – Ogólne ujawnianie informacji
- tematyczne (w tym podtematy):
- środowiskowe:
  - ESRS E1 – Zmiana klimatu (Przystosowanie się do zmiany klimatu, Łagodzenie zmiany klimatu, Energia)
  - ESRS E2 – Zanieczyszczenie (Zanieczyszczenie powietrza, Zanieczyszczenie wody, Zanieczyszczenie gleby, Zanieczyszczenie organizmów żywych i zasobów żywnościowych, Substancje potencjalnie niebezpieczne, Substancje wzbudzające szczególnie duże obawy, Mikrodrobiny plastiku)
  - ESRS E3 – Woda i zasoby morskie (Zużycie wody, Pobory wody, Zrzuty wody, Zrzuty wody do oceanów, Wydobycie i wykorzystanie zasobów morskich)
  - ESRS E4 – Różnorodność biologiczna i ekosystemy (Bezpośrednie czynniki oddziaływania na utratę bioróżnorodności, Oddziaływanie na stan gatunków, Oddziaływanie na zasięg i stan ekosystemów, Oddziaływanie na usługi ekosystemowe i zależności od nich)
  - ESRS E5 – Wykorzystanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym (Wpływy zasobów, w tym wykorzystanie zasobów, Wpływy zasobów związane z produktami i usługami, Odpady)
- społeczne:
  - ESRS S1 – Właśni pracownicy (Warunki pracy, Równe traktowanie i równość szans dla wszystkich, Inne prawa związane z pracą {Praca dzieci, Praca przymusowa, Odpowiednie warunki mieszkaniowe, Woda i warunki sanitarne, Prywatność})
  - ESRS S2 – Pracownicy w łańcuchu wartości (Warunki pracy, Równe traktowanie i równość szans dla wszystkich, Inne prawa związane z pracą {podobnie jak w ESRS S1})
  - ESRS S3 – Dotknięte społeczności (Prawa gospodarcze, społeczne i kulturalne społeczności, Prawa obywatelskie i polityczne społeczności, Prawa ludności rdzennej)
  - ESRS S4 – Konsumenty i użytkownicy końcowi (Oddziaływanie informacji na konsumentów lub użytkowników końcowych, Bezpieczeństwo osobiste konsumentów lub użytkowników końcowych, Włączenie społeczne konsumentów lub użytkowników końcowych)
- zarządcze / ład korporacyjny:
  - ESRS G1 – Prowadzenie działalności gospodarczej (Kultura korporacyjna, Ochrona sygnalistów, Dobrostan zwierząt, Zaangażowanie polityczne i działalność lobbingsowa, Zarządzanie stosunkami z dostawcami, w tym praktyki płatnicze, Korupcja i przekupstwo).

<sup>79</sup> Rozporządzenie Delegowane Komisji C(2023) 5303 z dnia 31.7.2023 r dot. standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

W ramach raportowania ESRS ujawniane są informacje zgodnie z opisaną wcześniej zasadą podwójnej istotności. Część tzw. punktów danych (ang. *data points*) ma również charakter dobrowolny. W praktyce oznacza to, iż jednolity dla wszystkich podmiotów zakres informacji obejmuje w większości kwestie wynikające z ESRS 2, dotyczące ogólnego ujawniania informacji. Zgodnie z wytycznymi do raportowania ESG opracowanymi w 2023 r. przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie oraz Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju<sup>80</sup> zalecane jest stosowanie następującego minimalnego zestawu informacji, powiększanego zawsze o kwestie, które dana jednostka uzna za istotne w jej konkretnym przypadku. Są to, pokrótce:

- Informacje ogólne – opis modelu biznesowego, integracji kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju ze strategią i model biznesowym, opisy ról i obowiązków, mechanizmów wynagradzania organów zarządzających kwestiami dot. zrównoważonego rozwoju, opisy procesów wykorzystywanych do identyfikacji istotnego wpływu, ryzyka, szans oraz wyniki oceny istotności, opisy głównych interesariuszy i sposobu, jak ich interesy i poglądy są uwzględnione w strategii i modelu biznesowym;
- Wskaźniki środowiskowe: opis działań i polityk związanych z zarządzaniem kwestiami dot. zmiany klimatu, metody obliczania i pomiar emisji gazów cieplarnianych z zakresu 1, 2 i 3 za ostatnie 3 lata (według zalecanej metodyki GHG Protocol lub normy ISO 14064-1:2018) wraz z omówieniem wyników, współczynnik intensywności emisji gazów cieplarnianych do przychodów, zużycie energii w organizacji (MWh) w podziale na odnawialne i nieodnawialne źródła energii, opis polityki firmy dot. zarządzania aspektami środowiskowymi, zużycie wody w podmiocie (m<sup>3</sup>) i odsetek wody poddanej recyklingowi, opis przyjętego programu zarządzania zasobami wodnymi, wpływ podmiotu na bioróżnorodność, opis działań dot. zarządzania odpadami i struktura odpadów według różnych sposobów utylizacji oraz informacje nt. ilości wyprodukowanych odpadów (w tym niebezpiecznych);
- Wskaźniki społeczne – opis posiadanych polityk w obszarach różnorodności, zatrudnienia, *work-life balance*, reintegracji, a także wskaźniki dot. równości wynagrodzeń, rotacji zatrudnienia oraz wolności zrzeszania się i negocjacji zbiorowych, opis polityk BHP, podejmowanych działań i wskaźników związanych z obszarem BHP i wypadkowości, opis polityki przestrzegania praw człowieka w organizacji oraz wdrożonych procedur należytej staranności dot. praw człowieka;
- Wskaźniki dotyczące ładu korporacyjnego: opis struktury organów zarządczych podmiotu, w tym biografie poszczególnych osób, odsetek niezależnych członków w organach podmiotu, odsetek kobiet w organach podmiotu, informacja o posiadaniu kodeksu etycznego oraz polityki antykorupcyjnej (i udostępnienie ich zewnętrznie), opis mechanizmów zgłaszania naruszeń, opis polityki ochrony danych wraz z przedstawieniem procesów i procedur ochrony przed incydentami w tym obszarze.

Sprawozdania niefinansowe będą składane razem z zatwierdzonymi rocznymi sprawozdaniami finansowymi spółek i będą immanentną częścią sprawozdawczości obowiązkowej tych podmiotów. Sprawozdania te będą podlegały badaniu przez firmę audytorską lub biegłego rewidenta. Aktualnie CSRD wprowadza w przypadku raportów niefinansowych obowiązek uzyskania atestacji dającej tzw. ograniczoną pewność (ang. *limited assurance*) przez akredytowanych audytorów. W przyszłości planowane jest rozszerzenie badania na bardziej rygorystyczną atestację dającą tzw. wystarczającą pewność (ang. *reasonable assurance*).

Dyrektywa CSRD przewiduje stopniowe wprowadzanie części wymogów dotyczących ujawniania informacji uznanych za bardziej wymagające dla jednostek. Jednostki miałyby możliwość pomijania mierników (danych) dotyczących ich łańcuchów wartości przez okres 3 lat. Ponadto

<sup>80</sup> „Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek”, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, październik 2023.

obowiązywałyby pewne okresy stopniowego wprowadzania wynoszące od 1 roku do 3 lat w odniesieniu do takich tematów jak: skutki finansowe dla jednostki wynikających ze zmiany klimatu; podział pracowników ze względu na płeć; zakres rokowań zbiorowych; adekwatne płace; ochrona socjalna oraz szkolenia i rozwój umiejętności.

Ponadto jednostki zatrudniające mniej niż 750 pracowników będą mogły pominąć dane dotyczące emisji gazów cieplarnianych z zakresu 3 oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w standardzie ESRS S1 dotyczącym „własnych pracowników” w pierwszym roku stosowania standardów oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w standardach dotyczących różnorodności biologicznej (ESRS E4) i osób zatrudnionych w łańcuchu wartości (ESRS S2), dotkniętych społeczności (ESRS S3), a także konsumentów i użytkowników końcowych (ESRS S4) w pierwszych dwóch latach stosowania standardów.

Wszystkie jednostki będą mogły także pominąć następujące informacje w pierwszym roku stosowania standardów: antycypowane skutki finansowe powiązane z kwestiami środowiskowymi innymi niż klimat (zanieczyszczenie, woda, różnorodność biologiczna i wykorzystanie zasobów) oraz niektóre punkty danych związane z własnymi pracownikami jednostek (ochrona socjalna, osoby z niepełnosprawnościami, problemy zdrowotne związane z pracą i równowagą między życiem zawodowym a prywatnym {*work-life balance*}).

Ponadto małe i średnie przedsiębiorstwa (MSP) notowane na giełdzie będą mogły ograniczyć swoją sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, do czasu opracowania dedykowanego standardu raportowania dla MSP, do następujących informacji:

- krótkiego opisu modelu biznesowego i strategii biznesowej;
- opisu polityk swoich dot. kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem;
- najważniejszych rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków funkcjonowania podmiotu w kontekście zrównoważonego rozwoju oraz działań podjętych w celu zidentyfikowania, monitorowania, zapobiegania, łagodzenia lub niwelowania tych niekorzystnych skutków;
- najważniejszych ryzyk dla podmiotu związanych z kwestiami dot. zrównoważonego rozwoju oraz sposobów zarządzania tymi ryzykami;
- kluczowych wskaźników dot. ujawnionych informacji.<sup>81</sup>

Pełen wykaz informacji, dla których przewidziany jest późniejszy okres ujawniania lub opcjonalnego nieujawniania zawarty jest w Załączniku C do Aneksu 1 do Rozporządzenia Delegowanego Komisji C(2023) 5303 z dnia 31.07.2023 r. dotyczącego ESRS.

## 2.4. Przyszłe rozwiązania legislacyjne na gruncie prawa Unii Europejskiej

Przyszłe rozwiązania legislacyjne dotyczące zagadnień CSR w ramach szerokiego nurtu ESG i raportowania niefinansowego obejmować będą w szczególności trzy zagadnienia – wprowadzenie standardów sektorowych do ESRS, opracowanie dedykowanych wymogów raportowania dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz wprowadzenie dyrektywy w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSDDD).

81 Dyrektywa CSRD, Artykuł 1, ust 4, pkt 6.

W ramach ESRS przewidziane jest opracowanie trzeciego zestawu standardów – tzw. standardów sektorowych (ang. *sector-specific standards*). Będą one zawierać wymagania względem przedsiębiorstw dot. raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju szczególnie istotnych dla ich obszaru działania, czyli tych zagadnień które mają najbardziej znaczący wpływ na środowisko i społeczeństwo w danej branży. Wprowadzenie tych standardów ma zapewnić większą kompletność przekazywanych istotnych informacji, jak i ułatwić porównywalność danych między podmiotami, w tym ocenę przyjętych przez poszczególne podmioty strategii działania w kontekście branżowym. Przykładowo, w sektorze takim jak produkcja standardy sektorowe mogą skupiać się na zagadnieniach związanych z zarządzaniem łańcuchem dostaw, wykorzystaniem zasobów nieodnawialnych i emisją gazów cieplarnianych. Z kolei w przypadku sektora finansowego nacisk może być położony na politykę inwestycyjną, zarządzanie ryzykiem związanym ze zrównoważonym rozwojem oraz wpływ usług finansowych na czynniki społeczne i środowiskowe.

Standardy sektorowe początkowo zostaną opracowane dla branż uznawanych za mające duży wpływ na zrównoważony rozwój lub które obciążone są wysokim ryzykiem pod względem kwestii zrównoważonego rozwoju, w szczególności w kontekście ryzyk klimatycznych (ang. *high {climate} impact sectors, high risk sectors*). Prace prowadzone są tu w ramach EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group* {Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej}). Obejmują one obecnie następujące sektory:

- Rolnictwo, hodowla i rybołówstwo
- Produkcja żywności i napojów
- Przemysł górniczy (w tym węglowy)
- Wydobycie i przetwarzanie ropy naftowej i gazu
- Pojazdy silnikowe
- Produkcja energii i usług komunalnych
- Transport drogowy
- Przemysł tekstylny, obuwniczy i biżuteria.

Docelowo standardy sektorowe mają zostać rozszerzane na pozostałe branże. Choć EFRAG obecnie koncentruje się na sektorach niefinansowych to sygnalizuje, że standardy związane z sektorem finansowym, obejmujące kwestie takie jak rynki kapitałowe/inwestycje, ubezpieczenia, kredyty i bankowość, na późniejszym etapie również zostaną opracowane.

Dyrektywa CSRD wprowadziła (w ramach zmiany Dyrektywy o rachunkowości 2013/34/UE) termin na opracowanie standardów sektorowych ESRS do 30.06.2024 r. Aktualnie została zgłoszona propozycja przesunięcia tego terminu o 2 lata czyli do 30.06.2026 r.<sup>82</sup>

Kolejną istotną oczekiwaną regulacją jest wprowadzenie standardu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla MSP. Standard ten ma zawierać uproszczone wymagania (ang. *proportionate standard*) w stosunku do wymagań wobec dużych firm, tak aby nie generować dla MSP zbyt dużych obciążeń i komplikacji przy realizowaniu sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju. Za opracowanie propozycji standardu odpowiedzialny jest EFRAG. Od listopada 2022 r. prowadzone są przez EFRAG dwa strumienie prac, wzajemnie powiązanych. Pierwszy z nich dotyczy MSP notowanych na giełdzie (ang. *listed SMEs*), które zgodnie z dyrektywą CSRD są zobowiązane do raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju począwszy od 2026 r. (raport publikowany w 2027 r.) – tzw. LSME standard. Zgodnie z deklaracjami Komisji standard ten ma w szczególności ograniczać w przypadku MSP zakres wymaganych danych pozyskiwanych od podmiotów w łańcuchu dostaw.<sup>83</sup>

82 “Proposal for a Decision of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards the time limits for the adoption of sustainability reporting standards for certain sectors and for certain third-country undertakings”, Brussels, 17.10.2023, COM(2023) 596.

83 Propozycję regulacji dot. LSME zawiera “Input Paper basis for conclusions LSME ESRS”, EFRAG Secretariat, Paper 03-02, EFRAG SRB meeting 28 June 2023.

W przypadku MSP nienotowanych na giełdzie dyrektywa CSRD nie nakłada na nie wprost żadnych nowych wymogów sprawozdawczych. Opracowany będzie dla nich wyłącznie dobrowolny standard (ang. *voluntary standard*) raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. VSRS standard lub VSME standard). Standard ten ma na celu zapewnienie spójności raportowania pozagiełdowych MSP z wymogami CSRD poprzez stosowanie analogicznych zasad ujawniania informacji z zachowaniem proporcjonalności i odpowiedniego uproszczenia informacji w przypadku tych MSP, które zdecydują się ujawniać takie informacje. Należy przy tym pamiętać, iż wiele MSP może być zobligowanych do ujawniania określonych informacji niefinansowych przez współpracujące z nimi duże firmy, w przypadku których są częścią ich łańcucha dostaw lub przez finansujące je instytucje finansowe (w ramach wymogów rozporządzenia SFDR<sup>84</sup>). Wówczas standard ten będzie stanowił użyteczne narzędzie realizacji tych obowiązków raportowania. Kształt tych regulacji przedstawionych do konsultacji został opracowany 21.07.2022 r.<sup>85</sup>

Sekretariat EFRAG otrzymał łącznie około 600 uwag dotyczących LSME oraz około 300 uwag dotyczących VSME, które są obecnie procedowane w ramach prac na finalną propozycję standardów. Zgodnie z dyrektywą CSRD, artykuł 1, ust 8), sekcja „Artykuł 29c” standardy te mają zostać opracowane do 30.06.2024 r. Okres *vacatio legis* określono na minimum 4 miesiące. Zarazem Komisja będzie zobowiązana do przeglądu tych standardów, uwzględniając poradę techniczną EFRAG, nie rzadziej niż raz na 3 lata.

Kolejną istotną zmianą regulacyjną w obszarze praktyk społecznie odpowiedzialnego biznesu ma być przyjęcie dyrektywy w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD*). Projekt CSDDD został przedstawiony przez Komisję 23.02.2022 r.<sup>86</sup> Wstępne porozumienie w zakresie finalnych zapisów CSDDD pomiędzy Radą a Parlamentem Europejskim nastąpiło 14.12.2023 r.<sup>87</sup>

Celem dyrektywy CSDDD jest poprawa ochrony środowiska i praw człowieka w UE i na świecie. Dyrektywa CSDDD ma nałożyć na duże przedsiębiorstwa obowiązki dotyczące ograniczania rzeczywistego bądź potencjalnego niekorzystnego wpływu na prawa człowieka i środowisko w odniesieniu do działalności tych podmiotów, ich spółek zależnych oraz działalności prowadzonej przez ich partnerów biznesowych. CSDDD odnosi się zarówno do partnerów w początkowej części łańcucha wartości (ang. *upstream business partners*) jak i częściowo do zagadnień z końca łańcucha wartości (ang. *downstream activities*) takich jak dystrybucja bądź recykling.

W ramach CSDDD zostanie wprowadzony m.in. obowiązek należytej staranności dla dużych firm w odniesieniu do poszanowania praw człowieka i kwestii środowiskowych, zwiększona zostanie ich odpowiedzialność (także poprzez system kar i odpowiedzialności cywilnej za naruszenie obowiązków) za negatywne skutki prowadzonej działalności w zakresie CSDDD oraz poprawiony zostanie dostęp do środków ochrony prawnej dla osób dotkniętych negatywnymi skutkami działań dużych firm w zakresie praw człowieka i kwestii środowiskowych. Proponowana dyrektywa wymaga zarazem od przedsiębiorstw przyjęcia planu zapewniającego zgodność ich modelu biznesowego i strategii z Porozumieniem Paryskim w sprawie zmian klimatycznych.

Co istotne, CSDDD ma dotyczyć zarówno podmiotów z Unii Europejskiej jak i spoza Unii, które działają na rynku unijnym. W aktualnym brzmieniu CSDDD obejmie najpierw duże przedsiębiorstwa z krajów Unii zatrudniające ponad 500 pracowników i osiągające światowy obrót netto

84 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (ang. *Sustainable Finance Disclosure Regulation, SFDR*).

85 Zob. Załącznik nr 1 p.t. „[Draft] Sustainability Voluntary Reporting Standard (SMEs)” do materiału „EU Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs that are outside the scope of CSRD – Issue Paper”, Issues Paper 03-01, EFRAG SR TEG meeting 17 November 2022.

86 Zob. „Wniosek dotyczący Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniającej dyrektywę (UE) 2019/1937”, nr ref. 2022/0051(COD), 30.11.2022.

87 Zob. informacja prasowa: „Corporate sustainability due diligence: Council and Parliament strike deal to protect environment and human rights” z 14.12.2023. Dostęp pod adresem <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/12/14/corporate-sustainability-due-diligence-council-and-parliament-strike-deal-to-protect-environment-and-human-rights/> [19.02.2024].

powyżej 150 mln euro. W przypadku przedsiębiorstw spoza UE będzie ona miała zastosowanie, jeśli w ciągu trzech lat od wejścia w życie dyrektywy dany podmiot wygeneruje w UE obrót netto powyżej 300 mln euro. Sektor finansowy zostanie tymczasowo wyłączony z zakresu CSDDD, ale wprowadzona zostanie klauzula przeglądowa dotycząca ewentualnego przyszłego włączenia tego sektora w oparciu o ocenę jego wpływu na kwestie objęte CSDDD.

Docelowo CSDDD miała by objąć również przedsiębiorstwa, które zatrudniają średnio ponad 250 pracowników i osiągają przychody netto powyżej 40 mln euro, pod warunkiem, że co najmniej 50% tych przychodów uzyskano łącznie z sektorów takich jak np.: produkcja wyrobów tekstylnych, rolnictwo, leśnictwo, rybołówstwo, wydobywanie surowców mineralnych<sup>88</sup>. Podobnie CSDDD objęłaby docelowo podmioty z krajów spoza UE, które mają przychody ogółem 150 mln euro lub co najmniej 20 mln euro w jednym lub w kilku wskazanych w projekcie sektorach. Małe i średnie przedsiębiorstwa nie będą bezpośrednio objęte przepisami CSDDD.

Oczekuje się, że CSDDD wejdzie w życie w pierwszej połowie 2024 r. Państwa członkowskie będą miały wówczas dwa lata na włączenie dyrektywy do prawodawstwa krajowego. Wymogi CSDDD obejmą pierwszą grupę podmiotów – największe przedsiębiorstwa – trzy lata od przyjęcia dyrektywy czyli prawdopodobnie w 2027 r.

Oprócz powyższych zmian legislacyjnych należy również spodziewać się regulacji unijnych dotyczących technicznej strony przygotowywania raportów niefinansowych oraz procedur atestacji sprawozdań. Od strony technicznej Komisja przewiduje, iż raportowanie będzie odbywać się w jednolitym formacie XBRL oraz dane będą dostępne elektronicznie we wspólnej dla Unii Europejskiej bazie / systemie – tzw. *European Single Access Point* (ESAP). EFRAG jest obecnie w trakcie opracowywania wstępnej taksonomii XBRL dla ESRS, w powiązaniu z art. 8 Rozporządzenia w sprawie Taksonomii UE.

W przypadku kwestii audytowania sprawozdań niefinansowych, które zgodnie z CSRD ma się odbywać na poziomie atestacji dającej ograniczoną pewność, nie zostały dotąd opracowane w Komisji przepisy dotyczące stosowania określonych standardów i procedur w celu przeprowadzenia tej atestacji. Można przyjąć, iż audytorzy oprą się tu początkowo na Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (ISAE 3000), bądź na standardach krajowych. Warto zaznaczyć, iż Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) rozpoczęła opracowanie dedykowanego standardu na potrzeby atestacji raportów niefinansowych zgodnych z CSRD – Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000 (ISSA 5000). Standard ten może zostać przyjęty w II poł. 2024 r. i wówczas zapewne stanie się wiodącym przy atestacji sprawozdań niefinansowych.<sup>89</sup>

88 Pełna lista sektorów zawarta jest w art. 2 ust. 1 lit (b) CSDDD. Progi wielkości obrotu przedsiębiorstw mogą ulec zmianie w kontekście transpozycji Dyrektywy Delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup.

89 „The CSRD: a new frontier in corporate reporting”, <https://www.charteredaccountants.ie/Accountancy-Ireland/Articles2/sustainability/Latest-News/the-csrd-a-new-frontier-in-corporate-reporting>, data publikacji 6.12.2023, [14.12.2023].



# 3.

## RAPORTOWANIE CSR W PERSPEKTYWIE PRAWNO- -PORÓWNAWCZEJ

Niniejszy rozdział zawiera przegląd z perspektywy historycznej uregulowań w wybranych krajach w zakresie zagadnień społecznej odpowiedzialności biznesu. Mimo że koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu narodziła się w Stanach Zjednoczonych, to najbardziej intensywną jej implementację obserwuje się w krajach Unii Europejskiej<sup>90</sup>. Należy zauważyć, iż w krajach Unii Europejskiej uregulowania te zostały częściowo zharmonizowane już po wprowadzeniu dyrektywy NFR uchwalonej 2014 r. Następnie uchwalenie pod koniec 2022 r. dyrektywy CSRD, a także w lipcu 2023 r. aktu delegowanego odnośnie ESRS w praktyce ujednoliciło podejście krajów unijnych w obszarze uregulowania tematyki CSR, integrując ją w ramach zagadnień związanych ze zrównoważonym rozwojem (obszary ESG) i raportowaniem niefinansowym.

Państwa członkowskie mają czas do 6 lipca 2024 r. na wdrożenie dyrektywy CSRD do prawa krajowego. Poza Francją, żaden z omawianych krajów członkowskich nie zakończył jeszcze tego procesu<sup>91</sup>.

### 3.1.

#### CSR w Danii

W Danii organem wiodącym w zakresie działań dotyczących CSR jest Ministerstwo Gospodarki (Ministry of Economic and Business Affairs). Natomiast Koordynacją działań rządowych realizujących Plan Działań CSR zajmuje się Duńskie Rządowe Centrum CSR (Center for Samfundsansvar). Powstało ono w 2007 roku z połączenia Kopenhaskiego Centrum oraz jednostki CSR w Duńskiej Agencji Handlu i Biznesu<sup>92</sup>.

W przypadku Danii istnieje szereg działań oraz wachlarz instrumentów proklamujących CSR opierających się przede wszystkim na dialogu z interesariuszami, który jest podstawą rozwoju polityki państwa ukierunkowanej na promocji raportowania niefinansowego. Raportowanie w zakresie CSR w ramach Dyrektywy 2014/95/UE jest regulowane przez prawo duńskie. W Danii, przedsiębiorstwa zatrudniające

90 E. Makuch, *Firma i społeczeństwo: wspólne tworzenie wartości*, „Harvard Business Review”, nr 96/2011, s. 4 i n.

91 Stan na 15.12.2023 r.

92 R.E. Freeman, S.R. Velamuri, B. Moriarty, *Company Stakeholder Responsibility: A New Approach to CSR*, Business Roundtable Institute for Corporate Ethics, 2006, s. 12 i n.

co najmniej 250 pracowników są zobowiązane do raportowania swoich działań CSR zgodnie z dyrektywą. Raporty te powinny zawierać informacje dotyczące polityki CSR przedsiębiorstwa, celów i strategii, działań wykonanych w ciągu roku oraz wyników tych działań. Powinny również zawierać informacje dotyczące ryzyka związanego z działaniami CSR oraz działań związanych z zarządzaniem ryzykiem. Aktualnie trwa implementacja dyrektywy CSRD.

W Danii raportowanie CSR jest również regulowane przez prawo korporacyjne, które wymaga od spółek zatrudniających co najmniej 500 pracowników, aby raportowały swoje działania w zakresie CSR w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych.

W Danii istnieje wiele różnych inicjatyw i regulacji dotyczących CSR, w tym wymogi dotyczące raportowania społecznego i środowiskowego oraz certyfikaty etyczne. Przedsiębiorstwa są również zachęcane do angażowania się w działania społeczne i środowiskowe, takie jak zrównoważony rozwój i ochrona środowiska.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na trzy regulacje związane z raportowaniem CSR. Po pierwsze jest to Duńska Ustawa o Sprawozdaniach Finansowych (2001), która wymaga ujmowania kwestii dotyczących zasobów ludzkich i środowiska naturalnego w raportach przedsiębiorstw. Po drugie jest to ustawa o sprawozdaniach środowiskowych (1995), która wyraźnie skupia się na aspekcie środowiskowym CSR. Trzecią natomiast jest inspirowana Planem Działania CSR regulacja Społecznej Odpowiedzialności dla dużych przedsiębiorstw. Wprowadzona w 2009 roku ustawa nakłada obowiązek sporządzania raportów CSR przez 1100 największych duńskich spółek, zarówno giełdowych, jak i państwowych<sup>93</sup>. Raportowanie CSR stało się impulsem dla przedsiębiorstw do pracy nad poszczególnymi obszarami CSR. Natomiast jeśli przedsiębiorstwo nie ma żadnej polityki CSR, należy to wyraźnie ujawnić. Strategia regulacyjna przyjęta przez rząd duński jest dowodem na zastosowanie teorii „refleksyjnego” prawa w praktyce jako sposobu rozwiązywania problemów społecznych. Ustawodawstwo ma zachęcać do refleksji wśród poszczególnych organizacji w celu zwracania przez nie uwagi na potrzeby społeczne<sup>94</sup>.

W Danii popularną formą działalności są przedsiębiorstwa ekonomii społecznej, które łączą aktywność gospodarczą z realizacją określonych celów społecznych. Ich działalność reguluje ustawa z 2014 dot. zarejestrowanych przedsiębiorstw społecznych. W 2021 r. istniało ok. 132 tys. takich podmiotów i zatrudniały one ok. 180 tys. pracowników. Rejestracja przedsiębiorstwa ekonomii społecznej wiąże się z koniecznością spełnienia szeregu ustawowo określonych warunków. Takie przedsiębiorstwo musi:

- posiadać cel społeczny;
- być podmiotem gospodarczym;
- być niezależne od władz publicznych;
- prowadzić działalność integracyjną i odpowiedzialną.

Przedsiębiorstwa ekonomii społecznej są zobowiązane zarządzać swoimi zyskami w sposób społeczny, przeznaczając zyski po opodatkowaniu na:

- reinwestowanie we własne przedsiębiorstwo;
- inwestycje w inne zarejestrowane przedsiębiorstwa gospodarki społecznej lub darowizny na ich rzecz;
- darowizny na rzecz organizacji o celu niezarobkowym lub charytatywnym.

Duński rząd przy wsparciu interesariuszy uruchomił wiele przydatnych dla biznesu narzędzi online z obszaru ESG. Przykładem jest Ideas Compass – specjalne narzędzie pomocnicze dla firm w łańcuchu dostaw dla MSP (stworzone przy wsparciu Ministerstwa Gospodarki i regionu Zealand). Kolejnym przykładem jest Climate Compass pozwalający na wyliczenie emisji CO<sub>2</sub>

93 Corporate Social Responsibility and Reporting in Denmark. Impact of the legal requirement for reporting on CSR in Danish Financial Statements Act., 2010.

94 [https://www.csrinfo.org/wp-content/uploads/2016/07/analiza\\_instytucjonalna\\_csr\\_25.02.2011.pdf](https://www.csrinfo.org/wp-content/uploads/2016/07/analiza_instytucjonalna_csr_25.02.2011.pdf), online [03.12.2022].

(stworzone przez rząd we współpracy z Konfederacją Duńskiego Przemysłu), jak również można wymienić, narzędzie dla przedsiębiorstw dotyczące odpowiedzialności w łańcuchu dostaw czy portal antykorupcyjny ([www.business-anti-corruption.com](http://www.business-anti-corruption.com)), który dostarcza praktyczne narzędzia dla przedsiębiorstw, w tym dla sektora MSP (stworzone przez Duńskie Ministerstwo Gospodarki z Duńskim Instytutem Praw Człowieka oraz Konfederacją Duńskiego Przemysłu).

## 3.2. CSR w Rumunii

W Rumunii przedsiębiorstwa są zobowiązane do przedstawienia raportów niefinansowych zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE oraz zgodnie z krajowymi przepisami prawnymi (Ustawa nr 39/2015 w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących rachunkowości zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej)<sup>95</sup>. Raporty te muszą zawierać informacje dotyczące m.in. wpływu działań i polityki przedsiębiorstwa na środowisko, polityki zatrudnienia, relacje z interesariuszami, a także różnorodności i równości.

Dodatkowo obowiązują regulacje mające wpływ na obszar CSR, takie jak ustawa o zatrudnianiu osób z niepełnosprawnościami, ustawa o przedsiębiorstwach społecznych, ustawa o wolontariacie, czy też ustawa o przejrzystości i transparentności. Żadna z nich nie odnosi się do CSR w sposób tak zintegrowany i bezpośredni, poprzez ujęcie wszystkich elementów składających się na jej sferę, jak powyższa Ustawa nr 39/2015, która wymaga raportu na temat wszystkich jej głównych elementów.

Innym źródłem krajowych regulacji w zakresie CSR jest Kodeks ładu korporacyjnego BSE (Giełdy Papierów Wartościowych w Bukareszcie). Jest to akt, w którym spółki notowane na BSE są wzywane do zapewnienia większej przejrzystości swojej działalności. W tym zakresie art. 9 Kodeksu zachęca do włączenia koncepcji CSR w normalny tryb funkcjonowania przedsiębiorstwa. Mimo że Kodeks ten jest dobrowolny, większość spółek notowanych na BSE decyduje się go przestrzegać ze względu na politykę „raportuj lub wyjaśnij”, o której mowa w dyrektywie NFR<sup>96</sup>.

95 <https://asfromania.ro/en/a/2250/legisla%C8%9Bie-na%C8%9Bional%C4%83-%28finan%C8%9Be-sustenabile---tranzi%C8%9Bia-verde%29> [29.01.2024].

96 <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=ef2a15d9-eaef-4ee9-9deb-b5625aabf8e2>, online [29.01.2024].

## 3.3. CSR w Hiszpanii

W 2008 r. w Hiszpanii utworzono Państwową Radę ds. CSR, która doradza rządowi w zakresie polityki i regulacji dotyczących zrównoważonego rozwoju<sup>97</sup>. Rada ta integruje krajowe i regionalne administracje, związki pracodawców, związki zawodowe i ekspertów ds. zrównoważonego rozwoju.<sup>98</sup> 15 lutego 2011 roku w Hiszpanii wprowadzono obowiązek raportowania CSR przez duże przedsiębiorstwa. Uchwalono również Ustawę 2/2011 z dnia 4 marca 2011 roku w sprawie zrównoważonej gospodarki, która wprowadza wytyczne dotyczące tworzenia korzystniejszych warunków dla zrównoważonego rozwoju gospodarczego i zawiera trzy odniesienia do promowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw:

- art. 27 dotyczący zasad dobrego ładu korporacyjnego i właściwego zarządzania ryzykiem w zakresie wynagrodzeń kadry kierowniczej;
- art. 35 dotyczący zrównoważonego zarządzania w przedsiębiorstwach publicznych oraz
- art. 39 dotyczący promowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, zawierający odniesienia do odpowiedzialności organów regulacyjnych oraz do społecznie odpowiedzialnych inwestycji; a także inne artykuły obejmujące działania w zakresie społecznej odpowiedzialności: plany zrównoważonej mobilności, konsumentów itp<sup>99</sup>.

Warto zwrócić również uwagę na ustawę 11/2013 z dnia 26 lipca 2013 roku zawierającą główne środki, które stanowią część strategii na rzecz przedsiębiorczości i zatrudnienia ludzi młodych na lata 2013-2016. Dokument ten jest wynikiem dialogu i uczestnictwa z partnerami społecznymi, a także zawiera wkład organizacji osób samozatrudnionych, młodzieży, przedsiębiorców, podmiotów gospodarki społecznej i innych grup interesu. Każdy podmiot publiczny i prywatny podejmujący działania mające na celu ułatwienie młodym ludziom dostępu do rynku pracy może również przyłączyć się do tego procesu<sup>100</sup>.

W Hiszpanii przedsiębiorstwa są zobowiązane do przedstawiania raportów niefinansowych zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE oraz zgodnie z krajowymi przepisami prawnymi. Raporty te muszą zawierać informacje dotyczące m.in. wpływu przedsiębiorstwa na środowisko, polityki zatrudnienia, relacji z interesariuszami, a także różnorodności i równości. W Hiszpanii istnieją również inne przepisy dotyczące CSR, takie jak zasady etyczne dla biznesu, które przedsiębiorstwa mogą przestrzegać dobrowolnie.

W odniesieniu do dyrektywy CSRD wstępna propozycja stosownych przepisów krajowych została przyjęta przez rząd w maju 2023 r.

97 R. Steurer, *The Role of Governments in Corporate Social Responsibility: Characterising Public Policies on CSR in Europe in Policy Sciences 2010*, vol. 43, nr 1, s. 49-72.

98 [https://www.foretica.org/executive\\_summary\\_csr\\_in\\_spain.pdf](https://www.foretica.org/executive_summary_csr_in_spain.pdf), online [05.12.2022].

99 <https://wipolex.wipo.int/en/text/248158> [05.12.2022].

100 <https://www.mites.gob.es/ficheros/rse/documentos/eerse/EERSE-Ingles-web.pdf> [05.12.2022].

## 3.4. CSR w Wielkiej Brytanii

W 2006 r. w Wielkiej Brytanii na mocy ustawy dotyczącej funkcjonowania przedsiębiorstw Companies Act na przedsiębiorstwa został nałożony obowiązek raportowania czy i w jaki sposób przedsiębiorstwa ujmują kwestie CSR w swoich działaniach biznesowych. Raportowanie społeczne jest rozszerzeniem sprawozdawczości przedsiębiorstwa. Ogólnie jest to sprawozdanie organizacji z realizacji działań społecznie odpowiedzialnych, czyli mających wpływ na społeczeństwo. Realizowane jest ono przez upublicznienie danych z dziedzin tradycyjnie nieprezentowanych szerszemu gronu, takich jak informacje o zatrudnieniu, produktach, pomocy społecznościom lokalnym oraz zapobieganiu lub ograniczaniu zanieczyszczenia środowiska<sup>101</sup>.

W dalszej kolejności warto zwrócić uwagę na przyjęty w 2008 roku „Climate Change Act 2008”, który zakładał redukcję emisji gazów cieplarnianych o 26% do 2020 r. i finalnie o 80% do 2050 roku w porównaniu z poziomami emisji z 1990 r.<sup>102</sup> W 2019 r. zwiększono cel na rok 2050 do 100% czyli osiągnięcia gospodarki o zerowej emisji netto (ang. net zero target).<sup>103</sup> Za jego realizację odpowiedzialny jest Departament Energii i Zmiany Klimatu (Department of Energy and Climate Change).

W Wielkiej Brytanii wiodące w zakresie promocji społecznej odpowiedzialności biznesu są w administracji brytyjskiej dwa departamenty: Departament Środowiska, Żywności i Rolnictwa (Department for Environment, Food and Rural Affairs – DEFRA), oraz Departament Energii i Zmiany Klimatu (Department of Energy & Climate Change – DECC). Wśród pozostałych departamentów istotną rolę w zakresie CSR odgrywają m.in.: Departament Biznesu i Innowacji (Department for Business Innovation and Skills), Urząd Konkurencji i Konsumentów (Office of Fair Trading) oraz Departament Rozwoju Międzynarodowego (Department of International Development).

Wielka Brytania opuściła Unię Europejską w 2020 roku, co oznacza, że przepisy UE nie obowiązują już bezpośrednio w Wielkiej Brytanii. W związku z tym, po Brexicie przepisy dotyczące raportowania CSR w Wielkiej Brytanii nie są już bezpośrednio regulowane przez dyrektywę NFR oraz CSRD.

W 2022 r. Financial Conduct Authority (FCA) wprowadziła obowiązek raportowania zgodnie z wytycznymi Task Force for Climate-Related Financial Disclosures (TCFD) w przypadku ponad 1300 największych firm i instytucji finansowych zarejestrowanych w Wielkiej Brytanii, w tym większości największych spółek notowanych na giełdzie londyńskiej, banków, ubezpieczycieli a także firm nienotowanych, zatrudniających ponad 500 pracowników i posiadających ponad 500 mln GBP obrotów. Dodatkowo wprowadzono Streamlined Energy and Carbon Reporting (SECR) w 2019 r., które zobowiązuje duże firmy brytyjskie do ujawniania ich zużycia energii, wskaźników efektywności energetycznej oraz emisji gazów cieplarnianych (przy czym raportowanie zakresu 3 emisji jest dobrowolne) w rocznych sprawozdaniach finansowych. Oznacza to, że duże firmy co do zasady raportują kwestie niefinansowe zarówno w ramach wymogów SECR jak i TCFD. Aktualnie w opracowaniu są Brytyjskie Standardy Zrównoważonego Raportowania (UK Sustainability Disclosure Standards, UK SDS), nakładające na przedsiębiorstwa i fundusze

101 S.L. van der Laan, *The Role of Theory in Explaining Motivation for Corporate Social Disclosures: Voluntary Disclosures vs. “Solicited” Disclosures*, [w:] *Fourth Asia Pacific international research in accounting conference in 2004*; U. Golob, J.L. Bartlett, *Communicating about Corporate Social Responsibility: A Comparative Study of CSR Reporting in Australia and Slovenia*, “Public Relations Review”, Vol. 33, No. 1/2007.

102 Zob. “Climate Change Act 2008”, Session 2007-08, <https://bills.parliament.uk/bills/195/publications> [14.12.2023].

103 “What is the 2008 Climate Change Act?”, publikacja z dn. 30.04.2020, <https://www.lse.ac.uk/granthaminstitute/explainers/what-is-the-2008-climate-change-act/> [14.12.2023].

inwestycyjne obowiązki raportowania szans i ryzyk związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, w tym związanymi ze zmianami klimatycznymi oraz emisje gazów cieplarnianych z zakresu 3. Zarazem mają ograniczyć praktyki greenwashing w oparciu o wykorzystanie dedykowanej taksonomii (UK Green Taxonomy). UK SDS będą bazowały na standardach IFRS Sustainability Disclosure Standards S1 i S2 wydawanych przez the International Sustainability Standards Board (ISSB), czyli organizację związaną z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Format raportów ma umożliwiać porównywalność ujawnianych informacji z perspektywy międzynarodowych inwestorów. Spodziewane jest, iż regulacje te obejmą zbliżony zbiór podmiotów co unijna dyrektywa CSRD. Regulacje te mają zostać opracowane do lipca 2024 r.<sup>104</sup>

## 3.5. CSR w Irlandii

Irlandzki rząd postrzega odpowiedzialność przedsiębiorstw jako dobrowolne podejście biznesu i popiera poglądy Komisji Europejskiej w tym zakresie. Nie ma konkretnego zestawu przepisów, które odnoszą się do raportowania odpowiedzialności korporacyjnej lub praktyk odpowiedzialnego biznesu, z wyjątkiem instytucji kredytowych (wsparcie finansowe). Kluczowymi czynnikami odpowiedzialności biznesu w Irlandii są inwestycje w kwestie społeczne i w zaangażowanie pracowników w wykonywane zadania. Stopień świadomości wśród społeczności Irlandii zwiększył się w ciągu ostatnich kilku lat, zwłaszcza wśród konsumentów.

W Irlandii przedsiębiorstwa są zobowiązane do przedstawienia raportów niefinansowych zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE oraz zgodnie z krajowymi przepisami prawnymi. Raporty te muszą zawierać informacje dotyczące m.in. wpływu przedsiębiorstwa na środowisko, polityki zatrudnienia, relacje z interesariuszami, a także różnorodności i równości. Przedsiębiorstwa mogą również korzystać z różnych inicjatyw, certyfikatów i standardów związanych z CSR, takich jak Global Reporting Initiative (GRI) lub ISO 26000, które udostępniają wytyczne dotyczące raportowania społecznego i środowiskowego. W Irlandii istnieją również inne przepisy dotyczące CSR, takie jak zasady etyczne dla biznesu, które przedsiębiorstwa mogą przestrzegać dobrowolnie.

Proces implementacji dyrektywy CSRD został w Irlandii już uruchomiony w lipcu 2023 r. Prowadzi go Department of Enterprise, Trade and Employment (DETE). Aktualnie DETE opracowuje podsumowanie rekomendacji z przeprowadzonych publicznych konsultacji.

104 "UK Sustainability Disclosure Standards", <https://www.gov.uk/guidance/uk-sustainability-disclosure-standards>, publikacja z dn. 2.08.2023, oraz "The EU's Corporate Sustainability Reporting Directive: What Do Companies Need to Know Now That Reporting Standards Are Finalized?", publikacja z dn. 16.11.2023, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=efaf906b-eeb8-45f0-84d0-3e931ca733a1> [14.12.2023].

## 3.6. CSR w Czechach

Historycznie rząd Republiki Czeskiej uważał odpowiedzialność społeczną za koncepcję dobrowolną, opartą na samoregulacji. Rolą państwa jest wówczas przede wszystkim stworzenie warunków do zapewnienia promocji i rozpowszechnienia koncepcji CSR a także usunięcie elementów biurokracji przy zachowaniu przejrzystości i poszanowania idei społecznej odpowiedzialności, nie tylko w podmiotach gospodarczych, ale również w administracji państwowej i organach samorządu terytorialnego.

Ministerstwo Przemysłu i Handlu wspiera programy Czeskiej Krajowej Nagrody Jakości oraz Krajowej Nagrody Corporate Social Responsibility Award. Program Czeskiej Narodowej Nagrody Społecznej Odpowiedzialności Biznesu jest częścią Narodowej Strategii CSR. Pomaga on przedsiębiorstwom i organizacjom we właściwym i skutecznym wdrażaniu koncepcji CSR i stosowaniu jej z korzyścią dla przedsiębiorstw. Przyczynia się do poprawy wizerunku organizacji w oczach partnerów biznesowych i opinii publicznej, co pośrednio ułatwia przyszły rozwój biznesu i korporacji<sup>105</sup>.

Krajowy Plan Działań na rzecz Społecznej Odpowiedzialności Biznesu w Republice Czeskiej na lata 2019-2023) powstał w następstwie Uchwały Rządu Republiki Czeskiej z dnia 25 stycznia 2016 r. nr 49 w sprawie zaktualizowanego Krajowego Planu Działań na rzecz CSR w Republice Czeskiej. Był to strategiczny dokument o charakterze nieustawodawczym, mający na celu upowszechnienie wiedzy o CSR jako dobrowolnej inicjatywie, pełniący rolę nie tylko informacyjną, ale także motywacyjną i aktywizującą.

Czeskie przedsiębiorstwa zobowiązane do przedstawienia raportów niefinansowych zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE są zdefiniowane w ustawie o raportowaniu niefinansowym. Przedsiębiorstwa te muszą przedstawić raporty niefinansowe za każdy rok obrotowy, które zawierają informacje dotyczące ich wpływu na środowisko, społeczeństwo i relacje z interesariuszami. Przedsiębiorstwa mogą również korzystać z różnych inicjatyw, certyfikatów i standardów związanych z CSR, takich jak Global Reporting Initiative (GRI) lub ISO 26000, które udostępniają wytyczne dotyczące raportowania społecznego i środowiskowego.

W odniesieniu do dyrektywy CSRD Czechy wdrażają etapowy proces jej transpozycji. Pierwsza faza, która już trwa, obejmuje projekt aktów prawnych dotyczących konsolidacji budżetów publicznych, tzw. „Pakietu Konsolidacyjnego”. Pakiet ten zawiera przepisy prawne dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju odpowiadające pierwszemu etapowi obowiązków sprawozdawczych na mocy dyrektywy CSRD i oczekuje się, że zacznie obowiązywać od 1.01.2024 r. Drugi etap rozszerzy obowiązki sprawozdawcze na pozostałe grupy spółek objęte dyrektywą CSRD i oczekuje się, że będzie miał zastosowanie od 2026 r. w odniesieniu do roku budżetowego 2025. Planuje się, że ten etap będzie częścią nowej czeskiej ustawy o rachunkowości. Proponowany projekt ustawy znajduje się obecnie na etapie międzyrządowych konsultacji. Może zostać przyjęty najwcześniej w II poł. 2024 r.

105 <https://www.mpo.cz/assets/en/business/corporate-social-responsibility/2017/4/National-Action-Plan-CSR-in-the-CR-2016---2018-AJ.pdf>, online [05.12.2022].

## 3.7. CSR na Węgrzech

Węgierski Kodeks Cywilny (Ustawa V z 2013 r.) – podobnie jak poprzednie ustawy – uznaje działania CSR za część odpowiedzialnego nadzoru korporacyjnego. Zgodnie z węgierską ustawą LXVI z 2016 r., którą wprowadzono zasady dyrektywy 2014/95/UE do ustawy o rachunkowości, niektóre duże przedsiębiorstwa i grupy kapitałowe sporządzają obowiązkowe sprawozdanie dotyczące ich informacji niefinansowych i na temat różnorodności, zawierające kwestie środowiskowe, społeczne i dotyczące zatrudnienia. Raport ten jest obowiązkowy dla tych jednostek interesu publicznego, których liczba pracowników przekracza 500, a suma bilansowa przekracza 6 mld HUF (ok. 20 mln EUR) lub obrót przekracza 12 mld HUF (40 mln EUR). Zasady te są stosowane od okresu rozliczeniowego za 2017 r.

Na Węgrzech kwestie społeczne i środowiskowe są szczególnie istotnymi elementami polityki wspierania CSR. W 2008 r. powstał Sojusz Miejscowości Przyjaznych Klimatowi, którego członkami są wsie, małe osiedla, powiaty stołeczne i miasta na prawach powiatu z całego kraju. Celem stowarzyszenia jest wspieranie rozwoju lokalnych strategii przyjaznych klimatowi. W programach uczestniczą przedsiębiorstwa, organizacje pozarządowe oraz obywatele i mogą one funkcjonować jako programy społeczne. Działania te służą zmniejszeniu emisji gazów cieplarnianych zgodnie z międzynarodowymi wytycznymi, łagodzeniu skutków zachodzących już zmian klimatycznych oraz podnoszeniu świadomości i tworzeniu norm odpowiedzialnego zachowania w środowisku.<sup>106</sup>

Kształt regulacji prawnych dotyczących CSR na Węgrzech jest ściśle związany z faktem, że zasady CSR zostały wprowadzone w kraju przez zagranicznych inwestorów i międzynarodowe podmioty gospodarcze. Polityka CSR Unii Europejskiej została przyjęta niejako automatycznie, a podmioty gospodarcze, kierując się względami etycznymi i środowiskowymi, wdrożyły te zasady i cele do swoich modeli biznesowych. Istnieją różne akty dotyczące działań z zakresu CSR, ale tylko nieliczne z nich mówią o tym wprost.

Raporty CSR, zgodne z dyrektywą NFR, powinny zawierać informacje dotyczące działań przedsiębiorstwa w zakresie środowiska, zatrudnienia, równości płci, relacji z interesariuszami, działań w zakresie zdrowia i bezpieczeństwa oraz działań w zakresie rozwoju lokalnej społeczności. Raporty te mogą również zawierać informacje dotyczące polityki CSR przedsiębiorstwa, celów i strategii, działań wykonanych w ciągu roku oraz wyników tych działań. Dodatkowo raporty te mogą zawierać informacje dotyczące ryzyka związanego z działaniami CSR oraz działań związanych z zarządzaniem ryzykiem.

Ważnym krokiem w węgierskim ustawodawstwie dotyczącym CSR była też ustawa CLXXXV z 2010 r. o usługach medialnych i komunikacji masowej, która deklaruje, że informacje dotyczące społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa nie kwalifikują się jako komunikacja handlowa, a takie raporty mogą zawierać jedynie nazwę, logo i znak towarowy produktu lub usługi albo przedsiębiorstwa<sup>107</sup>.

Aktualnie trwa proces transpozycji dyrektywy CSRD do prawa krajowego. W dniu 31.10.2023 r. Ministerstwo Rozwoju przekazało do konsultacji społecznych projekt „Ustawy o zasadach raportowania odpowiedzialności społecznej biznesu w sposób świadomy środowiskowo oraz społecznie

<sup>106</sup> Corporate Social Responsibility National Public Policies in the European Union Compendium 2014, online, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/corporate-social-responsibility-national-public-policies-european-union-compendium-2014> [30.11.2022].

<sup>107</sup> G. Wolska, Corporate Social Responsibility in Poland: Theory and Practice, „Journal of International Studies” 2013, vol. 6, s. 45 i n.



i społecznie odpowiedzialny, promujący zrównoważone finanse i ujednoliconą odpowiedzialność biznesu”. Oprócz zapisów wynikających z CSRD projekt ustawy zawiera też postanowienia przyszłej dyrektywy w sprawie należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSDDD).

## 3.8. CSR w Norwegii

Norweskie tradycje w dziedzinie CSR sięgają samych początków koncepcji zrównoważonego rozwoju. Komisja Brundtland opracowała w 1987 r. dokument zatytułowany „Nasza wspólna przyszłość”, gdzie wprowadzono pojęcie zrównoważonego rozwoju. Te okoliczności sprawiły, że Norwegia stała się naturalnym kandydatem na wzór do naśladowania dla pozostałych krajów i liderem w zakresie CSR – zarówno w odniesieniu do środowiska, jak i innych kwestii społecznych<sup>108</sup>. W Norwegii początkowo raportowanie kwestii środowiskowych i społecznych w raportach rocznych było działaniem dobrowolnym. W 1996 roku zrewidowano przepisy dotyczące raportowania i przedsiębiorstwa zostały zobowiązane do raportowania na temat wpływu na środowisko, równości płci, dyskryminacji i warunków pracy. Ponadto wiele przedsiębiorstw, zwłaszcza tych większych, o znanych markach, decydowało się na wydawanie dużych raportów środowiskowych, a następnie raportów CSR. „Miljø Rapportering Pris” – coroczna nagroda za raportowanie środowiskowe – mogła być jednym z ważniejszych czynników wzmacniających motywację przedsiębiorstw do tych działań.

Wyraźne zaangażowanie rządu norweskiego w CSR pojawiło się w 1998 roku wraz z utworzeniem szeroko zorientowanego forum interesariuszy „KOMpakt”. Celem KOMpakt było wzmocnienie poszanowania praw człowieka poprzez wzmożoną komunikację i dialog pomiędzy grupami zajmującymi się prawami człowieka, norweskim przemysłem oraz norweską administracją publiczną. Koncentracja na kwestiach związanych z prawami człowieka została rozszerzona na podejście trójstronne w zmienionym statucie z 2006 roku, kiedy to KOMpakt został przemianowany na „Organ Konsultacyjny ds. CSR”, a następnie wzmocniona w rewizji z 2011 roku poprzez ściślejsze dostosowanie statutu KOMpakt do 10 zasad UN Global Compact<sup>109</sup>.

Należy pamiętać, iż Norwegia nie jest państwem Unii Europejskiej, a zatem Dyrektywa 2014/95/UE dotycząca raportowania niefinansowego nie ma tu bezpośredniego zastosowania. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, duże przedsiębiorstwa są jednak zobowiązane do raportowania niefinansowego zgodnego z dyrektywą NFR. Dodatkowo w lipcu 2022 r. weszła w życie Ustawa o przejrzystości (Transparency Act). Ma ona na celu promowanie poszanowania przez przedsiębiorstwa podstawowych praw człowieka i godnych warunków pracy. Dotyczy dużych firm mających siedzibę w Norwegii, a także dużych firm zagranicznych oferujących towary i usługi w Norwegii. Ustawa określa wymogi dotyczące należytej staranności, ujawniania i publicznego dostępu do informacji dotyczących sposobów, w jaki przedsiębiorstwa radzą sobie z niekorzystnym wpływem na podstawowe prawa człowieka i godne warunki pracy.

Norwegia podjęła z własnej inicjatywy działania w celu dostosowania swoich regulacji do dyrektywy CSRD. Komitet ds. Prawa Papierów Wartościowych (Securities Law Committee) w Norwegii opublikował raport na temat CSRD (NOU 2023: 15) dotyczący jej włączenia do

108 R. Barth, Wolff, F. (red.), *Corporate Social Responsibilities in Europe: Rhetoric and Responsibilities*, Northampton 2009, s. 178.

109 A. Midtun, *Public Policies for Corporate Social Responsibility in Four Nordic Countries: Harmony of Goals and Conflict of Means*, „Business and Sociates” 2009, vol. 54, s. 464 i n.

prawa norweskiego. W raporcie zaproponowano zmiany w szeregu ustaw takich jak ustawa o rachunkowości, ustawa o obrocie papierami wartościowymi oraz ustawa o audycie i biegłych rewidentach. Ministerstwo Finansów Norwegii wskazało, że kraj dąży do dotrzymania unijnego terminu transpozycji CSRD, czyli 6.07.2024 r.

## 3.9. CSR w Szwecji

Podejście do tematyki CSR Szwecja w dużej mierze dzieli z Norwegią. Główną inicjatywą szwedzkiego rządu w zakresie CSR był Globalt Ansvar (Szwedzkie Partnerstwo na rzecz Globalnej Odpowiedzialności). Rząd powołał Globalt Ansvar, aby „wzmocnić pracę szwedzkich przedsiębiorstw w zakresie praw człowieka, standardów pracy, ochrony środowiska i przeciwdziałania korupcji, w oparciu o zasady UN Global Compact i wytyczne OECD”<sup>110</sup>.

Wraz z reformą systemu emerytalnego w 2000 roku, polityka alokacyjna szwedzkich publicznych funduszy emerytalnych została zmodyfikowana tak, by uwzględniała kwestie etyczne i środowiskowe. Pionierskie rozwiązania w obrębie społeczności inwestorów były jednak wprowadzane ostrożnie, bez modyfikowania poprzedniego celu, jakim była maksymalizacja zysku.

Ponadto w 2007 r. rząd szwedzki zwiększył wymogi dotyczące obowiązkowego raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju, zobowiązując wszystkie przedsiębiorstwa państwowe do stosowania standardu raportowania opracowanego przez GRI. Odpowiedzialność za raportowanie GRI w przedsiębiorstwach państwowych spoczywa na Departamencie Handlu i Przemysłu, ale ministerstwo to nie podejmuje dalszych inicjatyw w zakresie promowania CSR w przedsiębiorstwach prywatnych w Szwecji.

Politycy opisują CSR jako „niezbędny” w kraju i postrzegają CSR jako istotną alternatywę polityczną tylko w sytuacjach, w których nie istnieją ramy prawne. Co więcej, główna motywacja i uzasadnienie dla zaangażowania rządu w CSR wydają się być etyczne. Polityczny nacisk kładzie się raczej na poprawę warunków pracy, ochronę środowiska i dobrobyt gospodarczy w krajach rozwijających się niż na poprawę interesów szwedzkiego biznesu. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci postrzegają szwedzkie przedsiębiorstwa jako zdolne do zarządzania CSR bez pomocy rządu.

W Szwecji, celem zachowania zgodności z międzynarodowymi standardami CSR (takimi jak OECD i GRI), szczególną uwagę zwrócono na wynagrodzenia kadry kierowniczej wyższego szczebla w przedsiębiorstwach państwowych. Termin „kadra kierownicza wyższego szczebla” odnosi się do dyrektora generalnego lub innych osób z kierownictwa wykonawczego. Przedsiębiorstwa państwowe są w ostatecznym rozrachunku wspólną własnością mieszkańców Szwecji. W związku z tym, iż na tych przedsiębiorstwach spoczywa szczególna odpowiedzialność za komunikację i prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zrównoważony, rząd wprowadził wytyczne (w tym wytyczne dotyczące sprawozdawczości) dotyczące wynagrodzeń kadry kierowniczej wyższego szczebla. Kluczowe dla wynagrodzeń jest to, że kierują się one umiarem, a także zawierają wytyczne dotyczące wynagrodzeń pracowników.

W Szwecji Dyrektywa 2014/95/UE dotycząca raportowania niefinansowego została wdrożona przez krajowe przepisy prawne. Przedsiębiorstwa podlegające pod dyrektywę NFR muszą przedstawić raporty niefinansowe za każdy rok obrotowy, które zawierają informacje dotyczące ich wpływu na środowisko, społeczeństwo i relacje z interesariuszami. Przedsiębiorstwa mogą

110 R. Barth, Wolff, F. (red.), *Corporate Social Responsibilities ...*, s. 188 i n.

również korzystać z różnych inicjatyw, certyfikatów i standardów związanych z CSR, takich jak Global Reporting Initiative (GRI) lub ISO 26000, które udostępniają wytyczne dotyczące raportowania społecznego i środowiskowego.

Dodatkowo, zgodnie z ustawą o rocznej sprawozdawczości (Annual Accounts Act) szwedzkie spółki notowane na giełdzie muszą również przygotować raport dotyczący ładu korporacyjnego. Sprawozdanie musi zawierać informacje dotyczące m.in. obowiązujących w spółce zasad ładu korporacyjnego, najważniejszych elementów systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem oraz informacji o uprawnieniach akcjonariuszy.

## 3.10. CSR w Stanach Zjednoczonych

Inicjatywy związane z CSR nie są traktowane w Stanach Zjednoczonych jako kwestie, które można łatwo uregulować i rozpatrywać wyłącznie w kategoriach zgodności z przepisami. Amerykanie w ograniczonym stopniu oczekują zaangażowania rządu w CSR. Skłaniają się raczej ku przekonaniu, że to przedsiębiorcy – w stosunkach horyzontalnych – powinni wykazywać się inicjatywą i czynnie działać na rzecz zrównoważonego rozwoju. Z tych też przyczyn otoczenie prawne dotyczące tej tematyki ma w większości charakter *soft law*<sup>111</sup>.

Przykładem „odgórnej” próby aktywizacji jest zespół ds. CSR, działający w amerykańskim Biurze Spraw Gospodarczych i Biznesu (EB). Jego głównym celem jest promowanie odpowiedzialnych praktyk biznesowych i wspieranie zrównoważonego rozwoju przy jednoczesnym budowaniu bezpieczeństwa ekonomicznego. Zespół ten dostarcza wskazówek amerykańskim przedsiębiorstwom i ich interesariuszom, jak angażować się w społecznie odpowiedzialną działalność. Zespół CSR EB wspiera główne obszary odpowiedzialnego postępowania biznesowego, w tym obszary takie jak: prawa człowieka, praca i transparentne łańcuchy dostaw, antykorupcja, zdrowie i opieka społeczna, wkład we wzrost i rozwój lokalnej gospodarki, innowacje, zatrudnienie i stosunki przemysłowe, ochrona środowiska, zarządzanie zasobami naturalnymi. Większość polityk korporacyjnych EB opiera się na „Wytycznych dla przedsiębiorstw wielonarodowych” Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>112</sup> oraz na wytycznych amerykańskiego krajowego punktu kontaktowego. Najbardziej rozpowszechnionym, dobrowolnym standardem ujawniania danych niefinansowych jest standard Global Reporting Initiative (GRI); stosowane są również standardy wypracowane przez Sustainability Accounting Standards Board (SASB) oraz Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD).

Korporacje są także zobowiązane do przestrzegania standardów odpowiedzialności społecznej poprzez różne regulacje wymagające ujawniania istotnych informacji przez przedsiębiorstwa, w szczególności na podstawie Sarbanes-Oxley Act (SOX). W przypadku spółek, których akcje dopuszczone są publicznego obrotu, ujawnianie informacji odbywa się regularnie i musi obejmować wszelkie informacje o istotnym wpływie na wyniki finansowe podmiotu, w tym na temat systemu kontroli wewnętrznej, przestrzegania etycznych praktyk biznesowych, wpływu ich operacji na środowisko oraz innych kwestii z zakresu ESG<sup>113</sup>.

W 2022 r. The Securities and Exchange Commission (SEC) rozpoczęło prace nad obowiązkowymi standardami ujawniania informacji z obszarów ESG dla spółek notowanych na amerykańskich

111 <https://thecsrjournal.in/csr-usa-united-states-of-america-corporate-social-responsibility/>, online [30.11.2022].

112 „OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct”, ostatnia wersja wytycznych została opublikowana w czerwcu 2023 r.

113 <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1396-26> U.S.C. §§ 1396, online [30.11.2022].

rynkach regulowanych. Prace prowadzone są wspólnie z SASB. W pierwszej kolejności mają być wprowadzone ujawnienia z zakresu oddziaływania klimatycznego i środowiskowego (tzw. Climate Change Disclosure Rules), w tym dotyczące ryzyk klimatycznych oraz emisji gazów cieplarnianych z zakresu 1-2 oraz, tam gdzie to istotne, także z zakresu 3. Aktualny termin na wprowadzenie regulacji odnośnie ujawnień środowiskowych to kwiecień 2024.<sup>114</sup>

Należy zauważyć, iż w Stanach Zjednoczonych określone wymogi z zakresu CSR i raportowania niefinansowego mogą nakładać poszczególne stany. Przykładowo, 7.10.2023 r. gubernator Kalifornii zatwierdził dotyczące klimatu ustawy Senatu nr 253 i 261 („SB 253”, „SB 261”) i ustawę Zgromadzenia nr 1305 wprowadzającą stopniowo (w zależności od wielkości firmy) wymogi ujawniania informacji (spójne z unijnym standardem ESRS E1) przez podmioty działające w Kalifornii, dotyczące raportowania emisji gazów cieplarnianych (w tym z zakresu 3), ryzyk finansowych związanych z klimatem oraz stosowania offsetów emisji CO<sub>2</sub>.<sup>115</sup>

Warto zwrócić też uwagę na tzw. Alien Tort Claims Act. Jest to akt umożliwiający wnoszenie prywatnym podmiotom pozwów przeciwko wielonarodowym korporacjom dopuszczającym się łamania praw człowieka poza granicami Stanów Zjednoczonych. Tym samym, chociaż korporacje prowadzące działalność za granicą mogą nie spotkać się z bezpośrednim nadzorem rządu USA, to nadal muszą liczyć się z ewentualnymi prywatnymi pozwami dotyczącymi łamania praw człowieka<sup>116</sup>. Z pola widzenia nie można także tracić wykształconej przez Sąd Najwyższy doktryny „third party effect of fundamental rights”.

## 3.11. CSR we Francji

Wraz z przemianami gospodarczymi lat siedemdziesiątych stopniowo zaczęły we Francji rodzić się normy i regulacje związane z CSR. Trzy powiązane ze sobą ustawy dotyczące CSR, ilustrują jak Francja stopniowo i formalnie zajmowała się kwestiami CSR w ciągu ostatnich dziesięcioleci. Wszystkie te ustawy skupiały się na obowiązku raportowania niefinansowego. W pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę na ustawę o sprawozdawczości społecznej z 1977 r.<sup>117</sup> stawiała Francję w roli pioniera, ponieważ wymagała od przedsiębiorstw corocznej sprawozdawczości społecznej. Aby zapewnić porównywalność, ustawa przewidywała, że przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 300 osób muszą dostarczać raporty dotyczące wyczerpującej listy ponad 130 wskaźników odnoszących się do pracowników i miejsca pracy (np. zdrowe bezpieczeństwo, warunki pracy, szkolenia, wynagrodzenia). W 2001 roku doszło do nowelizacji wzmiankowanej ustawy. Francuski ustawodawca rozbudował swoje wymogi w ustawie z 2001 r., rozszerzając zakres ujawniania informacji niefinansowych przez przedsiębiorstwa. Ustawa nakazała publikację wyników wraz z raportami rocznymi spółek, dzięki czemu dane dotyczące CSR stały się publicznie dostępne dla inwestorów opinii publicznej. Oznacza to, że akcjonariusze i zainteresowane strony

114 „The SEC Plans to Finalize ESG-Related Rules in 2023”, data publikacji 17.01.2023, <https://www.acaglobal.com/insights/sec-plans-finalize-esg-related-rules-2023> oraz “SEC’s New Rulemaking Agenda Pushes Adoption of Climate Change Disclosure Rules to 2024”, data publikacji 6.12.2023, <https://www.linklaters.com/en/knowledge/publications/alerts-newsletters-and-guides/2023/december/07/secs-new-rulemaking-agenda-pushes-adoption-of-climate-change-disclosure-rules-to-2024> [14.12.2023].

115 “The EU’s Corporate Sustainability Reporting Directive: What Do Companies Need to Know Now That Reporting Standards Are Finalized?”, publikacja z 16.11.2023, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=efaf906b-eeb8-45f0-84d0-3e931ca733a1> [14.12.2023].

116 <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170-26> U.S.C. § 170, online [30.11.2022].

117 Loi n° 77-769 du 12 juillet 1977 Relative Au Bilan Social De L’Entreprise, online, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000339023> [30.11.2022].

są w stanie lepiej ocenić stan i politykę przedsiębiorstwa. Uzupełnieniem tych działań było powołanie w styczniu 2003 r. Krajowej Rady ds. Zrównoważonego Rozwoju.

W 2007 r. rząd francuski przedstawił drugą narodową strategię zrównoważonego rozwoju na lata 2010-2013<sup>118</sup>. W 2010 r. nowy, kompleksowy akt prawny, zawierający 257 artykułów mający wpływ na ponad 30 kodeksów prawnych, określił środki mające na celu walkę ze zmianami klimatycznymi, ochronę różnorodności biologicznej i poprawę ogólnej efektywności energetycznej. Nakazał on wprowadzenie nowej, zintegrowanej polityki sprawozdawczości, która rozszerzyła wymogi sprawozdawczości CSR na większą liczbę przedsiębiorstw, w celu stworzenia nowej kultury zarządzania<sup>119</sup>.

W Francji Dyrektywa 2014/95/UE dotycząca raportowania niefinansowego została wprowadzona do krajowego prawa w szczególności rozporządzeniem nr 2017-1180 z dnia 19 lipca 2017 r. Większość odpowiednich przepisów można obecnie znaleźć w artykułach L. 225-102-1 i R. 225-104 i kolejnych francuskiego kodeksu handlowego (Code de commerce), który określa warunki, na jakich wybrane francuskie spółki muszą zawrzeć w swoim rocznym sprawozdaniu z działalności oświadczenie o wynikach niefinansowych (Déclaration de performance extra-financière, DPEF). Zgodnie z przepisami przedsiębiorstwa z ponad 500 pracownikami lub o rocznym obrocie netto przekraczającym 40 milionów euro lub sumie bilansowej powyżej 20 milionów euro są zobowiązane do ujawniania informacji dotyczących m.in. wpływu ich działalności na środowisko, relacji z interesariuszami, polityki równości płci i polityki zrównoważonego rozwoju.

Raporty te są publikowane co roku i dostępne dla opinii publicznej. Przedsiębiorstwa mogą również wybrać opcję integrowania raportów niefinansowych z raportami finansowymi. Francuskie przedsiębiorstwa mogą również korzystać z inicjatyw związanych z CSR, takich jak GRI czy Global Compact, aby uzyskać wsparcie w zakresie raportowania i zarządzania zrównoważonym rozwojem. W grudniu 2023 r. Francja jako pierwszy kraj Unii Europejskiej dokonała transpozycji dyrektywy CSRD do prawa krajowego.<sup>120</sup>

## 3.12. CSR w Niemczech

Dyrektywa NFR 2014/95/UE dotycząca raportowania niefinansowego została wprowadzona do niemieckiego prawa poprzez ustawę z 2017 roku pod nazwą „Gesetz zur Erhöhung der Transparenz von Unternehmen in Bezug auf Umwelt- und Sozialbelange sowie zur Förderung von Nachhaltigkeit” (Transparenzstichtungsgesetz – TranspStichtG). Według tej ustawy, przedsiębiorstwa z ponad 500 pracownikami lub o rocznym obrocie netto przekraczającym 40 milionów euro lub sumie bilansowej powyżej 20 milionów euro są zobowiązane do sporządzania raportów niefinansowych zawierających informacje dotyczące m.in. wpływu ich działalności na środowisko, relacji z interesariuszami, polityki równości płci i polityki zrównoważonego rozwoju.

Przedsiębiorstwa te są zobowiązane do publikowania raportów niefinansowych co roku i udostępniania ich opinii publicznej. Integracja raportów niefinansowych z raportami finansowymi jest opcjonalna, ale ma na celu ułatwienie dostępu do informacji i zwiększenie przejrzystości.

118 Stratégie Nationale de Développement Durable 2010-2013, online, [https://www.seine-et-marne.gouv.fr/contenu/telechargement/5043/35836/file/FIC\\_20120600\\_SNDD.pdf](https://www.seine-et-marne.gouv.fr/contenu/telechargement/5043/35836/file/FIC_20120600_SNDD.pdf) [30.11.2022].

119 W. D. Eggers, P. Macmillan, *Rewolucja rozwiązań. Współpraca pomiędzy biznesem, rządami oraz przedsiębiorstwami społecznymi na rzecz rozwiązywania największych problemów współczesnego świata*, Warszawa 2014, s. 54.

120 “ESG round-up: France becomes first EU member state to transpose CSRD”, publikacja z dnia 7.12.2023, <https://www.responsible-investor.com/esg-round-up-france-becomes-first-eu-member-state-to-transpose-csrd/> [14.12.2023].

Raporty muszą zawierać informacje w zakresie m.in.:

- prowadzonych polityk i czynności w zakresie przedmiotu raportu;
- wyników *due diligence*;
- głównych ryzyk dotyczących zakresu raportu;
- istotnych niefinansowych wskaźników dotyczących danego przedsiębiorstwa.

Informacje z powyższych raportów powinny być dostępne na stronie internetowej przedsiębiorstwa przez okres 10 lat.

Ponadto w Niemczech została uchwalona ustawa o należytej staranności w łańcuchu dostaw z dnia 16 lipca 2021 r.<sup>121</sup>, która zobowiązuje firmy mające siedzibę lub oddział w Niemczech do poszanowania praw człowieka. W tym celu przedsiębiorstwa powinny stworzyć system zarządzania ryzykiem służący identyfikowaniu oraz unikaniu lub minimalizowaniu ryzyka naruszeń praw człowieka i regularnie raportować efekty działania systemu. Obowiązki związane z tym systemem dotyczą nie tylko własnej działalności, ale również działalności kontrahentów i dostawców z całego łańcucha dostaw. Ustawa nakłada opisane wyżej obowiązki na przedsiębiorstwa od 2023 r. – dla przedsiębiorstw zatrudniających co najmniej 3000 pracowników, a od 2024 r. dla podmiotów gospodarczych zatrudniających co najmniej 1000 pracowników<sup>122</sup>.

W Niemczech Narodowe Forum CSR przyczyniło się między innymi do powstania w 2016 r. Narodowego Planu Działań na rzecz Biznesu i Praw Człowieka<sup>123</sup>, w którym rząd niemiecki skierował do niemieckich przedsiębiorstw przesłanie oparte na wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka, a dotyczące dokładania należytej staranności przez przedsiębiorstwa w zakresie przestrzegania praw człowieka w całym łańcuchu dostaw, który ich dotyczy<sup>124</sup>.

Warto też odnotować, iż niemiecka ordynacja podatkowa wymienia 26 celów „wspierających ogół społeczeństwa”, wśród nich znajduje się m.in. promocja nauki i badań, promocja edukacji, szkolnictwa wyższego kształcenia powszechnego i zawodowego, promocja sztuki i kultury, promowanie ochrony przyrody, promocja hodowli zwierząt, hodowli roślin, ogródków działkowych, tradycyjnych obyczajów czy promocja sportu.

Natomiast ustawa z dnia 30 czerwca 2017 r. o przejrzystości płac<sup>125</sup> zawiera przepisy nakazujące wypłatę równych wynagrodzeń za równą pracę bez względu na płeć. Ustawa ta wprowadza ponadto prawo dla pracownika przedsiębiorstwa zatrudniającego ponad 200 pracowników do żądania informacji dotyczącego sposobu, w jaki pracodawca ustalił wynagrodzenie pracownika oraz informacji o medianie wynagrodzenia w przypadku porównywalnych pracowników przeciwnej płci. Z kolei przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 500 pracowników mają obowiązek publikowania raportów opisujących ich działania na rzecz promowania równości wynagrodzeń ze względu na płeć.

Aktualnie prowadzona jest implementacja dyrektywy CSRD do przepisów krajowych. Oczekiwany termin jej ukończenia to połowa 2024 r. Wpływ CSRD na niemiecki sektor przedsiębiorstw będzie duży. Należy zauważyć, iż dyrektywa CSRD obejmie bezpośrednio blisko 50 tys. firm w UE, z czego ok. 15 tys. firm to będą podmioty niemieckie. Będzie to zarazem znaczący wzrost w porównaniu do bezpośredniego oddziaływania dotychczas obowiązującej dyrektywy NFR, która obejmowała ok. 550 podmiotów w Niemczech.

121 Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten; [https://wirtschaft-entwicklung.de/fileadmin/user\\_upload/5\\_Wirtschaft\\_und\\_Menschenrechte/Downloads/Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz.pdf](https://wirtschaft-entwicklung.de/fileadmin/user_upload/5_Wirtschaft_und_Menschenrechte/Downloads/Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz.pdf); online [14.12.2023].

122 <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/Wirtschaft-Menschenrechte/Gesetz-ueber-die-unternehmerischen-Sorgfaltspflichten-in-Lieferketten-gesetz-ueber-die-unternehmerischen-sorgfaltspflichten-in-lieferketten-art.html> online [30.11.2022].

123 <https://www.csr-in-deutschland.de/SharedDocs/Downloads/DE/NAP/nap-im-original.pdf?blob=publicationFile>, online [30.11.2022].

124 <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/Wirtschaft-Menschenrechte/Ueber-den-NAP/Ziele-des-NAP/ziele-des-nap.html>, online [30.11.2022].

125 Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz - EntgTranspG); <https://www.gesetze-im-internet.de/entgelttransp/BJNR215210017.html>, online [30.11.2022].

# 4.

## CSR A PRAWO W POLSCE

### 4.1.

## Konstytucyjne aspekty społecznie odpowiedzialnego biznesu w Polsce

Od dawna na świecie trwa dyskusja nad charakterem i celami prowadzenia działalności gospodarczej. Najbardziej popularne wśród przedsiębiorców podejście zakłada, że wyłącznym celem działalności gospodarczej jest kreowanie zysku, rozumianego w kategoriach czysto finansowych. Natomiast zgodnie z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu przedsiębiorca ma także zobowiązania inne niż wyłącznie przynoszenie zysku.

Przedsiębiorca funkcjonuje bowiem w pewnym środowisku społecznym i naturalnym. W związku z tym nie może abstrahować w swojej działalności od potrzeb i interesów tego środowiska. Nabiera to dużego znaczenia z powodu rosnącej roli podmiotów gospodarczych i potencjalnego wpływu – zarówno pozytywnego, jak i negatywnego – na środowisko ich działalności.

W zakresie określenia znaczenia raportowania niefinansowego w Polsce za punkt wyjścia może posłużyć Konstytucja Rzeczypospolitej Polski z 2 kwietnia 1997 r. (dalej: Konstytucja lub Konstytucja RP)<sup>126</sup>. W literaturze prawa konstytucyjnego akcentuje się, że najistotniejszą cechą konstytucji (*differentia specifica*) jest jej normatywny charakter<sup>127</sup>. Szczególna wartość normatywna wyrażona jest prymatem w systemie źródeł prawa i derogacyjną mocą wobec podkonstytucyjnych aktów normatywnych, w myśl reguły kolizyjnej *lex superior*<sup>128</sup>. Art. 8 Konstytucji RP, stanowi, że: Konstytucja jest najwyższym prawem. Nadrzędność konstytucji wynika ponadto z zasady suwerenności narodu (art. 4 ust. 1 Konstytucji RP) oraz szczególnego trybu jej zmiany (art. 235 Konstytucji RP)<sup>129</sup>. Przyjęte jest, że Konstytucja stanowi podstawę systemu prawa, a wszystkie akty prawne powinny być z nią zgodne<sup>130</sup>.

126 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.)

127 S. Sagan, *Konstytucje współczesne*, Rzeszów 2019, s. 74.

128 J. Galster, *Propedeutyka wiedzy o konstytucji*, [w:] *Prawo konstytucyjne*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2015, s. 52.

129 B. Banaszak, *Zasada nadrzędności Konstytucji w polskim porządku prawnym*, „Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego” 2015, s. 41-54

130 Biul. KKZN 1995, nr 11, s. 171-175. Powstało natomiast pytanie, czy nadrzędność konstytucji oznacza wyższość prawa naturalnego i czy konstytucja powinna przesądzić o relacji prawa pozytywnego i naturalnego? Chęć uniknięcia powyższych wątpliwości doprowadziła do przyjęcia formuły, w myśl której Konstytucja jest najwyższym prawem. Ta formuła została uznana za najbardziej lakoniczną, a równocześnie za najbardziej pełną, najlepiej odzwierciedlającą zasadę nadrzędności Konstytucji.

W pozytywnym aspekcie z art. 8 Konstytucji wynika powinność dokonywania wykładni prawa w sposób uwzględniający zasady i normy konstytucyjne, a także całą jej aksjologię, przy czym wyróżnia się wykładnię prokonstytucyjną i w zgodzie z konstytucją<sup>131</sup>. Z kolei w aspekcie negatywnym, zasada nadrzędności oznacza zakaz interpretacji przepisów podkonstytucyjnych w sposób sprzeczny z normami konstytucyjnymi lub naruszający wartości chronione przez ustawę zasadniczą<sup>132</sup>.

W orzecznictwie rozróżnia się również stosowanie samoistne i niesamoistne Konstytucji<sup>133</sup>. O wiele bardziej jednak istotnym z perspektywy niniejszego raportu jest podział na bezpośrednie i pośrednie stosowanie ustawy zasadniczej. Stanowi on w szczególności podstawę do dalszej analizy bezpośredniej horyzontalnej skuteczności norm konstytucyjnych. Uznaje się, że bezpośrednie stosowanie Konstytucji zakłada sytuację, w której norma konstytucyjna stanowi podstawę wprost do wydania orzeczenia na temat danej sytuacji prawnej – ma więc samodzielny charakter normatywny. Samodzielny normatywnie przepis konstytucyjny musi być jednak dostatecznie skonkretyzowany<sup>134</sup>. Oznacza to, że adresatem normy konstytucyjnej może być nie tylko podmiot publiczny, a również podmiot prawa prywatnego. Społeczna odpowiedzialność biznesu widziana w świetle Konstytucji nabiera zatem prawnego charakteru. Skutkuje to brakiem możliwości postrzegania jej wyłącznie w kategoriach ekonomiczno-marketingowych strategii przedsiębiorstw.

Jak już wskazano wcześniej beneficjentami norm społecznej odpowiedzialności biznesu są kontrahenci, przedsiębiorcy oraz społeczeństwo sensu largo. Są to podmioty – zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, które będąc w otoczeniu przedsiębiorcy wchodzi w nim kontakty natury prawnej i społecznej. Kontrahenci wewnątrzni przedsiębiorcy to jego pracownicy w szerokim tego słowa znaczeniu (bez względu na prawną podstawę zatrudnienia) oraz udziałowcy. Kontrahenci zewnętrzni natomiast to konsumenci (klienci), konkurenci przedsiębiorcy, społeczności lokalne, organizacje społeczne i państwo oraz w ujęciu przedmiotowym środowisko naturalne.

Normy społecznej odpowiedzialności biznesu wynikające z Konstytucji RP odnoszą się do większości ze wskazanych grup. Bezpośrednio regulacja konstytucyjna dotyczy pracowników, konsumentów i środowiska naturalnego. Pośrednio natomiast konkurentów (przez założenie o rynkowy charakterze gospodarki RP oraz wolności gospodarczej), społeczności lokalnych, organizacjach pozarządowych i państwa (poprzez wynikający ze społecznego charakteru gospodarki rynkowej nakaz współpracy partnerów społecznych)<sup>135</sup>.

Normy społecznej odpowiedzialności biznesu wyznaczają sposób działań przedsiębiorcy. Ich podstawa aksjologiczna i podstawowa treść jest zawarta w Konstytucji RP. Normy Konstytucji RP znajdują zastosowanie w działalności przedsiębiorców poprzez bezpośrednie stosowanie i w wielu przypadkach horyzontalną skuteczność praw podstawowych, zagwarantowanych w Konstytucji RP. Równie istotne jest promieniowanie Konstytucji RP na relacje między podmiotami prywatnymi – nawet pomimo braku horyzontalnej skuteczności, prawa i wartości wynikające z Konstytucji RP powinny być brane pod uwagę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie Polski<sup>136</sup>.

131 J. Podkowik, *Niekonstytucyjność prawa i jej skutki cywilnoprawne*, Warszawa 2019, s. 24-26. Tak też M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 480 i n.

132 J. Podkowik, *Niekonstytucyjność prawa...*, s. 25.

133 Wyrok SN z dnia 8 stycznia 2001 r., sygn. I CSK 428/08, Biul. SN 2009, nr 6; Podobnie w wyroku z dnia 9 maja 2003 r., sygn. V CK 344/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 119.

134 W. Kręcisz, *Stanowisko sądów powszechnych wobec bezpośredniego stosowania Konstytucji*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2004, t. LX, s. 67; K. Działocha, uwagi do art. 8, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, s. 40-41; tak też, A. Szwed-Szczygieł, *Bezpośrednie stosowanie konstytucji w Polsce – Przegląd stanowisk*, „Gubernaculum et Administratio” 2002, z. 2, s. 33.

135 M. Bernatt, *Społeczna odpowiedzialność biznesu. Wymiar konstytucyjny i międzynarodowy*, Warszawa 2009, s. 180.

136 M. Florczak-Wątor, *Obowiązek zapewnienia przez państwo poszanowania prywatności w stosunkach horyzontalnych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] *Horyzontalne oddziaływanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, red. A. Młynarska-Sobaczewska, P. Radziejewicz, Warszawa 2015, s. 187-209; M. Florczak-Wątor, *Pozytywne obowiązki państwa w zakresie ochrony praw konwencyjnych jednostki*, „Przegląd Praw Disputatio” 2010, t. XI.; D. Błoński, M. Florczak-Wątor, *Problem horyzontalnej skuteczności prawa do ochrony danych osobowych w świetle przepisów konstytucyjnych Polski i Szwajcarii*, „Przegląd Sejmowy” 2015, nr 1, s. 84 i n.



Treść norm społecznej odpowiedzialności biznesu wynika z szeregu norm Konstytucji RP. Ich generalnym źródłem jest zasada społecznej gospodarki rynkowej zawarta w art. 20 Konstytucji RP<sup>137</sup>. W szczególności w normie społecznej odpowiedzialności biznesu nakazującej przedsiębiorcy podejmowanie działań nie tylko w interesie wąsko pojmowanego zysku, lecz także kontrahentów przedsiębiorcy, odpowiada wynikający z zasady społecznej gospodarki rynkowej obowiązek brania pod uwagę dobra ogółu.

Obowiązek taki spoczywa na partnerach społecznych – także na przedsiębiorcach<sup>138</sup>. Podkreślenia również wymaga, że normy społecznej odpowiedzialności biznesu mają co do zasady charakter powszechny oraz bezwzględnie obowiązujący. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku zakazu dyskryminacji (wynika on bezpośrednio z art. 32<sup>139</sup> i 33<sup>140</sup> Konstytucji RP), ochrony praw pracowniczych (w zakresie, w jakim wynikają z Konstytucji RP – art. 65 ust. 1<sup>141</sup> i art. 66 Konstytucji RP<sup>142</sup>, wolności słowa – prawa do krytyki, prawa do prywatności, wolności zrzeszania się i wolności związkowej, ochrony konkurencji i konsumentów<sup>143</sup>. Wszystkie wymienione powyżej zasady konstytucyjne oraz prawa i wolności jednoznacznie wskazują, że ustawa zasadnicza ma wpływ na zasady odpowiedzialnego biznesu.

## 4.2. Ewolucja raportowania niefinansowego w Polsce

Zdaniem B. Roka do powstania idei społecznej odpowiedzialności biznesu doprowadziły trzy drogi, które na świecie przecięły się pod koniec lat 90. XX w., dając początek nowej koncepcji: droga zrównoważonego rozwoju, droga nacisku obywatelskiego oraz droga samoregulacji biznesu<sup>144</sup>. Podobnie sytuacja kształtowała się w Polsce (choć w dużo mniejszej skali), jednak z powodu naszej specyfiki (spuścizny komunistycznej, narodzin gospodarki wolnorynkowej dopiero na początku lat 90. XX w. i wejścia do UE w 2004 r.) należałoby raczej mówić o drodze ekorozwoju, drodze nacisku pozarządowego i drodze świadomości biznesowej<sup>145</sup>.

Narodziny i rozwój CSR w Polsce zawdzięczamy w dużej mierze właśnie operującym na naszym rynku filiom dużych korporacji transnarodowych (KTN), dzięki ich spółkom-matkom prowadzącym tego typu działania już w innych krajach. KTN były pionierami CSR w Polsce, bowiem wiele odpowiedzialnych rozwiązań przenosiły ze swoich krajów macierzystych na grunt polski

137 Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP: Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

138 L. Garlicki, M. Zubik, uwagi do art. 20 Konstytucji RP, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, Lex/el.

139 Zgodnie z art. 32 Konstytucji RP: 1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. 2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.

140 Zgodnie z art. 33 Konstytucji RP: 1. Kobieta i mężczyzna w Rzeczypospolitej Polskiej mają równe prawa w życiu rodzinnym, politycznym, społecznym i gospodarczym. 2. Kobieta i mężczyzna mają w szczególności równe prawo do kształcenia, zatrudnienia i awansów, do jednakowego wynagradzania za pracę jednakowej wartości, do zabezpieczenia społecznego oraz do zajmowania stanowisk, pełnienia funkcji oraz uzyskiwania godności publicznych i odznaczeń.

141 Zgodnie z art. 65 ust. 1 Konstytucji RP: 1. Każdemu zapewnia się wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy. Wyjątki określa ustawa.

142 Zgodnie z art. 66 Konstytucji: 1. Każdy ma prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy. Sposób realizacji tego prawa oraz obowiązki pracodawcy określa ustawa. 2. Pracownik ma prawo do określonych w ustawie dni wolnych od pracy i corocznych płatnych urlopów; maksymalne normy czasu pracy określa ustawa.

143 M. Bernatt, *Społeczna odpowiedzialność biznesu. Wymiar konstytucyjny i międzynarodowy...*, s. 181.

144 B. Rok, *Odpowiedzialny biznes w nieodpowiedzialnym świecie*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa 2004, s. 7-11.

145 *Ibidem*.

nierzadko zderzając się przy tym z niezrozumieniem własnych pracowników oraz konsumentów. Z pewnością nie były to tak samo zaawansowane działania jak w krajach spółek–matek, tylko dopasowane do potrzeb i oczekiwań polskiego społeczeństwa, które takiej aktywności często ani nie oczekiwało, ani dobrze nie postrzegało, podejrzliwie oceniając pobudki kierujące biznesem<sup>146</sup>. W raporcie „Społeczna odpowiedzialność biznesu w Polsce (...)” wyróżniono kilka etapów rozwoju CSR w Polsce:

- „stadium milczenia i całkowitego braku zainteresowania” (1997 r. – 2000 r.),
- etap niechęci, sprzeciwu (2000 r. – 2002 r.),
- stadium wzrostu popularności - „moda na publiczne deklaracje uznania dla roli etyki i odpowiedzialności społecznej jako fundamentów działania każdej szanującej się firmy” (2002 r. – 2004 r.),
- etap rozwoju „konkretnych, choć cząstkowych projektów obejmujących wybrane, znaczące obszary funkcjonowania przedsiębiorstw” (2004 r. – 2005 r.),
- etap łączenia strategii CSR z innymi obranymi w ramach prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwa (2006 r. – 2007 r.)<sup>147</sup>.

Kolejne etapy rozwoju CSR w Polsce to „okres weryfikowania jakości i efektywności wdrożonych już przez firmy strategii CSR (2008–2010) oraz okres włączania dialogu z interesariuszami do cyklu raportowania danych pozafinansowych (2010–2012). Lata 2012–2014 to poszukiwanie nowych mierników efektywności działań (np. model LBG do mierzenia zaangażowania społecznego) oraz zwiększone zainteresowanie CSR w administracji rządowej. Od 2014 r. można w Polsce obserwować łączenie CSR z innowacjami społecznymi oraz nowymi zjawiskami w ekonomii, np. ekonomią współdzielenia (ang. *sharing economy*), ekonomią współpracy (ang. *collaborative economy*) czy ekonomią społeczną<sup>148</sup>.

CSR w Polsce cieszy się obecnie rosnącym zainteresowaniem kadry menedżerskiej, instytucji otoczenia biznesu, inwestorów oraz administracji państwowej, stopniowo stając się wyznacznikiem ładu korporacyjnego oraz priorytetem w budowaniu kompleksowej strategii rozwoju przedsiębiorstwa. Duża liczba działań na rzecz popularyzacji CSR przyczyniła się do uświadomienia znaczenia aspektów środowiskowych, społecznych oraz z zakresu zarządzania (ang. Environment, Social, Governance, ESG) w prowadzeniu działalności gospodarczej, a także wymiany dobrych praktyk oraz rozwoju oddolnych inicjatyw i standardów w obszarze zrównoważonego rozwoju. Coraz szersza aktywność legislacyjna z poziomu UE w obszarze CSR (i szerzej ESG) stała się impulsem do stworzenia mechanizmów integrujących m.in. kwestie społeczne, środowiskowe i etyczne z własną strategią i działalnością firm, przy jednoczesnej współpracy z interesariuszami. Celem polskich przedsiębiorstw działających w „duchu CSR” przy realizowaniu zobowiązań powinno być nie tylko tworzenie i maksymalizowanie wspólnych wartości dla właścicieli, udziałowców, każdej zainteresowanej strony i społeczeństwa jako całości, ale równoczesne rozpoznawanie, zapobieganie i łagodzenie negatywnych skutków działań podmiotu. Interesariusze oczekują nie tylko wysokiej jakości produktów, usług ale również dostarczania ich w sposób niedegradujący środowisko naturalne, z jednoczesnym zachowaniem kanonu etycznego. Ponadto inwestorzy przy podejmowaniu decyzji strategicznych coraz częściej przy ocenie kondycji spółek przypisują istotną wartość danym pozafinansowym, które pozwalają w dużym stopniu odpowiedzieć na pytanie: Czy warto zainwestować w wybraną spółkę oraz jak ograniczać towarzyszące każdej decyzji ryzyko? Stanowi to potwierdzenie wzrostu rangi raportowania pozafinansowego dla interesariuszy.

146 E. Jastrzębska, *Ewolucja społecznej odpowiedzialności biznesu w Polsce*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2016, nr 4, s. 91.

147 B. Rok i in., *Społeczna odpowiedzialność biznesu w Polsce. Wstępna analiza, Program Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju*, Warszawa 2007, s. 22, online, [http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2014/03/UNDP\\_baseline\\_PL.pdf](http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2014/03/UNDP_baseline_PL.pdf) [31.01.2023].

148 E. Jastrzębska, *Ewolucja społecznej odpowiedzialności biznesu w Polsce...*, s. 92.

Jak wskazują B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicz „występuje wysoka dodatnia korelacja pomiędzy raportowaniem społecznym (zmienna CSR) a wielkością aktywów jednostki. Ponadto występuje umiarkowana dodatnia korelacja (współczynnik korelacji z przedziału 0,3–0,5) pomiędzy raportowaniem społecznym a zmiennymi opisującymi wyniki finansowe przedsiębiorstwa, tj. przychody netto, zysk operacyjny, zysk brutto i zysk netto. Oznacza to, iż raportowaniem społecznym zainteresowane są spółki o wyższych przychodach i charakteryzujące się lepszymi wynikami poszczególnych działalności”<sup>149</sup>.

Ze względu na horyzontalny wymiar CSR odpowiedzialność za realizację działań w poszczególnych obszarach spoczywa na różnych resortach administracji rządowej, a także na podmiotach prawa prywatnego<sup>150</sup>. Historycznie, celem zapewnienia spójności i koordynacji inicjatyw podejmowanych w ramach upowszechniania koncepcji CSR zarządzeniem nr 38 z dnia 8 maja 2009 r. powołany został zespół do spraw społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw stanowiących organ pomocniczy Prezesa Rady Ministrów.

Istotne znaczenie miała również realizacja w Polsce przez United Nations Development Programme w 2007 r. projektu „Podstawy polityki RP w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu”. W ramach projektu, dzięki aktywnemu udziałowi interesariuszy, zidentyfikowano kluczowe aspekty oraz ramy merytoryczne i operacyjne przyszłej polityki publicznej w zakresie CSR w Polsce.

Społeczna odpowiedzialność to również zobowiązanie organizacji do włączania aspektów społecznych i środowiskowych w proces podejmowania decyzji oraz wzięcie odpowiedzialności za wpływ podejmowanych decyzji i aktywności na społeczeństwo i środowisko. Oznacza to zachowanie zarówno transparentne, jak i etyczne, przyczyniające się do zrównoważonego rozwoju, zgodne z obowiązującym prawem i spójne z międzynarodowymi normami. Oznacza to również, iż społeczna odpowiedzialność jest wbudowana w strukturę organizacji, praktykowana w jej działaniach oraz uwzględnia oczekiwania interesariuszy. Koncepcja CSR uległa znacznemu poszerzeniu w porównaniu do historycznych początków i wciąż jest przedmiotem publicznej debaty<sup>151</sup>.

149 B. Bek-Gaik, B. Rymkiewicz. *Wpływ CSR na finansowe miary dokonań jednostek*, „ZN Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, s. 151-165.

150 Upublicznione raporty CSR zwiększają wiedzę i świadomość społeczeństwa na temat zaangażowania przedsiębiorstw w sprawy społeczne i środowiska naturalnego oraz budują zaufanie społeczeństwa do przedsiębiorstwa. Współczesna interpretacja społecznej odpowiedzialności biznesu w kategoriach przepisów prawnych jest związana z nowym, horyzontalnym podejściem do praw człowieka. W tradycyjnym podejściu to państwo jest odpowiedzialne za promowanie i ochronę praw człowieka, lecz także państwo może być podmiotem, który narusza prawa człowieka. Jednakże ta wertykalna relacja pomiędzy państwem a jednostką traci swe znaczenie we współczesnym świecie, w którym przedsiębiorstwa, szczególnie przedsiębiorstwa wielonarodowe, zajmują coraz silniejszą pozycję, przejmując tradycyjne role państwowe w obszarach politycznym, ekonomicznym i gospodarczym. Są one podmiotami dysponującymi ogromnym potencjałem gospodarczym, często przewyższającym potencjał państw narodowych (zob. K. Wojtyczek, *Horyzontalny wymiar praw człowieka zagwarantowany w Konstytucji RP*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 2, s. 40 i n.; M. Bernat, *Społeczna odpowiedzialność biznesu. Wymiar konstytucyjny i międzynarodowy*, Warszawa 2009, s. 60 i n.)

151 M. Stoma, A. Dudziak, W. Piekarski, B. Zdybel. *Koncepcja CSR w działalności przedsiębiorstw działających w branży TSL w odniesieniu do założeń normy ISO 26000*, online, <https://www.logistyka.net.pl/bank-wiedzy/item/89904-koncepcja-csr-w-dzialalnosci-przedsiębiorstw-branzy-tsl-w-odniesieniu-do-zalozen-normy-iso-26000> [29.11.2022].

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na etapy rozwoju CSR w Polsce z perspektywy zaangażowania administracji publicznej, zobrazowane w poniższej tabeli:

Tabela nr 1. Etapy rozwoju CSR w Polsce

Etap	Najważniejsze działania
Etap początkowy (1998-2009)	Powołanie Krajowego Punktu Kontaktowego OECD (KPK) dla upowszechniania Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych w 1998 r.
Etap proaktywnych działań (2009-2013)	Większość projektów finansowana jest z Europejskiego Funduszu Społecznego w ramach perspektywy finansowej 2007-2013 (w tym ukierunkowanych na wdrażanie i promowanie CSR). W 2009 r. został powołany pierwszy zespół ds. CSR, jak również w tym samym roku powstał pierwszy indeks spółek odpowiedzialnych w Europie Środkowo-Wschodniej pod nazwą Respect Index, który zadebiutował na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Ponadto w 2012 r. opublikowano w Polsce normę ISO 26000.
Etap badań i rozwoju (2014-2015)	Powołanie zespołu doradczego ds. CSR jako organu pomocniczego Ministra Gospodarki. W wyniku powołania drugiego zespołu ds. CSR rozpoczęto również prace nad transpozycją dyrektywy 2014/95UE dot. ujawniania informacji niefinansowych i różnorodności.
Etap dojrzałych decyzji i działań (2016-2019)	Powołanie w 2018 r. zespołu doradczego do spraw zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, który jest organem pomocniczym właściwego ministra ds. Rozwoju Gospodarczego i Finansów. Ponadto rozpoczęto prace nad przygotowaniem Krajowego Planu Działań na rzecz wdrażania wytycznych ONZ.
Etap zrównoważony zielony ład (od 2020)	W 2020 r. powołanie Zespołu do spraw Zrównoważonego Rozwoju i Społecznej Odpowiedzialności Przedsiębiorstw. Zespół jest organem pomocniczym ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego i zastąpił zespół powołany w 2018 r.

Źródło: Opracowano na podstawie Kacprzak, J. (2019). *CSR Impact on Polish Economy: A Public Administration Perspective. Corporate Social Responsibility in Poland: Strategies, Opportunities and Challenges*, s. 22.

Pomimo rosnącego w Polsce zainteresowania koncepcją CSR nadal wiele przedsiębiorstw nie uwzględnia postulatów wypływających z idei opisywanej koncepcji w sposób kompleksowy i przyjmujący wymiar planu strategicznego natury długoterminowej. Dlatego organizacje chcąc właściwie realizować zasady odpowiedzialnego biznesu powinny w umiejętny sposób zdefiniować potrzeby otoczenia i zbudować mapę interesariuszy, z którymi współpracują lub mogą współpracować. Natomiast przyjęcie długofalowej strategii opartej na potrzebach interesariuszy powinno być zintegrowane ze strategią biznesową i wywoływać zmianę społeczną zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w jego otoczeniu.

Pomimo że proces raportowania CSR wciąż nie opiera się w pełni na jednolitych standardach, to coraz szerszy dostęp do informacji pozafinansowych powinien przyczynić się do budowy transparentnej komunikacji pomiędzy uczestnikami rynku nie tylko finansowego. Istotne jest, aby wykazywane w sprawozdaniach informacje były porównywalne, dokładne, terminowe oraz przejrzyste.

Historycznie najpopularniejsze międzynarodowe standardy i wytyczne dotyczące raportowania CSR / kwestii ESG i zrównoważonego rozwoju stosowane w Polsce (Tabela nr 2):

Tabela nr 2. Międzynarodowe standardy z zakresu CSR

Wytyczne/ standardy	Opis
Wytyczne OECD	Polska stała się członkiem OECD 22 listopada 1996 r. Misją OECD jest poszukiwanie i promowanie najlepszych rozwiązań politycznych i gospodarczych mających na celu poprawę jakości życia ludzi na całym świecie, w myśl hasła „Lepsze polityki dla lepszego życia”. OECD prowadzi prace badawcze oraz koncepcyjne skupiające się na najważniejszych zagadnieniach społecznych oraz gospodarczych. Do istotnych aspektów funkcjonowania OECD należy działalność publikacyjna, a jej publikacje należą do najbardziej oczekiwanych raportów na temat perspektyw gospodarki światowej oraz sytuacji ekonomicznej poszczególnych krajów. W zakresie raportowania CSR / ESG OECD opracowuje „Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych dotyczące odpowiedzialnego prowadzenia biznesu” („OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct”). Są to zalecenia kierowane wspólnie przez rządy do przedsiębiorstw wielonarodowych (ale stosowane też i przez inne podmioty) w celu zwiększenia wkładu biznesu w zrównoważony rozwój i przeciwdziałanie negatywnemu wpływowi działalności biznesowej na ludzi, planetę i społeczeństwo, w tym kwestie środowiskowo-klimatyczne.
Wytyczne Global Reporting Initiative (GRI)	Raportowanie danych niefinansowych staje się coraz bardziej popularne wśród przedsiębiorstw m.in. za sprawą przyjęcia przez Unię Europejską w 2014 r. dyrektywy ws. ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności (dyrektywa 2014/95/UE). Wytyczne Global Reporting Initiative (GRI) poszerzają zakres raportowania społecznego w obszarze angażowania interesariuszy w proces tworzenia raportu, podkreślenia roli tańcucha wartości oraz doboru treści, które powinny pojawić się w raporcie pod względem ich istotności. Celem Ramowych Zasad Raportowania GRI jest stworzenie ogólnie przyjętych ram dla raportowania ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji; ram zaprojektowanych do użytku przez organizacje dowolnego rozmiaru, sektora oraz o dowolnej lokalizacji. Uwzględniają one praktyczne aspekty funkcjonowania różnorodnych organizacji, od małych firm do organizacji/przedsiębiorstw międzynarodowych prowadzących operacje na całym świecie. Zasady Raportowania GRI w dużym stopniu zostały uwzględnione w przyjętej przez UE w 2022 r. dyrektywie CSRD.
Wytyczne Global Compact	Global Compact to największa na świecie inicjatywa skupiająca zrównoważony biznes. Od momentu powołania w 2000 r. przez Sekretarza Generalnego ONZ zrzesza obecnie ponad 10 000 członków z całego świata. UN Global Compact Network Poland stanowi sekretariat polskich członków UNGC oraz akcelerator programów i działań lokalnych. Misją United Nations Global Compact jest zmobilizowanie globalnego ruchu zrównoważonych przedsiębiorstw i interesariuszy, aby stworzyć bezpieczny, sprawiedliwy i przyjazny dla człowieka świat. UN Global Compact wspiera firmy w: a) prowadzeniu ich działalności w sposób odpowiedzialny, dostosowując ich strategię do Dziesięciu Zasad Global Compact dotyczących praw człowieka, pracy, środowiska i walki z korupcją; b) podejmowaniu przez firmy strategicznych działań, mających na celu osiągnięcie szerszych celów społecznych, takich jak Cele Zrównoważonego Rozwoju ONZ.
Norma ISO 26000	Polski Komitet Normalizacyjny we współpracy z Ministerstwem Gospodarki oraz partnerami rynkowymi opracował polską wersję normy PN-ISO 26000. ISO 26000 zawiera wytyczne dotyczące odpowiedzialności społecznej zdefiniowanej jako odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych przez nią decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko, poprzez przejrzyste i etyczne zachowanie, które przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, w tym poprawy zdrowia i dobrobytu społeczeństwa, uwzględnia oczekiwania interesariuszy (osób lub grup, które są zainteresowane decyzjami lub działaniami organizacji), jest zgodne z mającym zastosowanie prawem i spójne z międzynarodowymi normami postępowania, jest zintegrowane z działaniami organizacji i praktykowane w jej działaniach podejmowanych w obrębie jej strefy wpływów.

Źródło: Opracowano w oparciu o informacje ze stron internetowych poszczególnych omówionych organizacji w zakresie GRI, Norm ISO, Wytycznych OECD, Wytyczne Global Compact.

Należy podkreślić, iż powyżej przytoczone podejścia do raportowania CSR oraz ogólnie raportowania niefinansowego będą traciły na popularności w Polsce wraz z przyjęciem Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) na potrzeby wymogów raportowania zgodnie z dyrektywą CSRD. Także w przypadku mniejszych podmiotów nieobjętych CSRD należy spodziewać się, iż w przypadku ich dobrowolnych decyzji o podjęciu raportowania niefinansowego w pierwszej kolejności skorzystają one ze standardów dobrowolnych dla MSP (VSME ESRS), które mają zostać opracowane do połowy 2024 r. Zagadnienia te opisane zostały szerzej w Rozdziale II.

## 4.3. Raportowanie niefinansowe w perspektywie obecnie obowiązujących przepisów w Polsce

W tej części przedstawione zostały obowiązujące regulacje prawne w zakresie odpowiedzialnego biznesu i raportowania niefinansowego w Polsce. Na wstępie należy zwrócić uwagę, iż obecnie przyjęte w Polsce rozwiązania, jak i te planowane wkrótce do wdrożenia, wynikają bezpośrednio z regulacji przyjętych na poziomie unijnym czyli w szczególności z dyrektywy NFR z 2014 r. i dyrektywy CSRD z 2022 r. wraz z powiązanymi z nimi aktami.

W odniesieniu do polskiego prawa walor normatywny postulatu zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznej odpowiedzialności biznesu można dostrzec w dwóch wymiarach. Po pierwsze, idea „sustainability” współkształtuje wykładnię klauzul generalnych, zwłaszcza klauzuli dobrych obyczajów<sup>152</sup>. Należy przyjąć, że treść pozaprawnych norm społecznych podlega obecnie głębokim przemianom, czemu musi towarzyszyć również transformacja interpretacji klauzul generalnych<sup>153</sup>.

Po drugie postulat zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznej odpowiedzialności biznesu<sup>154</sup> już obecnie wpływa (lub powinien wpływać) na interpretację klauzuli generalnej dobrych obyczajów i tym samym na proces stosowania prawa. Postulat zrównoważonego rozwoju w tym ujęciu wprowadza nowe czynniki wyznaczające zakres autonomii spółki (a w istocie jej piastunów) w określaniu jej interesu i kształtowaniu na tej podstawie zachowań gospodarczych.

Istnieje zatem zwrotny przekaz normatywny płynący do spółek handlowych, który zakreśla „ramy zachowań” mieszczących się w kanonie nowej treści dobrych obyczajów. Po drugie, w kontekście ładu korporacyjnego polskich spółek wymiar normatywny postulatu zrównoważonego rozwoju gospodarczego może wyrażać się w przepisach powszechnie obowiązujących. Już obecnie dzieje się tak na gruncie unijnej legislacji, co zostało wskazane powyżej. Doprowadziła ona bowiem do wdrożenia do porządku prawnego kształtującego ład korporacyjny polskich spółek norm prawnych nasyconych celami zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności biznesu. Uchwalenie wcześniej omawianej dyrektywy NFR 2014/95/UE stanowiło pierwsze znaczące posunięcie unijnego ustawodawcy w kierunku zakotwiczenia postulatu zrównoważonego rozwoju

152 Szersze rozwinięcie tej tezy: A.M. Weber-Elżanowska, *Sustainability vs. Corporate Purpose: Will transforming values shift the paradigm?*, „Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations” 2020/7(2), s. 53–84.

153 Ibidem. W tym zakresie także T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2017, s. 252 (w szczególności w zakresie wykładni norm i klauzul generalnych).

154 Przejawiającej się w znacznej mierze w raportowaniu CSR.

gospodarczego w ładzie korporacyjnym europejskich spółek. Choć ustawodawca unijny nie sięgnął po instrument prawny ingerujący bezpośrednio w prawo przedsiębiorstw państw członkowskich, to jednak nałożone na duże podmioty gospodarcze wymogi w zakresie tzw. raportowania niefinansowego promują ideę zrównoważonego ładu korporacyjnego i przede wszystkim odpowiedzialnego biznesu.

Implementacja do polskiego porządku prawnego nastąpiła przede wszystkim w drodze nowelizacji ustawy o rachunkowości<sup>155</sup> oraz poprzez dostosowanie przepisów regulujących okresowe i bieżące obowiązki informacyjne spółek publicznych<sup>156</sup>. Regulacją zostały objęte największe podmioty z katalogu dużych jednostek zainteresowania publicznego czyli zatrudniające co najmniej 500 osób oraz o sumie bilansowej powyżej 85 mln zł lub przychodach przekraczających 170 mln zł (zob. art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości {u.r.}).

Do czasu implementacji dyrektywy CSRD raportowanie niefinansowe sprowadza się na gruncie art. 49b ust. 1 u.r. do obowiązku zawarcia w sprawozdaniu z działalności wyodrębnionej części, tzw. oświadczenia na temat informacji niefinansowych. Jak wynika z literalnego brzmienia art. 49b ust. 2 ustawy o rachunkowości: „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 polityk;
4. opis procedur należytej staranności – jeżeli jednostka je stosuje w ramach polityk, o których mowa w pkt 3;
5. opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, o których mowa w pkt 3, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami.”

Pod pojęciem informacji niefinansowej kryją się zatem w istocie informacje ściśle związane z problematyką *sustainability*, zarówno w jej wymiarze ekologicznym, jak i społecznym (por. art. 49b ust. 2 pkt 3 u.r.).<sup>157</sup> Zarazem należy zauważyć, że przytoczone w Ustawie o rachunkowości (i dyrektywie) pojęcie modelu biznesowego jednostki (art. 49b ust. 2 pkt 1 u.r.) jest niedoprecyzowane i różnie definiowane w polskiej literaturze.

Mechanizm raportowania niefinansowego w Polsce obowiązuje na zasadzie *comply or explain*<sup>158</sup>. Oznacza to, że w przypadku gdy spółka nie stosuje polityk dotyczących obszarów związanych ze zrównoważonym rozwojem, w raporcie niefinansowym powinna wyjaśnić powody ich niestosowania (por. art. 49b ust. 5 u.r.). W konsekwencji, mimo braku bezwzględnego obowiązku prawnego posiadania stosownych polityk, koszt „reputacyjny” wynikający z ujawnienia faktu niestosowania polityk dotyczących obszaru zrównoważonego rozwoju wobec inwestorów oraz klientów spółki pełni samodzielną funkcję nakłaniającą do ich przyjęcia i stosowania. Posiadanie przez spółkę polityk dotyczących zrównoważonego rozwoju nieuchronnie prowadzi do współkreowania przez te polityki ładu korporacyjnego spółki, w szczególności w zakresie „wypełniania treści” wzorca postępowania członków organów przedsiębiorstw.

155 Implementacja nastąpiła w drodze ustawy z 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r. poz. 61).

156 Implementacja w drodze rozporządzenia Ministra Finansów z 25 maja 2016 r. zmieniającego 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. poz. 860).

157 Z. Mazur, A. Szczęsna, A. Weber, *Zrównoważony ład korporacyjny (sustainable corporate governance) – kierunek ewolucji polskiego prawa spółek?*, „PPH” 2022, nr 6, s. 20-33.

158 Ibidem.

Kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności (ang. *key performance indicators*, KPIs) umożliwiają jednostce stwierdzenie, w jakim stopniu jej strategiczne cele są realizowane<sup>159</sup>. Wskaźniki te są narzędziem kontroli menedżerskiej, umożliwiając wykrywanie problemów we wczesnej fazie ich pojawienia się i szybkie reagowanie na występujące zakłócenia<sup>160</sup>. Zestaw KPIs powinien dotyczyć zagadnień uznanych w jej strategii za ważne dla jednostki. Zestaw ten powinien też być dostosowany do specyfiki sektora, w którym jednostka działa, a także zapewniać opłacalność jego stosowania.

Sporządzając oświadczenie, jednostka przedstawia informacje w zakresie niezbędnym do oceny jej rozwoju, wyników i sytuacji z zastosowaniem dowolnych zasad, w tym zasad własnych, krajowych, międzynarodowych wytycznych i wskazówek z jednoczesnym powołaniem się na ich źródło (art. 49b ust. 3 u.r.). Ponadto – podobnie jak było to wymagane w wypadku sprawozdania z działalności – w razie występowania powiązań między wartościami wykazanymi w oświadczeniu i w rocznym sprawozdaniu finansowym powinny się znaleźć w oświadczeniu stosowne odniesienia i dodatkowe wyjaśnienia dotyczące tych kwot<sup>161</sup>.

Jednostka, będąca spółką zależną i zarazem dominującą niższego szczebla, może nie sporządzać omawianego oświadczenia, jeżeli jej jednostka dominująca wyższego szczebla z siedzibą na terytorium EOG sporządza dla całej grupy kapitałowej oświadczenie zawierające informacje niefinansowe. W takim przypadku jednostka ujawnia ten fakt w sprawozdaniu z działalności, wskazując, gdzie oświadczenie jest dostępne.

Informacje niefinansowe są przedstawiane w postaci oświadczenia, które stanowi wyodrębnioną część sprawozdania z działalności albo jest sporządzane jako odrębne sprawozdanie dotyczące informacji niefinansowych, które jednostka zamieszcza na swojej stronie internetowej w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego.

Warto również podkreślić, że ustawa o rachunkowości dopuszcza sytuację, w których informacje niefinansowe mogą być pomijane w oświadczeniu. Może to mieć miejsce, gdy toczą się negocjacje dotyczące zagadnień będących przedmiotem ujawnienia, a zdaniem kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego ujawnienie tych informacji na danym etapie mogłoby mieć szkodliwy wpływ na sytuację rynkową jednostki. Należy podkreślić, że prawo to przysługuje wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach. Jednocześnie o zastosowanych pominięciach należy poinformować w oświadczeniu.

Oddzielną kwestią, na którą warto również zwrócić uwagę w kontekście przepisów związanych z CSR, jest to, iż polski ustawodawca widzi potrzebę zachęcania polskich przedsiębiorców do polityki społecznie odpowiedzialnego biznesu i podejmuje w tym zakresie stosowne środki legislacyjne w ramach stanowienia prawa oraz interpretacyjne w zakresie jego stosowania.

W wydawanych przez Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej interpretacjach utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym wydatki na CSR zasadniczo mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przykładowo w interpretacji z 1 lipca 2020 r.<sup>162</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się ze stanowiskiem podatnika, zgodnie z którym koszt uzyskania przychodu stanowią wydatki poniesione na działania CSR, polegające na budowaniu i wyposażaniu placów zabaw dla najmłodszych mieszkańców i przekazaniu go na użytkowanie gminom, w których podatnik prowadzi działalność. W innej interpretacji z 18 sierpnia 2021 r.<sup>163</sup> wnioskodawca wskazał, że ponosi wydatki z zakresu CSR, polegające m.in. na finansowaniu stażów dla studentów

159 Więcej na temat KPIs zob.: T. Waślicki, *Jakiego rodzaju kluczowe wskaźniki efektywności powinny zostać zawarte w sprawozdaniu z działalności spółki handlowej?* online, <https://www.prawo.pl/podatki/jakiego-rodzaju-kluczowe-wskaźniki-efektywnosci-powinny-zostac-zawarte-w-sprawozdaniu-z-dzialalnosci-spolki-handlowej,24189.html> [30.11.2022].

160 T. Cebrowska [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz, wyd. VIII*, red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2021, art. 49(b), LEX/el.

161 Ibidem.

162 Interpretacja indywidualna z 1 lipca 2020 r., sygn.: 0111-KDIB1-2.4010.186.2020.1.BD.

163 Interpretacja indywidualna z 18 sierpnia 2021 r., sygn.: 0111-KDIB1-2.4010.226.2021.1.MZA.



i absolwentów, programów mentoringowych, a ponadto finansuje działania związane z ochroną środowiska, w tym ponosi wydatki na systemy monitorujące ptaki, sadzenie lasów i wynoszenie gniazd ponad linie elektroenergetyczne. Dyrektor KIS potwierdził stanowisko podatnika, zgodnie z którym wydatki te stanowią dla niego koszt uzyskania przychodów.

Warto natomiast podkreślić, że od 2022 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych został wprowadzony art. 18ee, wprowadzający nową ulgę podatkową (nazywaną także „ulgą na CSR”), pozwalającą dodatkowo ująć w kosztach podatkowych 50% kosztów poniesionych na działalność sportową, kulturalną i wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę.

## 4.4. Kierunki legislacji krajowej

Główne kierunki dalszej legislacji w Polsce związane z tematyką społecznej odpowiedzialności biznesu wynikają głównie z przyjętych bądź planowanych do przyjęcia regulacji unijnych opisanych w Rozdziale II niniejszego opracowania. W szczególności Polska, jak i inne kraje UE, ma osiemnastomiesięczny okres na transponowanie do przepisów prawa krajowego dyrektywy CSRD 2022/2464 wraz z rozporządzeniem delegowanym ESRS C(2023) 5303. Okres ten upływa 6 lipca 2024 r. Szacuje się, iż przepisy te obejmą około 4 tys. firm w Polsce, głównie największych. Pośrednio dotkną zaś docelowo liczne mikro, małe i średnie firmy funkcjonujące w łańcuchach dostaw dużych firm. Tak więc efekt oddziaływania tych regulacji na procesy gospodarcze w Polsce będzie znaczący.

Przepisy te wpłyną też istotnie na raportowanie polskich firm. Jak ocenia M. Raczek-Kołodzyńska „wejście w życie Dyrektywy CSRD i Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) będzie na pewno kamieniem milowym, jeżeli chodzi o jakość raportowania, ponieważ dane będą po raz pierwszy kompleksowe, porównywalne i wiarygodne. Raporty niefinansowe będą też podlegały audytowi, co zapewni ich większą wiarygodność. (...) Spowoduje to skokowy wzrost zainteresowania inwestorów i analityków ujawnieniami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju”<sup>164</sup>.

Należy przy tym zauważyć, iż standardy ESRS, które zostały przedstawione w finalnej postaci w dniu 31.07.2023 r., dla największych spółek giełdowych będą obowiązywały już od 1.01.2024 r. Od tego momentu podmioty te powinny prowadzić działania (wdrażać polityki, oceniać ryzyko, pozyskiwać niezbędne dane itp.), tak aby spełnić wymogi CSRD i raportowania niefinansowego za 2024 r. Rodzi to istotny problem, gdyż z całą pewnością można stwierdzić, iż do dnia 1.01.2024 r. nie nastąpi transpozycja przepisów unijnych w Polsce. W rezultacie zapewne przez pół roku (a może i dłużej) podmioty te będą funkcjonowały w tym zakresie w oparciu o *de facto* domniemane wymogi, licząc iż transpozycja przepisów CSRD i ESRS nie będzie wiązała się z wprowadzeniem w nich istotnych zmian, a w szczególności dodatkowych wymogów.

Kolejną kwestią wymagającą uregulowania w przepisach krajowych będzie tryb weryfikacji raportów niefinansowych w sprawozdaniach spółki. Dyrektywa CSRD w pierwszym etapie wprowadza w przypadku raportów niefinansowych obowiązek uzyskania atestacji od akredytowanych audytorów dającej tzw. ograniczoną pewność (ang. *limited assurance*). Brak jest obecnie ustaleń w oparciu o jakie przepisy i standardy ta atestacja będzie miała się odbyć oraz kto w przypadku informacji stricte technicznych (np. wielkość zużycia energii) będzie uprawniony do ich

164 M. Raczek-Kołodzyńska, *Jak sobie poradzić z wyzwaniem raportowania niefinansowego*, online, <https://www.parkiet.com/esg/art37277761-jak-sobie-poradzic-z-wyzwaniami-raportowania-niefinansowego> [30.11.2022].

weryfikacji. Najbardziej prawdopodobnym rozwiązaniem będzie tu przyjęcie podejścia w oparciu o będący w opracowaniu przez IAASB Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000 (ISSA 5000), o ile zostanie on opracowany do początku 2025 r. Innym zagadnieniem wymagającym uregulowań będzie szczegółowy sposób przygotowania raportów w formacie XBRL, który Komisja ustaliła tu jako jedyny dopuszczalny<sup>165</sup>. Potrzebne będzie określenie zarówno dokładnego schematu logicznego dla przekazywanych informacji jak i samego procesu przesyłania (i kontroli) danych na potrzeby raportowania.

Niezależnie od bezpośrednich implikacji dla polskiego ustawodawstwa w związku z wprowadzeniem dyrektywy CSRD, należy zwrócić uwagę na potencjalne dodatkowe rozwiązania prawne, które miałyby na celu ułatwić bądź stymulować dostosowanie się przedsiębiorstw do nowych przepisów. Jak zostało wspomniane powyżej, finalny efekt oddziaływania dyrektywy CSRD na procesy gospodarcze będzie bardzo duży. Jej implementacja poskutkuje w perspektywie kilku lat nałożeniem na większość firm w Polsce (przez ich partnerów biznesowych w ramach łańcucha wartości) ambitnych celów operacyjnych i inwestycyjnych w zakresie np. poprawy efektywności energetycznej, zmniejszenia zużycia wody, zmniejszenia emisji CO<sub>2</sub>, wprowadzenia obiegu zamkniętego dla wykorzystywanych surowców, ograniczenia odpadów komunalnych, wymiany floty transportowej itp. Będą to działania kosztowne dla poszczególnych firm, a szczególnie w przypadku małych podmiotów trudne do zrealizowania ze względu na ich ograniczone zasoby kapitałowe i dostęp do kredytów. Dlatego ważne będą też działania legislacyjne, które stworzą instrumenty wsparcia dla tej głębokiej transformacji polskiej gospodarki. W pierwszej kolejności powinny to być instrumenty o charakterze dotacyjnym lub w postaci preferencyjnego finansowania. Kolejnym rozwiązaniem mogą tu być zwolnienia podatkowe lub podwyższone stawki amortyzacji. Instrumenty te powinny być też uzupełnione o uproszczenie procedur administracyjnych uzyskiwania odpowiednich zezwoleń (np. budowlanych) bądź zmniejszenie wymagań formalnych. Szereg tego typu instrumentów funkcjonuje już w krajach Europy Zachodniej. Bez takiego wsparcia legislacyjnego wokół dyrektywy CSRD, faktyczne wdrożenie wymaganych działań z obszarów ESG może nie być wykonalne.

Niezależnie od działań legislacyjnych związanych z wdrożeniem CSRD w jej obecnym brzemieniu, krajowe przepisy będą musiały zostać dostosowane także w kontekście szeregu innych oczekiwanych przepisów unijnych, których kształt nie jest jeszcze obecnie docelowo rozstrzygnięty. Będą to w szczególności:

- Sektorowe standardy w ramach ESRS,
- Dedykowane standardy dla małych i średnich przedsiębiorstw (zarówno standard obowiązkowy dla podmiotów notowanych na giełdzie, jak i standard dobrowolny dla pozostałych podmiotów),
- Dyrektywa CSDDD dot. należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Spśród powyższych regulacji w pierwszej kolejności można spodziewać się przyjęcia standardów raportowania dla MSP, które Komisja planuje wydać do połowy 2024 r. Szersze omówienie tych zagadnień zostało przedstawione w Rozdziale II niniejszego opracowania.

---

165 Przy tym sprawozdania będą wymagane i raportowane jedynie w formie elektronicznej.

## Podsumowanie

Chociaż omawiane w raporcie badania koncentrują się tylko na wybranych zagadnieniach dotyczących raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu, to jednak mają aspekt poznawczy i pokazują istotność tego zagadnienia. Można zaobserwować, iż działania z zakresu CSR, mające w ostatecznym celu służyć zrównoważonemu rozwojowi społeczeństw i gospodarek, odgrywają coraz większą rolę w działalności podmiotów funkcjonujących na rynku i to nie tylko dużych przedsiębiorstw. Szczególnie wzrost znaczenia tego typu działań biznesu jest widoczny w największych gospodarkach Unii Europejskiej. Należy przy tym podkreślić, iż aktualnie to regulacje unijne są główną siłą napędową dla rozwoju obszaru społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego działania w Polsce.

Zarazem należy zauważyć, iż legislacja unijna (CSRD, ESRS, CSDDD) oraz dobrowolne standardy raportowania zintegrowanego bądź pozafinansowego systematycznie ewoluują w kierunku szerszego niż CSR zdefiniowania kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, obecnie ujętych w ramach tematów ESG. Aktualnie nacisk położony jest przy tym na działania ograniczające zmiany klimatyczne. Choć wszystkie te obszary zgodnie z normą ISO 26000 są częścią tematyki społecznej odpowiedzialności, to *de facto* ich aktualne zdefiniowanie w aktach unijnych jest znacząco szersze niż definicja CSR. Tak więc nieuchronnie CSR zostanie w warstwie raportowania wchłonięty przez standardy raportowania niefinansowego takie jak unijne ESRS. Proces ten odbędzie się z pożytkiem dla samych działań CSR, które staną się częścią obligatoryjnego systemu ustalania celów, analizy ryzyk, implementacji i raportowania dla rosnącej liczby firm.

Niezależnie od wprowadzanych w Polsce zmian legislacyjnych widać, iż podmioty gospodarcze funkcjonujące na polskim rynku zauważają coraz większą doniosłość tytułowego zagadnienia. Widzą one bowiem rosnącą potrzebę (także z perspektywy efektów pośrednich jak poprawa swojej dostępności do finansowania) realizacji działań odpowiedzialnych społecznie, przestrzegania określonych standardów zachowań w ramach ich łańcuchów dostaw oraz uzupełniania tradycyjnego systemu sprawozdawczości odrębnymi raportami niefinansowymi. Potwierdzeniem tego jest historycznie rosnąca liczba raportów zgłaszanych zarówno do bazy raportów GRI Sustainability Disclosure Database, jak i do konkursu Raporty Społeczne (od 2021 r. pod nazwą Raporty Zrównoważonego Rozwoju). Przykładem tego jest też rosnąca liczba spółek wchodzących w skład WIG-ESG, pomimo iż uczestnictwo w tym indeksie jest dobrowolne i wymaga spełnienia szeregu kryteriów z obszarów ESG.

Obecnie wciąż jednak jest mowa o stosunkowo niewielkiej grupie firm podejmujących te działania. Wszelako na skutek implementacji dyrektywy CSRD grupa ta obligatoryjnie poszerzy się o wszystkie duże firmy i notowane na giełdzie MSP. Zarazem dzięki wprowadzeniu dobrowolnych uproszczonych standardów raportowania niefinansowego dla pozostałych małych i średnich firm oraz na skutek wejścia w życie wymogów raportowania przez duże firmy spełniania dobrych praktyk z obszaru ESG w ich łańcuchach wartości, a także na skutek oczekiwań konsumenckich, w horyzoncie kilku lat nastąpi skokowo wzrost liczby podmiotów, które będą musiały w swej działalności uwzględniać kryteria prowadzenia zrównoważonej działalności środowiskowej i społecznej. Wymogi te więc rozprzestrzenią się stopniowo na szeroką grupę prywatnych polskich średnich, małych i mikro firm. Może to być spowodować olbrzymią, pozytywną rewolucję w funkcjonowaniu polskiej gospodarki w horyzoncie krótszym niż 5 lat.

W niniejszym raporcie przedstawiono także liczne korzyści płynące z realizacji społecznie odpowiedzialnych działań przez przedsiębiorstwa. Mają one pozytywne przełożenie na takie aspekty życia codziennego jak przestrzeganie praw podstawowych człowieka, ochronę środowiska, przeciwdziałanie korupcji oraz praniu brudnych pieniędzy. Ponadto raporty niefinansowe

charakteryzują się dużą przydatnością informacyjną dla inwestorów oraz innych interesariuszy. Ale to nie tylko korzyści wymierne dla społeczeństwa *sensu largo*, ale także dla poszczególnych przedsiębiorców, którzy dzięki tym działaniom mogą zwiększyć skalę i wydajność swoich operacji. Zarazem wskazano też na wieloaspektowe korzyści ze stosowania raportowania niefinansowego przez firmy, szeroko obejmującego zagadnienia ESG.

Biorąc pod uwagę ogólny konsensus na poziomie rządowym i gospodarczym odnośnie potrzeby działań społecznie odpowiedzialnych przez biznes należy oczekiwać, iż obszar CSR będzie rósł na znaczeniu w działalności przedsiębiorstw. Zarazem można przy tym spodziewać się, iż utrwali się tu szersze podejście do tego zagadnienia, osadzone już w regulacjach unijnych takich jak dyrektywa CSRD i rozporządzenie dot. ESRS oraz w szeregu dobrowolnych standardów raportowania niefinansowego (np. według GRI, TCFD), gdzie CSR pozostanie częścią szeroko rozumianych działań i zarządzania ryzykiem związanych z czynnikami środowiskowymi, w tym ryzykami klimatycznymi, społecznymi i ładem zarządczym czyli zagadnieniami ESG. Natomiast rządziej będzie CSR realizowany i komunikowany jako koncepcja samodzielna, jak to miało miejsce jeszcze kilka lat temu.

## Bibliografia

1. Banaszak B., *Zasada nadrzędności Konstytucji w polskim porządku prawnym*, „Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego” 2015.
2. Banaszyk P., Fimińska-Banaszyk R., *Cele społeczne i systemowe w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu” 1997, nr 256.
3. Barth R., Wolff, F. (Red.), *Corporate Social Responsibilities in Europe: Rhetoric and Responsibilities*, Edward Elgar Publishing, Northampton 2009.
4. Bek-Gaik B., Rymkiewicz B., *Wpływ CSR na finansowe miary dokonań jednostek*, „ZN Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015.
5. Bernatt M., *Społeczna odpowiedzialność biznesu. Wymiar konstytucyjny i międzynarodowy*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009.
6. Biul. KKZN 1995, nr 11.
7. Błoński D., Florczak-Wątor M., *Problem horyzontalnej skuteczności prawa do ochrony danych osobowych w świetle przepisów konstytucyjnych Polski i Szwajcarii*, „Przegląd Sejmowy” 2015, nr 1.
8. Cebrowska T. [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz, wyd. VIII*, red. Kiziukiewicz T., Warszawa 2021, art. 49(b), LEX/el.
9. Chauvin T., Stawiecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2017.
10. Coluccia D., Fontana S., Solimene S., *Does institutional context affect CSR disclosure? A study on Eurostoxx 50*, „Sustainability” 2018, vol. 10.
11. Campbell J., *Why would corporations behave insocially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility*, „Academy of Management Review” 2007, vol. 32.
12. *Corporate Social Responsibility and Reporting in Denmark. Impact of the legal requirement for reporting on CSR in Danish Financial Statements Act*, 2010.
13. Działocha K., uwagi do art. 8, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005.
14. Eggers W. D., Macmillan P., *Rewolucja rozwiązań. Współpraca pomiędzy biznesem, rządami oraz przedsiębiorstwami społecznymi na rzecz rozwiązywania największych problemów współczesnego świata*, Poltext, Warszawa 2014.
15. Faisal M. N., *Analysing the barriers to corporate social responsibility in supply chains: An interpretive structural modeling approach*, „International Journal of Logistics Research and Applications” 2010, vol. 13.
16. Filek J., *Przyczyny małego zainteresowania ideą CSR w Polsce*, [w:] *Społeczna odpowiedzialność biznesu w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce*, red. Bąk M., Kulawczyk P., Instytut badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym, Warszawa 2008.
17. Florczak-Wątor M., *Obowiązek zapewnienia przez państwo poszanowania prywatności w stosunkach horyzontalnych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] *Horyzontalne oddziaływanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, red. Młynarska-Sobaczewska A., Radziejewicz P., Trybunał Konstytucyjny, Warszawa 2015.
18. Florczak-Wątor M., *Pozytywne obowiązki państwa w zakresie ochrony praw konwencyjnych jednostki*, „Przegląd Praw Disputatio” 2010, t. XI.
19. Freeman R.E., Velamuri S.R., Moriarty B., *Company Stakeholder Responsibility: A New Approach to CSR*, Business Roundtable Institute for Corporate Ethics, 2006.
20. Galster J., *Propedeutyka wiedzy o konstytucji*, [w:] *Prawo konstytucyjne*, red. Witkowski Z., Bień-Kacala A., TNOiK, Toruń 2015.
21. Garlicki L., Zubik M., uwagi do art. 20 Konstytucji RP, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, Lex/el.
22. Gilman N., *The New International Economic Order. A Reinroduction*, „Humanity” 2015, vol. 6.
23. Grzegorzewska-Ramocka E., *Cele Ekonomiczne i Społeczne Przedsiębiorstwa*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 7-8.
24. Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, CH Beck, Warszawa 2017.
25. Janczewski J., Janczewska D., *Zrównoważona mobilność miejska – dobre praktyki*, „Zarządzanie innowacyjne w gospodarce i biznesie” 2021, nr 2.

26. Jastrzębska E., *Ewolucja społecznej odpowiedzialności biznesu w Polsce*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2016, nr 4.
27. Kacprzak J., *CSR Impact on Polish Economy: A Public Administration Perspective*, [w:] *Corporate Social Responsibility in Poland: Strategies, Opportunities and Challenges*, red. A. Długoposka-Mikonowicz, S. Przytuła, C. Stehr, Springer 2019.
28. Kreikebaum H., *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
29. Kręcisław W., *Stanowisko sądów powszechnych wobec bezpośredniego stosowania Konstytucji*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2004, t. LX.
30. Krzysztofek A., *Zintegrowane raportowanie na przykładzie spółek Respect Index*, „Journal of Management and Finance” 2018, vol. 16.
31. Leyens P.C., *Corporate Social Responsibility in European Union Law: Foundations, Developments, Enforcement*, [w:] *Globalisation of Corporate Social Responsibility and its Impact on Corporate Governance*, red. J. Du Pleiss, Springer 2018.
32. Makuch Ł., *Firma i społeczeństwo: wspólne tworzenie wartości*, „Harvard Business Review”, nr 96/2011.
33. Maass K., Sampers P., *The expected impacts of regulating non-financial reporting*, „Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfsconomie” 2020, no. 7-8.
34. Mazur Z., Szcześna A., Weber A., *Zrównoważony ład korporacyjny (sustainable corporate governance) – kierunek ewolucji polskiego prawa spółek?*, „PPH” 2022, nr 6.
35. McIntosh M., Mohan A., *Mapping the Research Knowledge Base Linking Poverty and Business Practice*, Working Paper présenté à la Corporate Citizenship Conference, University of Warwick, UK.
36. Midtun A., *Public Policies for Corporate Social Responsibility in Four Nordic Countries: Harmony of Goals and Conflict of Means*, „Business and Sociates” 2009, vol. 54.
37. Misztal A., *Raport społeczny jako narzędzie zarządzania CSR*, „Studia prawnicze WNEiZ US” 2016, nr 43.
38. Nieporowski P., *Istota raportowania społecznego. Budowanie wartości czy instytucjonalny przymus*, „Rocznik Lubski” 2013, t. 43, cz. 2.
39. Podkowiak J., *Niekonstytucyjność prawa i jej skutki cywilnoprawne*, Warszawa 2019.
40. Rok B., *Odpowiedzialny biznes w nieodpowiedzialnym świecie*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa 2004.
41. Różańska E., *Integracja standardów raportowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2015, vol. 3.
42. Sagan S., *Konstytucje współczesne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2019.
43. Sauvant K., *The Negotiations of the United Nations Code of Conduct on Transnational Corporations Experience and Lessons Learned*, „The Journal of World Investment and Trade” 2015, nr 16.
44. Scherer A.G., *Globalization and Corporate Social Responsibility*, „The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility”, red. A. Crane, A. McWilliams, D. Matten, J. Moon, D. Siegel, Oxford 2008.
45. Sethi S.P., *Dimensions of corporate social performance: an analytical Framework*, „California Management Review” 1975, vol. 17.
46. Stecko J., *CSR 1.0 a CSR 2.0 porównanie i analiza pojęć*. „Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, Zarządzanie i Marketing” 2012, nr 19.
47. Steurer R., *The Role of Governments in Corporate Social Responsibility: Characterising Public Policies on CSR in Europe w Policy Sciences 2010*, vol. 43, nr 1.
48. Szwed-Szczygieł A., *Bezpośrednie stosowanie konstytucji w Polsce – Przegląd stanowisk*, „Gubernaculum et Administration” 2002, z. 2.
49. Walkowiak R., Krukowski K., *Społeczna odpowiedzialność organizacji od odpowiedzialności do elastycznych form pracy*. Fundacja „Wspieranie Przedsiębiorczości na Warmii i Mazurach”, Olsztyn 2009.
50. Weber-Elżanowska A.M., *Sustainability vs. Corporate Purpose: Will transforming values shift the paradigm?*, „Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations” 2020/7(2).

51. Wojtyczek K., *Horyzontalny wymiar praw człowieka zagwarantowany w Konstytucji RP*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 2.
52. Wolska G., *Corporate Social Responsibility in Poland: Theory and Practice*, „Journal of International Studies” 2013, vol. 6.
53. Wróbel M., *Raportowanie Społecznej Odpowiedzialności w Polsce w świetle unormowań Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE*, „ZN WSH Zarządzanie” 2016.
54. Van der Laan S.L., *The Role of Theory in Explaining Motivation for Corporate Social Disclosures: Voluntary Disclosures vs. „Solicited” Disclosures*, [w:] *Fourth Asia Pacific international research in accounting conference in 2004*, cyt. za: U. Golob, J.L. Bartlett, *Communicating about Corporate Social Responsibility: A Comparative Study of CSR Reporting in Australia and Slovenia*, „Public Relations Review”, Vol. 33, No. 1/2007.
55. Vartiak L., *CSR Reporting of Companies on a Global Scale*, „Procedia Economics and Finance” 2016, vol. 39.
56. Visser W., *CSR 2.0. The Evolution and Revolution of Corporate Social Responsibility*, [w:] M. Pohl, N. Tolhurst, *Responsible Business: How to Manage a CSR Strategy Successfully*, John Wiley & Sons, Londyn 2010, rozdz. 21.
57. Ząbkowicz J., *Strategia Europa 2020 – ambitna, ale czy wykonalna?*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 269.
58. Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce 2021. Dobre Praktyki”, Forum Odpowiedzialnego Biznesu.
59. Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce 2022. Dobre Praktyki”, Forum Odpowiedzialnego Biznesu.

## Akty prawne

1. Deklaracja w sprawie ustanowienia Nowego Międzynarodowego Ładu Ekonomicznego z 1 maja 1974 roku, rez. 3201/S-VI.
2. Dyrektywa Delegowana Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. (opublikowana 21.12.2023) zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro, małych, średnich i dużych jednostek lub grup.
3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (OJ L 330, 15.11.2014)
4. 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.U. L 330 z 15 listopada 2014).
5. 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, COM/2021/189.
6. Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 1 lipca 2020 r., sygn.: 0111-KDIB1-2.4010.186.2020.1.BD.
7. Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 18 sierpnia 2021 r., sygn.: 0111-KDIB1 2.4010.226.2021.1.MZA.
8. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.).
9. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka uchwalona w dniu 10 grudnia 1948 roku (Dz. U. z 1989 r., nr 29, poz. 155).
10. 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. z 2016 r., poz. 860).
11. Rozporządzenie Delegowane Komisji C(2023) 5303 z dnia 31.07.2023 r. w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.
12. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (ang. Sustainable Finance Disclosure Regulation).
13. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, a także powiązane z nim akty delegowane: (UE) 2021/2139, (UE) 2021/2178, (UE) 2022/1214.
14. Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 16 grudnia 2016 r. (Dz. U. z 2017 roku, poz. 61).
15. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (Dz. U. z 2022 r., poz. 2587).
16. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2022 r., poz. 1327).

17. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r., poz. 217.)
18. Ustawa o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych (Dz. U. Dz.U. z 2020 r. poz.1672).
19. Wyrok SN z dnia 8 stycznia 2001 r., sygn. I CSK 428/08, Biul. SN 2009, nr 6; Podobnie w wyroku z dnia 9 maja 2003 r., sygn. V CK 344/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 119.

## Źródła internetowe

1. Analiza instytucjonalnych modeli promocji CSR w wybranych krajach, online, [https://www.csrinfo.org/wpcontent/uploads/2016/07/analiza\\_instytucjonalna\\_csr\\_25.02.2011.pdf](https://www.csrinfo.org/wpcontent/uploads/2016/07/analiza_instytucjonalna_csr_25.02.2011.pdf) [03.12.2022].
2. Drajer A., *Chwalimy się. O korzyściach z wdrażania i raportowania CSR działań firmy*, online, [media-work.pl/chwalimy-sie-o-korzysciach-z-wdrazania-i-raportowania-dzialan-csr-firmy/](https://media-work.pl/chwalimy-sie-o-korzysciach-z-wdrazania-i-raportowania-dzialan-csr-firmy/) [09.10.2022].
3. Greig M. A., Searcy C., *Work environment in the context of corporate social responsibility reporting: Developing common terms for consistent reporting in organizations*, „Journal of Cleaner Production” 2021, vol. 328, online, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652621036921#preview-section-cited-by> [30.11.2022].
4. Jamali D., *Adaptions of CSR in the Context of Globalization in the case of GCC*, [w:] Globalization 2019, red. G.Y. Wang, online, <https://www.intechopen.com/chapters/63208> [30.11. 2022].
5. Raczek-Kołodziejka M., *Jak sobie poradzić z wyzwaniami raportowania niefinansowego*, online, <https://www.parkiet.com/esg/art37277761-jak-sobie-poradzic-z-wyzwaniami-raportowania-niefinansowego> [30.11.2022].
6. Rok B., Kuraszko I., Panek-Owsiańska M., Wieciech L., Brzozowski A. *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w Polsce. Wstępna analiza, Program Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju*, [http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2014/03/UNDP\\_baseline\\_PL.pdf](http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2014/03/UNDP_baseline_PL.pdf) [31.01.2023].
7. Searcy C., *The use of work environment performance indicators in corporate social responsibility reporting*, „Journal of Cleaner Production” 2021, vol. 112, online, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652615015528> [30.11.2022].
8. Stoma M., Dudziak A., Piekarski W., Zdybel B. *Koncepcja CSR w działalności przedsiębiorstw działających w branży TSL w odniesieniu do założeń normy ISO 26000*, online, <https://www.logistyka.net.pl/bank-wiedzy/item/89904-koncepcja-csr-w-dzialalnosci-przedsiębiorstw-branzy-tsl-w-odniesieniu-do-zalozen-normy-iso-26000> [29.11.2022].
9. Waślicki T., *Jakiego rodzaju kluczowe wskaźniki efektywności powinny zostać zawarte w sprawozdaniu z działalności spółki handlowej?* online, <https://www.prawo.pl/podatki/jakiego-rodzaju-kluczowe-wskazniki-efektywnosci-powinny-zostac-zawarte-w-sprawozdaniu-z-dzialalnosci-spolki-handlowej,24189.html> [30.11.2022].
10. Badania przeprowadzone przez Grand Canyon University pt. „Organizational Benefits of Corporate Social Responsibility”, online, <https://www.gcu.edu/blog/business-management/organizational-benefits-corporate-social-responsibility> [30.11.2022].
11. Cele Zrównoważonego Rozwoju (ang. Sustainable Development Goals – SDGs), online <https://www.gov.pl/web/pol-skapomoc/cele-zrownowazonego-rozwoju> [14.12.2023].
12. “Climate Change Act 2008”, Session 2007–08, <https://bills.parliament.uk/bills/195/publications> [14.12.2023].
13. Corporate Social Responsibility National Public Policies in the European Union Compendium 2014, online <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/corporate-social-responsibility-national-public-policies-european-union-compendium-2014> [30.11.2022].
14. CSR Verantwortung Unternehmen, <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/Wirtschaft-Menschenrechte/Ueber-den-NAP/Ziele-des-NAP/ziele-des-nap.html> online [30.11.2022].
15. CSR Verantwortung Unternehmen, <https://www.csr-in-deutschland.de/SharedDocs/Downloads/DE/NAP/nap-im-original.pdf?blob=publicationFile>, online [30.11.2022].
16. Dokument otwierający w kierunku „W kierunku zrównoważonej Europy 2030”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/DOC/?uri=CELEX:52019DC0022&from=EN>, online [10.11.2022].
17. Dokument SWD/2021/150: Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.
18. “ESG round-up: France becomes first EU member state to transpose CSERD”, publikacja z dn. 7.12.2023, <https://www.responsible-investor.com/esg-round-up-france-becomes-first-eu-member-state-to-transpose-csrd/> [14.12.2023].
19. European Commission (2001), Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility, COM(2001) 366 final (Green Paper), [10.11.2022].



20. Europejskie działania na rzecz zrównoważonego rozwoju, (online) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0739&from=EN>, online [10.11.2022].
21. Novol Sp. z o.o., Gabi Piast PHH, Werner Kenkel Sp. z o.o., Tarczyński Sp. z o.o., online <https://iped.pl/100-lecie-niepodleglosci.html> [30.11.2022].
22. Forética, <https://www.foretica.org/executive-summary-csr-in-spain.pdf>, online [05.12.2022].
23. Forum Odpowiedzialnego Biznesu coroczny Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki”, <https://odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/raport-2022/>, online [14.12.2023].
24. Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten; [https://wirtschaft-entwicklung.de/fileadmin/user\\_upload/5\\_Wirtschaft\\_und\\_Menschenrechte/Downloads/Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz.pdf](https://wirtschaft-entwicklung.de/fileadmin/user_upload/5_Wirtschaft_und_Menschenrechte/Downloads/Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz.pdf); online [14.12.2023].
25. Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten, <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/Wirtschaft-Menschenrechte/Gesetz-ueber-die-unternehmerischen-Sorgfaltspflichten-in-Lieferketten/gesetz-ueber-die-unternehmerischen-sorgfaltspflichten-in-lieferketten-art.html> online [30.11.2022].
26. Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz - Entg-TranspG); <https://www.gesetze-im-internet.de/entgtranspg/BJNR215210017.html>, online [30.11.2022].
27. Informacja prasowa: „Corporate sustainability due diligence: Council and Parliament strike deal to protect environment and human rights” z 14.12.2023, online, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/12/14/corporate-sustainability-due-diligence-council-and-parliament-strike-deal-to-protect-environment-and-human-rights/> [16.01.2024].
28. „Input Paper basis for conclusions LSME ESRS”, EFRAG Secretariat, Paper 03-02, EFRAG SRB meeting 28 June 2023, online, <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Document-%2F2303311111516453%2F04-04%20-%20Input%20Paper%20basis%20for%20conclusions%20VSM.pdf> [14.12.2023].
29. ISO 26000:2010 „Guidance on social responsibility”, International Organization for Standardization, 2010-11-01, first edition, online, [https://documentation.lastradainternational.org/Isidocs/3078-ISO%2026000\\_2010.pdf](https://documentation.lastradainternational.org/Isidocs/3078-ISO%2026000_2010.pdf) [15.01.2024].
30. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Odnowiona strategia UE na lata 2011-2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”, COM/2011/0681, 25.10.2011.
31. Loi n°77-769 du 12 juillet 1977 Relative Au Bilan Social De L'Enteprise, online, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000339023> [30.11.2022].
32. National Action Plan For Corporate Social Responsibility In The Czech Republic, online, <https://www.mpo.cz/assets/en/business/corporate-social-responsibility/2017/4/National-Action-Plan-CSR-in-the-CR-2016---2018-AJ.pdf> [05.12.2022].
33. Normy ISO 26000:2010 Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności, online, <https://www.gov.pl/attachment/2c675c3a-bd25-4181-a81e-6409bc0f8240> [30.11.2022].
34. „OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct”, online, <https://read.oecd.org/10.1787/81f92357-en?format=pdf> [16.01.2024].
35. Podręcznik stosowania wytycznych, online, [GRI\\_G4\\_Podrecznik\\_stosowania\\_wytycznych.pdf](https://www.gri.org/pl/2022/02/08/gri-g4-podrecznik-stosowania-wytycznych.pdf) [08.02.2023].
36. „Proposal for a Decision of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards the time limits for the adoption of sustainability reporting standards for certain sectors and for certain third-country undertakings”, Brussels, 17.10.2023, COM(2023) 596, online, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0596> [14.12.2023].
37. Raport Odpowiedzialny biznes w Polsce – Dobre Praktyki 2021, online, [odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2022/05/Raport2021.pdf](https://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2022/05/Raport2021.pdf) [14.12.2023].
38. Raport „Odpowiedzialny biznes w Polsce 2022. Dobre Praktyki”, online, [https://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2023/04/FOB\\_Raport2022.pdf](https://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2023/04/FOB_Raport2022.pdf) [14.12.2023].
39. Raport pt. „Społeczna odpowiedzialność biznesu w stuleciu niepodległości Polski. Wkład etycznych przedsiębiorstw w umacnianie polskiej suwerenności gospodarczej.”, online, <https://iped.pl/100-lecie-niepodleglosci.html> [30.11.2022].
40. „SEC’s New Rulemaking Agenda Pushes Adoption of Climate Change Disclosure Rules to 2024”, data publikacji 06.12.2023 r., <https://www.iinklaters.com/en/knowledge/publications/alerts-newsletters-and-guides/2023/december/07/secs-new-rulemaking-agenda-pushes-adoption-of-climate-change-disclosure-rules-to-2024> [14.12.2023].
41. Spain ES 138 Ley N° 2/2011 de 4 de marzo de 2011 sobre Economía Sostenible, online, <https://wipo.int/wipolex/text/248158> [5.12.2023].

42. Spanish Strategy For Corporate Social Responsibility, online, <https://www.mites.gob.es/ficheros/rse/documentos/eerse/EERSE-Ingles-web.pdf> [10.08.2022].
43. Sprawozdanie pt. „Zrównoważone finansowanie – potrzeba bardziej spójnych działań UE, aby przekierować finansowanie na zrównoważone inwestycje”, online, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_22/SR\\_sustainable-finance\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_22/SR_sustainable-finance_PL.pdf) [30.11.2022].
44. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu z 3 marca 2010 r., „Europa 2022”, online, [https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1\\_PL\\_ACT\\_part1\\_v1.pdf](https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf) [30.11.2022].
45. Stratégie Nationale de Développement Durable 2010–2013, online, [https://www.seine-et-marne.gouv.fr/contenu/telechargement/5043/35836/file/FIC\\_20120600\\_SNDD.pdf](https://www.seine-et-marne.gouv.fr/contenu/telechargement/5043/35836/file/FIC_20120600_SNDD.pdf) [30.11.2022].
46. “The CSRD: a new frontier in corporate reporting”, <https://www.charteredaccountants.ie/Accountancy-Ireland/Articles2/sustainability/Latest-News/the-csrd-a-new-frontier-in-corporate-reporting>, data publikacji 6.12.2023, [14.12.2023].
47. “The EU’s Corporate Sustainability Reporting Directive: What Do Companies Need to Know Now That Reporting Standards Are Finalized?”, publikacja z 16.11.2023, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=efaf906b-eeb8-45f0-84d0-3e931ca733a1> [14.12.2023].
48. „The SEC Plans to Finalize ESG-Related Rules in 2023”, data publikacji 17.01.2023, <https://www.acaglobal.com/insights/sec-plans-finalize-esg-related-rules-2023> [19.02.2024].
49. *Top Companies for CSR in The United States of America*, online, <https://thecsrjournal.in/csr-usa-united-states-of-america-corporate-social-responsibility/> [30.11.2022].
50. *Trójstronna Deklaracja Zasad Dotyczących Przedsiębiorstw. Wielonarodowych i Polityki Społecznej*, (online), [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/documents/publication/wcms\\_735414.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/documents/publication/wcms_735414.pdf) [10.11.2022].
51. “UK Sustainability Disclosure Standards”, <https://www.gov.uk/guidance/uk-sustainability-disclosure-standards>, publikacja z 2.08.2023, oraz „The EU’s Corporate Sustainability Reporting Directive: What Do Companies Need to Know Now That Reporting Standards Are Finalized?”, publikacja z 16.11.2023, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=efaf906b-eeb8-45f0-84d0-3e931ca733a1> [14.12.2023].
52. “What is the 2008 Climate Change Act?”, publikacja z dn. 30.04.2020, <https://www.lse.ac.uk/granthaminstitute/explainers/what-is-the-2008-climate-change-act/> [14.12.2023].
53. Wniosek dotyczący Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniającej dyrektywę (UE) 2019/1937”, nr ref. 2022/0051(COD), [30.11.2022].
54. Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych, online, <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/wytyczne-oecd> [30.11.2022].
55. Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych, (online) <https://www.oecd.org/corporate/mne/38111315.pdf> [10.11.2022].
56. „Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek”, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, październik 2023, [https://www.gpw.pl/pub/GPW/ESG/Wytyczne\\_do\\_raportowania\\_ESG.pdf](https://www.gpw.pl/pub/GPW/ESG/Wytyczne_do_raportowania_ESG.pdf) [15.01.2024].
57. Wytyczne dotyczące biznesu praw człowieka. Wdrażanie dokumentu ramowego ONZ „Chronić, szanować i naprawiać”, online, [https://pihrb.org/wp-content/uploads/2014/10/Wytyczne-ONZ-UNGPB-BHR-PL\\_web\\_PiHRB.pdf](https://pihrb.org/wp-content/uploads/2014/10/Wytyczne-ONZ-UNGPB-BHR-PL_web_PiHRB.pdf) [10.11.2022].
58. Yearbook 2021 20<sup>th</sup> Anniversary Un Global Compact Network Poland, online, [https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2021/10/Yearbook\\_2021\\_UNGCNP.pdf](https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2021/10/Yearbook_2021_UNGCNP.pdf) [30.11.2022].
59. Załącznik nr 1 p.t. “[Draft] Sustainability Voluntary Reporting Standard (SMEs)” do materiału “EU Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs that are outside the scope of CSRD – Issue Paper”, Issues Paper 03-01, EFRAG SR TEG meeting 17 November 2022.
60. Zestaw Wielostronnie Uzgodnionych Słusznych Zasad i Reguł Kontroli Restrykcyjnych Praktyk Biznesowych, uzgodniony na Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD), online, <https://e-bp.inp.pan.pl/xmlui/bitstream/handle/123456789/528/UNCTAD%20Guidebook%20On%20Competition%20Systems.pdf?sequence=1&i-sAllowed=y> [30.11.2022].
61. 26 U.S. Code (Aug. 16, 1954, ch. 736, 68A Stat. 3; Pub. L. 99–514, § 2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095), online, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170> [30.11.2022].
62. <https://asfomania.ro/en/a/2250/legisla%C8%9Bie-na%C8%9Bional%C4%83-%28finan%C8%9Be-sustenabile---tranzic%C8%9Bia-verde%29> [29.01.2024].
63. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=ef2a15d9-eaef-4ee9-9deb-b5625aabf8e2> [29.01.2024].

**infin**  
**Instytut  
Finansów**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

 [instytut.finansow@mf.gov.pl](mailto:instytut.finansow@mf.gov.pl)

 +48 22 694 57 89

[www.infin.gov.pl](http://www.infin.gov.pl)

Znajdź nas na  
Facebooku i LinkedIn

 @infin.gov.pl

 @instytut-finansow