

## **ZASTRZEŻENIE**

Niniejsze tłumaczenie wytycznych wdrożeniowych EFRAG IG 1 dotyczących oceny istotności zostało przygotowane na podstawie oryginalnego tekstu opracowanego przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG). Oryginalny tekst w języku angielskim stanowi jedyną wiążącą wersję wytycznych wdrożeniowych EFRAG IG 1 dotyczących oceny istotności.

Tłumaczenie na język polski zostało przygotowane wyłącznie w celach informacyjnych i nie było poddane weryfikacji ani zatwierdzeniu przez EFRAG. W razie wątpliwości lub rozbieżności decydujący charakter ma tekst w języku angielskim.

## **DISCLAIMER**

This translation of EFRAG IG 1 Materiality Assessment is based on the original text prepared by the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). The original English text is the only legally binding version of EFRAG IG 1 Materiality Assessment.

The Polish translation has been prepared for information purposes only and has not been reviewed or approved by EFRAG. In case of doubt or discrepancy, the English text shall prevail.





WYTYCZNE WDROŻENIOWE

EFRAG IG I

Ocena  
istotności

 EFRAG

sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju

### Zastrzeżenie prawne

Niniejsze wytyczne opracowane przez EFRAG nie mają charakteru wiążącego i towarzyszą Europejskim Standardom Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), zgodnie z art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE (dyrektywa o rachunkowości), ale nie stanowią ich części. Oznacza to, że jeżeli jakikolwiek fragment niniejszych wytycznych wydaje się stać w sprzeczności z jakimkolwiek wymogiem lub wyjaśnieniem zawartym w ESRS, standardy ESRS mają pierwszeństwo. Niniejsze wytyczne zostały wydane zgodnie z rzetelną, należyłą procedurą EFRAG dla dokumentów niewiążących i na wyłączną odpowiedzialność EFRAG.

EFRAG nie ponosi żadnej odpowiedzialności za treść, konsekwencje lub szkody wynikające bezpośrednio, pośrednio lub przypadkowo z zastosowania się do porad lub wskazówek zawartych w niniejszym dokumencie. Użytkownicy niniejszego dokumentu powinni kierować się własnym osądem przy stosowaniu ESRS. Informacje zawarte w niniejszym dokumencie nie powinny zastępować usług świadczonych przez odpowiednio wykwalifikowanego specjalistę.

Niniejsze wytyczne zostały opracowane z myślą o dużych spółkach notowanych i nienotowanych na rynku giełdowym, które podlegają dyrektywie CSRD. Nie są one zatem przeznaczone do użytku przez notowane na giełdzie małe i średnie przedsiębiorstwa, które są objęte przyszłymi standardami LSME, ani przez inne (nienotowane na giełdzie) MŚP dobrowolnie składające sprawozdania w oparciu o przyszłe standardy VSME.

Niniejsze wytyczne odnoszą się do ogólnych standardów ESRS przyjętych przez Komisję Europejską 31 lipca 2023 r. i opublikowanych w Dzienniku Urzędowym 22 grudnia 2023 r. Standardy sektorowe mogą wносить specyfikacje sektorowe, które muszą być przestrzegane przez określone sektory.

### O EFRAG

Misją EFRAG jest służenie europejskiemu interesowi publicznemu zarówno w zakresie sprawozdawczości finansowej, jak i sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju poprzez opracowywanie i promowanie europejskich opinii w dziedzinie sprawozdawczości przedsiębiorstw. EFRAG rozwija i przyczynia się do osiągnięcia postępu w sprawozdawczości przedsiębiorstw. W ramach swojej działalności w zakresie sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju EFRAG zapewnia doradztwo techniczne Komisji Europejskiej w formie projektów Europejskich Standardów Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) opracowanych w ramach rzetelnej, należytej procedury oraz wspiera skuteczne wdrażanie ESRS. EFRAG pozyskuje informacje od wszystkich zainteresowanych stron i uzyskuje dowody na temat określonych uwarunkowań europejskich w trakcie całego procesu ustanawiania standardów. Jej umocowanie opiera się na doskonałości, przejrzystości, zarządzaniu, rzetelnej, należytej procedurze, publicznej rozliczalności oraz przywództwie. Dzięki temu EFRAG może wypowiadać się w sposób przekonujący, jasny i spójny oraz może być uznawana za europejski głos w sprawozdawczości przedsiębiorstw i przyczyniać się do globalnego postępu w sprawozdawczości przedsiębiorstw.



EFRAG jest finansowana przez Unię Europejską w ramach Programu na rzecz jednolitego rynku, w którym uczestniczą państwa EOG-EFTA (Norwegia, Islandia i Liechtenstein) oraz Kosowo. Wszelkie poglądy i opinie wyrażone w niniejszym dokumencie stanowią wyłącznie poglądy jego autora (autorów) i niekoniecznie odzwierciedlają poglądy i opinie Unii Europejskiej, Komisji Europejskiej lub państw uczestniczących w Programie na rzecz jednolitego rynku. Ani Unia Europejska czy Komisja Europejska, ani też państwa uczestniczące w Programie na rzecz jednolitego rynku nie mogą ponosić za nie odpowiedzialności.

## Spis treści

<b>Podsumowanie w 13 kluczowych punktach.....</b>	<b>5</b>
<b>1. Wprowadzenie.....</b>	<b>7</b>
<b>Struktura wytycznych .....</b>	<b>7</b>
Odniesienia do IG 2 .....	8
Stosowane akronimy i skróty .....	8
<b>2. Podejście ESRS do istotności .....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem na potrzeby analizy istotności ..</b>	<b>15</b>
<b>2.3 Kryteria służące określeniu istotności informacji .....</b>	<b>17</b>
<b>2.4 Zakres zastosowania istotności informacji .....</b>	<b>17</b>
<b>2.5 Punkty danych pochodzące z przepisów UE.....</b>	<b>18</b>
<b>2.6 Uwzględnienie łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu .....</b>	<b>19</b>
<b>3. W jaki sposób przeprowadzana jest ocena istotności?.....</b>	<b>19</b>
<b>3.1 Etap A: Zrozumienie kontekstu .....</b>	<b>20</b>
<b>3.2 Etap B: Określenie rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyk i szans</b> <b>    odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem .....</b>	<b>21</b>
<b>3.3 Etap C: Ocena i określenie istotnych IRO odnoszących się do kwestii związanych</b> <b>    ze zrównoważonym rozwojem.....</b>	<b>23</b>
3.3.1 Ocena istotności wpływu.....	23
3.3.2 Ocena istotności finansowej .....	24
3.3.3 Konsolidacja wyników istotności wpływu i istotności finansowej, w tym ich wzajemne związki	25
<b>3.4 Etap D: Sprawozdawczość .....</b>	<b>25</b>
<b>3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności</b> <b>    .....</b>	<b>26</b>
3.5.1 Kwestie związane z istotnością finansową .....	27
<b>3.6 Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów.....</b>	<b>28</b>
3.6.1 Rzeczywiste wpływy.....	29
3.6.2 Potencjalne wpływy.....	30
3.6.3 Uwzględnienie grup i jednostek zależnych .....	31
<b>3.7 Szczegółowa analiza istotności finansowej – określanie progów .....</b>	<b>33</b>
<b>4. W jaki sposób można wykorzystywać inne źródła? .....</b>	<b>34</b>
<b>4.1 Wykorzystanie standardów GRI .....</b>	<b>34</b>
<b>4.2 Wykorzystanie standardów ISSB .....</b>	<b>35</b>
<b>4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności .....</b>	<b>36</b>
<b>4.4 Wykorzystanie innych ram lub źródeł.....</b>	<b>36</b>
<b>5. Często zadawane pytania (FAQ) .....</b>	<b>37</b>
<b>5.1 Często zadawane pytania dotyczące istotności wpływu .....</b>	<b>37</b>
FAQ 1: Czy istotność wpływu jest oparta na istotności dla jednostki czy dla zainteresowanych stron?	37
FAQ 2: Co to znaczy, że jednostka jest „związana” z wpływem?.....	37
FAQ 3: Jakie są istotne IRO w łańcuchu wartości? .....	38
FAQ 4: Czy pozytywne wpływy można bilansować negatywnymi wpływami? .....	38



<b>5.2 Często zadawane pytania dotyczące istotności finansowej .....</b>	<b>39</b>
FAQ 5: Czy istotne informacje w odniesieniu do sprawozdań finansowych są takie same, jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju? .....	39
FAQ 6: Czy istotność finansowa w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest ograniczona do skutków przedstawionych w sprawozdaniach finansowych? .....	40
<b>5.3 Często zadawane pytania dotyczące procesu oceny istotności .....</b>	<b>41</b>
FAQ 7: Jak często jednostka powinna aktualizować ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju? .....	41
FAQ 8: Czy jednostka może uwzględniać wyłącznie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, o których mowa w ESRS 1 AR 16? .....	42
FAQ 9: W jaki sposób uwzględnić perspektywy czasowe w analizie podwójnej istotności? .....	43
FAQ 10: Czy ocena IRO powinna opierać się o informacje ilościowe? .....	43
FAQ 11: Czy wymiary IRO dotyczących kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem można agregować na potrzeby oceny istotności? .....	44
FAQ 12: Czy ocenę istotności należy dokumentować? .....	44
FAQ 13: Przeprowadzanie oceny istotności wpływu, gdy jednostka prowadzi działalność w różnych sektorach .....	45
FAQ 14: Czy wdrożenie standardów sektorowych spowoduje powstanie nowych podtematów lub mniejszych jednostek tematycznych, które należy uwzględnić w ocenie istotności? .....	46
<b>5.4 Często zadawane pytania dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron – istotność wpływu .....</b>	<b>46</b>
FAQ 15: Czy ESRS nakazują aktywne angażowanie w dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, w procesie oceny istotności? .....	46
FAQ 16: Czy jednostka może nadawać priorytet określonym kategoriom zainteresowanych stron na potrzeby procesu oceny istotności? .....	46
FAQ 17: Jaka jest rola cichych zainteresowanych stron i w jaki sposób należy je uwzględnić? .....	47
<b>5.5 Często zadawane pytania dotyczące agregacji/dezagregacji.....</b>	<b>48</b>
FAQ 18: Czy jednostka wykorzystuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO? .....	48
FAQ 19 Czy segment działalności według MSSF lub lokalnych GAAP zapewnia odpowiedni poziom dezagregacji na potrzeby oceny istotności? .....	49
<b>5.6 Często zadawane pytania dotyczące sprawozdawczości.....</b>	<b>50</b>
FAQ 20: Czy ESRS wymagają ujawnienia informacji dotyczących dotkliwości w odniesieniu do istotnych wpływów oraz prawdopodobieństwa i skali w odniesieniu do istotnych ryzyk i szans? ....	50
FAQ 21: Jeżeli kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub wpływu), czy ujawnienia informacji obejmują wszystkie wymogi, czy jedynie informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy? .....	51
FAQ 22: Czy grupa prowadząca działalność w wielu sektorach jest zobowiązana do włączenia mierników dla całej grupy, czy wyłącznie danych związanych z istotnymi IRO? .....	51
FAQ 23: Czy w ocenie istotności wpływu na środowisko uwzględniane są działania naprawcze i łagodzące? .....	53
FAQ 24: Czy jednostka przedstawia również sprawozdania dotyczące istotnych kwestii w przypadku braku działań? .....	54
<b>5.7 Często zadawane pytania dotyczące art. 8 unijnej taksonomii .....</b>	<b>55</b>
FAQ 25: Jaki jest związek pomiędzy rodzajami działalności kwalifikującymi się do taksonomii a istotnością? .....	55



## Podsumowanie w 13 kluczowych punktach

1. Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS powinno zawierać odpowiednie i wiernie odzwierciedlone informacje dotyczące wszystkich wpływów, ryzyk i szans (zwanymi dalej także IRO) w kwestiach z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego uznanych za istotne z perspektywy istotności wpływu, perspektywy istotności finansowej lub obydwu. Ocena istotności jest procesem, za pomocą którego jednostka określa istotne informacje dotyczące IRO w zakresie zrównoważonego rozwoju. Proces ten polega na określeniu istotnych kwestii i istotnych informacji podlegających zgłoszeniu. Przeprowadzenie oceny istotności na podstawie obiektywnych kryteriów ma kluczowe znaczenie dla sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.
2. Ocena uwzględnia cały łańcuch wartości jednostki tj. obejmuje, poza własnymi operacjami jednostki, jej łańcuch dostaw na wyższym i niższym szczeblu.
3. Po określeniu przez jednostkę istotnego wpływu, ryzyka lub szans odnoszących się do kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, jednostka w pierwszej kolejności odnosi się do powiązanych wymogów dotyczących ujawniania informacji w celu zidentyfikowania istotnych informacji, które należy uwzględnić w danej kwestii. Po drugie, jeżeli wpływ, ryzyko lub szansa nie jest objęta lub jest w niewystarczającym stopniu objęta przez ESRS, jednostka ujawni dodatkowe informacje specyficzne dla jednostki w danej kwestii. Kryterium służącym identyfikacji ujawnianych informacji jest przydatność oparta na(a) znaczeniu informacji w odniesieniu do kwestii, którą mają one przedstawić lub (b) przydatności informacji w zakresie podejmowania decyzji.
4. Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ESRS 2 odnoszące się do kwestii przekrojowych podlegają zgłoszeniu niezależnie od wyniku oceny istotności. W przypadku polityk, działań i celów, informacje będą ujawniane albo zgodnie z wymogami dotyczącymi ujawniania informacji, albo należy wskazać, że jednostka nie posiada polityk, działań lub celów odnoszących się do istotnej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem. Ocenie istotności podlegają mierniki: informacje zdefiniowane w odpowiednich wymogach dotyczących ujawniania informacji należy zamieścić, jeżeli jednostka oceniła mierniki jako istotne, natomiast jeśli nie zostały one za takie uznane, należy je pominąć. Zgodnie z ustrukturyzowaną oceną istotności, takie pominięcie wskazuje użytkownikom, że miernik nie jest istotny. Pominięcia stanowią przydatne informacje związane ze zrównoważonym rozwojem, wspierające ogólną spójność oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, a tym samym odpowiednie uwzględnienie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem. Pominięcie ma jednoznaczne znaczenie w przypadku punktów danych, które wynikają z innych przepisów UE (w celu zapoznania się z wykazem punktów danych zob. dodatek B do ESRS 2) i dorozumiane w innych przypadkach.
5. ESRS nie określa żadnego szczególnego procesu lub sekwencji kroków, zgodnie z którymi należy postępować podczas przeprowadzania oceny istotności, w związku z czym kwestia ta pozostaje w gestii jednostki. Niezależnie od zastosowanego procesu, powinien on odzwierciedlać fakty i okoliczności dotyczące tej jednostki.
6. Przykładowo, ocena istotności spełniająca wymogi ESRS może składać się z następujących etapów:
  - (a) zrozumienia kontekstu;



- (b) określenia rzeczywistych i potencjalnych IRO odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem;
  - (c) oceny i określenia istotnych IRO odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem; oraz
  - (d) sprawozdawczości.
7. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, zapewnia informacje na potrzeby procesu oceny istotności, i jest zgodna z praktyką należytej staranności sugerowaną przez instrumenty międzynarodowe przywołane w CSRD. Praktyka obejmuje zbieranie opinii i informacji zwrotnych w celu zrozumienia obaw i dowodów dotyczących rzeczywistych i potencjalnych wpływów jednostki na ludzi i środowisko. Pomaga również uzasadnić znaczenie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem z perspektywy grup zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ. ESRS nie określa jednak szczególnego postępowania w ramach współpracy z zainteresowanymi stronami, ani nie uprzedza treści dyrektywy CSDDD opracowywanej obecnie w ramach unijnego procesu legislacyjnego.
  8. Jednostka ocenia istotność wpływu na potrzeby sprawozdawczości według kryteriów dotkliwości i prawdopodobieństwa. Ocena obejmuje również określenie odpowiednich progów ilościowych i/lub jakościowych na potrzeby sprawozdawczości. Dotkliwość opiera się na skali, zakresie i nieodwracalnym charakterze negatywnych wpływów oraz skali i zakresie pozytywnych wpływów.
  9. Istotne ryzyka i szanse dla jednostki wynikają ogólnie z wpływów lub zależności i innych czynników ryzyka. Jednostki oceniają istotność swych ryzyk i szans w oparciu o odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe związane z przewidywanymi skutkami finansowymi dla wyników finansowych, sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych i dostępu do finansowania, w tym kosztu kapitału.
  10. Proces należytej staranności, zgodnie z powiązаныmi instrumentami międzynarodowymi, może pomóc jednostce zarówno (a) w określeniu i ocenie rzeczywistych i potencjalnych negatywnych wpływów, jak i (b) w ocenie ich istotności do celów sprawozdawczości w oparciu o kryteria dotkliwości i prawdopodobieństwa.
  11. Jeżeli jednostki przeprowadzają ocenę zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI, ocena GRI stanowi dobrą podstawę do oceny wpływów zgodnie z ESRS.
  12. Jednostka stosująca ESRS powinna być w stanie spełnić wymogi dotyczące identyfikacji informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem dotyczących ryzyk i szans w ramach standardów ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju MSSF (znanych również jako Standardy ISSB). Takie podejście odzwierciedla dostosowanie zakresu istotności finansowej określonego w standardach ISSB i ESRS.
  13. Po zakończeniu procesu oceny istotności, jednostka ujawni:
    - (a) proces identyfikacji istotnych IRO (ESRS 2 IRO-1);
    - (b) wzajemne związki istotnych IRO jednostki ze strategią i z modelem biznesowym (ESRS 2 SBM-3); oraz
    - (c) wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS objęte oświadczeniem jednostki dotyczącym zrównoważonego rozwoju (ESRS 2 IRO-2).



## 1. Wprowadzenie

14. Celem niniejszych niewiążących wytycznych jest wsparcie działań wdrożeniowych osób sporządzających i innych osób użytkujących lub analizujących sprawozdania ESRS w odniesieniu do oceny podwójnej istotności (zwanej dalej w niniejszym dokumencie „oceną istotności”, „oceną” i „MA”). W związku z powyższym, niniejsze wytyczne nie wprowadzają nowych przepisów do ESRS, ponieważ takie przepisy mogą zostać wprowadzone wyłącznie w drodze przyszłych działań w zakresie określania standardów (np. ewentualnych przyszłych zmian projektu ESRS) prowadzonych zgodnie z należytą procedurą EFRAG. Jeżeli treść niniejszych wytycznych wydaje się stać w sprzeczności z wymogami ESRS, wymogi te będą mieć pierwszeństwo.
15. Z uwagi na oparty o zasady charakter wymogów ESRS – w szczególności w niniejszym temacie – nie istnieje jedno rozwiązanie dla wszystkich jednostek w odniesieniu do procesów planowania i metodologii przyjmowania. W związku z powyższym, niniejsze wytyczne zapewniają narzędzia i mechanizmy dla jednostek pozwalające zachować zgodność z ESRS przy jednoczesnym pełnym uwzględnieniu szczególnych faktów i okoliczności dotyczących jednostek (w tym ich modelu biznesowego, strategii, struktury prawnej, złożoności i ładu korporacyjnego). Uwzględniając powyższe, przykłady dotyczące stosowania kryteriów zawartych w ESRS 1 *Wymogi ogólne* oraz ESRS 2 *Ogólne ujawnianie informacji* przedstawione w niniejszych wytycznych nie stanowią jedyne go możliwego podejścia do wdrażania wymogów ESRS.
16. Treść niniejszego dokumentu została opracowana przez EFRAG na podstawie przyjętego w lipcu 2023 r. aktu delegowanego w sprawie ESRS, zgodnie z wymogami art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE (zwanej „dyrektywą o rachunkowości”), zmienionej postanowieniami dyrektywy w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (zwanej dalej „CSRD”).
17. Niniejsze wytyczne zawierają odpowiedzi na często zadawane pytania (FAQ) dotyczące interoperacyjności ze standardami ISSB i uniwersalnymi standardami GRI, ilustrujące w stosownych przypadkach wzajemne związki pomiędzy odpowiadającymi sobie koncepcjami istotności i procesami oceny istotności.
18. Niniejsze wytyczne zawierają także odpowiedzi na często zadawane pytania dotyczące instrumentów międzynarodowych i standardów sprawozdawczości, które będą przydatne podczas przeprowadzania oceny istotności, i które zostały przywołane w CSRD. W przypadku należytej staranności, są to *Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka* oraz *Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych*, a także *Wytyczne OECD dotyczących należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu biznesu*, które zostały wykorzystane jako podstawa na potrzeby sporządzenia niniejszego dokumentu. Niniejsze wytyczne wskazują, że praktyka rynkowa w zakresie oceny podwójnej istotności dopiero powstaje, i że nadal nie istnieją przykłady oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju sporządzanych w ramach ESRS.

### Struktura wytycznych

19. Niniejszy dokument posiada następującą strukturę:
  - (a) Rozdział 2 wyjaśnia podejście ESRS do istotności;
  - (b) Rozdział 3 przedstawia sposób przeprowadzania oceny istotności;





- (c) Rozdział 4 wyjaśnia, w jaki sposób jednostki mogą uwzględniać inne ramy/standardy lub źródła; oraz
- (d) Rozdział 5 uzupełnia rozdziały od 2 do 4 odpowiedziami na często zadawane pytania dotyczące:
  - i. istotności wpływu;
  - ii. istotności finansowej;
  - iii. procesu oceny istotności;
  - iv. zaangażowania zainteresowanych stron;
  - v. agregacji/dezagregacji; oraz
  - vi. sprawozdawczości.

### Odniesienia do IG 2

- 20. W celu uniknięcia powielenia i ograniczenia długości niniejszego dokumentu, w dokumencie zamieszczono istotne odniesienie do [Wytycznych wdrożeniowych dotyczących łańcucha wartości \(IG 2\)](#) opracowanych przez EFRAG. Wytyczne te zawierają dogłębną analizę oraz dodatkowe przykłady dotyczące aspektów należytej staranności powiązanych z oceną istotności (a także niektórych aspektów łańcucha dostaw) w szerszym zakresie niż w niniejszym dokumencie.
- 21. Należy pamiętać, że odniesienia do [IG 2](#) zostały oznaczone kolorem niebieskim, natomiast oznaczenia w kolorze zielonym odnoszą się do niniejszego dokumentu.

### Stosowane akronimy i skróty

- 22. W niniejszym dokumencie są stosowane następujące akronimy:

CSDDD – dyrektywa w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju

CSRD – dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju

Akt delegowany – rozporządzenie delegowane

Komisji uzupełniające dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

DR – wymóg dotyczący ujawniania informacji

ESRS – europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

GHG – gazy cieplarniane, lub protokół dotyczący emisji gazów cieplarnianych

GRI – Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza

IRO – wpływy, ryzyka i szanse

ISSB – Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju

MA – ocena istotności

IG 2 – Wytyczne wdrożeniowe dotyczące łańcucha wartości wydane przez EFRAG

IG – Wytyczne wdrożeniowe wydane przez EFRAG

OECD MNE – Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (zwane również „Wytycznymi OECD”)

#### Por. akt delegowany

Załącznik II: Skróty i glosariusz terminów



SFDR – rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych<sup>1</sup>

UNGP -Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka.

## 2. Podejście ESRS do istotności

23. Zgodnie z wymogami ESRS, oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju powinno zawierać informacje na temat zrównoważonego rozwoju związane z istotnymi IRO zidentyfikowanymi w procesie MA, który stosuje zasady podwójnej istotności.
24. Podwójna istotność obejmuje zarówno istotność wpływu, jak i istotność finansową. Istotność wpływu odnosi się do istotnych informacji dotyczących wpływów jednostki na ludzi lub środowisko odnoszących się do kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem; istotność finansowa odnosi się do istotnych informacji na temat ryzyk i szans odnoszących się do kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem. Terminy „istotny” i „istotność” są stosowane w ESRS w odniesieniu do podwójnej istotności, o ile nie określono inaczej (w niniejszym dokumencie również jako „istotność”).
25. Identyfikacja istotnych kwestii jest punktem wyjściowym do określenia istotnych informacji ujawnianych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju na temat istotnych IRO związanych z tymi kwestiami. Istotne IRO związane z kwestiami z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego i podlegające zgłoszeniu są tymi, które wynikają z własnych operacji jednostki i jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu. Jeżeli proces oceny istotności nie został odpowiednio zaprojektowany, sprawozdawczość jednostki może okazać się niekompletna (istotne IRO nie są ujawnione). Zgodnie z przepisami ESRS 1, pkt 114, poza ujawnieniem istotnych kwestii zidentyfikowanych w procesie oceny istotności, jednostka może podać dodatkowe informacje ujawniane na podstawie innych przepisów, a także z ogólnie przyjętych standardów i ram sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (przykładowo, standardów SASB lub standardów GRI). Powyższe może obejmować dodatkowe informacje wymagane przez zainteresowane strony.
26. Jeżeli jednostka zidentyfikuje wiele IRO, może nadać im priorytet do celów zarządzania. Jednakże, do celów sprawozdawczości, niniejsza ocena nie powinna wyłączać żadnych istotnych IRO, w szczególności, gdy jednostka nie odniosła się, lub odniosła się nie w pełni do tych istotnych IRO w drodze swych polityk, celów i planów działania. Z uwagi na przydatność tych informacji, powinny one zostać ujęte niezależnie od tego, czy zostały podjęte działania, lub czy ich podjęcie jest planowane, w celu ich uwzględnienia (zob. ESRS 2 MDR-P, MDR-A i MDR-T).
27. ESRS 1 określa kryteria oceny istotności, ale nie określa poszczególnych progów pozwalających wskazać, czy dana kwestia lub informacja jest istotna, czy nie. W związku z powyższym, ocena wymaga dokonania osądu. Jednostka musi określić progi na podstawie kryteriów ESRS 1 oraz własnych, specyficznych dla niej faktów i okoliczności. Potrzeba osądu będzie większa, gdy informacje i dowody na istotność danego IRO są niejednoznaczne.
28. Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju będzie sporządzane zgodnie z

---

<sup>1</sup>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 (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych) (Dz. U. L 317, 9.12.2019 r., s. 1).

jakościowymi cechami informacji (zob. ESRS 1 i dodatek B). W przypadku ujawnień związanych z oceną istotności, szczególne znaczenie ma wierne odzwierciedlenie i sprawdzalność informacji. Ocena istotności powinna opierać się na udokumentowanych dowodach i, w maksymalnym możliwym zakresie, obiektywnych informacjach, przy jednoczesnym stosowaniu kryteriów istotności wpływu i istotności finansowej określonych w ESRS (ESRS 1, rozdziały 3.4 i 3.5).

29. ESRS nakłada na jednostki wymóg ujawniania procesu oceny istotności oraz jego wyniku. Powyższe obejmuje następujące informacje: zastosowane metody i założenia, kierunek i zakres procesu oraz dane wejściowe. ESRS 2 IRO-1 i IRO-2 wymagają także przejrzystości dokonanego osądu, tj. ujawnienia progów ilościowych i jakościowych oraz innych stosowanych kryteriów. W celu uzyskania dodatkowych informacji, zob. rozdział 3.6 *Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów* oraz rozdział 3.7 *Szczegółowa analiza istotności finansowej – określanie progów* w niniejszych wytycznych.
30. Aby spełnić wymóg jakościowych cech informacji (dodatek B do ESRS 1), proces oceny istotności (w tym zastosowane kryteria i progi oraz wnioski) powinien być spójny ze sprawozdawczością wewnętrzną i pozostałą sprawozdawczością zewnętrzną. Wymagana jest także spójność z politykami i działaniami z zakresu zarządzania zrównoważonym rozwojem, w tym zachowanie zgodności z przepisami ustawowymi i wykonawczymi związanymi ze zrównoważonym rozwojem.
31. Jednostka może przedstawić krótkie wyjaśnienie wniosków z oceny istotności w kontekście każdego pominiętego tematu lub tematów. Jednakże, jednostka jest zobowiązana do przedstawienia wyjaśnień, jeśli uzna, że nie zidentyfikowała żadnych istotnych IRO w odniesieniu do zmian klimatu, w związku z czym pomija ujawnienia wymagane zgodnie z ESRS E1 *Zmiana klimatu*. Jednostka powinna także przedłożyć sprawozdanie z istotnych kwestii, które nie zostały objęte lub zostały objęte tematycznymi ESRS w niewystarczającym stopniu w formie informacji specyficznych dla jednostki (ESRS 1 pkt 11).
32. Po zidentyfikowaniu przez jednostkę istotnych kwestii, jednostka ocenia informacje podlegające zgłoszeniu dla każdej istotnej kwestii w oparciu o istotność informacji (ESRS 1 pkt 30, 31, 33 i 34). Koncepcja istotności informacji ma zastosowanie do wymogów o wyższym poziomie szczegółowości, tj. na poziomie wymogu dotyczącego ujawniania informacji lub na poziomie punktu danych. W celu uzyskania dodatkowych informacji na temat szczegółów zastosowania koncepcji, zob. rozdział 2.3 *Kryteria określania istotności informacji* oraz rozdział 2.4 *Zakres zastosowania istotności informacji*.

## 2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności

33. Jak wspomniano powyżej, CSRD wymaga, aby sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju była oparta na podwójnej istotności. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem może być istotna z perspektywy wpływu, z perspektywy finansowej, lub z obu perspektyw (zob. ESRS 1 rozdział 3; zob. rysunek 1 (a) poniżej).
34. ESRS zawiera definicje powyższych dwóch wymiarów istotności. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna z:
  - (a) „perspektywy wpływu, o ile odnosi się do istotnych rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych lub negatywnych wpływów jednostki na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Wpływy obejmują wpływy związane z własnymi operacjami jednostki i jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym za



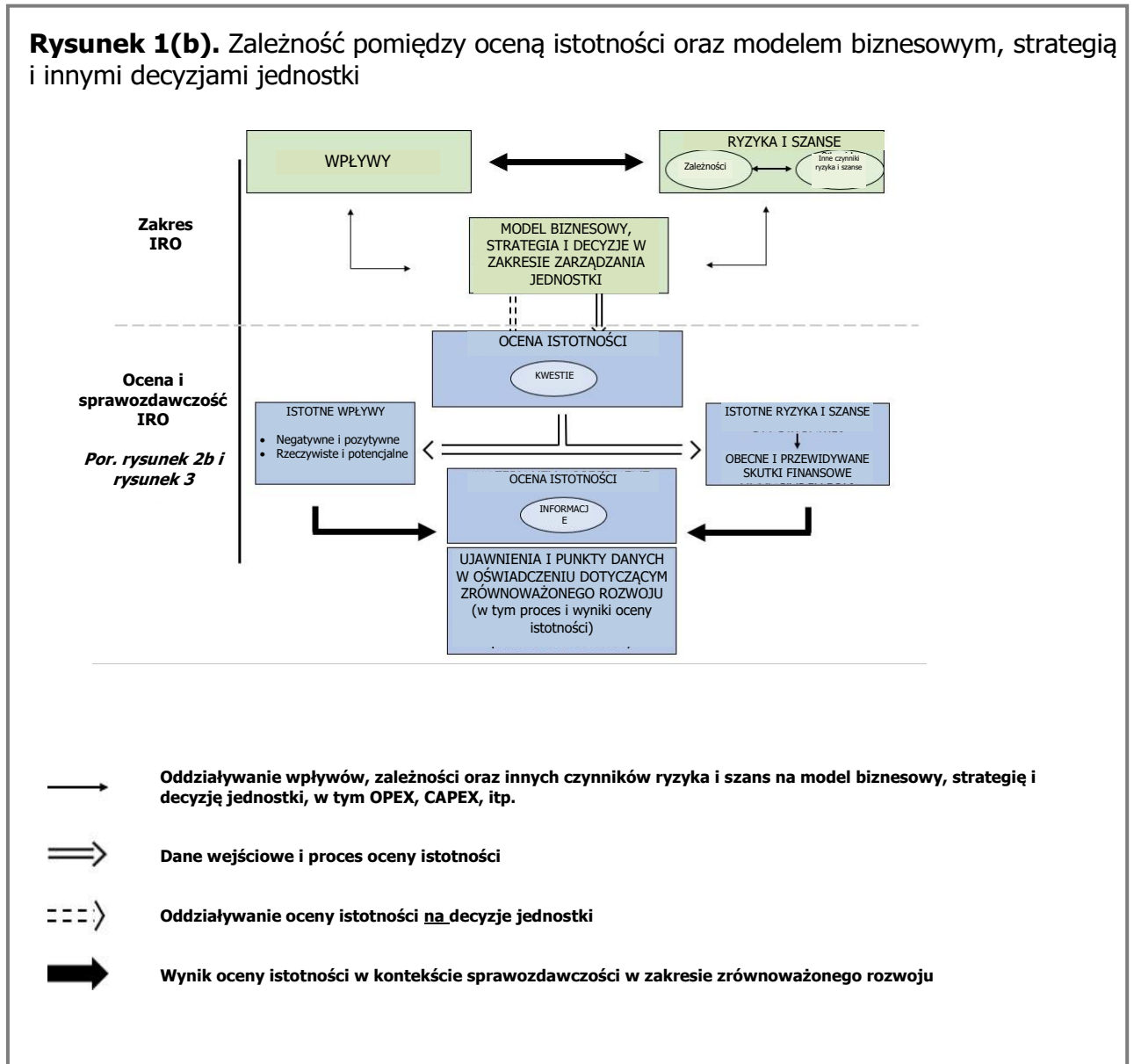
## EFRAG IG 1: Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności

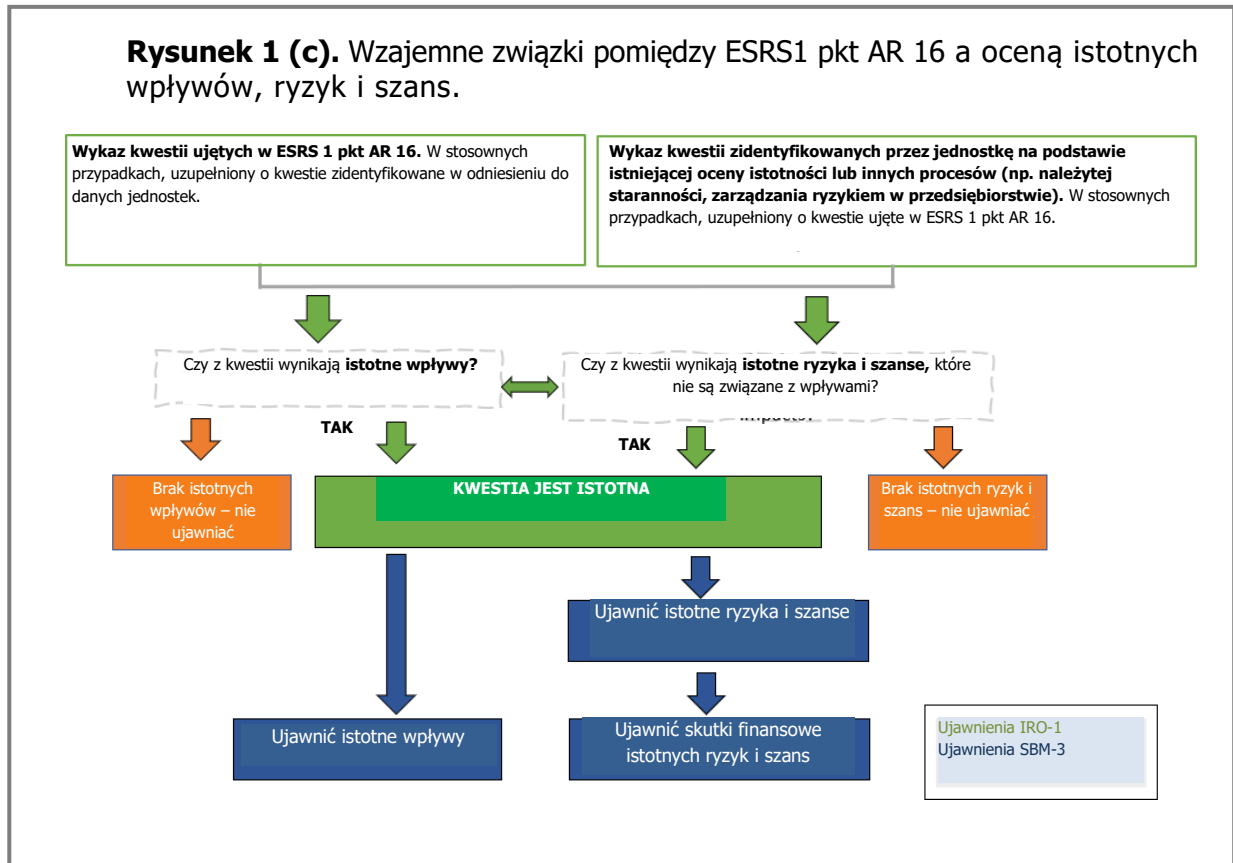
pośrednictwem jej produktów i usług, a także relacji biznesowych. W relacjach biznesowych uwzględniono relacje biznesowe w łańcuchu wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu i nie ograniczają się one do bezpośrednich stosunków umownych” (ESRS 1, pkt 43); oraz z

- (b) „perspektywy finansowej, jeżeli wywołuje, lub można racjonalnie oczekiwać, że wywołałaby istotne skutki finansowe w odniesieniu do jednostki. Ma to miejsce w przypadku, gdy kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem stwarza ryzyka lub szanse, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej ... Ocena istotności finansowej odpowiada identyfikacji informacji uznanych za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących zapewnienia podmiotowi zasobów. W szczególności informacje uznaje się za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych, jeżeli pominięcie, zniekształcenie lub ukrycie faktu, że można racjonalnie oczekiwać, iż informacji te wpłynęłyby na decyzje podejmowane przez tych użytkowników na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju” (ESRS 1, pkt 49 i 48). W niniejszym dokumencie, terminy „ryzyka” i „szanse” są stosowane do identyfikacji ryzyk i szans finansowych objętych zakresem istotności finansowej.
35. Istotność wpływu i istotność finansowa są często wzajemnie powiązane (zob. rysunek 1(a) i 1(b) poniżej). Wpływy jednostki na ludzi lub środowisko, w połączeniu ze zmianami strategii – w tym w inwestycjach – a także w decyzjach w zakresie zarządzania podjętymi w celu uwzględnienia takich wpływów, mogą powodować wystąpienie ryzyk i szans. Istotne ryzyka i szanse ogólnie wynikają z wpływów i zależności.



**Rysunek 1(b).** Zależność pomiędzy oceną istotności oraz modelem biznesowym, strategią i innymi decyzjami jednostki





36. Ewentualna praktyczna perspektywa w procesie oceny istotności uwzględniająca zarówno istotność wpływu, jak i istotność finansową, została podsumowana poniżej (zob. rysunek 1(b) powyżej):
- identyfikacja wpływów;
  - ocena, czy takie wpływy prowadzą do powstania ryzyk i szans (zob. pkt 37 poniżej). Obejmuje one, m.in., ryzyka i szanse wynikające z zależności od zasobów; oraz
  - identyfikacja ryzyk i szans niewywodzących się z wpływów (w celu zapoznania się z przykładami zob. pkt 38 poniżej). Obejmuje ona, m.in., ryzyka i szanse wynikające z zależności, gdzie wpływy nie oddziałują na ten zasób<sup>2</sup>.
37. W przypadku większości istotnych wpływów, istotne ryzyko i/lub szansa może pojawić się z czasem. Przykłady przedstawione na kolejnej stronie obejmują wpływy negatywne i pozytywne.

<sup>2</sup> Jednostka uwzględni sposób, w jaki wpływają na nią zależności od dostępności zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych po odpowiednich cenach i odpowiedniej jakości, niezależnie od swoich potencjalnych wpływów na te zasoby (ESRS 1 pkt 40).

(a) Jednostka z sektora ropy i gazu identyfikuje istotny negatywny wpływ wynikający z braku konsultacji lub nieosiągnięcia porozumienia ze społecznością lokalną w sprawie zagospodarowania terenu na potrzeby wydobycia i przesiedlenia lokalnej ludności. Na dzień sprawozdawczy, jednostka nie spodziewa się protestów ze strony społeczności lokalnej. Społeczność może jednak protestować w późniejszym terminie, wstrzymując produkcję, generując istotne koszty z powodu utraconych dni pracy lub powodując odstępnie od projektu.

(b) Jednostka dopuszczała się dyskryminacji ze względu na płeć podczas awansowania pracowników w bieżącym roku sprawozdawczym. Na dzień sprawozdawczy, jednostka nie spodziewa się wszczęcia postępowania prawnego przez pracowników. Jednakże grupa pracowników, indywidualnie lub zbiorczo, może złożyć pozew o odszkodowanie finansowe na późniejszym etapie, powołując się na dyskryminację ze względu na płeć i spowodować szkody na reputacji jednostki.

**Wzajemne związki pomiędzy istotnością wpływu a istotnością finansową**

Istotność kwestii określa się przez (i) istotne wpływy lub (ii) istotne ryzyka i szanse. Kwestia może być również istotna z obu perspektyw.

Jeżeli kwestia jest istotna z powodu istotności wpływu, ta sama istotna kwestia może powodować lub może nie powodować wystąpienia istotnych ryzyk i/lub szans. Większość istotnych kwestii powoduje również wystąpienie ryzyk i/lub szans finansowych.

Dopiero gdy jednostka stwierdzi istnienie istotnych ryzyk i/lub szans, ujawnia skutki finansowe związane z kwestią.

Jednakże, jeżeli kwestia jest istotna wyłącznie z powodu jej wpływów, jednostka nie musi ujawniać ryzyk i szans (lub powiązanych skutków finansowych), które nie są istotne.

38. Istotne ryzyka i szanse pojawiają się również w przypadku braku istotnych wpływów związanych z jednostką, na przykład wynikają z zależności od zasobów naturalnych i ludzkich. Można, przykładowo, rozważyć następujące przykłady:

(a) jednostka działa w sektorze rolnictwa ekologicznego, które jest zależne od zapylaczy. Liczba zapylaczy maleje z powodu lokalnego stosowania pestycydów przez inne przedsiębiorstwa rolne;

(b) jednostka posiadająca zakład zasilany energią odnawialną generujący niskie emisje gazów cieplarnianych. Jednostka jest zlokalizowana na obszarze przybrzeżnym podlegającym erozji i jest narażona na ryzyka fizyczne związane z klimatem, takie jak powódź lub ekstremalne warunki atmosferyczne; i

(c) jednostka świadcząca usługi prawne na rzecz klientów może doświadczyć zwiększonego poziomu rotacji pracowników w efekcie działania lokalnego konkurenta oferującego wyższe wynagrodzenia, nawet jeżeli obie jednostki posiadają odpowiednie warunki pracy i praktyki. W związku z powyższym, jednostka zależna od kapitału ludzkiego może osiągać niższy dochód do momentu zatrudnienia nowych pracowników.

39. Zmiany prawodawstwa związane ze zrównoważonym rozwojem, które odnoszą się do ryzyk systemowych, mogą wpłynąć na perspektywy działalności jednostki. Przykładowo, ryzyka mogą wynikać ze zmian w środowisku regulacyjnym, tak jak w przypadku nowych przepisów dotyczących redukcji zanieczyszczeń, które wymagają znacznych nakładów inwestycyjnych i narażają jednostkę na sankcje.



40. Istotność wpływu i istotność finansowa to dwie odmienne, ale powiązane ze sobą koncepcje, których wzajemne związki wymagają uwzględnienia. Takie uwzględnienie może wymagać dokonania osądu na etapie organizacji oceny istotności, w tym tego, czy te dwa procesy należy podzielić na odrębne, czy też nie, lub czy powinny mieć one etapy wspólne. Warto jednak zmaksymalizować synergję między tymi dwoma procesami, aby uniknąć luk. Rysunek 1(c) powyżej przedstawia takie synergje oraz to, w jaki sposób ESRS 1 AR 16 pełni funkcję wspólnego mianownika zarówno dla istotności wpływu, jak i istotności finansowej.

## 2.2 Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem na potrzeby analizy istotności

41. Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem zostały zdefiniowane w *załączniku 2* aktu delegowanego, jako czynniki środowiskowe, czynniki społeczne i z zakresu praw człowieka oraz czynniki związane z ładem korporacyjnym, w tym czynniki zrównoważonego rozwoju zgodnie z definicją podaną w art. 2 pkt 24 rozporządzenia (UE) 2019/2088(tj. SFDR).
42. Poziom szczegółowości kwestii, które należy uwzględnić, obejmuje poziom od tematu do podtematu, a w niektórych przypadkach do poziomu mniejszych jednostek tematycznych. Poniższa tabela stanowi wyciąg z ESRS 1 AR 16 i pokazuje związek pomiędzy tematami, podtematami i mniejszymi jednostkami tematycznymi (zob. także rysunek 3 poniżej).

Standard	Temat	Podtemat	Mniejsza jednostka tematyczna
ESRS E3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Woda i zasoby morskie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Woda</li> <li>Zasoby morskie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zużycie wody</li> <li>Pobory wody</li> <li>Zrzuty wody</li> </ul>
ESRS S1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Własne zasoby pracownicze</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Inne prawa związane z pracą</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Praca dzieci</li> <li>Praca przymusowa</li> <li>Odpowiednie warunki mieszkaniowe</li> <li>Prywatność</li> </ul>
ESRS G1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Postępowanie w biznesie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Korupcja i przekupstwo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zapobieganie oraz wykrywanie</li> <li>Incydenty</li> </ul>

43. Jak opisano w ESRS 1 pkt 8, trzy poziomy szczegółowości (tj. tematy, podtematy i mniejsze jednostki tematyczne) są zwane łącznie „kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem”.
44. Podsumowując:
- celem oceny jest identyfikacja istotnych IRO związanych z kwestiami podlegającymi zgłoszeniu (ESRS 2 SBM 3);
  - kwestia jest oceniana jako istotna, gdy wynikają z niej istotne wpływy i/lub istotne ryzyka lub szanse(ESRS 1 pkt 43 i 49); i
  - dla każdej istotnej kwestii, jednostka określa informacje podlegające zgłoszeniu zgodnie ze standardami przekrojowymi lub tematycznymi (ESRS 1 pkt 30).
45. Jednostka jest zobowiązana do ujawniania istotnych IRO, które są następnie mapowane na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem (tj. tematy, podtematy lub mniejsze jednostki tematyczne). Przy sporządzaniu ujawnienia





zgodnie z ESRS 2 SBM-3 zastosowanie mają także zasady agregacji zdefiniowane w ESRS 1 rozdział 3.7, co oznacza, że jednostka może agregować informacje w zakresie, w którym agregacja nie przesłania istotnej treści (ESRS 1 rozdział 3.7). W celu uzyskania dodatkowych informacji, zob. rysunek 2 poniżej.



46. Jednostka musi zidentyfikować, czy temat, podtemat lub mniejsza jednostka tematyczna jest istotna z którejkolwiek z tych dwóch perspektyw, z uwagi na fakt, że kwestia jest związana ze zidentyfikowanym istotnym wpływem, albo ryzykiem lub szansą, albo z obydwoima.
47. Po zidentyfikowaniu kwestii jako istotnej, jednostka odnosi się do DR w odpowiednim tematycznym ESRS w celu określenia informacji podlegających ujawnieniu w ramach tej kwestii (ESRS 1 pkt 30 i 31). Przykładowo, jeżeli jednostka uzna, że bezpieczeństwo i higiena pracy własnych zasobów pracowniczych są istotne z powodu narażenia pracowników na działanie szkodliwych substancji chemicznych, przedstawi wymagane informacje. Powyższe obejmuje wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w ESRS S1-1 *Polityki*, S1-4 *Podejmowanie działań*, S1-5 *Cele* oraz S1-14 *Mierniki bezpieczeństwa i higieny pracy*. Podobnie, jeżeli jednostka uzna, że istotną kwestią jest zanieczyszczenie wody, przedstawi informacje zgodnie z wymogami dotyczącymi ujawniania informacji zawartymi w ESRS E2-1 *Polityki*, E2-2 *Działania i zasoby*, E2-3 *Cele*, E2-4 *Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby* oraz E2-6 *Przewidywane skutki finansowe wynikające z ryzyk i szans związanych z zanieczyszczeniem*.
48. Ponadto, zgodnie z pkt 31, w niektórych sytuacjach, w których kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem zostaje zidentyfikowana jako istotna, ale nie jest objęta ESRS (w celu zapoznania się z pełnym wykazem kwestii, zob. ESRS 1 pkt AR 16) lub nie jest objęta ESRS w wystarczającym stopniu szczegółowości, jednostka przedstawia dodatkowe ujawnienia specyficzne dla jednostki (ESRS 1 pkt 11).
49. Podsumowując, po ocenie danej kwestii jako istotnej, informacje podlegające ujawnieniu są identyfikowane na poziomie tej kwestii zgodnie z punktami danych odpowiedniego wymogu dotyczącego ujawniania informacji zawartego w standardach tematycznych. Jednakże, wynik oceny istotności (ESRS 2 SBM-3)

wymaga ujawnienia na poziomie wpływów, ryzyk i szans (lub ich grup).

## 2.3 Kryteria służące określeniu istotności informacji

50. Określenie istotności informacji jest etapem wynikającym z identyfikacji istotnych kwestii podlegających zgłoszeniu (zob. rozdział 3 *Ocena istotności – jak jest przeprowadzana?*) i jest stosowane na bardziej szczegółowym poziomie wymogów dotyczących ujawniania informacji lub punktów danych. ESRS 1 pkt 31 i 33 do 35 określają wymogi dotyczące sposobu oceny istotności informacji.
51. Kryteria służące określeniu istotności informacji są oparte na przydatności (ESRS 1 pkt 31): czyli na (a) znaczeniu informacji w odniesieniu do kwestii, którą mają przedstawiać lub b) przydatności informacji w zakresie podejmowania decyzji. Powyższe ma znaczenie dla pierwotnych użytkowników sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych (tj. skoncentrowanych na istotności finansowej) i/lub dla innych użytkowników, których przedmiotem zainteresowania są informacje dotyczące wpływy jednostki (tj. istotność wpływu). W praktyce, informacje przydatne z perspektywy (b) (przydatności informacji w zakresie podejmowania decyzji) są również w większości przypadków przydatne z perspektywy (a) (znaczenia). Jednakże, mogą pojawić się przypadki, w których dana informacja jest znacząca w odniesieniu do wpływów jednostki na ludzi i środowisko, które ma przedstawić, i niekoniecznie jest przydatną informacją dla użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w zakresie podejmowania decyzji. Gdy kwestia jest istotna zarówno z perspektywy wpływu, jak i perspektywy finansowej, zapotrzebowania na informacje w tych dwóch grupach użytkowników (inwestorów i innych) będą w praktyce z dużym prawdopodobieństwem takie same. W innych przypadkach informacje mogą się różnić (zob. *FAQ 21 Jeżeli kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub wpływu), czy ujawnienia powinny obejmować wszystkie wymogi, czy wyłącznie informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy?*).
52. Ponadto, jednostka musi stosować wymogi ogólne dotyczące podstawowych jakościowych cech informacji (przydatności i wiernego odzwierciedlenia) oraz jakościowych cech służących poprawie informacji (porównywalności, sprawdzalności i zrozumiałości) (ESRS 1, dodatek B).
53. ESRS 2 IRO-2 nakłada wymóg przedstawienia wyjaśnienia dotyczącego określenia informacji podlegających zgłoszeniu w odniesieniu do istotnych IRO (tj. istotności informacji), w tym zastosowania progów oraz/lub sposobu wdrożenia kryteriów zawartych ESRS 1 rozdział 3.2 *Istotne kwestie oraz istotność informacji*.
54. Przykład filtra istotności podczas oceny, które informacje podlegają zgłoszeniu w standardzie tematycznym (istotność informacji), ma zastosowanie w przypadku, w którym jednostka ocenia prawa pracownicze (w tym rokowania zbiorowe) jako istotne. W tym szczególnym przypadku, jednostka uznaje, że punkt danych w ramach ESRS S1 pkt 61 nie jest istotną informacją, ponieważ wszyscy pracownicy są objęci układami zbiorowymi pracy, zgodnie z ujawnieniami ESRS S1 pkt 60 lit. a), b).

## 2.4 Zakres zastosowania istotności informacji

55. Poniższe punkty ilustrują, w jaki sposób jednostka powinna stosować filtr istotności (zob. ESRS 1 pkt 31, 33-35) podczas ujawniania informacji na temat istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem.
56. Określenie informacji, które należy ujawnić w odniesieniu do polityk, działań i celów w związku z istotną kwestią, jest określone w wykazie minimalnych wymogów dotyczących ujawniania informacji na temat polityk, działań i celów (zob. rozdział



4.2 Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat polityk i działań oraz rozdział 5 Mierniki i cele w ESRS 2); informacje nie są wymagane dla tematów, podtematów lub mniejszych jednostek tematycznych, które nie są uważane za istotne. Punkty danych w minimalnych wymogach dotyczących ujawniania informacji przedstawiają informacje istotne dla użytkownika na potrzeby oceny polityk, działań i celów w odniesieniu do istotnych kwestii. Ponadto, do określenia szczegółowości opisu polityk, działań i celów stosowany jest filtr istotności informacji (ESRS 1 pkt 31). Jeżeli jednostka nie przyjęła polityk, działań lub celów w celu zarządzania daną istotną kwestią, musi to oświadczyć, ale nie jest zobowiązana do złożenia żadnych dodatkowych informacji. Istnieje również dobrowolne ujawnienie dotyczące ram czasowych przyjęcia takich polityk, działań lub celów (ESRS 1 pkt 33). Wskazanie w sprawozdaniu, że jednostka nie posiada polityk, działań lub celów dotyczących istotnej kwestii jest *per se* istotną informacją – nawet jeżeli inne informacje nie są wymagane.

57. Określenie mierników podlegających zgłoszeniu opiera się na ocenie istotnych informacji (jednostka „uwzględni” informacje ocenione jako istotne, ESRS 1 pkt 34). Określenie to jest przeprowadzane w pierwszej kolejności na poziomie wymogu dotyczącego ujawniania informacji, a w drugiej na poziomie powiązanych punktów danych znajdujących się w wymogu dotyczącym ujawniania informacji<sup>3</sup> lub w stosownych przypadkach w wymogach dotyczących stosowania. Jeżeli informacje określone w wymogu dotyczącym ujawniania informacji lub punkt danych zostały ocenione jako nieistotne (zgodnie z ESRS 1 pkt 31), oraz w przypadku punktów danych, które nie są konieczne do osiągnięcia celu tego wymogu dotyczącego ujawniania informacji, jednostka „może pominąć” takie informacje (ESRS 1 pkt 34).
58. Kryteria służące określeniu istotności informacji (ESRS 1 pkt 31) mają również wspierać określenie ujawnień informacji specyficznych dla jednostki (ESRS 1 pkt 30 lit. b) i ESRS 1 pkt 11 oraz pkt AR 1-5). Takie postępowanie zapewnia, że ujawnienia informacji specyficznych dla jednostki odznaczają się jakościowymi cechami informacji i obejmują wszystkie istotne informacje.
59. Wymogi dotyczące ujawniania informacji i punkty danych ESRS 2 powinny być zgłaszane niezależnie od wyniku oceny istotności. W tym przypadku, kryteria służące ocenie istotności informacji (ESRS 1 pkt 31) powinny wspierać określenie poziomu szczegółowości ujawniania informacji o charakterze opisowym, co jest niezbędne do spełnienia wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w ESRS 2 (ESRS 1 pkt 31 odnosi się do „odpowiednich informacji”).

## 2.5 Punkty danych pochodzące z przepisów UE

60. Jeżeli jednostka pomija punkt danych pochodzący z innych przepisów UE wymienionych w dodatku B do ESRS 2 *Wykaz punktów danych zawartych w standardach przekrojowych i standardach tematycznych, które wynikają z innych przepisów UE*, ponieważ nie został on uznany za istotny, jednostka musi zamieścić wyraźne oświadczenie stanowiące, że taki punkt danych jest „nieistotny”. ESRS 2 pkt 56 wymaga, aby jednostka przedstawiła w

---

<sup>3</sup> W przypadku ESRS E1, ma to zastosowanie również do punktów danych ujętych w wymogach dotyczących stosowania.



oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju tabelę wszystkich punktów danych zawartych w dodatku B do ESRS 2 *Wykaz punktów danych zawartych w standardach przekrojowych i standardach tematycznych, które wynikają z innych przepisów UE*. Taka tabela wskaże lokalizację punktów danych w oświadczeniu, a w przypadku punktów danych pominiętych jako nieistotne, wskaże, że dany punkt danych nie jest istotny. Większość punktów danych ujętych w dodatku B pochodzi z SFDR i jest zatem stosowana przez uczestników rynku finansowego będących również użytkownikami oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. W związku z powyższym, te punkty danych mogą mieć znaczenie dla tych użytkowników i analityków.

61. Te punkty danych są traktowane podobnie do innych punktów danych na potrzeby oceny informacji podlegających zgłoszeniu w zakresie istotnej kwestii – tj. te związane z politykami, celami i działaniami zgodnie z ESRS 1 pkt 33, i te związane z miernikami są pomijane, o ile nie są istotne (ESRS 1 pkt 34).

## 2.6 Uwzględnienie łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu

62. Ocena istotności jest również wykorzystywana do identyfikacji istotnych IRO związanych z jednostką przez jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu (w celu uzyskania dodatkowych informacji zob. IG 2 *Wytyczne wdrożeniowe dotyczące łańcucha wartości*).

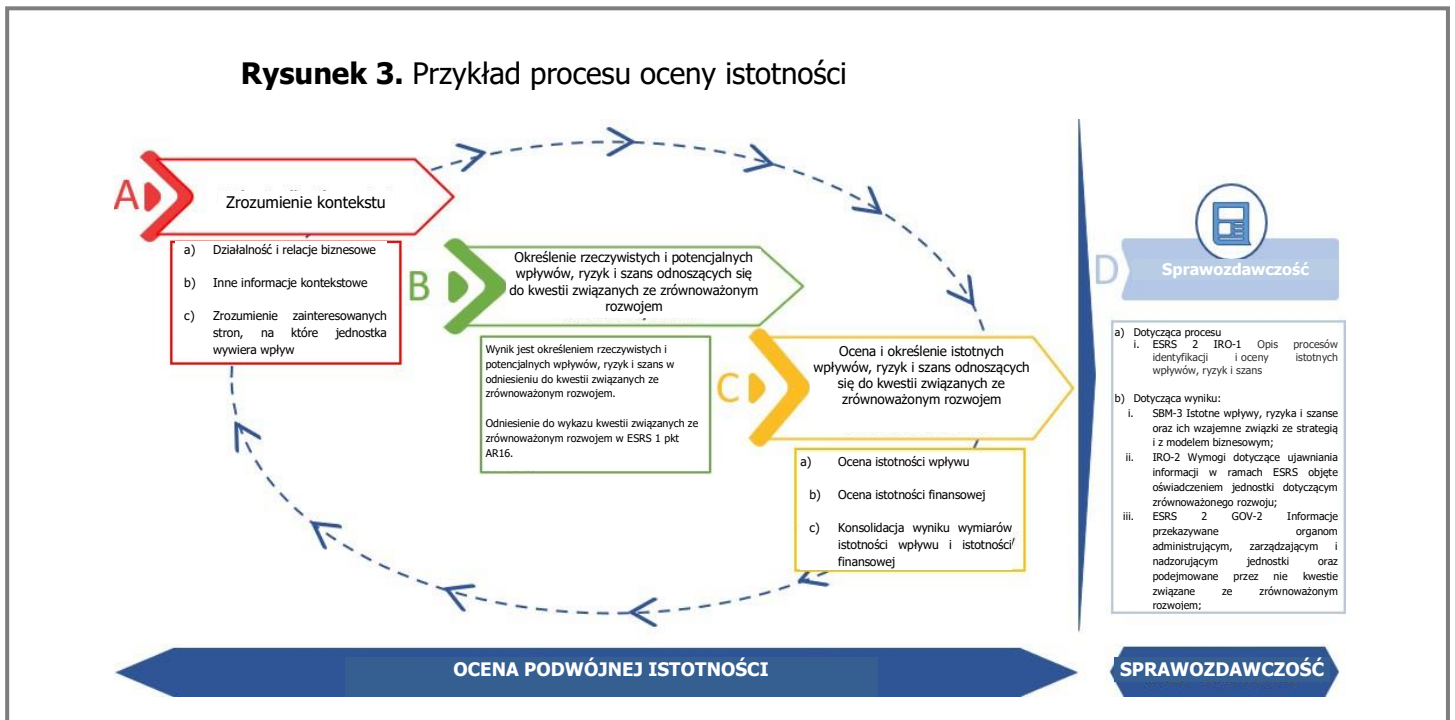
## 3. W jaki sposób przeprowadzana jest ocena istotności?

63. ESRS nie określają, w jaki sposób jednostka powinna zaprojektować lub przeprowadzać proces oceny istotności. Wynika to z faktu, że żaden proces nie będzie odpowiedni dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, struktury organizacyjnej, miejsca prowadzenia działalności lub łańcuchów wartości na wyższym i niższym szczeblu wszystkich jednostek stosujących ESRS.
64. W związku z powyższym, jednostka zaprojektuje proces odpowiedni do tych celów na podstawie szczególnych faktów i okoliczności dotyczących tej jednostki, w tym uwzględnienia głębokości oceny, zgodnie z wymogami ESRS 1, rozdział 3 oraz wymogów dotyczących ujawniania informacji odnoszących się do oceny istotności i jej wyników (zob. ESRS 2 IRO-1, IRO-2 i SBM-3). W każdym przypadku, jednostka uwzględni pełen zakres kwestii odnoszących się do ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego (tj. kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem) wymienionych w ESRS 1 pkt AR16, a także wszelkich innych kwestii istotnych z perspektywy danej jednostki.
65. Mimo, że ocena istotności jednostki będzie odzwierciedlać zarówno perspektywę istotności wpływu, jak i istotności finansowej, a także powiązania między nimi, jednostka nie musi przeprowadzać dwóch odrębnych i niezależnych procesów. Identyfikacja istotnych wpływów stanowi ogólnie punkt wyjściowy, ponieważ ocena istotności finansowej korzysta z wyników oceny istotności wpływu (zob. ESRS 1 rozdział 3.3 *Podwójna istotność*). Wynika to z faktu, że istotne wpływy wywołują w większości przypadków istotne ryzyka i szanse. Jednakże, jednostka uwzględni również ewentualne kwestie, które są istotne wyłącznie pod względem finansowym, i może opracować etap lub szereg działań właściwych dla istotności finansowej. Ponadto, mogą pojawić się też wpływy wynikające z ryzyk i szans oraz sposobu, w jaki jednostka zarządza tymi ryzykami i szansami.
66. W drodze przykładu, ocena istotności dostosowana do ESRS może przebiegać



zgodnie ze wskazanym poniżej procesem składającym się z czterech ewentualnych etapów:

- (a) Etap A: Zrozumienie kontekstu;
- (b) Etap B: Określenie rzeczywistych i potencjalnych IRO odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem;
- (c) Etap C: Ocena i określenie istotnych IRO odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem; oraz
- (d) Etap D: Sprawozdawczość.



67. Rozdział 5.3 Często zadawane pytania dotyczące procesu oceny istotności zawiera dodatkowe wytyczne oraz szczegółowe często zadawane pytania (FAQ) dotyczące procesu.

### 3.1 Etap A: Zrozumienie kontekstu

68. Na tym etapie, jednostka opracowuje przegląd swej działalności i relacji biznesowych, kontekstu, w którym mają one miejsce, oraz zrozumienia kluczowych zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ. Przegląd ten dostarcza kluczowych informacji na potrzeby zidentyfikowania IRO jednostki.

#### **Działania i relacje biznesowe**

69. Działania i relacje biznesowe odnoszące się do ERS 2 SBM-1 są określane na podstawie:
- (a) analizy biznesplanu, strategii, sprawozdań finansowych jednostki oraz, w stosownych przypadkach, innych informacji przekazywanych inwestorom;
  - (b) działań jednostki, produktów/usług i położenia geograficznego działalności; oraz

- (c) mapowania relacji biznesowych jednostki oraz łańcucha dostaw na wyższym i niższym szczeblu, w tym rodzaju i charakteru relacji biznesowych.

### **Inne informacje kontekstowe**

- 70. Istnieją inne czynniki, które mogą pomóc w identyfikacji poszczególnych źródeł IRO, takie jak:
  - (a) analiza odpowiedniego otoczenia prawnego i regulacyjnego jednostki; oraz
  - (b) analiza publikowanej dokumentacji, takiej jak doniesienia medialne, analiza odpowiedników, istniejące sektorowe wskaźniki referencyjne oraz inne publikacje dotyczące ogólnych tendencji w zakresie zrównoważonego rozwoju, a także artykuły naukowe.

### **Zrozumienie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ**

- 71. Działanie to ma na celu zrozumienie, na które zainteresowane strony własne operacje jednostki i jej łańcuch wartości na wyższym i niższym szczeblu wywierają lub mogą wywierać wpływ (zob. rozdział 3.5 *Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności*). Obejmuje ono także ich opinie i interesy (spójne z ujawnieniami zgodnie z ESRS 2 SBM-2 *Interesy i opinie zainteresowanych stron*). Na tej podstawie, jednostka może zidentyfikować kluczowe zainteresowane strony, na które wywiera wpływ. W celu wsparcia zrozumienia, można uwzględnić następujące elementy:
  - (a) analizę istniejących inicjatyw w zakresie zaangażowania zainteresowanych stron (takich jak komunikacja, relacje inwestorskie, zarządzanie biznesem, zespoły ds. sprzedaży i zamówień); oraz
  - (b) mapowanie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, w ramach działalności i relacji biznesowych jednostki. Odrębne grupy zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, można zidentyfikować wg działalności, produktu lub usługi, i nadać im priorytet w odniesieniu do danej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem (wrazie potrzeby, mapowanie można poddać ocenie po zakończeniu Etapu B).
- 72. Rozdział 5.4 *Często zadawane pytania dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron* zawiera dodatkowe wytyczne na temat roli zainteresowanych stron.

## **3.2 Etap B: Określenie rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyk i szans odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem**

- 73. Na tym etapie, jednostka określa rzeczywiste i potencjalne wpływy, ryzyka i szanse (IRO) odnoszące się do kwestii z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego w jej własnych operacjach oraz łańcuchu dostaw na wyższym i niższym szczeblu. Wynik będzie „długim” wykazem wpływów, ryzyk i szans na potrzeby dalszej oceny oraz analizy na kolejnych etapach (zob. [sekcja 3.3](#)).
- 74. Jednostka powinna wykorzystywać wykaz kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem ujęty w ESRS 1 pkt AR16 w celu wsparcia tego procesu i zapewnienia kompletności. W niektórych przypadkach, może również wykorzystywać konkretne wymogi dotyczące ujawniania informacji oraz powiązane wymogi dotyczące stosowania w standardach tematycznych; przykładowo, miernik ESRS S1-10 dotyczący adekwatnych płac wraz z towarzyszącą metodą obliczania w ESRS S1 pkt



## EFRAG IG 1: Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności

AR73 może pomóc w ocenie, czy mniejsza jednostka tematyczna „adekwatne płace” jest istotna. W stosownych przypadkach, równie ważne dla jednostki jest uwzględnienie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem specyficznych dla jednostek nieujętych w tym wykazie. Obecnie, do momentu wydania standardów sektorowych, kwestie sektorowe związane ze zrównoważonym rozwojem należy identyfikować i oceniać jako kwestie specyficzne dla jednostki. Do możliwych zasobów, które można wykorzystywać do określania kwestii specyficznych dla jednostek, należą dostępne najlepsze praktyki, ramy i/lub inne standardy sprawozdawczości, takie jak wytyczne branżowe MSSF i sektorowe standardy Globalnej Inicjatywy Sprawozdawczej (ESRS 1 pkt 131 lit. b)), zwłaszcza jeżeli standardy sektorowe nie zostały opublikowane.

75. [Projekt] EFRAG IG 3 – Wykaz punktów danych ESRS opublikowany przez EFRAG nie jest listą kontrolną służącą do identyfikacji istotnych kwestii lub IRO, ponieważ jest on przeznaczony do innego celu. Jednakże, może stanowić przydatny zbiór kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem objętych standardami tematycznymi ESRS na bardziej szczegółowym poziomie (na przykład mierniki) niż ESRS 1 pkt AR 16.
76. Ponadto, dla każdego zidentyfikowanego istotnego IRO podlegającego zgłoszeniu, jednostka ujawni, czy jest on związany z jej własnymi operacjami i/lub łańcuchem dostaw na wyższym lub niższym szczeblu, a także ujawni odpowiednie perspektywy czasowe dla potencjalnych ryzyk i szans, zgodnie z ESRS 1 rozdział 6.4 *Definicja pojęć „krótko-, średnio- i długoterminowy” na potrzeby sprawozdawczości.*

### **Podejścia**

77. Proces identyfikacji potencjalnych kwestii może rozpocząć się od przeglądu wykazu kwestii podsumowanych w ESRS 1 pkt AR 16, a następnie zostać uzupełniony dodatkowymi kwestiami specyficznymi dla jednostek. Mogą one wynikać z procesów wewnętrznych (np. należytej staranności, zarządzania ryzykiem lub mechanizmów rozpatrywania skarg) lub źródeł zewnętrznych, takich jak te opisane w pkt 69 powyżej, oraz zaangażowania zainteresowanych stron.
78. Jednostka może także opracować „długi” wykaz wpływów, ryzyk i szans odpowiednich dla jej modelu biznesowego i łańcucha dostaw na wyższym/niższym szczeblu i zagregować je zgodnie ze strukturą określoną w ESRS 1 pkt AR 16. Podejście opisane szczegółowo w pkt 75 powyżej może być skuteczne dla jednostek, które sporządzają oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju po raz pierwszy. Alternatywnie, jednostka może rozpocząć od kwestii określonych w ramach istniejących procesów (np. sprawozdawczości GRI lub procesów wewnętrznych, takich jak proces należytej staranności i zarządzania ryzykiem). Następnie, jednostka może porównać zidentyfikowane kwestie z wykazem w ESRS 1 AR 16 pod kątem kompletności. Te dwa podejścia można łączyć.
79. Niezależnie od podejścia wybranego do określania istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, celem jest połączenie ich z odpowiadającymi im IRO.
80. Jednostka może agregować lub dezagregować IRO na najbardziej odpowiednim poziomie zgodnie z faktami i okolicznościami. Powinna powiązać stosowane przez nią nazwy (lub stosowane przed wdrożeniem ESRS) odnoszące się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, jeżeli różnią się one od wykazu w ESRS 1 AR 16.
81. Rozdział 5.5 *Często zadawane pytania dotyczące agregacji/dezagregacji* zawiera dodatkowe wytyczne dotyczące agregacji/dezagregacji.



### 3.3 Etap C: Ocena i określenie istotnych IRO odnoszących się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem

82. Na tym etapie jednostka stosuje kryteria oceny istotności wpływu i istotności finansowej w celu określenia istotnych rzeczywistych i potencjalnych wpływów oraz istotnych ryzyk i szans. Stanowi to podstawę do określenia istotnych informacji na podstawie tematycznych wymogów ESRS dotyczących ujawniania informacji.
83. ESRS 1 i ESRS 2 kładą nacisk na określenie odpowiednich progów jakościowych lub ilościowych w celu oceny istotności IRO i powiązanych ujawnień. W szczególności, ESRS 2 pkt 53 i 59 wymagają ujawnienia sposobu określenia lub zastosowania tych progów.

#### 3.3.1 Ocena istotności wpływu

84. ESRS 1, rozdział 3.4 nakłada na jednostki wymóg stosowania obiektywnych kryteriów, z zastosowaniem odpowiednich progów ilościowych i/lub jakościowych w celu oceny istotności rzeczywistych i potencjalnych wpływów. Działanie to jest oparte na dotkliwości i, w przypadku potencjalnych wpływów, również prawdopodobieństwie (zob. rozdział 3.6 *Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów*).
85. W związku z powyższym, jednostka musi stosować kryteria dotkliwości do wykazu wpływów zdefiniowanych na etapie B powyżej. Do tych kryteriów, w przypadku potencjalnych negatywnych wpływów, należy skala, zakres i nieodwracalny charakter wpływu. W odniesieniu do potencjalnych negatywnych wpływów, jednostka oszacowuje również prawdopodobieństwo wystąpienia wpływu i mapuje je w odpowiedniej perspektywie czasowej. W odniesieniu do rzeczywistych pozytywnych wpływów, kryteria obejmują skalę i zakres, natomiast w przypadku potencjalnych pozytywnych wpływów jednostka oszacowuje również prawdopodobieństwo wystąpienia i mapuje je w odpowiedniej perspektywie czasowej.
86. W zależności od rodzaju wpływu, dogłębna ocena każdego z kryteriów dotkliwości w oparciu o szczególne fakty i okoliczności dotyczące jednostki w celu określenia, czy wpływ jest istotny, czy nie, nie zawsze jest konieczna. Przykładowo, w przypadku ustanowionego naukowego konsensusu dotyczącego dotkliwości danego rodzaju globalnego lub lokalnego wpływu na środowisko, jednostka może uznać, że wpływ jest istotny bez przeprowadzania dogłębnej analizy jego skali, zakresu i nieodwracalności. W związku z powyższym, jednostka dokona osądu, opartego na dostępnych dowodach, w celu określenia odpowiedniego poziomu oceny kryteriów dotkliwości.
87. Celem współpracy z kluczowymi zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ (w tym pracowników i ich przedstawicieli), jest wsparcie jednostki w zakresie zrozumienia, w jaki sposób może na nie oddziaływać, co w związku z powyższym może pomóc jednostce w ocenie dotkliwości i prawdopodobieństwa wpływów<sup>4</sup>. Wewnętrzna współpraca z funkcjami biznesowymi i pracownikami jednostki z jednej strony, a także współpraca zewnętrzna z użytkownikami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz innymi ekspertami z

---

<sup>4</sup> Konsultacje z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, pomagają jednostce w zrozumieniu, w jaki sposób może na nie oddziaływać, w ramach oceny istotności (zob. ESRS 2 IRO-1 pkt 53 lit. b) ppkt iii)). Wynik oceny istotności (tj. ESRS 2 SBM 3 pkt 48) wymaga od jednostki ujawnienia rzeczywistych i potencjalnych wpływów; potencjalne wpływy są definiowane jako wpływy, które mogą wpływać na ludzi lub środowisko.



drugiej strony, może także pomóc w ocenie, zatwierdzeniu i zapewnieniu kompletności wyniku oceny istotności (zob. ESRS 1 pkt AR 8).

88. Rozdział 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności oraz rozdział 3.6 Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów zawierają szczegółowe wytyczne dotyczące stosowania kryteriów istotności wpływu i progów. Odpowiedzi na często zadawane pytania dotyczące istotności wpływu zawarte w rozdziale 5.1 przedstawiają dodatkowe wytyczne w tej kwestii. Zob. również rozdział 4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności.

### 3.3.2 Ocena istotności finansowej

89. Istotne ryzyka i szanse dla jednostki wynikają ogólnie z wpływów, zależności lub innych czynników, takich jak narażenie na zagrożenia klimatyczne lub zmiany przepisów dotyczących ryzyk systemowych. Do oceny ich istotności wykorzystywane są odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe oparte na skutkach finansowych w odniesieniu do wyników, sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych i dostępu do oraz kosztów kapitału.
90. Ryzyka dla zrównoważonego rozwoju i związane z nim szanse są oceniane na podstawie ich prawdopodobieństwa wystąpienia oraz potencjalnej skali skutków finansowych w krótko-, średnio- i długoterminowej perspektywie czasowej. W związku z powyższym, jednostka jest zobowiązana do zapoznania się z wykazem potencjalnych istotnych ryzyk i szans z powyższego etapu B i zastosowania zbioru obiektywnych progów dla prawdopodobieństwa i skali, a także uwzględnienia charakteru skutków zidentyfikowanych ryzyk i szans.
91. Uwzględniając, że większość wpływów powoduje powstanie ryzyk i szans finansowych, jednostka ogólnie oceni, czy ze zidentyfikowanych wpływów (w tym wyniku etapu B) wynikają istotne skutki finansowe.
92. W stosownych przypadkach, jednostka może porównać istotne ryzyka i szanse z wykazem sporządzonym na etapie B z ryzykami i szansami wykorzystywanymi w procesie zarządzania ryzykiem jednostki (przykładowo, w procesach ERM<sup>5</sup>). Ma to jednak zastosowanie wyłącznie, gdy taki proces obejmuje również ryzyka dla zrównoważonego rozwoju. W takim przypadku, można odpowiednio oszacować prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyk i szans, lub powiązanych skutków finansowych.
93. Stosownym rozwiązaniem może być nawiązanie współpracy z funkcjami biznesowymi jednostki, inwestorami oraz innymi partnerami finansowymi jednostki (np. bankami) w celu oceny, zatwierdzenia i zapewnienia zgodności wykazu istotnych ryzyk i szans.
94. Po uznaniu kwestii za istotną z perspektywy finansowej, jednostka określa informacje podlegające zgłoszeniu na podstawie jej istotności (zob. 2.3 Kryteria służące określeniu istotności informacji). Informacje uznaje się za finansowo istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pominięcie, zniekształcenie lub ukrycie tych informacji wpłynęłyby na decyzje podejmowane przez pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju odnoszącego się do zapewnienia jednostce zasobów.

---

<sup>5</sup> WBCSD. (2018). *Enterprise Risk Management*. Pobrano w dniu 31 maja 2024 r. z [https://docs.wbcsd.org/2018/10/COSO\\_WBCSD\\_ESGERM\\_Guidance.pdf](https://docs.wbcsd.org/2018/10/COSO_WBCSD_ESGERM_Guidance.pdf)



95. Jeżeli w ESRS terminy „ryzyka” i „szanse” występują łącznie, wtedy, zależnie od szczególnych okoliczności, będą identyfikowane kwestie powodujące narażenie wyłącznie na ryzyka, kwestie powodujące narażenie wyłącznie na szanse, oraz inne, które powodują narażenie na oba te czynniki.
96. Odpowiedzi na [Często zadawane pytania dotyczące istotności finansowej w rozdziale 5.2](#) i [rozdział 3.7 Szczegółowa analiza istotności finansowej – określanie progów](#) zawierają dodatkowe wytyczne dotyczące istotności finansowej.

### 3.3.3 Konsolidacja wyników istotności wpływu i istotności finansowej, w tym ich wzajemne związki

97. Na tym etapie przeprowadzana jest konsolidacja wyników poprzednich etapów i uzyskiwany jest wykaz istotnych IRO, stanowiący podstawę do sporządzenia oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Analizę przeprowadzoną na poziomie istotnego tematu/podtematu lub mniejszej jednostki tematycznej należy przekształcić na IRO, o ile jeszcze takie działanie nie zostało przeprowadzone.
98. Po ocenie przez jednostkę poszczególnych IRO na podstawie odpowiednich progów i metod, jednostka może zagregować otrzymane IRO do celów sprawozdawczości (zob. ESRS 1 pkt 56). Osoby odpowiedzialne za to działanie mogą również zatwierdzić zagregowane wyniki podwójnej istotności z organem zarządzającym w celu oceny i zatwierdzenia kompletności wykazu istotnych IRO.

## Etap D: Sprawozdawczość

99. Zgodnie z procesem oceny istotności, jednostka przedłoży sprawozdanie w sprawie procesu oceny oraz jej wyników w oparciu o:
  - (a) ESRS 2 IRO-1 Opis procesu służącego do identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans;
  - (b) ESRS 2 SBM-3 Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym; oraz
  - (c) ESRS 2 IRO-2 *Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS objęte oświadczeniem jednostki dotyczącym zrównoważonego rozwoju*. Jednostka ujawni również, w jaki sposób określiła istotne informacje wymagające ujawnienia, w tym progę i kryteria zastosowane do oceny takich informacji (ESRS 2 pkt 59).
100. Ponadto, ESRS 2 GOV-2 Informacje przekazywane organom administrującym, zarządzającym i nadzorującym jednostki oraz podejmowane przez nie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem zawierają punkty danych dotyczące tego, w jaki sposób organy administrujące, zarządzające i administrujące są informowane o istotnych wpływach, ryzykach i szansach (ESRS 2 pkt 26 lit. a): sposób uwzględniania IRO podczas nadzorowania strategii jednostki oraz jej procesów zarządzania ryzykiem, a także sposób odniesienia się do tych istotnych IRO w tym okresie. [Rozdział 5.6 Często zadawane pytania dotyczące sprawozdawczości](#) zawiera dodatkowe wytyczne dotyczące sprawozdawczości.



### 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności

101. Zainteresowane strony klasyfikuje się do dwóch następujących grup: zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ, oraz użytkownicy oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju<sup>6</sup> (ESRS 1 pkt 22). Niektóre, ale nie wszystkie strony zainteresowane mogą należeć do obu grup (ESRS 1 pkt 23).
102. ESRS 2 nakłada na jednostkę wymóg zapewnienia przejrzystości konsultacji z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ (IRO-1 pkt 53 lit. b) ppkt iii)). Nawet jeżeli ESRS nie określa konkretnych zachowań, jednostka jest zobowiązana do ujawnienia, czy i w jaki sposób proces oceny istotności identyfikuje i ocenia jej wpływy, w tym w odniesieniu do konsultacji z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, w celu zrozumienia, w jaki sposób może na nie wpływać.
103. Wynik trwającego procesu należytej staranności wdrożonego przez jednostkę jest ogólnie przydatnym narzędziem w ocenie istotności. Jednakże, ESRS nie nakładają obowiązku przeprowadzania procesów należytej staranności wyłącznie do celów sprawozdawczości.
104. W szczególności, ESRS wyjaśniają, że proces należytej staranności prowadzony na podstawie międzynarodowych instrumentów należytej staranności, jest źródłem informacji dla procesu oceny istotności. Do tych instrumentów należą Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (Wytyczne MNE), a także Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka (UNGP). Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, odgrywa zasadniczą rolę w procesie należytej staranności i oceny istotności przeprowadzanym przez jednostkę (ESRS 1 pkt 24). Jednostka może współpracować z zainteresowanymi stronami, na które wywiera wpływ, i innymi ekspertami, aby przekazywać opinie lub informacje zwrotne na temat wniosków z oceny istotności (ESRS 1 AR 8). Taka współpraca może dostarczyć dowody lub spostrzeżenia na temat rzeczywistych lub potencjalnych wpływów na ludzi i środowisko powiązanych z jednostką. Dialog społeczny z przedstawicielami pracowników na poziomie jednostki jest regulowany zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i na poziomie krajowym. Zgodnie z dyrektywą o rachunkowości 2013/34/UE (zmienioną postanowieniami CSRD), państwa członkowskie muszą nałożyć na jednostki wymóg informowania przedstawicieli pracowników o sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i omawiania z nimi istotnych informacji oraz sposobów uzyskiwania i weryfikacji tych informacji.
105. Zaangażowanie – przykładowo konsultacje z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, oraz włączanie ich opinii do oceny istotności – pomaga uzasadnić ich perspektywę podczas określania znaczenia kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem dla zainteresowanych stron. Przykładowo, powyższe

---

<sup>6</sup>Zainteresowane strony to strony, które mogą mieć wpływ na jednostkę lub na które jednostka może wpływać. Zainteresowane strony dzielą się na dwie główne grupy:

(a) zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ: osoby lub grupy, na których interesy wpływają lub mogą wpływać – pozytywnie lub negatywnie – działania jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym jej łańcuchu wartości; oraz

(b) użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju: pierwotni użytkownicy sprawozdawczości finansowej do celów ogólnych (istniejący i potencjalni inwestorzy, kredytodawcy i inni wierzyciele, w tym podmioty zarządzające aktywami, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń), a także inni użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym partnerzy biznesowi jednostki, związki zawodowe i partnerzy społeczni, społeczeństwo obywatelskie i organizacje pozarządowe, rządy, analitycy i naukowcy.

obejmuje współpracę z pracownikami jednostki i/lub ich przedstawicielami w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Takie zaangażowanie obejmuje również informacje zwrotne otrzymywane od zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, z trwających procesów zaangażowania przeprowadzanych w ramach praktyk biznesowych jednostki.

106. Przeprowadzając ocenę istotności, jednostka może wykorzystywać regularny dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, lub może kontaktować się z zainteresowanymi stronami w szczególności w kontekście procesu sprawozdawczości.
107. Dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, może stanowić wsparcie na różnych etapach oceny istotności. Jednakże, każdorazowe nawiązywanie współpracy z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, na każdym etapie oceny istotności nie jest konieczne, ponieważ jednostki mogą współpracować z tymi stronami na bieżąco w tym zakresie. Jak wspomniano w pkt 69 etapu A, pierwszym krokiem może być mapowanie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, i, w stosownych przypadkach, nadawanie im priorytetu. W ramach etapu B, jednostka może współpracować z nimi lub korzystać z przeszłej lub trwającej współpracy w celu zmapowania wpływów doświadczanych przez te strony. Ponadto, na etapie C, jednostka może zaangażować zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ, do oceny dotkliwości i prawdopodobieństwa negatywnych wpływów, które mają znaczenie również dla nich, a także, przykładowo, w przypadku szczególnie dotkliwych wpływów, do zatwierdzania lub dostarczania informacji zwrotnej na temat wpływów, które zostały ocenione przez jednostkę jako istotne (zob. ESRS 1 pkt AR 8).
108. W sytuacjach, w których współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, nie jest możliwa (przykładowo, ponieważ taka współpraca naraziłaby je na ryzyko), jednostka może rozważyć odpowiednie rozwiązania alternatywne. Mogą one obejmować konsultacje z wiarygodnymi niezależnymi ekspertami (ESRS S3 *Dotknięte społeczności*), organizacją pozarządową (NGO) reprezentującą taką dotkniętą społeczność, lub w przypadku kwestii środowiskowych, artykuły i raporty naukowe.
109. Badania naukowe stanowią źródło informacji dla oceny istotności, w szczególności w kwestiach środowiskowych, w przypadkach, w których wiarygodne raporty naukowe i inne źródła mogą być kluczowe dla obiektywnej oceny dotkliwości i/lub prawdopodobieństwa wpływów.
110. Rozdział 5.4 *Często zadawane pytania dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron* zawierają dodatkowe wytyczne w tej kwestii.

### 3.5.1 Kwestie związane z istotnością finansową

111. Poza ww. działaniami dotyczącymi istotności wpływu, współpraca z użytkownikami może również potwierdzić dowody przemawiające za istotnością finansową kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem i wspomóc spółki w ocenie istotności finansowej. Wnioski z oceny istotności finansowej w ramach ESRS powinny opierać się o udokumentowane dowody; mogą one obejmować opinie i interesy stron. Takie podejście jest zgodne z obecną praktyką stosowaną w procesach sprawozdawczości istotności finansowej, w ramach których informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i prezentacje dla inwestorów są regularnie korygowane w celu odzwierciedlenia pojawiających się kwestii i aspektów stanowiących przedmiot zainteresowania inwestorów. W tym zakresie, jednostka może wykorzystywać istniejące mechanizmy dialogu z zainteresowanymi stronami, innymi inwestorami oraz, w niektórych przypadkach, kredytodawcami, w celu



zapewnienia wsparcia procesu oceny istotności finansowej.

112. W podejściu do dialogu z użytkownikami informacji na temat zrównoważonego rozwoju, jednostka może uwzględnić inne zainteresowane strony, niż inwestorzy, które mogą być również zainteresowane informacjami finansowymi związanymi ze zrównoważonym rozwojem o ogólnym przeznaczeniu; takie informacje mogą być przydatne w ocenie sposobu zarządzania istotnymi wpływami przez jednostkę.

### 3.6 Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów

113. Niniejsza sekcja przedstawia w sposób bardziej szczegółowy metody lub kryteria, które można wykorzystać na potrzeby etapu C dotyczącego istotności wpływu. Jednostka stosuje odpowiednie kryteria wykorzystując odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe do oceny istotności wpływów związanych ze swą działalnością oraz wpływów bezpośrednio związanych z jej operacjami, produktami i usługami, w tym w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu (ESRS 1 pkt 42 i rozdział 3.4). Jednakże, ESRS 1 nie wskazują sposobu określania progów.
114. ESRS 1, rozdział 3.4 wyjaśnia, że istotność w odniesieniu do rzeczywistych i potencjalnych wpływów opiera się o dotkliwość wpływu, natomiast istotność dla pozytywnych wpływów opiera się o skalę i zakres. W przypadku potencjalnych wpływów istotność obejmuje również uwzględnienie prawdopodobieństwa.
115. Dotkliwość rzeczywistego lub potencjalnego negatywnego wpływu jest oceniana z perspektywy osób lub środowiska, na które jednostka wywiera wpływ, i definiowana za pomocą następujących cech, które stanowią podstawę do określania progów:
  - (a) **Skala:** jak poważny jest wpływ (tj. zakres naruszenia dostępu do podstawowych artykułów niezbędnych do życia lub wolności, takich jak edukacja, źródła utrzymania, itp.);
  - (b) **Zakres:** jak powszechny jest wpływ (tj. liczba osób, na które jednostka wywiera wpływ, lub zakres szkody w środowisku); oraz
  - (c) **Nieodwracalny charakter:** zakres, w którym można niwelować negatywne wpływy (np. poprzez kompensację lub przywrócenie, czy można przywrócić stan, w którym osoby, na które jednostka wywiera wpływ, będą mogły egzekwować dane prawo, itp.). Podstawowym pytaniem jest to, czy istnieją ograniczenia w możliwości przywrócenia środowiska lub osób, na które jednostka wywiera wpływ, do stanu co najmniej takiego samego lub równoważnego ich stanowi przed wystąpieniem negatywnego wpływu.
116. Jak wskazano powyżej, jednostka może wykorzystać trwające procesy należytej staranności lub inne procesy zarządzania ryzykiem jako źródło informacji do określania progów i określenia istotności wpływu do celów sprawozdawczych. W tych procesach, sposób zarządzania negatywnymi wpływami przez jednostkę wynika z analizy dotkliwości i/lub nadania priorytetu ryzykom, co może stanowić źródło informacji dla oceny istotności wpływu.
117. Określając progi, należy nadać priorytet wszelkim udokumentowanym dowodom, które zapewniają możliwie jak największą obiektywność wnioskowi dotyczącym istotności. Jednakże, zasadne ilościowe określenie potencjalnych wpływów na potrzeby oceny istotności nie zawsze jest możliwe.



118. Każda z trzech cech dotkliwości może skutkować uznaniem wpływu za dotkliwy, ale często cechy te są od siebie wzajemnie zależne. Nieodwracalny charakter może wpłynąć na dotkliwość poprzez zwiększenie skali. Z kolei często zdarza się, że im wyższa skala lub szerszy zakres wpływu, tym trudniej niwelować wpływ. Mimo to, zalecane jest przeprowadzanie analizy każdego przypadku w celu wyciągnięcia wniosków, czy którakolwiek z tych trzech cech może skutkować uznaniem wpływu za dotkliwy.

### 3.6.1 Rzeczywiste wpływy

119. Stosując koncepcje opisane powyżej, jednostka może, **przykładowo**, zmapować rzeczywiste wpływy na trzy cechy dotkliwości przedstawione w kolumnach (rysunek 4) stosując poniższe kryteria, zgodnie z pkt 16 powyżej.

**Rysunek 4:** Ilustracja graficzna dotkliwości wpływu dla rzeczywistych wpływów w postaci kolumnowej

Należy zauważyć, że ilustracja graficzna na niniejszym rysunku stanowi wyłącznie przykład możliwego podejścia do wizualizacji wniosków z oceny kryteriów istotności wpływu. ESRS 2 IRO-1 nakłada również na jednostkę wymóg wyjaśnienia sposobu określenia istotności wpływu, w tym zastosowanych progów jakościowych i ilościowych.

Przykład	Ocena dotkliwości			Czy wpływ oceniono jako istotny?
	Skala	Zakres	Nieodwracalność	
Negatywny wpływ				
Wpływ 1				Nie
Wpływ 2				Tak
Wpływ 3				Tak
...				
Wpływ N				Tak

Oznaczenia kolorów:			
Niska	Średnia		Wysoka

### 3.6.2 Potencjalne wpływy

120. W przypadku potencjalnych wpływów wraz z dotkliwością wpływów należy uwzględnić także prawdopodobieństwo. Jednakże, w przypadku wpływów na prawa człowieka, zgodnie z ESRS 1 pkt 45, podczas identyfikacji istotnych kwestii dotkliwość ma pierwszeństwo nad prawdopodobieństwem.
121. Zgodnie z powyższą ilustracją, metoda będzie taka sama, przy czym zostanie dodany wymiar prawdopodobieństwa. W tym zakresie, oraz w celu uproszczenia przedstawienia, trzy czynniki składające się na dotkliwość zostaną przedstawione łącznie na osi dotkliwości, a prawdopodobieństwo wystąpienia zostanie przedstawione na osi poziomej.
122. W odniesieniu do prawdopodobieństwa, prawdopodobieństwo potencjalnego negatywnego wpływu odnosi się do prawdopodobieństwa wystąpienia wpływu. Prawdopodobieństwo wpływu można mierzyć lub określać jakościowo lub ilościowo, w zależności od dostępnych informacji. Można je opisać stosując terminy o charakterze ogólnym (np. „nieprawdopodobne”, „wysoce prawdopodobne”), matematycznie wykorzystując terminy statystyczne (np. „10 na 100”, „10 procent”) lub określając częstotliwość w danym okresie czasu (np. „raz na 10 lat”).
123. Podobne podejście do rzeczywistych wpływów można zastosować, jeżeli próg określony na potrzeby sprawozdawczości istotnych wpływów został zdefiniowany jako obszar czerwony na wykresie poniżej. W tym przykładzie graficznym, jednostka oceniła, że wysoka dotkliwość (skala 5) i niskie prawdopodobieństwo (skala 1) negatywnych wpływów są istotne dla kwestii środowiskowych; taka decyzja została oparta na osądzie jednostki. Wpływy o bardzo niskim prawdopodobieństwie mogą być lub mogą nie być istotne w zależności od ich dotkliwości, jeżeli wystąpią. Na przykładzie przedstawionym na rysunku 5 założono, że wpływ o najniższym poziomie prawdopodobieństwa może zostać oceniony jako wpływ o najwyższym poziomie istotności, ponieważ, w kontekście zagrożeń środowiskowych, niósłby za sobą katastrofalne skutki dla środowiska.

#### Przykład dotyczący zanieczyszczeń

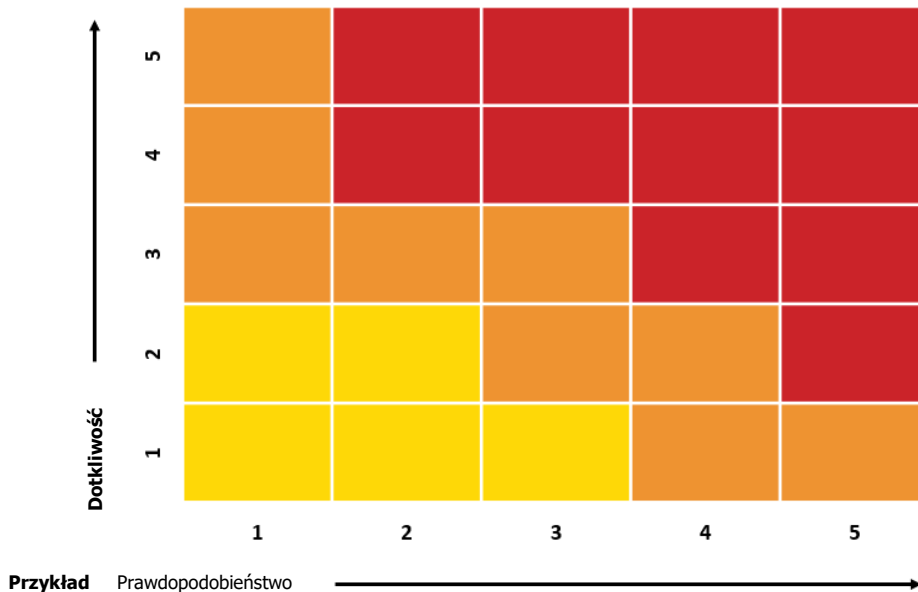
Jednostka A zidentyfikowała istotną kwestię związaną z zanieczyszczeniami dotyczącą rzeki przepływającej obok zakładu, z uwagi na jej skalę i nieodwracalny charakter. W kolejnym roku, A została przejęta przez grupę B.

Na skalę wpływu zanieczyszczenia rzeki na A nie wpływał fakt, że grupa B posiada kilka jednostek zależnych z innymi istotnymi kwestiami środowiskowymi, z których niektóre zostały sklasyfikowane jako średnie pod względem skali, ale wyższe pod względem zakresu, ponieważ wpływają one na większą liczbę zakładów.

W związku z powyższym, fakt, że jednostka została przejęta i stanowi część grupy, nie zmienia kategorii dotkliwości pod względem skali i nieodwracalnego charakteru. W celu zapoznania się podejściem do skonsolidowanej oceny istotności zob. sekcja 3.6.3.

**Rysunek 5:** Progi istotności potencjalnych wpływów wyłącznie do celów przykładowych (jednostka określi oznaczenia kolorów matrycy zgodnie z kryteriami podanymi w ESRS1, rozdział 3.4 *Istotność wpływu*)

Należy zauważyć, że ilustracja graficzna na niniejszym rysunku stanowi wyłącznie przykład możliwego podejścia do wizualizacji wniosków z oceny kryteriów istotności wpływu. ESRS 2 IRO-1 nakłada również na jednostkę wymóg wyjaśnienia sposobu określenia istotności wpływu, w tym zastosowanych progów jakościowych i ilościowych.



### 3.6.3 Uwzględnienie grup i jednostek zależnych

124. ESRS 1, rozdział 7.6 *Sprawozdawczość skonsolidowana i zwolnienie jednostek zależnych* stanowi, że „w przypadku sprawozdawczości jednostki na poziomie skonsolidowanym, jednostka zapewnia, aby wszystkie jednostki zależne zostały uwzględnione w sposób umożliwiający bezstronną identyfikację istotnych wpływów, ryzyk i szans” (ESRS 1 pkt 102).
125. Przeprowadzając analizę istotności na poziomie grupy, pkt 103 nie wymaga przyjęcia dla danej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem wspólnego progu, identycznego dla całej grupy, ale sugeruje przyjęcie podejścia, które będzie jednocześnie spójne dla całej grupy i bezstronne, tj. będącego w stanie wychwycić cechy specyficzne poszczególnej jednostki zależnej. Odpowiedź na FAQ 13 opisuje odgórne i oddolne podejścia do istotności. Istnieje jednak opcja hybrydowa, w której punktem początkowym jest identyfikacja wpływów wspólnych dla grupy (przykładowo wpływów powiązanych z ESRS E1 Zmiana klimatu i ESRS S1 Własne zasoby pracownicze, a następnie stosuje się podejście oddolne do oceny wpływów specyficznych dla jednej lub większej liczby jednostek zależnych stosując progi do oceny istotności na poziomie grupy (w celu uzyskania dodatkowych informacji, zob. koncepcja dezagregacji, o której mowa w ESRS 1 pkt 104, i która została opisana w sekcji 3.7 *Poziom dezagregacji*).



126. Powyższy przykład dotyczący zanieczyszczeń przedstawia zależność pomiędzy istotnością na poziomie grupy i wpływami specyficznymi dla jednej jednostki zależnej i niewystępującymi w całej grupie. Dotkliwość danego wpływu nie zmienia się niezależnie od zastosowania podejścia oddolnego, czy odgórnego.
127. Na poziomie grupy dana kwestia może zostać oceniona jako istotna w efekcie agregacji kilku wpływów pochodzących od różnych jednostek zależnych, które, gdyby zostały ocenione odrębnie w każdej jednostce zależnej, nie zostałyby uznane za istotne. Ma to miejsce w sytuacji, w której agregacja wpływów o tym samym charakterze w wielu lokalizacjach lub jednostkach zależnych jest wykonalna i miarodajna (przykładowo, w kwestiach środowiskowych takich jak emisje gazów cieplarnianych, emisje zanieczyszczeń, lub w kwestiach surowców dla gospodarki o obiegu zamkniętym). W innych przypadkach, w których negatywne wpływy na prawa człowieka występują w operacjach wyłącznie jednej jednostki zależnej w dużej grupie, wpływy mogą pozostawać na tak dotkliwym poziomie (z uwagi na ich powiązanie z kontekstem krajowym), że spełniają wymóg progu istotności grupy. Takie podejście jest spójne z ESRS 1 pkt 55, który stanowi, że konieczna może być dezagregacja według jednostek zależnych (zob. FAQ 13 *Przeprowadzanie oceny istotności wpływu, gdy jednostka prowadzi działalność w różnych sektorach*).
128. Z drugiej strony, poza ujawnianiem informacji dotyczących kwestii istotnych dla całej grupy, mogą wystąpić sytuacje, w których kwestia jest oceniana jako istotna dla niektórych jednostek zależnych osobno, ale, pomimo agregacji danych z takich jednostek zależnych, kwestia zostaje oceniona jako nieistotna na poziomie całej grupy. W tym przypadku, zgodnie z ESRS 1 pkt 103, jednostka ujawni informacje o tej istotnej kwestii w celu zapewnienia odpowiedniego zrozumienia poszczególnych wpływów, ryzyk i szans danych jednostek zależnych. W ten sposób, pomimo braku sprawozdawczości na poziomie jednostki zależnej z powodu zastosowania zwolnienia dla jednostki zależnej, odpowiedni poziom przejrzystości zostaje zachowany, jeżeli sprawozdająca jednostka zidentyfikuje *znaczące różnice między IRO na poziomie grupy a IRO co najmniej jednej ze swoich jednostek zależnych* (zob. art. 29a, pkt 4 CSRD). Może to obejmować, oprócz innych odpowiednich opisowych informacji, mierniki obejmujące wyłącznie wielkości dla tych jednostek zależnych. W tym przypadku, informacje kontekstowe są przydatne w kontekście wsparcia zrozumienia, że pomimo istotności kwestii dla co najmniej jednej jednostki zależnej, kwestia ta nie jest istotna dla całej grupy, której jednostki są uwzględnione w ujawnieniach dotyczących informacji, w tym w miernikach.
129. W związku z powyższym, nie istnieje jedno rozwiązanie pozwalające ocenić różne wpływy związane z co najmniej jedną jednostką zależną w grupie na etapie definiowania progów dla grupy oraz określania znaczenia poszczególnej jednostki zależnej lub grupy jednostek zależnych, tak jak to przedstawiono dla kwestii środowiskowych i społecznych powyżej. W zależności od charakteru wpływów mogą być stosowane różne metodologie i, w stosownych przypadkach, różne metody agregacji.
130. W odniesieniu do ESRS 1 pkt 103, znaczące różnice pomiędzy jednostkami zależnymi a grupą są powiązane z modelami biznesowymi i aspektami ujętymi w ESRS 2 IRO-1 pkt 53 lit. b) ppkt (i) i (ii), do których należą działania, relacje biznesowe, regiony geograficzne oraz inne czynniki. Podobnie, ESRS 1 pkt 104 wyjaśnia, że znaczące różnice wymagają oceny z uwzględnieniem takich okoliczności jak różne sektory i inne okoliczności odpowiednie dla poziomu dezagregacji (ESRS 1 pkt 54-57), obejmujące różnice pomiędzy krajami lub znaczącymi aktywami/lokalizacjami. W związku z tym, jednostka będąca



konglomeratem prowadzącym działalność w różnych sektorach o różnych jednostkach zależnych w tych sektorach może nie być w stanie zidentyfikować istotnych, powszechnych wpływów występujących w grupie, ale będzie w stanie zidentyfikować istotne wpływy dotyczące poszczególnych jednostek zależnych, których nie można zagregować na poziomie grupy. W związku z tym, proggi stosowane w ocenie istotności na poziomie grupy należy projektować w sposób bezstronny, w celu uniknięcia wyłączenia tych istotnych wpływów na poziomie grupy. W przypadku inwestycyjnej spółki holdingowej, będzie oznaczać to uwzględnienie wpływów odnoszących się do inwestycji w różnych sektorach.

### 3.7 Szczegółowa analiza istotności finansowej – określanie progów

131. ESRS nie określają szczególnej definicji progu stosowanego do istotności finansowej. Jednakże ESRS 1 pkt AR 15 stanowi: „Po zidentyfikowaniu przez jednostkę jej ryzyk i szans, ustala ona, które z nich są istotne na potrzeby sprawozdawczości. W tym celu wykorzystuje się połączenie (i) prawdopodobieństwa wystąpienia i (ii) potencjalnej skali skutków finansowych określonych na podstawie odpowiednich progów. Na tym etapie rozważa się wkład takich ryzyk i szans w skutki finansowe w krótko-, średnio- i długoterminowej perspektywie czasowej.”
132. Jednostka może odnieść się do bezwzględnych progów pieniężnych lub względnych progów pieniężnych, takich jak odsetek kwoty odpowiadającej pozycji w podstawowych sprawozdaniach finansowych, przychodów, kosztów, łącznych aktywów lub kapitału własnego netto. Podobne podejścia do oceny istotności pozycji na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych istnieją w praktyce i mogą stanowić źródło inspiracji. Jednakże, jednostka powinna uwzględnić, że perspektywy czasowe oceny istotności finansowej w sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są dłuższe, niż typowe perspektywy czasowe wykorzystywane w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach zarządu. Może to powodować konieczność uwzględnienia skumulowanego wpływu kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem na przychody, koszty, itp. w dłuższej perspektywie czasowej. Podobnie, próg dla prawdopodobieństwa powinien uwzględniać skumulowane prawdopodobieństwo w okresie czasu, tak aby objąć również perspektywę długoterminową.
133. W tym kontekście, oceny istotności nie można ograniczać do zakresu skutków finansowych, które wywierają wpływ (lub będą wywierać wpływ w pewnym momencie w przyszłości) na pozycje ujęte w sprawozdaniach finansowych. Jednostka uwzględni również skutki finansowe związane z zależnościami od zasobów ludzkich i społecznych, które nie spełniają (jeszcze) kryteriów ujęcia w rachunkowości (ESRS 1 pkt AR 14 i AR 15).
134. Jednostka powinna również uwzględnić, że kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem może być istotna pod względem finansowym, mimo że jej skutki finansowe nie są (wiarygodnie) mierzalne na dzień sprawozdawczy. W tym przypadku, proggi będą opierać się na czynnikach jakościowych i zakresach możliwych skutków (wysoki/średni/niski) – tak jak w sprawozdawczości finansowej, gdzie istotność nie jest ograniczana do aspektów ilościowych, ale gdzie transakcja może być istotna z uwagi na swój charakter (tj. podejście jakościowe do istotności). Ponadto, należy także uwzględnić zastosowanie wprowadzanych stopniowo ujawnień dla przewidywanych skutków finansowych zgodnie z ESRS 1, dodatek C ESRS 2 SBM-3.
135. W odniesieniu do podejścia jakościowego do istotności, istnieją okoliczności, w których, zależnie od sektora, w którym jednostka prowadzi działalność lub cech jej



## EFRAG IG 1: Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności

modelu biznesowego lub operacji, jednostka jest narażona na ryzyko utraty reputacji będące przedmiotem zainteresowania inwestorów. W tym przypadku, jeżeli ilościowe określenie wpływu na przepływy pieniężne jest niemożliwe, ryzyko utraty reputacji może wpłynąć na dostępność finansowania i/lub koszty finansowania, a zatem może być istotne pod względem finansowym.

136. Jeżeli jednostka wdrożyła mechanizmy dialogu z zainteresowanymi stronami, inwestorami i kredytodawcami, może wykorzystać ten trwający dialog do potwierdzenia określenia swych progów istotności w kontekście istotności finansowej; celem tego działania jest przedłożenie sprawozdania dotyczącego informacji, co do których można racjonalnie oczekiwać, że ich pominięcie, zniekształcenie lub ukrycie wpłynęłyby na decyzje podejmowane przez tych użytkowników na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju (ESRS 1 pkt 48).
137. Ponieważ wiele kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem generujących istotne wpływy stanowi również źródła istotnych ryzyk i szans, jednostka powinna dokładnie rozważyć związki między nimi w swej ocenie istotności finansowej (zob. [rozdział 3 Etap B i Etap C](#)).

## 4. W jaki sposób można wykorzystywać inne źródła?<sup>7</sup>

### 4.1 Wykorzystanie standardów GRI

138. Ocena przeprowadzona zgodnie ze standardami GRI koncentruje się na istotności wpływu, a nie na wymiarze istotności finansowej, ponieważ standardy GRI nie są oparte na koncepcji podwójnej istotności w taki sposób, jak ESRS (zob. [rozdział 2.1 Wdrażanie koncepcji podwójnej istotności](#)). Jednakże wymiar wpływu w uniwersalnych standardach GRI i ESRS jest taki sam, nawet jeżeli zakres kwestii z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i ładu korporacyjnego w ramach GRI może nie być identyczny z zakresem przedstawionym w ESRS. W związku z powyższym, ocena przeprowadzona zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI stanowi dobrą podstawę do oceny wpływów w ramach ESRS. Przechodząc na ramy sprawozdawczości ESRS z uniwersalnych standardów GRI należy dodać wymiar istotności finansowej.
139. W przypadku jednostek prowadzących obecnie sprawozdawczość zgodnie z uniwersalnymi standardami GRI z 2021 roku pojawia się szereg synergii obejmujących:
  - (a) proces oceny istotności wpływu: ESRS 1 rozdział 3.3, ESRS 2 IRO-1 i IRO-2 są dostosowane pod względem merytorycznym do uniwersalnych standardów GRI, a ocena istotności GRI może stanowić punkt wyjściowy dla oceny podwójnej istotności ESRS, przy odpowiednim zintegrowaniu istotności finansowej;
  - (b) zakres potencjalnych wpływów zidentyfikowanych za pomocą uniwersalnych standardów GRI, które są w zasadzie kompatybilne z wykazem kwestii ujętym w ESRS 1 pkt AR 16 (a tym samym również z architekturą ESRS). Ponadto, ocena istotności GRI może dostarczać danych dla procesu identyfikacji wpływów specyficznych dla jednostek; oraz
  - (c) rolę należytej staranności i zaangażowania zainteresowanych stron, mającą kluczowe znaczenie dla obu ram w kontekście dostarczania informacji dla oceny istotności wpływu.

<sup>7</sup>Treść niniejszego rozdziału odzwierciedla opinie EFRAG, ale nie została zatwierdzona przez GRI ani przez ISSB.



## 4.2 Wykorzystywanie standardów ISSB

140. Jeżeli chodzi o intencje i oczekiwania EFRAG, kryteria istotności finansowej i istotności informacji wraz z odpowiednim podejściem do istotności ujętym w MSSF S1 zostały do siebie dostosowane. Dostosowanie to zostało przedstawione w poniższych punktach.
141. Ocena istotności finansowej ujęta w ESRS 1 odpowiada identyfikacji informacji niezbędnych pierwotnym użytkownikom sprawozdań finansowych do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących zapewnienia jednostce zasobów (ESRS 1 pkt 48, dostosowany do MSSF S1 pkt 1). Definicja istotności finansowej w obydwu standardach została dostosowana<sup>8</sup>.
142. Biorąc pod uwagę fakt dostosowania kryteriów istotności finansowej w obydwu ramach, jednostka, która stosuje ESRS powinna spełnić wymóg identyfikacji ryzyk i szans w ramach MSSF, wykorzystując do tego celu wynik oceny istotności finansowej przeprowadzonej w ramach ESRS. Innymi słowy, ten sam proces oceny istotności finansowej może wspierać identyfikację ryzyk i szans zarówno do celów MSSF, jak i ESRS.
143. Ogólne kryterium oceny istotności informacji, a tym samym wsparcie identyfikacji informacji podlegających zgłoszeniu (ESRS 1 pkt 31) powinno, w większości przypadków, opierać się na przydatności informacji w zakresie podejmowania decyzji (zob. [rozdział 2.3 Kryteria służące określeniu istotności informacji](#)); jest to również kryterium stosowane w MSSF S1 w celu zidentyfikowania informacji podlegających zgłoszeniu (jako istotnych). Podczas gdy w ESRS, ocena tego, co jest informacją przydatną w zakresie podejmowania decyzji, uwzględnia zarówno inwestorów, jak i inne zainteresowane strony, w MSSF jest ona ograniczona do potrzeb użytkowników odnoszących się do inwestorów. Jednakże, wymiar istotności finansowej ESRS koncentruje się na inwestorach, a zatem jest również dostosowany do MSSF S1. Takie podejście jest kompatybilne z ogólną zasadą podwójnej istotności, ponieważ zbiór informacji służący potrzebom inwestorów (istotność finansowa) powinien być tym samym zbiorem, który spełnia potencjalne potrzeby w zakresie informacji typu „outside-in”<sup>9</sup> innych użytkowników (związków zawodowych, naukowców, itp.). Konceptę tą ilustrują poniższe przykłady.

- (a) Dotknięte społeczności mogą być zainteresowane tym, czy przepisy ustanowione w celu rekultywacji zanieczyszczonych lokalizacji produkcyjnych są wystarczające w odniesieniu do niezbędnych działań rekultywacyjnych.

---

<sup>8</sup> Zarówno w przypadku MSSF S1, jak i ESRS 1, informacje uznaje się za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych, jeżeli pominięcie, zniekształcenie lub ukrycie faktu, że można racjonalnie oczekiwać, iż informacje te wpłynęłyby na decyzje podejmowane przez tych użytkowników na podstawie oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju (ESRS) lub ujawnienia informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju jednostki (MSSF S1). Ponadto, MSSF S1 nakłada wymóg ujawniania informacji dotyczących wszystkich ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem, co do których można słusznie oczekiwać, że wywrą wpływ na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Zgodnie z ESRS 2 SBM-3, jednostka ujawnia istotne wpływy, ryzyka i szanse. Zgodnie z ESRS 1, „Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna z perspektywy finansowej, generuje ryzyka lub szanse, które wywierają wpływ (lub można słusznie oczekiwać, że wywrą wpływ) na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej” (ESRS 1 pkt 49). Do uwzględnienia: MSSF S1 nie stosuje terminu „istotność finansowa”, ale „istotność”.

<sup>9</sup> Informacje niezbędne do zrozumienia wpływu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na rozwój, wyniki i sytuację przedsiębiorstwa

(b) Obecni i przyszli pracownicy mogą wyrazić chęć zdobycia wiedzy na temat przewidywanych skutków finansowych, które mogą wywierać wpływ na ich perspektywy w organizacji (np. emerytury lub szkolenia).

144. Ponadto, MSSF S1 (pkt 55) nakłada na jednostkę sprawozdawczą wymóg odniesienia się do oraz uwzględnienia przydatności tematów dotyczących zrównoważonego rozwoju w standardach SASB. Podobnie, zgodnie z ESRS 1 AR 4, jednostka uwzględnia standardy MSSF<sup>10</sup> jako źródło ewentualnych dodatkowych informacji specyficznych dla jednostek. Ponadto, przepisy przejściowe ESRS 1 (pkt 131 lit. b)) identyfikują standardy sektorowe MSSF jako źródło ujawniania informacji, które jednostka może wykorzystać w definiowaniu ujawniania informacji specyficznych dla jednostki w przypadku braku sektorowych standardów ESRS. Dla twórców ESRS, korzystanie ze standardów SASB jest opcjonalne (ponieważ jest to ewentualne źródło ujawniania informacji, ale nie jedyne), ale dostarczanie ujawniania informacji specyficznych dla jednostki, w tym mierników sektorowych, jest wymogiem (zob. ESRS 1 pkt 11, AR 1 do AR 5).

### 4.3 Wykorzystanie międzynarodowych instrumentów należytej staranności

145. Zapewnieniu informacji na potrzeby oceny istotności IRO jednostki służy wynik jej procesu należytej staranności, o ile został wdrożony, zgodnie z międzynarodowymi instrumentami Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych (zob. [pkt 102 niniejszych wytycznych](#)).

146. Proces należytej staranności składa się z etapów mających na celu identyfikację i ocenę negatywnych wpływów, spowodowanych przez jednostkę i do których spowodowania jednostka się przyczyniła, a także tych związanych z jej własnymi operacjami, produktami lub usługami w ramach relacji biznesowych. Może być to szczególnie przydatne przy analizie łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu oraz przy identyfikowaniu wpływów, które z niego wynikają. Ponadto, instrumenty należytej staranności zapewniają kryteria dotyczące zarządzania w zakresie priorytetowego traktowania działań opartych na dotkliwości i prawdopodobieństwie uprzednio zidentyfikowanych wpływów.

147. W tym kontekście, proces należytej staranności może pomóc jednostce zarówno w (a) określaniu jej negatywnych rzeczywistych i potencjalnych wpływów (zob. [etap B w rozdziale 3.2](#)), jak i (b) ocenie ich istotności do celów sprawozdawczych na podstawie kryteriów dotkliwości i prawdopodobieństwa (zob. [etap C w rozdziale 3.3.1](#)). Określenie istotnych wpływów wspiera również identyfikację istotnych ryzyk i szans dla zrównoważonego rozwoju, które często są konsekwencją takich wpływów.

148. W ramach procesu należytej staranności, jednostka może także określić zainteresowane strony, na które wywiera wpływ, współpraca z którymi dostarcza informacji na potrzeby oceny istotności IRO.

### 4.4 Wykorzystanie innych ram lub źródeł

149. Poza innymi ramami i instrumentami finansowymi wymienionymi powyżej, EFRAG współpracuje z TNFD nad publikacją mapowania pomiędzy ramami TNFD z 2024 r.,

---

<sup>10</sup> Standardy SASB są uznawane za materiał ustanawiający standardy MSSF.



i powiązanymi ujawnieniami informacji dotyczących środowiska ESRS, tj. ESRS E3-E5. W przypadku oceny istotności podejście LEAP stanowiące element ram dotyczących ujawniania informacji TNFD może uzupełniać i wspierać identyfikację kwestii środowiskowych (zob. ESRS E2 pkt AR 1, ESRS E3 pkt AR 1, ESRS E4 pkt AR 6 i ESRS E5 AR 1).

150. Innymi informacjami wykorzystywanymi do identyfikacji IRO, wraz z innymi informacjami określonymi w etapie B procesu oceny istotności (zob. ESRS 2 pkt AR 2), mogą być normy europejskie zatwierdzone przez Europejski System Normalizacji (normy ISO/IEC lub CEN/CENELEC), które jednostki mogą stosować (zob. ESRS 2 pkt AR 2).

## 5. Często zadawane pytania (FAQ)

### 5.1 Często zadawane pytania dotyczące istotności wpływu

**FAQ 1: Czy istotność wpływu jest oparta na istotności dla jednostki czy dla zainteresowanych stron?**

151. Ocena istotności jest oparta na wpływie jednostki na ludzi lub środowisko, które dla jednostki stanowią zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ.
152. Zakres istotności wpływu obejmuje wpływy na ludzi i/lub środowisko związane z własnymi operacjami i łańcuchem wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, w tym za pośrednictwem jej produktów lub usług, a także relacji biznesowych. W przypadku rzeczywistych lub potencjalnych wpływów, istotność jest oceniana przez odniesienie do dotkliwości takich wpływów na ludzi i/lub środowisko. Zasadniczą rolę w ocenie wpływów odgrywa zaangażowanie zainteresowanych stron, co opisano w [FAQ 16 Czy ESRS pozwalają na aktywną współpracę z zainteresowanymi stronami?](#)
153. Z drugiej strony, istotność finansowa koncentruje się na wpływie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej, ponieważ taki wpływ jest istotny dla inwestorów jednostki.
154. Jeżeli istotne wpływy są również powiązane z istotnymi ryzykami i szansami, są one także istotne dla jednostki. Jednakże, istotność wpływu jest oceniana na podstawie dotkliwości dla osób i środowiska, a nie w oparciu o wpływ, który wywiera na jednostkę i jej perspektywy finansowe.

**FAQ 2: Co to znaczy, że jednostka jest „związana” z wpływem?**

155. Jak wyjaśniono powyżej, ocena istotności obejmuje wpływy związane z własnymi operacjami i łańcuchem wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, w tym za pośrednictwem jej produktów lub usług, a także relacji biznesowych. Jednostka może być związana z wpływami na szereg sposobów, jak opisano poniżej, zgodnie z międzynarodowymi instrumentami należytej staranności.
156. Jednostka może być samodzielnie odpowiedzialna za wpływy na ludzi lub środowisko, jeżeli **są one bezpośrednio spowodowane** jej operacjami, produktami lub usługami. Do przykładów takich przypadków należą:
- (a) narażenie własnych pracowników jednostki na niebezpieczne warunki pracy bez odpowiedniego wyposażenia bezpieczeństwa;



- (b) działanie jako jedyne źródło zanieczyszczeń systemu zaopatrzenia społeczności w wodę pitną z powodu ścieków chemicznych z procesów produkcyjnych; oraz
  - (c) w przypadku pozytywnego wpływu, działanie jako producent energii obniżający koszt energii odnawialnej, co umożliwi większej liczbie klientów na przejście na energię odnawialną, co z kolei przyczynia się do łagodzenia zmiany klimatu.
157. **Wpływy, do których jednostka się przyczyniła**, są wpływami, które nie zostały spowodowane bezpośrednio i wyłącznie przez operacje, produkty lub usługi jednostki, ale wraz ze stroną trzecią. W związku z powyższym, każde działanie lub zaniechanie jednostki nie wywiera wpływu samodzielnie, ale mimo to wywiera go w efekcie działań lub zaniechań strony trzeciej. Przykładowo, kilka zakładów działających lokalnie uwalnia szkodliwe emisje, które, indywidualnie, nie przekraczają limitów dla substancji szkodliwych. Łącznie jednak mają one wpływ na jakość powietrza w społeczności lokalnej, prowadząc do negatywnego wpływu na ludzi i środowisko.
158. Innym przykładem przyczynienia się do spowodowania wpływu jest sytuacja, w której jednostka ułatwia lub motywuje inną stronę do spowodowania lub przyczynienia się do spowodowania wpływu, na przykład poprzez kolejne zmiany wymogów dla dostawców bez dostosowania terminów produkcji i cen, co zmusza dostawców do łamania norm pracy w celu wywiązania się z zobowiązań.
159. **Wpływy bezpośrednio powiązane z operacjami, produktami i usługami jednostki spowodowane relacją biznesową** są wpływami, w których podmiot powodujący lub przyczyniający się do spowodowania wpływu jest powiązany z jednostką poprzez relację biznesową. Relacje biznesowe nie ograniczają się do stosunków umownych i partnerów, z którymi jednostka współpracuje. Obejmują one również podmioty w całym łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym poza pierwszym stopniem – przykładowo dostawcę podzlecającego wykonanie haftów na odzieży pracownikom nieletnim, niezgodnie z zobowiązaniami umownymi.
160. Rodzaj zaangażowania (tj. spowodowanie wpływu, przyczynienie się do niego lub bezpośrednie powiązanie) jest znaczący, biorąc pod uwagę, że może ono prowadzić do stosowania odmiennego podejścia podczas uwzględniania negatywnych wpływów. Nie oznacza to jednak, że wpływy, które są bezpośrednio powiązane, są siłą rzeczy mniej istotne niż te spowodowane przez jednostkę, lub do spowodowania których jednostka się przyczyniła), ponieważ podstawą oceny istotności jest dotkliwość.

### FAQ 3: Jakie są istotne IRO w łańcuchu wartości?

161. Zob. IG 2 FAQ 3: *W jaki sposób należy zorganizować proces oceny istotności w celu właściwego wychwytywania istotnych IRO w łańcuchu wartości?*

### FAQ 4: Czy pozytywne wpływy można bilansować negatywnymi wpływami?

162. Nie – wpływy należy oceniać odrębnie, tj. bez uwzględniania innych wpływów. Oznacza to, że pozytywnych wpływów na środowisko i ludzi nie można bilansować negatywnymi wpływami.
163. Powyższe opiera się o poniższy, niewyczerpujący wykaz zasad:
- (a) różny charakter wpływów: jednostka nie będzie bilansować pozytywnych wpływów negatywnymi wpływami o różnym charakterze (w roku sprawozdawczym lub w przyszłych latach). Jest to spójne z ESRS 1 pkt 56:

„...Jednostka nie może agregować istotnych pozycji o różnym charakterze”, a także z jakościowymi cechami informacji (QC 8, dodatek B do ESRS 1);

(b) czas wpływów: jednostka nie będzie bilansować rzeczywistych negatywnych/pozytywnych wpływów w roku sprawozdawczym pozytywnymi/negatywnymi wpływami o tym samym charakterze w przyszłych latach; oraz

(c) własne operacje lub łańcuch wartości na wyższym/niższym szczeblu: jednostka nie będzie bilansować wpływów we własnych operacjach wpływami w łańcuchu wartości na wyższym/niższym szczeblu.

164. Mimo, że bilansowanie i kompensacja/działania wyrównujące są odmiennymi koncepcjami, nie są one dozwolone w ocenie istotności wpływu. ESRS zawierają szczegółowe wymogi dotyczące standardów tematycznych dla kompensacji/działań wyrównujących. ESRS E1 *Zmiana klimatu* oraz ESRS E4 *Bioróżnorodność i ekosystemy* zawierają szczegółowe wymogi dotyczące zgłaszania jednostek emisji dwutlenku węgla i bioróżnorodności dla istotnych kwestii.

## 5.2 Często zadawane pytania dotyczące istotności finansowej

FAQ 5: Czy istotne informacje w odniesieniu do sprawozdań finansowych są takie same, jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?

165. Nie, nie są takie same, jednak cel pozostaje taki sam.

166. Ocena istotności finansowej informacji zależy od tego, czy informacje są uznawane za istotne na potrzeby podejmowania decyzji przez osoby, które dostarczają, lub mogą dostarczać zasoby jednostce w przyszłości. Zakres istotności finansowej w odniesieniu do oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju stanowi rozszerzenie zakresu istotności stosowanego w procesie ustalania, które informacje należy uwzględniać w sprawozdaniach finansowych jednostki (ESRS 1 pkt 47). Mimo, że koncepcja istotności w ESRS i standardach sprawozdawczości finansowej nie wykazuje różnic, to informacje, które mogą być istotne zgodnie z tymi dwoma zbiorami standardów, wykazują takie różnice. Zasady stosowane do sporządzania sprawozdań finansowych (w ramach MSSF lub lokalnych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości (GAAP)), co pokazuje założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej MSSF, wyraźnie wskazują, jakie elementy należy uwzględnić na podstawie kryteriów ujmowania aktywów i zobowiązań, a także przychodów i kosztów. W efekcie powyższego, podczas określania progów istotności finansowej stosowanych w sporządzaniu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, inspirację można czerpać z kryteriów i progów stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

167. Różnice pomiędzy informacjami, które mogą być istotne finansowo dla sprawozdań finansowych oraz informacjami, które mogą być istotne finansowo dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju dotyczą następujących aspektów.

(a) Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmuje ujawnienia przewidywanych skutków finansowych istotnych ryzyk lub szans, które nie zostały uwzględnione lub nie zostały jeszcze w pełni uwzględnione w sprawozdawczości finansowej na dzień sprawozdawczy. Można racjonalnie oczekiwać, że spowodują one skutki finansowe dla jednostki. W związku z powyższym, bardziej prawdopodobne jest, że ryzyka i szanse, które jeszcze nie są istotne dla sprawozdań finansowych, mogą być istotne dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli istnieją podstawowe zasady dotyczące przekazywania informacji o aktywach i zobowiązaniach (lub o zasobach/szansach i ryzykach zanim





spełnią one warunki definicji księgowej aktywów i zobowiązań).

- (b) Informacje dotyczące grupy w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju są rozszerzane o informacje o istotnych ryzykach i szansach wynikających z jej relacji biznesowych, tj. w łańcuchu wartości na wyższym/niższym szczeblu. W związku z powyższym, jest bardziej prawdopodobne, że informacje dotyczące ryzyk i szans wynikających z łańcucha wartości jednostki na wyższym/niższym szczeblu mogą być istotne dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, ale nie zostaną uwzględnione w sprawozdaniu finansowym.
- (c) Potencjalne, przyszłe zdarzenia mogą powodować w bieżącym okresie ujawnienia informacji dotyczących przewidywanych ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, natomiast sprawozdania finansowe zwykle uwzględniają ryzyka oparte na przeszłych zdarzeniach. W związku z powyższym, jest bardziej prawdopodobne, że informacje odnoszące się do przyszłości (takie jak przewidywane skutki finansowe) staną się istotne w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju.
- (d) Perspektywy czasowe w sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą być dłuższe, ponieważ nie są one ograniczane perspektywami stosowanymi w sprawozdaniach finansowych (takimi jak okresy użytkowania aktywów).

**FAQ 6: Czy istotność finansowa w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest ograniczona do skutków przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?**

168. Nie – jak opisano w *FAQ 5 Czy istotne informacje w odniesieniu do sprawozdań finansowych są takie same, jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?* podstawa sporządzenia i perspektywy czasowe sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są różne. Koncepcja bieżących i przewidywanych skutków finansowych określona w załączniku 2 aktu delegowanego dokonuje rozróżnienia pomiędzy:
- (a) skutkami finansowymi, które już wystąpiły i zostały ujęte w podstawowych sprawozdaniach finansowych (tj. bieżącymi skutkami finansowymi); i
  - (b) skutkami finansowymi, które nie spełniają kryteriów ujmowania w sprawozdaniach finansowych w okresie sprawozdawczym (tj. przewidywanymi skutkami finansowymi).
169. Sprawozdawanie określonych skutków finansowych odnoszących się do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju wykracza poza informacje, których ujęcie i mierzenie jest wymagane w podstawowych sprawozdaniach finansowych i które są ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. W szczególności, sprawozdawania wymagają skutki finansowe, które wynikają z ryzyk i szans, niezależnie od sposobu ich księgowania, o ile wywierają one lub można racjonalnie oczekiwać, że będą one wywierać istotny wpływ na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe i przepływy pieniężne w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. Ryzyka lub szanse związane ze zrównoważonym rozwojem mogą wynikać z przeszłych lub przyszłych wydarzeń i mogą powodować skutki finansowe odnoszące się do:
- (a) aktywów i zobowiązań już ujętych w sprawozdawczości finansowej. Mimo, że potencjalne korekty wartości księgowej, będące przedmiotem



zainteresowania użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju mogą nie spełniać kryteriów księgowania na potrzeby ujęcia w sprawozdaniach finansowych na dzień sprawozdawczy, przewidywane skutki finansowe są sprawozdawane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę ich znaczenie dla użytkowników. Przykładowo, korekty te mogą obejmować utratę wartości, która może powstać w wyniku potencjalnego zamknięcia zakładów w obszarze niedoboru wody;

- (b) aktywa, zobowiązania, przychody i koszty, które mogą być ujmowane w sprawozdawczości finansowej wyłącznie na późniejszym etapie, ale które są przydatne dla użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju – przykładowo, nadchodzące zmiany w prawie pracy, w ramach których pracownicy platformowi zostają sklasyfikowani jako pracownicy z prawem do minimalnego wynagrodzenia i innych świadczeń z tytułu ochrony socjalnej, i ich skutki finansowe, są ujmowane w przyszłych sprawozdaniach finansowych; oraz
- (c) czynniki tworzenia wartości niespełniające kryteriów ujmowania w sprawozdaniach finansowych, ale przyczyniające się do generowania przepływów pieniężnych i rozwoju jednostki. Mogą one obejmować wartości niematerialne i prawne generowane wewnętrznie, takie jak kapitał ludzki, które można opisać w sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

## 5.3 Często zadawane pytania dotyczące procesu oceny istotności

### FAQ 7: Jak często jednostka powinna aktualizować ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju?

- 170. CSRD określa częstotliwość sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS jako roczną, z zastrzeżeniem, że część sprawozdania z działalności jednostki stanowi oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju. Odpowiednio, jednostka jest zobowiązana do określenia, na każdy dzień sprawozdawczy, jej istotnych wpływów, ryzyk i szans, a także istotnych informacji, które powinno zawierać oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- 171. Jednakże, jeżeli jednostka uzna, na podstawie odpowiednich dowodów, że wynik oceny istotności z poprzedniego okresu rozliczeniowego pozostaje ważny na dzień sprawozdawczy, może wykorzystać uprzednio wyciągnięte wnioski przy sporządzaniu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Taka sytuacja może mieć miejsce, jeśli jednostka oceni, że w jej strukturze organizacyjnej i operacyjnej nie nastąpiły żadne istotne zmiany, oraz że żadne istotne zmiany nie nastąpiły w czynnikach zewnętrznych, które mogłyby prowadzić do powstania nowych lub zmodyfikowania istniejących IRO, lub które mogłyby wpłynąć na przydatność danego ujawnienia. Przykładami zmienionych, istotnych faktów i okoliczności (tj. czynników wywołujących) mogą być:
  - (a) znacząca transakcja fuzji i przejęcia prowadząca do powstania nowego rodzaju działalności, wejścia w nowy sektor lub znaczącej zmiany w działalności;
  - (b) znacząca zmiana kluczowych dostawców lub praktyk w łańcuchu dostaw (w tym wejście w nowy kontekst geograficzny obarczony znaczącymi ryzykami kontekstowymi, takimi jak nieprzestrzeganie praw człowieka);



- (c) zdarzenie o znaczeniu globalnym, takie jak pandemia lub nawiązanie nowej, istotnej relacji biznesowej, która może wyrzucić znaczny wpływ na prawa człowieka;
  - (d) wejście na nowy rynek lub rozpoczęcie nowego rodzaju działalności lub wyjście z istniejącego rynku i zamknięcie istniejącego rodzaju działalności; oraz
  - (e) zmiana w konwencjach społecznych, dowodach naukowych lub potrzebach użytkowników, które mogą wpłynąć na charakterystykę dotkliwości (np. znaczne zwiększenie kontroli publicznej w danej kwestii w porównaniu z poprzednimi okresami lub nowe badania dostarczające dowodów na toksyczność substancji).
172. Analiza przeprowadzona w zakresie sporządzania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju dla każdego okresu sprawozdawczego powinna być wystarczająco solidna i proporcjonalna, aby uchwycić ewentualne zmiany z poprzedniego okresu/okresów, w tym w łańcuchu wartości. Jednostka może dokonać corocznej aktualizacji poprzednich ocen, koncentrując się na wpływach, ryzykach i szansach, na które mają wpływ zidentyfikowane zmiany (np. w wyniku zmian, niektóre z nich mogą przestać być istotne, mogą też pojawić się inne istotne wpływy, ryzyka i szanse).
173. Mimo, że przeprowadzanie corocznej aktualizacji koncentrującej się na skutkach zidentyfikowanych zmian jest możliwe, ocena istotności jest procesem dynamicznym podlegającym wewnętrznej ewolucji jednostki, zatem konieczność jej aktualizacji musi być analizowana na bieżąco.

**FAQ 8: Czy jednostka może uwzględnić wyłącznie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, o których mowa w ESRS 1 AR 16?**

174. Nie – ESRS 1 pkt AR 16 stanowi: „Korzystanie z tego wykazu nie zastępuje procesu określania istotnych kwestii. Wykaz ten jest narzędziem wspierającym ocenę istotności przeprowadzaną przez jednostkę. Przy określaniu istotnych kwestii jednostka nadal musi uwzględniać swoje szczególne okoliczności.” Niektóre jednostki mogą posiadać wykaz istotnych tematów z poprzednich ocen istotności wpływu (np. sprawozdawczość w ramach uniwersalnych standardów GRI) i korzystają z wykazu ujętego w ESRS 1 pkt AR 16 w sposób opisany w etapie B Procesu oceny istotności, rozdział 3.2.
175. Wykaz, o którym mowa w ESRS pkt AR 16 stanowi dobry punkt wyjściowy do identyfikacji kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, ale nie powinien być stosowany jako lista kontrolna zastępująca ocenę istotności. Jest to wykaz kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem ujętych w tematycznych ESRS mających zastosowanie do wszystkich jednostek. Oprócz wykazu należy również uwzględnić kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem specyficzne dla sektora i jednostki (zob. ESRS 1 pkt 11).
176. Biorąc pod uwagę, że sektorowe ESRS nie zostały jeszcze ukończone, sektorowe kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem należy identyfikować i oceniać na poziomie danych jednostek do momentu opublikowania standardów sektorowych (zob. ESRS 1 pkt 131 lit. b))

---

<sup>11</sup> Przyszłe sektorowe ESRS będą określać w stosownych przypadkach dodatkowe kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem.



FAQ 9: W jaki sposób uwzględnić perspektywy czasowe w analizie podwójnej istotności?

177. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem może być istotna z punktu widzenia wpływu lub perspektywy finansowej w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Perspektywa czasowa jest, jako taka, zasadniczym elementem oceny istotności, który należy uwzględnić w procesie. ESRS 1 pkt 77 do 81 definiują standardowe okresy perspektyw czasowych i umożliwiają wybranie perspektyw specyficznych dla jednostek dla perspektywy średnio- i długoterminowej.

178. W analizie podwójnej istotności, perspektywa krótko-, średnio- i długoterminowa może być uwzględniana na etapie oceny wpływów, ryzyk i szans:

(a) w celu właściwego **zrozumienia** faktów i okoliczności na potrzeby określenia odpowiedniej perspektywy czasowej na podstawie kontekstu jednostki;

(b) w celu odpowiedniej **identyfikacji** wykazu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, ponieważ jednostka musi odzwierciedlić całą perspektywę finansową (krótko-/średnio-/długoterminową) w celu określenia możliwości wystąpienia IRO; oraz

(c) w celu **oceny** istotnych kwestii, których zrozumienie może uwzględniać, czy skutki finansowe związane z istotnym wpływem mogą wystąpić w różnych perspektywach czasowych względem innego wpływu. Ponadto, perspektywa czasowa może wpływać na progi istotności.

**Przykład nowego rozporządzenia**

Nowe rozporządzenie zakazuje stosowania mikroplastiku w procesach produkcji w perspektywie średnioterminowej. Jednostka, wykorzystując mikroplastik w produkcji, zidentyfikowała istotne ryzyko wynikające z tej kwestii w perspektywie krótko- i średnioterminowej, ale nie w perspektywie długoterminowej. Jednostka dostosowuje procesy produkcji i dokonuje inwestycji przed wejściem w życie nowego rozporządzenia.

**Przykład aktywów o obniżonej wartości**

Skutki finansowe powodowane przez obecnie stosowane aktywa, których wartość może ulec obniżeniu w perspektywie długoterminowej z powodu zmian środowiskowych nie mogą być istotne, ponieważ aktywa zostaną w pełni zamortyzowane w perspektywie średnioterminowej.

FAQ 10: Czy ocena IRO powinna opierać się o informacje ilościowe?

179. Jeśli jest to możliwe, tak, ponieważ mierniki ilościowe IRO są obiektywnym dowodem na ich istotność. Uznaje się jednak, że w wielu przypadkach cennym źródłem informacji na potrzeby oceny istotności są informacje jakościowe, w tym informacje od zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ. Informacje jakościowe mogą dostarczyć znaczącego kontekstu pozwalającego na zrozumienie mierników ilościowych.

180. Poziom komfortu, jakiego przedsiębiorstwo oczekuje od informacji ilościowych, zależy od istnienia naukowo potwierdzonych danych i konsensusu osiągniętego w sprawie danego wpływu. Przykładowo, niezbędnych informacji ilościowych mogą dostarczyć sprawozdania globalne lub informacje branżowe na dany temat, takie jak informacje o negatywnych wpływach na utratę bioróżnorodności, bez konieczności podejmowania dodatkowych badań lub kosztów związanych z gromadzeniem danych przez jednostkę.

181. Informacje ilościowe nie są zawsze dostępne lub mogą generować dodatkowe koszty. Jeżeli analiza jest wystarczająca do zasadnego uznania przez jednostkę, że kwestia jest „nieistotna” lub „istotna”, dodatkowe informacje ilościowe nie wniosą wartości do oceny istotności. Ponieważ proces oceny istotności zmienia się z czasem, jednostka może ponownie zdefiniować balans pomiędzy informacjami jakościowymi i ilościowymi.

182. Informacje ilościowe mogą być jednak przedmiotem zainteresowania, jeżeli na podstawie informacji jakościowych uznano, że dany temat leży na granicy istotności i nieistotności i/lub w przypadku istnienia rozbieżnych opinii. W takim przypadku, określenie ilościowe mogłoby potwierdzić wyciągnięte wnioski.

183. W tym kontekście, jednostka może przyjąć mierniki wpływów wywodzące się z mierników określonych w sekcji Mierniki i cele tematycznych ESRS.

#### Przykład dotkliwości

Jeżeli jednostka uzna, na podstawie kryteriów jakościowych, że oddziaływanie związane z jednostką leży na krawędzi istotności i nieistotności, może, w celu ocenienia istotności wpływu, uwzględnić informacje ilościowe dotyczące dotkliwości (tj. skalę lub zakres) w sposób opisany poniżej. Przykładowo, może ona uwzględnić:

1. ilość wody wykorzystywanej w obszarze o znacznym deficycie wody; lub
2. liczbę osób w społeczności, na którą może mieć wpływ lokalizacja zakładu produkcyjnego.

#### FAQ 11: Czy wymiary IRO dotyczące kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem można agregować na potrzeby oceny istotności?

184. Nie – nawet jeżeli istotność wpływu i istotność finansowa są powiązane ze sobą i należy uwzględnić wzajemne związki pomiędzy dwoma wymiarami (zob. ESRS 1 rozdział 3.3. *Podwójna istotność*), kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem nie musi być istotna z perspektywy obu wymiarów, aby być traktowana jako istotna na potrzeby sprawozdawczości.

185. Przykładowo, jednostka w branży wydobywczej oceniła bezpieczeństwo i higienę pracy jako istotne, negatywne wpływy z powodu częstotliwości i dotkliwości wypadków przy pracy w swej lokalizacji. Bieżące skutki finansowe nie zostały jednak uznane za istotne finansowo. W związku z tym, wpływy, ryzyka i szanse w tej kwestii nie są agregowane, a kwestia zostaje uznana za istotną wyłącznie w wymiarze istotności wpływu.

#### FAQ 12: Czy ocenę istotności należy dokumentować?

186. ESRS nie określają szczególnej dokumentacji, ponieważ wykracza to poza ich zakres, niemniej jednak należy zasadnie oczekiwać sporządzenia dokumentacji na określonym poziomie do celów wewnętrznych.

187. Taka dokumentacja może zawierać informacje dla osób zarządzających procesem sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (zob. ESRS 2 GOV-2), tak aby w najlepszy sposób przygotować ujawnienia informacji w ramach ESRS 2 IRO-1 i pomóc dostawcom usług atestacyjnych w wykonywaniu ich zadań.

188. CSRD zmienia dyrektywę o rachunkowości w odniesieniu do definicji treści sprawozdania z działalności w zakresie informacji na temat zrównoważonego rozwoju i ich digitalizacji (tj. art. 19 a i art. 29a) oraz wprowadziła obowiązkową atestację oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju (w szczególności art. 34). Wymogi dotyczące dokumentacji i poziomu dowodów na potrzeby oceny

istotności (tj. ESRS 2 IRO-1 i 2 oraz ESRS SBM-3) nie zostały opisane w ESRS.

### FAQ 13: Przeprowadzanie oceny istotności wpływu, gdy jednostka prowadzi działalność w różnych sektorach

189. ESRS nie określają szczególnego procesu oceny istotności z uwagi na brak procesu, który odpowiadałby wszystkim jednostkom, w tym zdywersyfikowanym jednostkom globalnym.
190. Jednostka dominująca (zgodnie z definicją zawartą w ESRS 1, rozdział 7.6) przeprowadza ocenę istotności dla skonsolidowanej grupy w odniesieniu do istotnych wpływów, ryzyk i szans grupy (zgodnie z art. 29a CSRD), niezależnie od struktury prawnej grupy i agregacji zastosowanej do sporządzenia ujawnień informacji w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W celu zapoznania się z ramami koncepcyjnymi oraz przykładem dotyczącym zanieczyszczeń w jednostce zależnej, zob. sekcja 3.6.3 niniejszych wytycznych wdrożeniowych.
191. Jednostka dominująca może przeprowadzić ocenę istotności stosując różne podejścia lub kombinację dwóch podejść, które obejmują:
  - (a) **podejście odgórne**, w którym ocena jest przeprowadzana na poziomie grupy przy współpracy lub w konsultacji z jednostkami zależnymi, w tym w celu otrzymania niezbędnych informacji; i/lub
  - (b) **podejście oddolne**, w którym ocena jest przeprowadzana na poziomie jednostki zależnej, a wyniki są konsolidowane na poziomie grupy.
192. Jednostka może mieć do czynienia z różnymi kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem dotyczącymi poszczególnych jednostek zależnych, jeżeli podczas przeprowadzania oceny istotności na poziomie grupy zidentyfikowano różne poziomy dotkliwości. Przykładowo, jednostka może wywierać wpływ o dużej dotkliwości pochodzący z małego źródła przychodów i wpływ o średniej dotkliwości z głównego źródła przychodów. W związku z powyższym, podczas definiowania progów (zob. [etap C w rozdziale 3.3](#)), jednostka dominująca grupy prowadzącej działalność w różnych sektorach musi, na etapie określania odpowiednich progów dla całej grupy, uwzględnić odpowiedni poziom spójności w metodologiach, przy jednoczesnym uwzględnieniu, w stosownych przypadkach, potencjalnych różnic w ekspozycji na wpływy, ryzyka i szanse na poziomie poszczególnych jednostek zależnych. Przykładowo, w konglomeracie prowadzącym działalność w różnych sektorach, ocena istotności przeprowadzana dla każdego sektora będzie charakteryzować się odrębnymi cechami (zob. [rozdział 3.7 Szczegółowa analiza istotności wpływu – określanie progów](#)). Ponadto, jednostka nie może po prostu dokonać agregacji różnych wpływów z różnych jednostek zależnych lub sektorów, w których prowadzi działalność, i zastosować do nich próg na poziomie grupy, z uwagi na ryzyko ukrycia informacji. W niektórych przypadkach, negatywnych wpływów nie można agregować, np. gdy odnoszą się do wpływów o dużej dotkliwości, jak naruszenie praw człowieka, co należy rozpatrywać indywidualnie tj. na poziomie jednostki zależnej lub kraju (zob. ESRS 1 pkt 103 i poziomy dezagregacji).
193. Jednostka powinna uwzględnić IRO lub kwestie powszechnie związane z sektorami, w których prowadzi działalność, lokalizacjami geograficznymi lub daną jednostką zależną (zob. [etap A w rozdziale 3.1](#)). W tym przypadku, w identyfikacji wpływów, ryzyk i szans oraz ich ocenie pomogą standardy sektorowe.

### FAQ 14: Czy wdrożenie standardów sektorowych spowoduje powstanie nowych podtematów lub mniejszych jednostek tematycznych, które należy uwzględnić w ocenie istotności?



194. Tak, może. Standardy sektorowe spowodują powstanie dodatkowej warstwy w standardach obejmujących wszystkie sektory i uzupełnią je w zakresie danego podtematu/mniejszej jednostki tematycznej, lub mogą zwiększyć liczbę podtematów/mniejszych jednostek tematycznych.
195. Oba zbiory standardów będą mieć spójną architekturę. Standardy sektorowe będą zawierać wykaz i opis kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem wspólnych dla sektora i opierać się o ESRS 1 pkt AR 16.
196. Jednostka może, jako środek tymczasowy przed przyjęciem standardów sektorowych, zastosować przepis przejściowy dotyczący ujawnienia informacji specyficznych dla jednostki (zob. ESRS 1, rozdział 10.1). Takie rozwiązanie umożliwia jednostkom dalsze ujawnianie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub projektowanie dodatkowych ujawnień z wykorzystaniem najlepszych praktyk lub innych ram (np. wytycznych sektorowych MSSF lub GRI) w zakresie ujawnień informacji specyficznych dla jednostki (zgodnie z ESRS 1 pkt 11) tak długo, jak długo informacje te spełniają wymogi jakościowych cech informacji określone w dodatku B do ESRS 1. Przepis przejściowy ma zastosowanie do pierwszych trzech oświadczeń jednostki dotyczących zrównoważonego rozwoju.

## 5.4 Często zadawane pytania dotyczące zaangażowania zainteresowanych stron – ocena istotności

FAQ 15: Czy ESRS nakazują aktywne angażowanie w dialog z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, w procesie oceny istotności?

197. ESRS wymagają ujawnienia informacji dotyczących oceny istotności i jej wyników, ale nie nakazują określonych zachowań w związku z zaangażowaniem zainteresowanych stron lub procesem należytej staranności.
198. Jednakże, ESRS 1 pkt 45 stanowi, że w zapewnianiu informacji na potrzeby oceny istotności wpływu służy proces należytej staranności. Ponadto, ESRS 1 pkt 24 wskazuje na zaangażowanie zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, na zasadnicze dla oceny istotności. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, jest narzędziem wspierającym procesy biznesowe jednostki (na przykład należytej staranności) oraz zarządzanie kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem. Jednostka, sporządzając oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, może w stosownych przypadkach wykorzystać współpracę z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, zgodnie z procesem należytej staranności.
199. Zaangażowanie zainteresowanych stron służy zapewnianiu informacji na potrzeby identyfikacji i oceny istotnych wpływów. Może to pomóc w ocenie dotkliwości, prawdopodobieństwa i perspektyw czasowych, a także zapewnić kompletność zidentyfikowanych istotnych wpływów. Zob. [rozdział 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności](#).

FAQ 16: Czy jednostka może nadawać priorytet określonym kategoriom zainteresowanych stron na potrzeby procesu oceny istotności? W jaki sposób?

200. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, pomaga jednostce w zrozumieniu, które kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem stanowią źródła obaw dla poszczególnych zainteresowanych stron, i w jaki sposób na nie wpływają. Informacje te mogą być przydatne w ocenie. W celu uzyskania dodatkowych informacji, zob. [rozdział 3.5 Rola i podejście do zainteresowanych stron w procesie oceny istotności](#).
201. ESRS 1 pkt 22 lit. a) stanowi: „zainteresowane strony, na które jednostka wywiera



wpływ: osoby lub grupy, na których interesy wpływają lub mogą wpływać – pozytywnie lub negatywnie – działania jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym jej łańcuchu wartości”. Koncepcja „kluczowych zainteresowanych stron” (lub „odpowiednich zainteresowanych stron” zgodnie z instrumentami międzynarodowymi) opiera się o założenie, że działalność jednostki nie będzie wywierać jednakowego wpływu na wszystkie zainteresowane strony. Ponadto, jednostka powinna zidentyfikować, które opinie zainteresowanych stron uwzględniać w związku z daną działalnością. Koncepcja ta opiera się również o założenie, że stopień wpływu na zaangażowane strony może służyć jako źródło informacji na temat stopnia zaangażowania na potrzeby priorytetowego traktowania.

202. Jednostka może uwzględnić zaangażowanie zainteresowanych stron lub ich przedstawicieli w celu określenia, czy jednostka wywiera na nie wpływ, czy też nie, jeżeli nie jest to oczywiste.
203. Jednostka nie może współpracować ze wszystkimi zainteresowanymi stronami w zakresie wszystkich kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka nie wywiera wpływu, w zakresie określonych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, nie jest istotna. W związku z powyższym, jednostka może współpracować z różnymi grupami zainteresowanych stron, na które jednostka wywiera wpływ, w zakresie różnych kwestii.

#### FAQ 17: Jaka jest rola cichych zainteresowanych stron i w jaki sposób należy je uwzględnić?

204. Mogą istnieć zainteresowane strony, które nie są w stanie wyrazić swoich obaw. W ESRS taką zidentyfikowaną cichą zainteresowaną stroną jest przyroda (ESRS 1 pkt AR 7). Przyroda stanowi zasadniczą część kontekstu zrównoważonego rozwoju jednostki oraz łańcucha dostaw, w którym jednostka prowadzi działalność. Przyroda, w przeciwieństwie do innych zainteresowanych stron, nie może wyrazić swoich obaw samodzielnie, ani ustnie, ani na piśmie. Dane ze źródeł naukowych (np. badania naukowe dotyczące ograniczeń planety lub dane potwierdzone naukowo) mogą nadać przyrodzie głos, ponieważ mogą objaśniać jej stan, tak jak np. zdrowie populacji ptaków, stan zbiorników wodnych lub lasów.
205. Kanały monitorujące obawy cichych zainteresowanych stron mogą dostarczyć cennych informacji na potrzeby oceny istotności wpływu, zależności i, w stosownych wypadkach, kolejnych ryzyk i szans dla jednostki.
206. Przykłady uwzględnienia cichych zainteresowanych stron mogą obejmować:
  - (a) identyfikację cichych zainteresowanych stron, na które działalność jednostki może wywierać wpływ, a także rzeczywiste i powiązane potencjalne wpływy jednostki;
  - (b) badania pozwalające zrozumieć potencjalne lub rzeczywiste wpływy na te zainteresowane strony, takie jak przeglądy badań naukowych, artykuły i oceny wpływu na środowisko. Takie badania mogą mieć poziom globalny (np. ograniczenia planety w kontekście bioróżnorodności) lub poziom lokalny (np., wpływ na zbiorniki wodne objęte deficytem wody lub identyfikacja gatunków, na które jednostka wywiera wpływ);
  - (c) korzystanie z pośredników, takich jak organizacje będące uprawnionymi przedstawicielami lub uznawane przez jednostkę za odpowiednio reprezentujące cichą zainteresowaną stronę. W przypadku przyrody, jednostka może uznać za takie organizacje oceniające bieżący i przyszły stan ekosystemu, zasobów wodnych lub klimatu; lub
  - (d) badanie wyników szacowanych potencjalnych wpływów na podstawie





konsultacji z ekspertami, partnerstwa opartego na współpracy z organizacjami pozarządowymi (NGO) i innymi zainteresowanymi stronami.

## 5.5 Często zadawane pytania dotyczące agregacji/dezagregacji

FAQ 18: Czy jednostka wykorzystuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO?

207. Nie – dezagregacja istotnych wpływów na potrzeby istotności powinna sprawiedliwie odzwierciedlać dotkliwość rzeczywistych wpływów lub dotkliwość i prawdopodobieństwo potencjalnych wpływów, i może różnić się zależnie od istotnych wpływów. W przypadku ryzyk i szans, powinna ona odzwierciedlać skalę bieżących skutków finansowych, natomiast w przypadku przewidywanych skutków finansowych powinna odzwierciedlać skalę i prawdopodobieństwo. Główną zasadą jest unikanie przesłonięcia specyfiki i kontekstu niezbędnych do interpretacji informacji oraz unikanie agregacji istotnych pozycji o różnym charakterze. Zostało to wskazane w ESRS 1 pkt 54: „Jeżeli jest to konieczne do celów właściwego zrozumienia istotnych wpływów, ryzyk i szans jednostki, dokonuje ona podziału zgłaszanych informacji według:

- (a) krajów w przypadku występowania w poszczególnych krajach znaczących różnic w odniesieniu do istotnych wpływów, ryzyk i szans, a prezentacja informacji na wyższym poziomie agregacji przesłaniałaby istotne informacje na temat wpływów, ryzyk lub szans; lub
- (b) znaczącej lokalizacji lub znaczących składników aktywów, gdy istotne wpływy, ryzyka i szanse są w dużym stopniu uzależnione od konkretnej lokalizacji lub określonego składnika aktywów, a nie przedstawiania informacji na wyższym poziomie agregacji (np. według krajów)“.

208. ESRS 1 pkt 55 wyjaśnia, że definiując podejście do dezagregacji zgłoszonych informacji jednostka powinna, w celu zachowania spójności, wziąć pod uwagę podejście przyjęte w swojej ocenie istotności.



**Przykłady dotyczące kryteriów dezagregacji**

- Oceniając istotność wpływu dotyczących korzystania z zasobów wodnych, kryterium uwzględniane na potrzeby dezagregacji może być oparte o podatność na deficyt wody według obszaru geograficznego lub, w stosownych przypadkach, lokalizacji.
- Wpływy związane z pracą dzieci, których dotkliwość może zależeć od przepisów krajowych i praktyk rynku pracy; w związku z powyższym kryterium może być dezagregacja na poziomie krajowym.
- Jednostka działająca w sektorze odzieżowym posiada jednostki zależne w różnych krajach, przy czym odpowiednia płaca i rokowania zbiorowe nie zostały uznane za istotne wpływy. Istnieje jednak jeden kraj o wyższym ryzyku negatywnych wpływów z powodu bieżących warunków pracy, które zostały dobrze udokumentowane w raportach ONZ dotyczących praw człowieka. Jednostka posiada jednostki zależne zapewniające 15% siły roboczej grupy, która wypłaca wynagrodzenia poniżej adekwatnej płacy w tym kraju, a układy zbiorowe nie mają miejsca. Ocena istotności powinna uwzględniać dezagregację na poziomie krajowym w celu określenia istotnych negatywnych wpływów. Podobną dezagregację można uwzględnić dla jednostki posiadającej zakłady produkcyjne w różnych krajach lub regionach w zakresie wpływów związanych z zanieczyszczeniem lub prowadzeniem działalności w krajach o zaobserwowanych wyższych ryzykach korupcji i przekupstwa w porównaniu z (...)

209. W przypadkach, w których dotkliwość wpływów może zostać przysłonięta poprzez agregację danych, jednostka powinna przeprowadzić dezagregację według krajów, lokalizacji, składnika aktywów lub jednostki zależnej, w celu spełniania wymogów jakościowych cech informacji, tj. przydatności i wiernego odzwierciedlenia. W ten sposób, ujawniając informacje dotyczące dotkliwości powiązanego wpływu, jednostka przekazałaby dokładne i wiernie odzwierciedlenie. Dezagregacja danych powinna koncentrować się na szczególnych faktach i okolicznościach dotyczących jednostki sprawozdającej. W związku z tym, jednostka może przyjąć odmienny poziom dezagregacji dla dwóch odrębnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w ramach tego samego tematu (np. własne zasoby pracownicze: adekwatna płaca oraz szkolenia i rozwój), odpowiednio zależnie od okoliczności.

210. W przypadku ryzyk i szans, należy skoncentrować się na tym, czy agregacja może przysłać informacje, które mogą mieć wpływ na decyzje inwestora dotyczące finansowania jednostki.

211. Jak opisano w ESRS 1 pkt 55, ujawnienia informacji w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju powinno uwzględniać poziom dezagregacji przyjęty w odpowiedniej ocenie istotności.

**FAQ 19: Czy segment działalności według MSSF lub lokalnych GAAP zapewnia odpowiedni poziom dezagregacji na potrzeby oceny istotności?**

212. Ogólnie, nie – cele dezagregacji w zakresie sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są różne (zob. również FAQ 5: *Czy istotne informacje w odniesieniu do sprawozdań finansowych są takie same, jak dla oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju?* i FAQ 6: *Czy istotność finansowa w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest ograniczona do skutków przedstawionych w sprawozdaniach finansowych?*). Ogólnie, na początek bardziej stosowna jest klasyfikacja działalności jednostki według sektorów (zob. ESRS 2 IRO-1 pkt 53 lit. b), ppkt i)).

213. Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności zgodnie z MSSF jest oparta na „podejściu zarządczym” (wyjaśnione w *Uzasadnieniu wniosków* dla ESRS 2).



## EFRAG IG 1: Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności

Lokalne GAAP można oprzeć o to samo lub inne podejście w odniesieniu do sprawozdawczości dotyczącej segmentów działalności. Podstawową zasadą MSSF8 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności* jest wymóg ujawniania informacji w celu umożliwienia użytkownikom sprawozdań finansowych oceny charakteru i wyników finansowych działalności gospodarczej prowadzonej przez daną jednostkę oraz jej otoczenia gospodarczego (MSSF 8 pkt 1). Poziom dezagregacji lub segmenty podlegające zgłoszeniu w ramach MSSF 8 są spójnie stosowane w sprawozdawczości finansowej, bez różnicowania sprawozdawanych pozycji.

### Przykład

Grupa międzynarodowa sporządzająca skonsolidowane sprawozdania finansowe opiera segmenty działalności ujmowane w sprawozdawczości finansowej na produktach i usługach oferowanych na całym świecie.

Przeprowadzając ocenę istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wód, jednostka określiła, że istotne negatywne wpływy są powiązane z poziomami deficytu wody w obszarach geograficznych, w których zlokalizowano zakłady. W związku z tym wskazała, że dezagregację należy przeprowadzić na poziomie geograficznym i doszła do wniosku, że zastosowanie sprawozdawczości finansowej dotyczącej segmentów działalności jest niewłaściwe.

214. Dezagregacja na potrzeby sprawozdawczości finansowej dotycząca segmentów działalności została zaprojektowana do innego celu, i, ogólnie, nie stanowi punktu wyjściowego dla odzwierciedlenia istotnych IRO w elementach operacji jednostki. Odpowiednią jednostką dezagregacji dla IRO przedstawianych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju może być kraj, lokalizacja lub znaczący składnik aktywów. Ponadto, poziom dezagregacji powinien odzwierciedlać charakter różnych podtematów i, jako taki, powinien być dostosowywany zależnie od podtematu, jeżeli jest to konieczne do odpowiedniego przedstawienia istotnych IRO (zob. ESRS 1 pkt 54). W celu uzyskania dodatkowych informacji, zob. **FAQ 18: Czy jednostka wykorzystuje te same kryteria przy definiowaniu poziomu dezagregacji dla wszystkich IRO?**

215. W związku z powyższym, dezagregacja zgodna z segmentami działalności wykorzystywanymi na potrzeby sprawozdawczości finansowej może nie być wystarczająco szczegółowa lub odpowiednia na potrzeby sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju<sup>12</sup>.

## 5.6 Często zadawane pytania dotyczące sprawozdawczości

**FAQ 20: Czy ESRS wymagają ujawnienia informacji dotyczących dotkliwości w odniesieniu do istotnych wpływów oraz prawdopodobieństwa i skali w odniesieniu do istotnych ryzyk i szans?**

216. ESRS nie nakładają wymogu ujawniania informacji o każdym szczegółowym wyniku dla każdego kryterium; należy jednak załączyć stosowne wyjaśnienie dla zastosowanych kryteriów i progów. Jednostka przedkłada sprawozdanie dotyczące procesów identyfikujących i oceniających istotne IRO zgodnie z wymogami ESRS 2 IRO-1, a także dotyczące wyników, zgodnie z wymogami ESRS 2 SBM-3 i IRO-2. ESRS 2 SBM-3 pkt 48 lit. g) nakłada wymóg ujawniania informacji dotyczących zmian istotnych IRO w porównaniu z poprzednim rokiem. Przykładowo, w

<sup>12</sup> ESRS 1 SBM-1 nakłada wymóg identyfikacji sektorów ESRS, w których jednostka prowadzi działalność (ESRS 2 pkt b) i c)) oraz nakłada wymóg ujawnienia przychodów według sektorów ESRS. Zgodnie z programem prac zatwierdzonym przez EFRAG SRB w dniu 11 października 2023 r., EFRAG przeprowadzi w ostatnim kwartale 2024 roku konsultacje w sprawie proponowanej klasyfikacji sektorów ESRS. Jednostka musi jednak określić niezbędny poziom dezagregacji ujawnianych informacji zgodnie z rozdziałem 3.7 ESRS 1 i nie może założyć, że dezagregacja według sektorów ESRS będzie odpowiednia dla wszystkich ujawnianych informacji.

## EFRAG IG 1: Wytyczne wdrożeniowe dotyczące oceny istotności

kontekście istotności wpływu, skala i nieodwracalny charakter danego negatywnego wpływu mogły zostać ocenione jako wysokie w bieżącym okresie w porównaniu ze średnimi w poprzednim roku, przez co tym samym stały się istotne i wymagają ujawnienia.

217. Jak wyjaśniono w [FAQ 12 Czy ocenę istotności należy dokumentować?](#), ESRS nie określa szczególnej dokumentacji; można jednak zasadnie oczekiwać sporządzenia dokumentacji na określonym poziomie. Może być ona wykorzystywana do celów wewnętrznych i przez dostawców usług atestacyjnych oświadczenia jednostki dotyczącego zrównoważonego rozwoju.
218. Taka dokumentacja może również zawierać opis dotkliwości (w tym skalę, zakres i nieodwracalny charakter) oraz prawdopodobieństwo istotnych wpływów i prawdopodobieństwo wystąpienia wraz z potencjalną skalą istotnych ryzyk i szans. Taka dokumentacja może wesprzeć zarząd jednostki i dostawcę usług atestacyjnych (tj. jako dowody z audytu) w lepszym zrozumieniu procesu oceny istotności i powiązanych wyników.

**FAQ 21: Jeżeli kwestia jest istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub wpływu), czy ujawnienia informacji obejmują wszystkie wymogi, czy jedynie informacje dotyczące odpowiedniej perspektywy?**

219. Określeniu informacji podlegających zgłoszeniu na potrzeby mierników służy ocena istotności informacji (zob. [rozdział 2.3 Kryteria określania istotności informacji](#)). W związku z powyższym, jeśli kwestia jest istotna z powodu wpływów i nie powoduje powstania istotnych ryzyk i szans, ujawniane informacje dotyczące mierników ograniczają się do mierników stosownych z perspektywy istotności wpływu, a punkty danych związane z ryzykami i szansami lub skutkami finansowymi zostają pominięte<sup>13</sup> (ESRS 1 pkt 31 i 34).
220. Jeżeli kwestia została oceniona jako istotna wyłącznie z perspektywy finansowej (lub wpływu), informacje dotyczące polityk, działań i celów obejmują wszystkie punkty danych minimalnych wymogów dotyczących ujawniania informacji<sup>14</sup> i standardów tematycznych (ESRS 1 pkt 33). Poziom szczegółowości takich informacji odzwierciedla ogólne podejście do istotności informacji (ESRS 1 pkt 31). Jednostka opíše treść wdrożonych polityk, działania i cele odnoszące się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które są istotne z perspektywy wpływu lub perspektywy finansowej lub obu, zgodnie z oceną istotności.
221. Należy także zauważyć, że jeżeli kwestia jest istotna finansowo, ujawnienie informacji o rzeczywistych lub potencjalnych wpływach leży w gestii zainteresowania inwestorów. Podobnie, informacje finansowe są również znaczące dla zainteresowanych stron innych niż inwestorzy, jeżeli kwestia okaże się istotna z perspektywy wpływu, ponieważ wzmacnia to rozliczalność.

**FAQ 22: Czy grupa prowadząca działalność w wielu sektorach jest zobowiązana do włączenia mierników dla całej grupy, czy wyłącznie danych związanych z istotnymi IRO?**

222. Po ocenie mierników pod kątem istotności i określeniu ich jako istotnych, w miernikach należy ująć dane dla całej grupy. Powyższe nie ma zastosowania, jeżeli standardy tematyczne mające zastosowanie do wszystkich jednostek lub standardy sektorowe określają inaczej (zob. przykład poniżej).

---

<sup>13</sup>Punkt danych wymogu dotyczącego ujawniania informacji w kontekście mierników może zostać pominięty, jeżeli stosowne informacje zostały ocenione jako nieistotne, z zastrzeżeniem, że pominięte informacje nie są konieczne do osiągnięcia celu wymogu dotyczącego ujawniania informacji (ESRS 1 pkt 34).

<sup>14</sup> Por. ESRS 2 rozdział 4.2 *Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji związanych z politykami i działaniami* oraz Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji związanych z celami w rozdziale 5 *Mierniki i cele*.

223. ESRS 1 stanowi, że oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczy tej samej jednostki sprawozdającej, której dotyczy sprawozdanie finansowe (ESRS 1 pkt 62). Jeżeli jednostka sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, jednostką sprawozdającą jest cała grupa (tj. jednostka dominująca i jej jednostki zależne). W przypadku oceny istotnych IRO, ESRS 1 wyjaśniają, że jest ona przeprowadzana „dla całej skonsolidowanej grupy, niezależnie od struktury prawnej grupy” (ESRS 1 pkt 102). Struktura prawna grupy nie ma również znaczenia w przypadku sprawozdawczości dotyczącej mierników, ponieważ powinna ona być taka sama niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi działalność poprzez wiele podmiotów prawnych, czy wykorzystując wyłącznie jeden podmiot prawny.
224. ESRS 1 pkt 57 stanowi również, że „jeżeli na podstawie tematycznych ESRS lub sektorowych ESRS wymaga się przyjęcia konkretnego poziomu dezagregacji przy przygotowywaniu danej informacji, pierwszeństwo ma wymóg zawarty w tematycznych ESRS lub sektorowych ESRS”. W związku z powyższym, jednostki mogą dezagregować informacje dotyczące mierników na poziomie bardziej szczegółowym niż na poziomie grupy wyłącznie wtedy, gdy jest to wymagane postanowieniami standardu tematycznego lub zostało uznane za stosowane na poziomie poszczególnego podmiotu.
225. Ujawnienie informacji dotyczących zarządzania IRO związanymi z politykami, działaniami i celami odzwierciedla zakres działalności w grupie, które zostały objęte tymi politykami, działaniami i celami. Mogą zatem one obejmować, w stosownych przypadkach, wyłącznie „obszar problematyczny” istotnego IRO. Podobnie, mierniki specyficzne dla jednostki mogą koncentrować się na częściach grupy, gdzie takie istotne IRO występują.
226. Ponadto, ESRS stanowią w odniesieniu do poziomu dezagregacji, że „jeżeli jest to konieczne do celów właściwego zrozumienia istotnych IRO jednostki, dokonuje ona podziału zgłaszanych informacji (...)” (ESRS 1 pkt 54).
227. Poza ujawnianiem informacji dotyczących kwestii istotnych dla całej grupy, mogą pojawić się sytuacje, w których kwestia została oceniona jako istotna dla niektórych jednostek zależnych samodzielnie, ale, pomimo agregacji danych takich jednostek zależnych, kwestia została uznana za nieistotną dla całej grupy. W takim przypadku, zgodnie z ESRS 1 pkt 103, jednostka dostarczy informacje dotyczące

#### Przykład dotyczący ESRS E3

Założono, że grupa prowadzi działalność w sektorze A i B i posiada dwie jednostki zależne, odpowiednio A i B. Grupa zidentyfikowała istotne IRO w odniesieniu do zużycia wody. IRO jest istotne wyłącznie dla sektora A, tj. jednostki zależnej A, ale, biorąc pod uwagę istotność IRO, kwestia ta została uznana za istotną dla całej grupy. ESRS E3-4 wymagają ujawnienia informacji dla:

- całkowitego zużycia wody w m<sup>3</sup> na przychód netto z własnych operacji – w tym przypadku dla całej grupy (ESRS E3 pkt 28 lit. a); w tym, całkowitego zużycia zgodnie z pkt 28 lit. c) oraz pkt 28 lit. d)); oraz
- całkowitego zużycia wody w m<sup>3</sup> na obszarach narażonych na ryzyko związane z wodą, (ESRS E3 pkt 28 lit. b)) w zależności od tego, czy obszary narażone na ryzyko związane z wodą odnoszą się jedynie do sektora A, czy jednostki zależnej A.

Zgodnie z ESRS E3-1, jednostka opisuje polityki, które przyjęła w celu zarządzania IRO związanymi z wodą i zasobami morskimi. Ponieważ zużycie wody jest istotne jedynie dla sektora A, jednostka zależna A może posiadać odpowiednie polityki, stosownie ujęte w ujawnionych informacjach. Podobnie, właściwe byłoby ujawnienie wyłącznie informacji dotyczących działań i celów dla sektora A, jeżeli na tym poziomie podjęto działania i określono cele.



takiej istotnej kwestii, w celu właściwego zrozumienia poszczególnych wpływów, ryzyk i szans danych jednostek zależnych. W ten sposób, pomimo braku sprawozdawczości na poziomie jednostki zależnej z powodu zastosowania wyjątku dla jednostki zależnej, jeżeli jednostka sprawozdająca zidentyfikuje *znaczące różnice między IRO na poziomie grupy, a IRO co najmniej jednej z jej jednostek zależnych* (zob. art. 29 a, pkt 4 CSRD), zachowuje ona odpowiedni poziom transparentności. Może to obejmować, oprócz innych stosownych informacji opisowych, mierniki obejmujące kwoty dotyczące wyłącznie tych jednostek zależnych. W tym przypadku, przydatne byłyby informacje kontekstowe pomagające zrozumieć, że pomimo istotności dla jednej lub kilku jednostek zależnych, kwestia nie jest istotna dla całej grupy i jednostki, a także pomóc ujawnić, które jednostki są uwzględnione w ujawnieniach, w tym w miernikach.

**FAQ 23: Czy w ocenie istotności wpływu na środowisko uwzględniane są działania naprawcze i łagodzące?**

228. Ogólnie rzecz ujmując, wpływy na środowisko są uwzględniane przed podjęciem działań łagodzących w ramach oceny istotności. Jest to związane z celem zapewnienia informacji dotyczących zarządzania wpływami przez jednostkę w czasie i odzwierciedlone w architekturze ESRS w odniesieniu do potencjalnych wpływów w sposób opisany poniżej.

(a) Opis wpływów przed uwzględnieniem działań naprawczych, zapobiegawczych lub łagodzących stanowi podstawę dla procesu oceny istotności i powiązanych ujawnianych informacji (tj. ESRS 2 IRO-1 i SBM-3).

(b) Zarządzanie takimi wpływami – w tym działania naprawcze, zapobiegawcze i łagodzące – stanowi część polityk, działań i celów (tj. MDR-P, MDR-A and MDR-T).

(c) Użytkownicy oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju rozumieją znaczenie niezłagodzonych wpływów związanych z jednostką i sposób zarządzania nimi przez jednostkę – tj. rozumieją znaczenie wpływów po naprawie, łagodzeniu i zapobieganiu.

229. Istotne znaczenie ma rozróżnienie rzeczywistych wpływów (tj. tych, które miały miejsce lub trwają w okresie sprawozdawczym) i potencjalnych wpływów (tj. tych, które prawdopodobnie mogą wystąpić w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej). Poniższe przykłady rozwijają te koncepcje.

**Rzeczywiste wpływy**

230. Jednostka powinna ocenić rzeczywiste wpływy, które mają miejsce w bieżącym lub miały miejsce w poprzednim okresie sprawozdawczym lub okresach sprawozdawczych. Dotkliwość wpływu, oceniona dla bieżącego okresu sprawozdawczego, zależy od pomyślnego złagodzenia, które miało miejsce przed lub podczas zdarzenia. Powyższe zostało dalej przedstawione w następujący sposób.

(a) W odniesieniu do wypadku, który miał miejsce w bieżącym roku, takiego jak wyciek oleju lub awaria systemu oczyszczania emisji i następczych wpływów związanych z zanieczyszczeniem, jednostka powinna uwzględnić te zdarzenia w swej analizie istotności na etapie identyfikacji rzeczywistych wpływów. Wszelkie działania naprawcze lub rekultywacyjne wdrożone po wystąpieniu zdarzenia, ale w tym samym okresie nie są uwzględniane w ocenie istotności. Podobnie, w ocenie istotności nie są uwzględniane działania łagodzące, które jednostka może

przeprowadzić w przyszłości. Z drugiej strony, działania łagodzące, takie jak ograniczanie zanieczyszczeń lub natychmiastowe zaprzestanie operacji, wdrożone przed i w trakcie incydentu, są uwzględniane na etapie oceny dotkliwości rzeczywistego wpływu, z uwagi na ich skuteczność lub nieskuteczność w łagodzeniu wpływu lub jego dotkliwości.

- (b) W przypadku istotnych negatywnych wpływów, które miały miejsce w przeszłości, powinny one zostać uwzględnione w ocenie istotności, w tym pod kątem, czy są one wciąż uznawane za istotne w bieżącym okresie sprawozdawczym. W przykładzie dotyczącym wycieku oleju, zanieczyszczenie olejem może mieć istotny, negatywny wpływ na ekosystemy wodne i przybrzeżne występujący przez wiele lat i uwzględniany w ocenie istotności w perspektywie wieloletniej.

#### Potencjalne wpływy

231. Jednostka powinna ocenić swe potencjalne wpływy i ujawnić informacje o tych, które są istotne. Takie potencjalne wpływy dotyczą zarówno bieżących, jak i planowanych operacji; przykładem planowanych operacji jest budowa nowego zakładu lub nowej linii produkcyjnej w istniejącym zakładzie.
232. Poniższy przykład ilustruje treść powyższych punktów.
- (a) jeżeli producent chemii planuje wdrożyć nowy proces produkcyjny wykorzystujący substancję niebezpieczną bez dostępnej techniki oczyszczania ścieków, w momencie sporządzania oceny nie może założyć w ocenie istotności, że taka technika będzie dostępna w przyszłości i zlekceważyć potencjalny wpływ.
233. Biorąc pod uwagę, że podobne koncepcje i pytania mają zastosowanie do wpływów społecznych, w przyszłości mogą zostać opublikowane wytyczne obejmujące wpływy społeczne, w celu lepszego odzwierciedlenia poszczególnych aspektów takich kwestii.

#### FAQ 24: Czy jednostka przedstawia również sprawozdania dotyczące istotnych kwestii w przypadku braku działań?

234. Tak – ocena istotności jest przeprowadzana przez jednostkę w celu określenia istotnych IRO podlegających zgłoszeniu.
235. ESRS 1 pkt 33 stanowi, że, w celu zidentyfikowania istotnej kwestii, jednostka ujawni informacje dotyczące jej polityk, działań i celów, w celu zarządzania IRO związanymi z tą kwestią. Punkt ten stanowi również, że jeżeli jednostka nie wdrożyła polityki, działania lub celu, fakt ten wymaga ujawnienia. Wymogi ujawniania informacji dotyczących polityk, działań i celów zostały wyszczególnione w ESRS 2, rozdział 4.2 i rozdział 5.

#### Przykład

Hotel zidentyfikował jako istotny wpływ brak szkoleń z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy (BHP). Hotel nie wdrożył jednak formalnej polityki szkoleń lub działań w tym zakresie. Szkolenie BHP jest istotną kwestią, która została ujawniona, wraz z faktem braku takich polityk lub działań, pod koniec roku sprawozdawczego. Jednostka może ujawnić informację, czy prowadzi prace nad przygotowaniem i wdrożeniem takich polityk i działań.

## 5.7 Często zadawane pytania dotyczące art. 8 unijnej taksonomii

### FAQ 25: Jaki jest związek pomiędzy rodzajami działalności kwalifikującymi się do taksonomii a istotnością?

236. Rozporządzenie w sprawie taksonomii i jego akty delegowane definiują kryteria dla szeregu rodzajów działalności gospodarczej (działalności kwalifikujących się), które muszą zostać spełnione, aby istotnie przyczynić się do realizacji jednego z sześciu celów środowiskowych. Ponadto, aby zostać uznane za zgodne z taksonomią, te rodzaje działalności nie mogą czynić poważnych szkód (DNSH) innym celom środowiskowym i spełniać wymogi dotyczące minimalnych zabezpieczeń społecznych. Cele środowiskowe określone w rozporządzeniu w sprawie taksonomii zostały w pełni odzwierciedlone w tematach środowiskowych objętych ESRS. Jeżeli jednostka zaangażuje się w działalność kwalifikującą się do unijnej taksonomii, wskazuje to, że wpływa ona na cel środowiskowy, dla którego taksonomia definiuje istotny wkład (IW). W tym zakresie, na etapie identyfikacji IRO, wkładem w ocenę istotności mogą być następujące informacje (tj. zob. [rozdział 3.2 Etap B](#) niniejszych wytycznych):
- (a) czy jednostka prowadzi działalność, która jest lub nie jest zgodna z kryteriami dotyczącymi istotnego wkładu, w tym plany nakładów inwestycyjnych (Capex); i
  - (b) czy działalność ta jest lub nie jest zgodna z co najmniej jednym kryterium DNSH.
237. Pomimo związku pomiędzy art. 8 taksonomii i ESRS, kwalifikowalność do taksonomii nie stanowi precedensu dla oceny istotności w ramach ESRS. Sprawozdawanie działalności kwalifikujących się do taksonomii przez jednostkę ani nie zobowiązuje firm do ocenienia ich jako istotnych, ani do wyjaśniania, że nie są one istotne. Art. 8 taksonomii określa proces, który może dostarczać informacje na potrzeby oceny istotności; do innych procesów, które również mogą dostarczać informacje na jej potrzeby, należy proces należytej staranności oraz zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie.

