



Tom 36/2022, ss. 209-224

ISSN 2719-4175

e-ISSN 2719-5368

DOI: 10.19251/ne/2022.36(10)

www.ne.mazowiecka.edu.pl

Dorota Ślażyńska-Kluczek

e-mail: dorota.kluczek@onet.pl

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8191-7213>

KIERUNKI WPŁYWU STANDARDÓW IFRS S1 I IFRS S2 NA RACHUNKOWOŚĆ JAKO SYSTEM INFORMACYJNY O ZRÓWNOWAŻONYM ROZWOJU JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

**DIRECTIONS OF INFLUENCE OF THE IFRS S1 AND IFRS S2 STANDARDS
ON ACCOUNTING AS AN INFORMATION SYSTEM ON SUSTAINABLE
DEVELOPMENT OF ECONOMIC ENTITIES**

Streszczenie

Celem artykułu jest analiza proponowanych międzynarodowych standardów IFRS S1 i IFRS S2 i ich wpływu na rachunkowość przedsiębiorstwa. Postawiono następującą hipotezę badawczą: aplikacja projektowanych standardów IFRS S1 i IFRS S2 przyczyni się do lepszego rozpoznawania czy dane przedsiębiorstwo prowadzi działalność na-

Summary

The aim of the article is to analyze the proposed international standards IFRS S1 and IFRS S2 and their impact on the company's accounting. The following research hypothesis was formulated: the application of the proposed IFRS S1 and IFRS S2 standards will contribute to a better recognition of whether a given

stawioną na zrównoważony rozwój. W celu weryfikacji hipotezy posłużono się analizą literatury krajowej i zagranicznej, raportami branżowymi, a także analizą projektów standardów.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, rachunkowość zrównoważonego rozwoju, IFRS, ryzyka klimatyczne

enterprise conducts activities focused on sustainable development. In order to verify the hypothesis, the analysis of domestic and foreign literature, industry reports, and the analysis of draft standards were used.

Keywords: sustainable development, sustainable development accounting, IFRS, climate risks

JEL Classification: G15, G18, K32, M41

WPROWADZENIE

Postępujące zmiany klimatyczne wymuszają przekształcenia działań w gospodarce na ukierunkowane na cele zrównoważonego rozwoju zarówno na poziomie regionów, jak i na poziomie jednostek gospodarczych. W odniesieniu do przedsiębiorstw narzucają połączenie aspektów ekonomicznych i środowiskowych w procesie podejmowania decyzji. Koncepcja zrównoważonego rozwoju mówi o maksymalizacji wydajności i efektywności produkcji, wykorzystaniu istniejących zasobów dla wtórnego obrotu, uwzględnieniu potrzeb społecznych.

W tym kontekście postuluje się wykorzystanie narzędzi udostępnianych przez rachunkowość w celu pomiaru wpływu jednostki na otoczenie. Dążenie do maksymalizacji zysku ma zostać ograniczone na rzecz kreowania wartości prośrodowiskowych i prospołecznych (Raftowicz-Flipkiewicz, 2013).

Na gruncie międzynarodowym przygotowywane są standardy rachunkowości na rzecz zrównoważonego rozwoju. Projekty dotyczą tzw. IFRS S1 i IFRS S2 (International Financial Reporting Standards), będące uzupełnieniem do dotychczas istniejących IFRS (w polskim tłumaczeniu MSR/MSSF). Dodatkowe oznaczenie w postaci litery S ma sygnalizować powiązanie ze słowem sustainability – zrównoważony. Standardy są odpowiedzią na zapotrzebowanie rynku, by wartość przedsiębiorstwa mierzyć nie tylko przez pryzmat osiąganego zysku, ale także poprzez wpływ działalności jednostki gospodarczej na zrównoważony rozwój.

Celem artykułu jest analiza proponowanych standardów, a rozpatrywanym problemem badawczym ich wpływ na rachunkowość przedsiębiorstwa. Postawiono następującą hipotezę badawczą: aplikacja projektowanych standardów IFRS S1 i IFRS S2 przyczyni się do lepszego rozpoznawania czy dane

przedsiębiorstwo prowadzi działalność nastawioną na zrównoważony rozwój. W celu weryfikacji hipotezy posłużono się analizą literatury krajowej i zagranicznej, raportami branżowymi, a także analizą projektów standardów.

1. WYBRANE KWESTIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU W LITERATURZE

Zrównoważony rozwój przedsiębiorstw polega na prowadzeniu bieżącej oraz długoterminowej działalności opartej na etycznych wartościach. Termin oznacza działanie ukierunkowane na realizację spójnych i zintegrowanych trzech celów (Weidinger, 2014; Ruggerio, 2021):

- ekonomicznego,
- środowiskowego,
- społecznego.

W odniesieniu do dwóch pierwszych polega na efektywnym wykorzystaniu zasobów naturalnych, a także zapewnieniu technologii, która będzie przyjazna środowisku naturalnemu, będzie ograniczała emisję substancji szkodliwych, a umożliwiała ponowne wykorzystanie dóbr w wyniku ich przetworzenia (recycling). Natomiast cele społeczne polegają na wsparciu rozwoju pracowników, a także lokalnych społeczności (Pieloch-Babiarz i in., 2021). Realizacja celów zrównoważonego rozwoju przyczynia się do poprawy wizerunku jednostki wśród inwestorów (Bassen, Meyer, Schlange, 2006; Ding, Ferreira, Wongchoti, 2016).

Koncepcja zrównoważonego rozwoju pojawiła się w związku z pogłębiającym się od połowy XX wieku kryzysem ekologicznym rozumianym jako szybkie wyczerpywanie się zasobów nieodnawialnych oraz ich zmniejszenie się dla kolejnych pokoleń, pogarszającą się jakością środowiska, która prowadzi do zagrożenia zdrowia, a nawet życia człowieka, a także utratą bioróżnorodności (Fiedor, Jończy, 2009, s. 42). Dążąc do maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa koncentrowały się na intensyfikacji produkcji, co prowadziło niekiedy do rabunkowej eksploatacji zasobów naturalnych: złóż minerałów, wód, powietrza, lasów. Wytwarzane wyroby po zużyciu były wyrzucane na składowiska odpadów. Funkcjonujące przeświadczenie, że ochrona środowiska naturalnego polega na usuwaniu i unieszkodliwianiu zanieczyszczeń nie prowadziła do jego rzeczywistej ochrony. Ponadto zachwiana została równowaga ekologiczna, a także cierpiały aspekty społeczne – nie uwzględniano spraw pracowniczych, otoczenia społecznego. Od połowy lat 50tych XX wieku obserwuje się tzw. trzecią falę przemian (Toffler, 1997), wypierającą epokę industrialną i po-

stulującą na rzecz zmian w biosferze, obszarze technologii, a także środowisku społecznym. Zmiany te mają na celu dążenie do zrównoważonego rozwoju w skali mikro i makro.

Ideą zrównoważonego rozwoju jest zapewnienie odpowiedniego poziomu życia i jego jakości, dobrobytu społeczno-gospodarczego nie tylko dla obecnych, ale także dla przyszłych pokoleń (Pieloch-Babiarz i in., 2021; Emina, 2021). W tym kontekście ważne jest podkreślenie, że działalność przedsiębiorstw nie może przyczyniać się do pogorszenia warunków życiowych dla kolejnych pokoleń (Paszkievicz, Szadzińska, 2011, s. 629). Należy mieć na uwadze, że wiąże się to z koniecznością rezygnacji z części zysku na rzecz celów środowiskowych bądź społecznych.

Idei tej sprzyja tzw. model gospodarki obiegu zamkniętego (GOZ). Postuluje on minimalizację korzystania z zasobów naturalnych i ograniczenie wytwarzania odpadów (Jaworski, Grochowska, 2017; Hamam i in. 2021). W ramach GOZ promowana jest gospodarka cyrkularna – zamiast wyrzucać produkt wykorzystuje się go ponownie. Po skończeniu jednego cyklu życia jako odpad może być on wykorzystany w takiej samej lub zmienionej formie w innym cyklu. Umożliwia to obniżenie kosztów produkcji, prowadzi do oszczędności surowców naturalnych i energii. Jednakże wymaga nowoczesnych rozwiązań technologicznych, które na początku funkcjonowania wymagają ponoszenia nakładów inwestycyjnych.

Definicję zrównoważonego rozwoju na gruncie polskim można znaleźć w Ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska. Zgodnie z art. 3 pkt 50 przez termin ten należy rozumieć: *taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń*. W definicji zwraca uwagę fakt konieczności spójnego działania na gruncie politycznym i gospodarczym, a także konieczność patrzenia na działalność danej jednostki gospodarczej pod kątem jej wpływu na przyszłe pokolenia.

Natomiast jeśli mowa o działaniach w odniesieniu do zrównoważonego rozwoju na arenie międzynarodowej warto podkreślić rolę ONZ (Ślażyńska-Kluczek, 2022, s. 34). Wydana przez tę organizację w 2015 r. Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 określa 17 celów i 169 powiązanych z nimi zadań. Zgodnie z Agendą państwa są zobowiązane, by w sposób zrównoważony

i zintegrowany dążyć do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju na płaszczyznach: gospodarczej, społecznej i środowiskowej. Realizacja tych zobowiązań w przedsiębiorstwie polega na dążeniu do rozwoju gospodarczego, tworzeniu wartości dodanej dla gospodarki, budowaniu dobrych relacji z otoczeniem społecznym, wsparciu lokalnej społeczności, poprawie warunków pracy, a także na efektywnym gospodarowaniu zasobami środowiska naturalnego, unikaniu nadmiernej eksploatacji prowadzącej do degradacji środowiska, wprowadzaniu technologii prośrodowiskowych.

2. RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA W ŚWIELE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Rachunkowość, w związku z tym że jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym (Micherda i in. 2010) ma możliwość przedstawienia istotnych informacji o danym przedsiębiorstwie, które pozwalają na prowadzenie działalności jednostki zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju. M. Kwiecień (2016) zauważa, że rachunkowość funkcjonuje w odmiennych warunkach społeczno-gospodarczych zmienia się wraz ze zmianami społeczno-gospodarczymi i cywilizacyjnymi. Zatem także zadania powierzane rachunkowości muszą podlegać modyfikacji, tak by mogła dostosować się ona do postępujących zmian i pozwalać na przedstawienie informacji, które mają także inny wymiar niż finansowy.

Rachunkowość można podzielić na dwie podstawowe grupy:

1. Rachunkowość finansowa – zajmująca się zbieraniem i przetwarzaniem danych finansowych zgodnie ze stosownymi regulacjami (np. Ustawa o rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wraz z regulacjami im towarzyszącymi);
2. Rachunkowość zarządcza – dane zbierane są na potrzeby wewnętrzne jednostki, w celu monitorowania jej działalności, wyboru najbardziej optymalnych decyzji dotyczących przyszłości danego przedsiębiorstwa.

W opracowaniu skoncentrowano się na rachunkowości finansowej jako pakiecie danych, które mogą wpłynąć na ukierunkowanie działalności przedsiębiorstwa na rzecz zrównoważonego rozwoju.

Informacje otrzymane z rachunkowości finansowej jednostki mogą być użyteczne do podejmowania działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Należy podkreślić, że rachunkowość ta służy do pomiaru efektywności danych działań, a także do informowania interesariuszy (wewnętrznych i ze-

wewnętrznych) o funkcjonowaniu danego przedsiębiorstwa. Stosowanie zasad rachunkowości finansowej określone zostało na gruncie polskim w Ustawie o rachunkowości, jest ono obligatoryjne dla jednostek wymienionych w art. 2 tej ustawy. Natomiast jednostki, które nie wpisują się w katalog wymieniony w tym artykule mogą stosować je na zasadzie dobrowolności. Rachunkowość finansowa opiera się na zasadach rachunkowości (Gabrusiewicz 2010, s. 129-137), a dzięki ich zastosowaniu możliwe jest zachowanie jednolitej, charakteryzującej się wysoką jakością informacji finansowej. Jest ona uniwersalnym światowym językiem biznesu, który za pomocą liczb i relacji między nimi przedstawia stany majątkowe i finansowe, procesy ekonomiczne i skutki finansowe podjętych decyzji w jednostkach (Cieślak 2011, s. 263).

Cechy, które charakteryzują rachunkowość finansową pozwalają na jej użycie w odniesieniu do pomiaru działalności jednostki z zasadami zrównoważonego rozwoju, a także na odpowiednią korektę działalności w tym kierunku. Cechami tymi są (Szczypa 2012, s. 61):

- informacje opracowuje się według ściśle regulowanych prawnie zasad dokumentacji, wyceny, ewidencji, sporządzania sprawozdań finansowych,
- opracowane informacje cechuje dokładność, wiarygodność oraz sprawdzalność,
- dostarczane informacje dotyczą przeszłości, są jednak ważne dla ustalenia założeń przyszłościowych,
- informacje dotyczą zdarzeń gospodarczych wyrażonych wartościowo.

Na podstawie danych finansowych zaewidencjonowanych na odpowiednich kontach i zebranych w zestawieniu obrotów i sald jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, którego elementami są bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa, a także zestawienie zmian w kapitałach i rachunek przepływów (te dwa elementy są obowiązkowe dla wybranych jednostek). W zestawieniu obrotów i sald możliwe jest wyodrębnianie kont, na których będą zapisywane zdarzenia związane z rozwojem zrównoważonym. Dzięki odpowiednio zaplanowanemu grupowaniu zdarzeń gospodarczych kierownictwo jednostki jest w stanie dokonać szybkiej kontroli działalności jednostki i w razie potrzeby podjąć odpowiednie kroki zmierzające do realizacji celów środowiskowych czy społecznych. Jednakże należy mieć na uwadze, że decyzje, które są podejmowane przez kierowników jednostek są subiektywne, nakierowane na cel właścicieli. Natomiast dzięki prezentacji dokonań przedsiębiorstwa rachunkowość nabiera wymiaru społecznego – jest elementem ko-

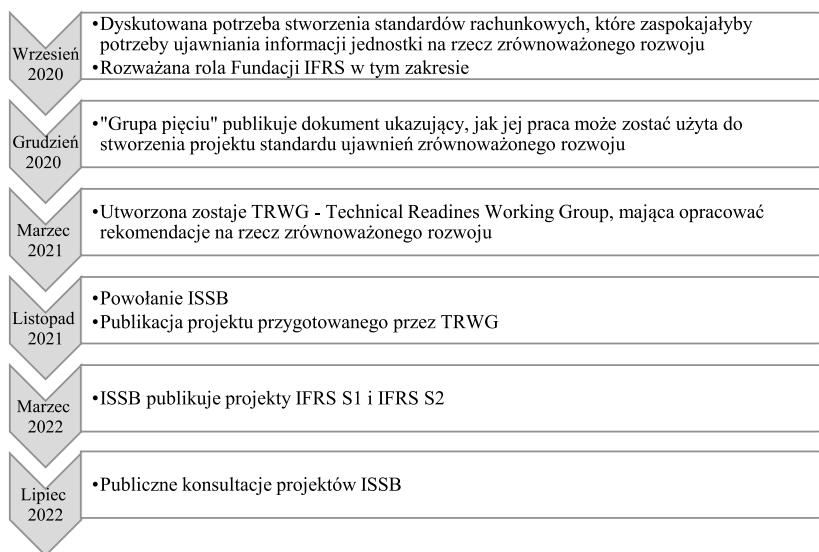
munikacji pomiędzy jednostką a społeczeństwem. J. Boyd (1998) podkreśla konieczność wyodrębnienia z tradycyjnego kształtu sprawozdań finansowych elementów, które informują o odniesieniu jednostki do środowiska. W tym celu wskazuje na konieczność dezagregacji rachunku kosztów i analizy finansowej, tak by prezentowały zdarzenia gospodarcze związane ze środowiskiem.

Rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój wydaje się być kolejnym etapem rewolucji w zakresie rachunkowości. Konieczne jest zaprojektowanie odpowiedniego systemu, który będzie zapewniał wiarygodną informację do rozliczenia z działalności na rzecz społeczeństwa czy środowiska. Właściwa ewidencja, kalkulacja a następnie sprawozdawczość zdarzeń gospodarczych jest w stanie pokazać pozytywne i negatywne aspekty funkcjonowania jednostki.

3. IFRS S1 I IFRS S2 JAKO PROJEKTY STANDARDÓW RACHUNKOWYCH NA RZECZ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Standardy IFRS S1 i IFRS S2 powstały w odpowiedzi na potrzebę ustandaryzowania sposobów raportowania ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju dla rynków finansowych. Ich koncepcja pojawiła się w 2020 r., natomiast realizacja pomysłu rozpoczęła podczas szczytu klimatycznego Organizacji Narodów Zjednoczonych w Glasgow – COP 26. Wówczas IFRS Foundation (Fundacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej z siedzibą w Londynie – Fundacja MSSF) organizacja pozarządowa, której celem jest przede wszystkim opracowywanie, zgodnie z interesem publicznym, wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości powołała ISSB (International Sustainability Standard Board) - Radę Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju. Rada ta miała za zadanie opracować zasady ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju dla rynku kapitałowego. Rynek zgłaszał zapotrzebowanie na pozyskiwanie informacji o wartości przedsiębiorstw nie jedynie przez pryzmat ich aktywów i wyników finansowych, ale także ryzyka związanego ze zrównoważonym rozwojem.

ISSB w wyniku przeprowadzonych wewnętrznych prac dnia 31 marca 2022 r. przedstawiła projekty dwóch standardów rachunkowych. Jeden określa ogólne wymogi dotyczące ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem, a drugi określa wymogi dotyczące ujawniania informacji związanych z klimatem (IFRS, 2022a).



Rysunek 1. Etapy prac nad IFRS S1 i IFRS S2

Źródło: opracowanie własne na podst. IFRS (2022b).

Warto zauważyć, że zanim pojawiły się projekty IFRS odnoszące się do zrównoważonego rozwoju, prototypy były opracowywane przez różne gremia – na koniec 2020 r. pięć wiodących organizacji zajmujących się zrównoważonym rozwojem i raportowaniem zintegrowanym („Grupa pięciu”), które na początku tamtego roku opublikowały wspólną wizję kompleksowego systemu sprawozdawczości korporacyjnej, podjęło wspólnie działania na rzecz tworzenia międzynarodowych standardów w zakresie równoważonego rozwoju. Następnie w pierwszym kwartale 2021 r. utworzono TRWG, która miała utrować drogę pod ISSB i tworzone później standardy. Opracowała ona prototyp ujawnień związanych z klimatem, stworzyła także koncepcję stanowiącą wytyczne dla przyszłych standardów.

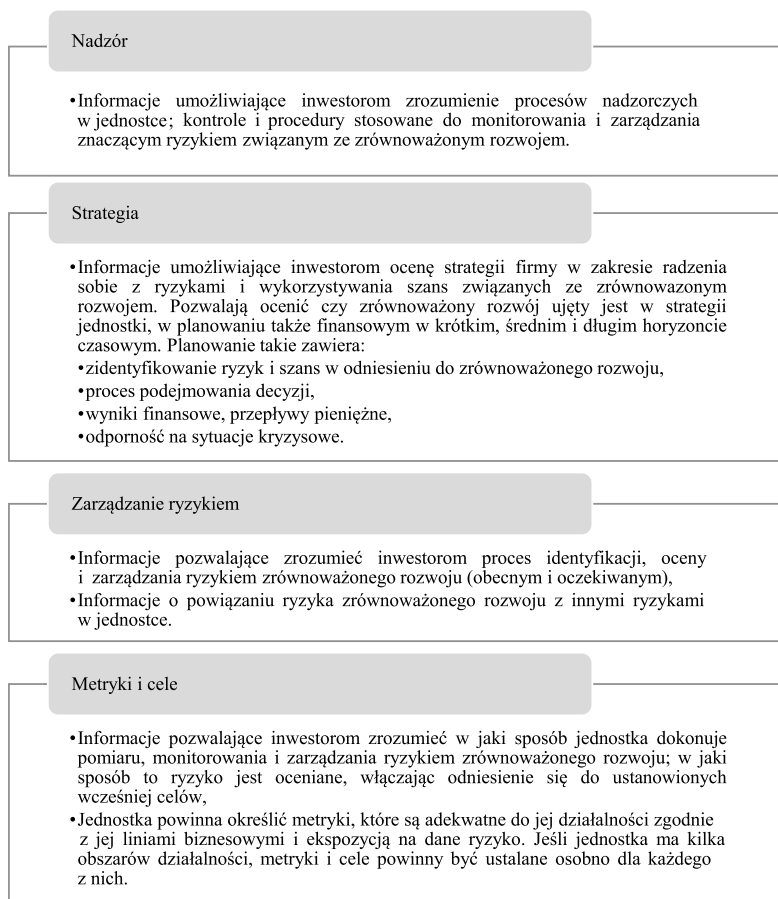
IFRS S1 – ogólne wymogi ujawnień dotyczące informacji finansowych w zakresie zrównoważonego rozwoju

Podstawowym celem IFRS S1 jest zobowiązanie jednostki do ujawnienia informacji o jej znaczącym ryzyku i możliwościach związanych ze zrównoważonym rozwojem. Informacje te mają być przydatne dla głównych użytkowników sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, np. podczas oceny wartości przedsiębiorstwa czy podejmowania decyzji o finansowaniu danego przedsiębiorstwa. Zgodnie z projektem informacje finansowe związane ze

zrównoważonym rozwojem są szersze niż informacje raportowane w sprawozdaniach finansowych i mogą zawierać następujące informacje:

- sposób zarządzania przez jednostkę ryzykami i możliwościami związanymi ze zrównoważonym rozwojem oraz strategię jednostki w tym zakresie,
- decyzje podejmowane przez jednostkę, które mogą skutkować przyszłymi wpływami i wpływami, nie ujętymi jeszcze w sprawozdaniu finansowym,
- opinie o jednostce wynikające z podjętych działań np. relacji z ludźmi, środowiskiem i gospodarką oraz jego zależności od nich,
- rozwój zasobów opartych na wiedzy.

Zakres informacji ma odnosić się do czterech podstawowych elementów w działalności przedsiębiorstwa. Przedstawiono je na rysunku nr 2.



Rysunek 2. Zakres IFRS S1

Źródło: opracowanie własne na podst. IFRS (2022b), Deloitte (2022).

Wyszczególnione obszary są kluczowe dla oceny ryzyka działalności jednostki, także w odniesieniu do ryzyka zrównoważonego rozwoju. IFRS S1 wskazuje na konieczne do ujawnienia informacje, tak by zaspokoić potrzeby użytkowników zewnętrznych, ale także wewnętrznych w omawianym zakresie. Dane powinny być ujawniane przez te same jednostki, które stosują pozostałe MSR/MSSF. Jednostka powinna ujawniać wszystkie zidentyfikowane istotne ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem. Odnoszą się one do całego łańcucha wartości przedsiębiorstwa rozumianego jako zakres działań, zasobów, relacji pomiędzy modelem biznesowym jednostki i środowiskiem zewnętrznym. To także tworzenie produktów i usług od koncepcji, po dostawę, konsumpcję, utylizację. Przykładami takich ryzyk i szans są (Deloitte, 2022):

- praktyki dotyczące procedury zatrudnienia, polityki dostaw, zużycia opakowań do sprzedawanych towarów, zdarzeń, które mogą zaburzać łańcuch dostaw,
- aktywa, które jednostka kontroluje (np. urządzenia do produkcji, które mają ograniczony pobór wody czy energii),
- inwestycje, które poczyniła jednostka, np. finansowanie jednostek emitujących gazy cieplarniane,
- źródła finansowania.

Dane te, w połączeniu z danymi ze sprawozdania finansowego pozwalają użytkownikom na pozyskanie pełnego obrazu jednostki z uwzględnieniem jej wpływu na środowisko naturalne, a także otoczenie społeczne.

Należy mieć na uwadze, że jednostka ujawnia jedynie te informacje, które są istotne, czyli takie, które mogłyby wpłynąć na ocenę wartości przedsiębiorstwa przez podmioty zewnętrzne. Do nich zaliczamy zdarzenia, które są mało prawdopodobne, jednakże mogą znacznie wpłynąć na wynik finansowy jednostki. Informacje ujawniane są w tym samym terminie, w jakim odbywa się publikacja sprawozdania finansowego w ramach tego sprawozdania.

IFRS S2 – ujawnienia dotyczące klimatu

Celem standardu jest nałożenie na przedsiębiorstwa wymogu, by ujawniały informacje dotyczące ryzyk i szans w zakresie zrównoważonego rozwoju, które umożliwią użytkownikom sprawozdania finansowego:

- ocenić wpływ tych danych na wartość przedsiębiorstwa,
- zrozumieć w jaki sposób używane przez przedsiębiorstwo zasoby, prowadzona działalność, osiągnięte wyniki wspierają jednostkę w stosowa-

niu polityki zrównoważonego rozwoju, a także w jaki sposób te czynniki ujęte zostały w strategii jednostki,

- ocenić przystosowanie jednostki w zakresie planowania, posiadanego modelu biznesowego, prowadzonej działalności do zidentyfikowanych ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Standard ma znaleźć zastosowanie w zakresie:

- ryzyk klimatycznych, w tym wyodrębnione zostało ryzyko fizyczne oraz ryzyko przejścia (tabela nr 1),
- możliwości jakie stwarza środowisko naturalne w odniesieniu do przedsiębiorstwa.

Tabela 1. Ryzyko fizyczne i ryzyko przejścia według IFRS S2

Ryzyko fizyczne	Ryzyko przejścia
Zagrożenia fizyczne mogą obejmować zwiększoną częstotliwość ekstremalnych zjawisk pogodowych takich jak cyklony czy powódzie narażając przedsiębiorstwo na bezpośrednie ryzyko klimatyczne lub też powodując przerwanie jego łańcuchów dostaw. Stałe postępujące zagrożenie fizyczne takie jak wzrost poziomu wód, wzrastająca średnia temperatura otoczenia mogą wpływać na długookresową strategię przedsiębiorstwa i powodować konieczność rozważenia przeniesienia produkcji w inne miejsce.	Ryzyko związane z przejściem na gospodarkę niskoemisyjną. Odnosi się do nowych wymogów prawnych, wymogów danego rynku w odniesieniu do używanych technologii, opinii społecznych na temat danego przedsiębiorstwa. Przykładem takiego ryzyka jest wymóg ograniczenia emisji gazów cieplarnianych w danym państwie czy regionie, wprowadzenie zakazu sprzedaży określonych sprzętów, np. gazowych podgrzewaczy wody, samochodów o napędzie diesel.

Źródło: opracowanie własne na podst. IFRS S2 (2022).

Wyodrębnienie dwóch grup ryzyka wynika z ich specyfiki. Ryzyko fizyczne uzależnione jest od zmian klimatu, natomiast ryzyko przejścia to ryzyko legislacyjne – wypełniania przez przedsiębiorstwo norm i procedur prawnych.

Standard ten określa wymogi w zakresie elementów wskazanych także w IFRS S2, tj. obszaru zarządzania, strategii, zarządzania ryzykiem, metryk i celów (rysunek 3 i 4).

Nadzór

- Informacje umożliwiające inwestorom zrozumienie procesów nadzorczych; należy ujawnić informacje dotyczące organu lub organów nadzorujących jednostkę, które zajmują się ryzykami i szansami zrównoważonego rozwoju, a także rolę zarządu w tym procesie.

Strategia

- Informacje umożliwiające inwestorom zrozumienie strategii firmy w zakresie radzenia sobie z ryzykami i wykorzystywania szans związanych ze zrównoważonym rozwojem. Aby osiągnąć ten cel jednostka powinna ujawnić informacje o:
 - ryzykach i szansach związanych z klimatem, co do których spółka oczekuje, że będą miały wpływ na jej model biznesowy, strategię, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania, koszt kapitału w krótkim, średnim i długim okresie,
 - wpływ czynników klimatycznych na łańcuch wartości,
 - wpływ czynników klimatycznych na proces podejmowania decyzji włączając plany przejścia na działalność prośrodowiskową,
 - wpływ czynników klimatycznych na obecny wynik finansowy, przepływy pieniężne, a także ich oczekiwany wpływ na wyniki z działalności w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasowym i planowaniu finansowym,
 - odporność strategii na ryzyko fizyczne i ryzyko przejścia. Proponuje się, by przedsiębiorstwo w tym celu zastosowało analizę scenariuszy. Jeśli nie jest to możliwe należy zastosować alternatywne metody i techniki jak np. analiza wrażliwości, stress testy.

Zarządzanie ryzykiem

- Informacje pozwalające zrozumieć inwestorom proces identyfikacji, oceny i zarządzania ryzykiem zrównoważonego rozwoju. Aby osiągnąć ten cel należy ujawnić procesy, które stosuje się do:
 - identyfikacji ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem,
 - przedstawic w jaki sposób oceniane jest prawdopodobieństwo danego zdarzenia klimatycznego,
 - przedstawic w jaki sposób ryzyka klimatyczne są łączone z innymi ryzykami przedsiębiorstwa,
 - przedstawic z jakich źródeł jednostka pozyskuje informacje niezbędne do oszacowania ryzyka,
 - poinformować, czy procesy oceny ryzyka zmieniły się względem poprzedniego okresu sprawozdawczego.
- Identyfikacja i pomiar szans związanych ze zrównoważonym rozwojem,
- Monitorowanie i zarządzanie szansami.

Rysunek 3. Zakres IFRS S2

Źródło: opracowanie własne na podst. IFRS (2022b), Deloitte (2022).

Metryki i cele

- Informacje pozwalające inwestorom zrozumieć w jaki sposób jednostka dokonuje pomiaru, monitorowania i zarządzania ryzykiem zrównoważonego rozwoju;
- Proponuje się, by dokonywać ujawnień:
 - metryk międzysektorowych, niezależnych od działalności danego przedsiębiorstwa, wyszczególnionych poniżej,
 - metryk sektorowych określonych w załączniku do IFRS, specyficznych dla danej branży,
 - innych metryk, które zostały wskazane przez zarządzających jednostką jako istotne, a które pokazują etapy realizacji ustalonych celów,
- celów, które mają zmaksymalizować szanse klimatyczne, a zminimalizować ryzyka.

Metryki międzysektorowe

- Informacje o emisji gazów cieplarnianych,
- Aktywa podlegające ryzyku przejścia w ujęciu procentowym i wartościowym,
- Aktywa podlegające ryzyku fizycznemu w ujęciu procentowym i wartościowym,
- Szanse związane z klimatem - aktywa w ujęciu procentowym i wartościowym lub wydzielone działalności jednostki, na które wpływ klimatu jest pozytywny,
- Alokacja kapitału - przeznaczenie kapitału na inwestycje w podziale na łagodzenie ryzyka oraz wykorzystanie szans, jakie stwarza zrównoważony rozwój,
- Cena za każdą tonę emisji gazów cieplarnianych oraz w jaki sposób cena ta i jej zmienność są wykorzystywane w procesie podejmowania decyzji o emisji, decyzji o inwestycjach, do analizy scenariuszy,
- Wynagrodzenie osób na wysokich szczeblach menadżerskich powiązane z ryzykami klimatycznymi, a także opis w jaki sposób uwzględnia się względy klimatyczne w ich wynagrodzeniu.

Metryki sektorowe

- Metryki są zorganizowane są według branż, pozwalając jednostce zidentyfikować wymagania, które dotyczą jej modelu biznesowego i rodzaju prowadzonej działalności,
- wyróżniono 77 klasyfikacji w obrębie 11 sektorów - szczegóły zostały podane w IFRS S2.

Rysunek 4. Zakres IFRS S2 – metryki i cele

Źródło: opracowanie własne na podst. IFRS (2022b), Deloitte (2022).

Standard drugi uszczegóławia informacje, nakładając także obowiązek wyliczania wskaźników dotyczących danego przedsiębiorstwa. Szczegółowo odnosi się także do metryk wyodrębniając te, które dotyczą danego sektora, a osobno te, które mają znaczenie dla różnych sektorów. Należy zauważyć, że

przedsiębiorstwo może prowadzić działalność w obrębie różnych branż. Wówczas będzie zobowiązane zastosować metryki dla każdej z branż.

Jednakże analizując projekty IFRS S można dostrzec kwestie, które wymagają pogłębienia i wyjaśnienia w finalnych standardach. Do takich kwestii należą:

W standardach wielokrotnie używa się sformułowania „łańcuch wartości”, wydaje się jednak, że przytoczona definicja takiego łańcucha nie jest jasna i może budzić wątpliwości. Warto byłoby wzbogacić standardy o przykłady takich łańcuchów dla konkretnych działalności przedsiębiorstw; podobne przykłady występują w innych IFRS (MSR/MSSF),

W odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych należy ujawnić ceny za emisję, natomiast w odniesieniu do ilości emisji w standardzie zaproponowano by dla siedmiu gazów cieplarnianych ujawnić ilość emisji jako ekwiwalent emisji CO₂; wydaje się, że bardziej precyzyjne byłoby ujawnianie ilości emisji dla każdego gazu cieplarnianego osobno,

W projekcie standardów używa się sformułowań „significant” (znaczący) i „material” (materiałny, istotny); należałoby w sposób jasny i nie budzący wątpliwości wypracować relacje pomiędzy tymi odpowiednikami, które w niektórych miejscach wydają się być używane zamiennie.

ZAKOŃCZENIE

Rachunkowość jest systemem informacyjnym, uczestniczy w sposób bezpośredni lub pośredni w wielu procesach kreujących działania przedsiębiorstwa, także w odniesieniu do działań zrównoważonego rozwoju. Rachunkowość, wpisując się w nurt zrównoważonego rozwoju, podejmuje takie działania jak: racjonalne gospodarowanie zasobami, świadome budowanie relacji między wielkościami ekonomiczno-finansowymi a ochroną środowiska i aspektami społecznymi. Niezmiernie istotne jest ukształtowanie regulacji w odniesieniu do rachunkowości tak, by pozwalały na ujawnianie danych także w zakresie finansów zrównoważonego rozwoju. Jednym z działań podjętych w tym kierunku są projekty międzynarodowych standardów IFRS S1 i IFRS S2. Poddają zakres ujawnień, których jednostka ma dokonywać za dany rok obrotowy. Podzielone są one na cztery kluczowe obszary: nadzór, strategia, zarządzanie ryzykiem metryki i cele. Mogą one uzupełnić istniejące IFRS o dane z zakresu środowiskowo-społecznego. Finalne wersje standardów nie są jeszcze znane, natomiast projekty wydają się wymagać uzupełnień i wyklarowania niektórych kwestii. Hipoteza postawiona we wstępie została udowodniona –

nowe IFRS mają szansę przyczynić się do lepszej prezentacji danych przedsiębiorstw i ujawniania informacji, które zaczynają mieć coraz większe znaczenie dla inwestorów, czyli informacji o ekspozycji na ryzyko i wykorzystania szans z zakresu zrównoważonego rozwoju.

Bibliografia

Bassen, A., Meyer, K., Schlange, J. (2006). The Influence of Corporate Responsibility on the Cost of Capital, *Working Paper Series*; University of Hamburg: Hamburg, Germany, dostęp: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=984406.

Boyd, J. (1998). *Accounting: An Economic Framework to Indentify Priorities, Resources For The Futures*, Washington, dostęp: ageconsearch.umn.edu

Cieślak, M. (2011). *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Deloitte. (2022). *IFRS Newsletter Bringing you the latest information on recent IFRS topics*, dostęp: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjz7e-2ttX7AhXiVPEDHavuDzMQFnoECA4QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww2.deloitte.com%2Fcontent%2Fdam%2FDeloitte%2Fgr%2FDocuments%2Faudit%2Fgr_ifrs_newsletter_may_2022_noexp.pdf&usq=AOvVaw3W_jWtNheTCfgj3F-BHbd6

Ding, D.K., Ferreira, C., Wongchoti, U. (2016). Does it pay to be different? Relative CSR and its impact on firm value, *International Review of Financial Analysis*, vol. 47, issue C, s. 86-98, dostęp: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1057521916301089?via%3Dihub>.

Emina, K. A. (2021). Sustainable development and the future generations, *Social Sciences, Humanities and Education Journal (SHE Journal)*, vol. 2(1), s. 57-71, DOI:10.25273/she.v2i1.8611.

Gabrusewicz, T. (2010). *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

Hamam, M.; Chinnici, G.; Di Vita, G.; Pappalardo, G.; Pecorino, B.; Maesano, G.; D'Amico, M. (2021) Circular Economy Models in Agro-Food Systems: A Review, *Sustainability*, vol.13 (6), dostęp: <https://www.mdpi.com/2071-1050/13/6/3453>

IFRS. (2022a). *General Sustainability-related Disclosures*, dostęp: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/general-sustainability-related-disclosures/>.

IFRS. (2022b). *Exposure Draft—Snapshot*, dostęp: <https://www.ifrs.org/>.

Jaworski, T., Grochowska, S. (2017). Circular Economy - the criteria for achieving and the prospect of implementation in Poland, *Archives of Waste Management and Environmental Protection/ Archiwum Gospodarki Odpadami i Ochrony Środowiska*, vol. 19, issue 4, s. 13-22, dostęp: bwmeta1.element.baztech-7b00fa89-9b24-4493-b42a-dbe25daadcf.

Kwiecień, M. (2016). Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 87 (143), s.67-88, DOI: <http://dx.doi.org/10.5604/16414381.1207434>

Micherda, B., Górka, Ł., Szulc, M. (2010). *Zarządcza interpretacja sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa.

ONZ, (2015). *Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, dostęp: <https://sdgs.un.org/2030agenda>.

Paszkiewicz, A., Szadzińska, A. (2011). Raportowanie rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw według wytycznych GRI, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 41, s. 627-643, dostęp: <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171228365>

Pieloch-Babiarz, A., Misztal, A., Kowalska, M. (2021). An impact of macroeconomic stabilization on the sustainable development of manufacturing enterprises: the case of Central and Eastern European Countries, *Environment, Development and Sustainability*, no 23, dostęp: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10668-020-00988-4>.

Raftowicz-Flipkiewicz, M. (2013). Konkurencyjność przedsiębiorstw ukierunkowanych na zrównoważony rozwój w warunkach kryzysu gospodarczego, *Ekonomia-Wrocław, Economic Review* 19/1, *Acta Universitatis Wratislaviensis*, no.3534, s. 49-57.

Ruggerio, C.A. (2021). Sustainability and sustainable development: A review of principles and definitions, *Science of The Total Environment*, Vol. 786, <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2021.147481>.

Szczypa, P. (2012). *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa.

Ślażyńska-Kluczek, D. (2022), Zielone obligacje jako metoda finansowania projektów inwestycyjnych w Polsce, *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie*, 63(1), s.33-44, <https://doi.org/10.33119/KNoP.2022.63.1.3>.

Toffler, A. (1997). *Trzecia fala*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U.2021.1973 t.j.)

Weidinger, C. (2014). *Business Success Through Sustainability*, w: Weidinger, C., Fischler, F., Schmidpeter, R. (red.), *Sustainable Entrepreneurship, CSR, Sustainability, Ethics & Governance*, Heidelberg: Springer, Berlin.