

ZASTRZEŻENIE

Niniejsze tłumaczenie wytycznych wdrożeniowych EFRAG IG 2 dotyczących łańcucha wartości 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 2 dotyczących łańcucha wartości.

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 2 Value Chain 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 2 Value Chain.

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

EFRAG IG 2

Wytyczne dotyczące
łańcucha wartości



EFRAG

sustainability reporting

Zastrzeżenie

Niniejsze wytyczne 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 należytą 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 użycia 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 stanowisk w dziedzinie sprawozdawczości przedsiębiorstw. EFRAG opiera się na sprawozdawczości przedsiębiorstw i przyczynia się do osiągnięcia postępu w tej dziedzinie. W ramach swojej działalności związanej ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju, EFRAG zapewnia doradztwo techniczne Komisji Europejskiej w formie projektów Europejskich Standardów Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) opracowanych w ramach 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 sprawie 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

Podsumowanie w siedmiu kluczowych punktach.....	6
1. Wprowadzenie.....	7
Struktura wytycznych	8
Odniesienia do IG 1	9
Stosowane skróty	9
2. Poruszanie się po łańcuchu wartości w ramach CSRD i ESRS	9
Wymagania ogólne	10
Wymagania szczegółowe.....	10
Mapa zakresu łańcucha wartości.....	12
2.1 Czym jest łańcuch wartości?	12
Czy należy wziąć pod uwagę IRO (wpływy, ryzyka i szanse) powiązane ze wszystkimi podmiotami łańcucha wartości?	14
W jaki sposób efekt nacisku lub wpływ na łańcuch wartości mogą mieć wpływ na sprawozdawczość?	14
2.2 Dlaczego łańcuch wartości ma znaczenie?	15
2.3 Od własnych operacji do łańcucha wartości.....	16
Grupa sprawozdawcza jako punkt wyjścia.....	16
Uwzględnianie informacji dotyczących łańcucha wartości	22
Szczególne sytuacje grupowe: jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne	22
Ujawnianie informacji specyficznych dla danej jednostki	23
2.4 Które IRO w łańcuchu wartości mają zostać ujawnione?	23
2.5 Zakres łańcucha wartości dla polityk, działań lub celów (PAT).....	24
2.6 Zakres łańcucha wartości dla wymogów dotyczących ujawniania mierników	25
2.7 Jak działają wymogi przejściowe?.....	26

Przepis przejściowy w odniesieniu do ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki	28
2.8 Co to jest pułap LSME czy ma on wpływ na ujawniane informacje?	28
3. Często zadawane pytania (FAQ).....	28
FAQ 1: Gdzie zaczyna się i kończy łańcuch wartości?	28
FAQ 2: Czy aktywa finansowe (pożyczki, inwestycje kapitałowe i dłużne) uznaje się za relacje biznesowe, które mają wpływ na łańcuch wartości?	30
FAQ 3: W jaki sposób należy zorganizować proces MA (oceny istotności) w celu właściwego wychwytywania istotnych IRO w łańcuchu wartości?.....	30
1. Podstawowe zasady.....	30
2. Etapy oceny istotności.....	31
FAQ 4: W jaki sposób należy ujawniać informacje na temat łańcucha wartości w kontekście oceny istotności?	33
BP-1 – Ogólna podstawa sporządzenia oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju.....	33
SBM-1 – Pozycja rynkowa, strategia, model biznesowy lub modele biznesowe i łańcuch wartości – mapowanie łańcucha wartości	34
IRO-1 – Uwzględnienie kwestii łańcucha wartości w ocenie istotności	34
IRO-1 – Metody i założenia oceny istotności.....	35
SBM-3 – Ujawnienie wyniku oceny istotności	35
FAQ 5: Jak traktuje się jednostki, w których dokonano inwestycji, w ramach ESRS E1?..	36
FAQ 6: Zakres sprawozdawczości w odniesieniu do ESRS E1 w praktyce	37
FAQ 7: Numeryczny przykład emisji gazów cieplarnianych w ramach sprawozdawczości ESRS E1	43
FAQ 8: W jaki sposób należy oceniać i określać ilościowo wpływy wynikające z relacji biznesowych?.....	44
FAQ 9: Co to są „rozsądne starania” podjęte w celu gromadzenia danych dotyczących łańcucha wartości?	46
FAQ 10: W jaki sposób można opracować szacunki dotyczące łańcucha wartości?	47
FAQ 11: Czy przypadek przekupstwa, w którym nie uczestniczy pracownik, ma znaczenie dla jednostki sprawozdającej?	50
4. Mapa zakresu łańcucha wartości	50
Mapa zakresu łańcucha wartości ESRS Zestaw 1	50
Dodatek A: Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji	52

Podsumowanie w siedmiu kluczowych punktach

Niniejsze wytyczne dotyczą łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, a nie jej własnej działalności; należy je interpretować wraz z wytycznymi IG 1 dotyczącymi oceny istotności.

1. Oświadczenie jednostki dotyczące zrównoważonego rozwoju zawiera informacje na temat wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans, w tym tych, które powstają lub mogą powstać w kontekście jej relacji biznesowych na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych.

2. Jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości we wszystkich ujawnianych informacjach, ale tylko wtedy, gdy jest powiązana z istotnymi wpływami, ryzykami i szansami wykraczającymi poza jej własne operacje, ze względu na jej relacje biznesowe oraz gdy jest to wyraźnie wymagane na mocy wymogu dotyczącego ujawniania informacji.

3. W związku z tym ocena istotności obejmuje identyfikację istotnych wpływów, ryzyk i szans w łańcuchu wartości, ze szczególnym uwzględnieniem tego, gdzie (obszary geograficzne, działania/sektory, operacje, dostawcy, klienci, inne relacje itp.) w łańcuchu wartości mogą się urzeczywistnić. Kluczowe ujawnienia dotyczące oceny istotności jednostki to SBM-1, SBM-3 i IRO-1 (ESRS 2). Nie ograniczają się one do oceny wpływów, ryzyk i szans w łańcuchu wartości, lecz powinny taką ocenę obejmować.

4. Tematyczne standardy wymagają ujawniania informacji na temat polityk, działań i celów w istotnych kwestiach. W szczególności wymagają one albo ujawnienia takich polityk, działań i celów, albo oświadczenia o ich braku. Ograniczone do zakresu, w jakim te polityki, działania i cele angażują podmioty w łańcuchu wartości, przy opisywaniu takich polityk, działań i celów w odniesieniu do istotnych kwestii ujawniane informacje obejmują informacje o tym, w jaki sposób odnoszą się one do istotnych wpływów, ryzyk i szans na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha wartości.

5. Tematyczne standardy wymagają uwzględnienia danych dotyczących łańcucha wartości tylko dla kilku mierników. Jeżeli jednak jednostka uzna, że istotne wpływy, ryzyka i szanse w łańcuchu wartości nie są w wystarczającym stopniu objęte wymogami ESRS, uwzględnia ona dodatkowe ujawnienia specyficzne dla danej jednostki, w tym mierniki dotyczące tego, kiedy takie informacje są niezbędne, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie istotnych wpływów, ryzyk lub szans jednostki.

6. Jeżeli po podjęciu rozsądnych starań jednostka nie może zebrać pierwotnych informacji dotyczących łańcucha wartości od podmiotów w swoim łańcuchu wartości na potrzeby oceny istotności lub w celu przygotowania ujawnienia istotnych wpływów, ryzyk i szans, jednostka dokona oszacowania brakujących informacji.

Przy szacowaniu brakujących informacji wykorzystuje wszystkie racjonalne i możliwe do udokumentowania dane dostępne bez ponoszenia nadmiernych kosztów i wysiłków, w tym wskaźniki zastępcze i dane sektorowe oraz inne informacje ze źródeł pośrednich. Jednostka opisuje podstawę przygotowania mierników raportowanych przy użyciu szacowania łańcucha wartości i wynikający z tego poziom dokładności. W zależności od okoliczności

ocenę istotności można skutecznie przeprowadzić bez gromadzenia informacji pierwotnych od podmiotów w łańcuchu wartości.

7. Uwzględnienie informacji dotyczących łańcucha wartości w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju nie ma wpływu na granice sprawozdawczości, które odpowiadają granicom jednostek uwzględnionych w zakresie skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Włączenie informacji dotyczących łańcucha wartości odpowiada zakresowi, w jakim oświadczenie w sprawie zrównoważonego rozwoju obejmuje relacje, jakie wszystkie jednostki objęte zakresem konsolidacji utrzymują ze swoimi odpowiednikami w łańcuchu wartości, w tym relacje wykraczające poza pierwszy szczebel. Jednostki stowarzyszone i inne podmioty, w których dokonano inwestycji, które nie są ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, traktuje się w takich sytuacjach jako pozostałe relacje biznesowe, tj. jako podmioty w łańcuchu wartości. Zob. również rozdział 2.3 poniżej dotyczący kontroli operacyjnej, który ma znaczenie dla ESRS E1 *Zmiana klimatu*, ESRS E2 *Zanieczyszczenie* oraz ESRS E4 *Bioróżnorodność i ekosystemy*.

1. Wprowadzenie

8. Celem niniejszych wytycznych jest wspieranie działań wdrożeniowych podmiotów przygotowujących i innych podmiotów wykorzystujących lub analizujących sprawozdania ESRS, w szczególności dotyczące informacji na temat łańcucha wartości, zgodnie z wymogami art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE (zwanej dalej „dyrektywą o rachunkowości”), zmienionej dyrektywą (UE) 2022/2464, w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju” lub „dyrektywą CSRD”).

9. Treść niniejszego dokumentu została opracowana na podstawie rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

10. W ramach swojej funkcji wspierającej wdrażanie, EFRAG nie może opracowywać koncepcji i wymagań dotyczących sprawozdawczości wykraczających poza treść aktu delegowanego z lipca 2023 r. ani interpretować prawa Unii. Celem materiałów wspomagających jest zilustrowanie, w jaki sposób można wdrożyć przepisy aktu delegowanego (w niniejszym dokumencie „akt delegowany” lub „Zestaw 1 ESRS”) bez wprowadzania nowych przepisów.

Nowe przepisy mogą wynikać z przyszłych działań w zakresie ustanawiania standardów (np. przyszłych zmian w projekcie ESRS) wyłącznie w stosownych przypadkach, zgodnie z procedurą EFRAG.

11. Przykładowo, jeżeli dokumenty wspomagające wskazują na konkretne podejście lub metodykę, które nie są wyszczególnione w akcie delegowanym, należy to określić jako jedno z możliwych podejść do wdrażania, nie wykluczając innych możliwości.

Struktura wytycznych

12. Dokument składa się z następujących trzech rozdziałów:

(a) Następny rozdział omawia sposób poruszania się po wymogach dotyczących łańcucha wartości w ESRS, co stanowi podstawę dla pozostałej części dokumentu.

(b) W kolejnym rozdziale omówiono, w jaki sposób przedsiębiorstwo może wdrażać łańcuch wartości w ramach ESRS, korzystając z często zadawanych pytań w celu zapewnienia praktycznych wskazówek.

(c) Ostatni rozdział zawiera mapę zasięgu łańcucha wartości dla Zestawu 1 ESRS wyjaśniającą zakres łańcucha wartości wyższego i niższego szczebla zgodnie z wymogami ESRS (z wyłączeniem kwestii ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki i wskaźników SFDR (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych)).

Uwaga na temat dyrektywy w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (dyrektywa CSDDD)

Jak czytamy w ESRS 1 pkt 58: „Zgodnie z ESRS nie nakłada się żadnych wymogów dotyczących postępowania w odniesieniu do należytej staranności; nie rozszerza się, ani nie zmienia roli organów administrujących, zarządzających ani nadzorczych jednostki w odniesieniu do realizacji procesu należytej staranności.”

ESRS wymaga przejrzystości w zakresie procesów należytej staranności jednostki sprawozdającej, ale nie zakłada żadnej zgodności z dyrektywą CSDDD lub innymi ramami zachowań.

Zgodnie z treścią standardów ESRS w akcie delegowanym niniejsze wytyczne nie odzwierciedlają tekstu dyrektywy CSDDD, ponieważ obowiązki w zakresie ujawniania informacji z dyrektywy CSRD są niezależne od obowiązków określonych w dyrektywie CSDDD.

W praktyce zgodność z dyrektywą CSDDD może sprzyjać lepszej sprawozdawczości w zakresie CSRD/ESRS. Nawet jeżeli obowiązki w zakresie należytej staranności w łańcuchu wartości nie mają miejsca w odniesieniu do niektórych przedsiębiorstw na podstawie dyrektywy CSDDD, nie zmienia to jednak definicji łańcucha wartości do celów sprawozdawczości, tj. obowiązków w zakresie przejrzystości wynikających z ESRS.

Odniesienia do IG 1

13. Aby uniknąć powielania treści i skrócić niniejszy dokument, czynimy niniejszym istotne odwołanie do wytycznych IG 1 dotyczących oceny istotności opracowanych przez EFRAG. Na przykład aspekty należytej staranności związane z oceną istotności (i aspekty dotyczące łańcucha wartości) zostały uwzględnione w tych wytycznych, a nie w niniejszym dokumencie.

14. Należy zauważyć, że odniesienia do [IG 1](#) zostały zamieszczone w kolorze niebieskim, podczas gdy odniesienia w kolorze zielonym wskazują niniejszy dokument.

Stosowane skróty

15. Skróty w niniejszym dokumencie są używane w następujący sposób.

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 w sprawie emisji gazów cieplarnianych

GRI - Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza

IG 1 - Wytyczne EFRAG dotyczące oceny istotności

IG - Wytyczne wydane przez EFRAG

IRO - wpływy, ryzyka i szanse

ISSB - Międzynarodowa Rada ds. Standardów w zakresie Zrównoważonego Rozwoju

LSME - ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) notowanych na giełdzie

MA - ocena istotności; oraz

PAT - polityki, działania i cele

VC - łańcuch wartości

Załączniki do Aktu delegowanego:

Załącznik II: Skróty i glosariusz terminów

2. Poruszanie się po łańcuchu wartości w ramach CSRD i ESRS

16. Art. 19a ust. 3 i art. 29a ust. 3 CSRD wymagają, aby zgłaszane informacje odnosiły się do własnych operacji jednostki oraz jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym jej produktów i usług, relacji biznesowych i łańcucha dostaw.

17. ESRS zostały opracowane zgodnie z tym wymogiem prawnym. CSRD nie zawiera żadnych dodatkowych definicji ani wytycznych dotyczących łańcucha wartości. Jednak w odniesieniu do wpływów, dyrektywa CSRD odnosi się do międzynarodowych instrumentów należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju, które określają, w jaki sposób jednostki mają identyfikować, uwzględniać i zgłaszać skutki w całym swoim łańcuchu wartości.

18. Definicje „łańcucha wartości”, „podmiotów łańcucha wartości” i „relacji biznesowych” określono w Załączniku 2 do aktu delegowanego z lipca 2023 r.

19. Nie wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji (DR) i punkty danych w ogólnych standardach ESRS wymagają uwzględnienia informacji na temat łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu. W wielu przypadkach oczekuje się, że jednostka skoncentruje się na operacjach własnych.

Wymagania ogólne

20. Ogólne wymagania dotyczące wszystkich ujawnień informacji na temat łańcucha wartości można znaleźć w ESRS 1 *Wymogi ogólne*:

(a) ogólne wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie łańcucha wartości znajdują się w rozdziale 5;

(b) W AR 17 określono wytyczne dotyczące „Oszacowania z wykorzystaniem średnich sektorowych i wskaźników zastępczych”;

(c) ESRS 1 wymaga włączenia istotnych informacji dotyczących łańcucha wartości, jeżeli jest to konieczne, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie istotnych wpływów, ryzyk i szans jednostki oraz uzyskanie informacji spełniających cechy jakościowe informacji określonych w Dodatku C do ESRS 1 (ESRS 1 pkt 65). Jest to podejście oparte na zasadach, które działa w oparciu o określone punkty danych w ESRS, które wymagają uwzględnienia określonych informacji dotyczących łańcucha wartości. Oznacza to, że w razie potrzeby (tj. odzwierciedlając wynik oceny istotności) przedsiębiorstwo obejmuje łańcuch wartości; oraz

(d) wreszcie, co ważne, ESRS 1 zawiera szczegółowe przepisy przejściowe w odniesieniu do łańcucha wartości w rozdziale 10.2.

Wymagania szczegółowe

21. Inne szczegółowe wymogi dotyczące łańcucha wartości można znaleźć w ESRS w następujący sposób.

(a) ESRS wymaga ujawniania informacji dotyczących procesu i wyników oceny istotności, które są objęte ESRS 2 *Ujawnienia ogólne* (IRO-1 i SBM-3), wraz z SBM-1. Aby uzyskać więcej informacji na ten temat, zob. poniżej [FAQ 4 W jaki sposób należy ujawniać informacje na temat łańcucha wartości](#) w kontekście MA (oceny istotności), a także wiersze 1-3 mapy łańcucha wartości ESRS. Aby uzyskać szczegółowe informacje na temat procesu oceny istotności, zob. wytyczne [IG 1](#), a w odniesieniu do powiązanych aspektów dotyczących łańcucha wartości, zob. poniżej [FAQ 3 W jaki sposób należy zorganizować proces MA \(oceny istotności\) w celu właściwego wychwytywania istotnych wpływów, ryzyk i szans \(IRO\) w](#)

łańcuchu wartości. Zob. również IG 1 FAQ 10 *Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych?*

(b) Wszystkie tematyczne standardy wymagają, aby jednostki ujawniały swoje polityki, działania i cele w odniesieniu do istotnych wpływów, ryzyk i szans. W zakresie, w jakim takie polityki, działania i cele odnoszą się do istotnych wpływów, ryzyk i szans w łańcuchu wartości, zostanie to odzwierciedlone w ujawnionych informacjach. Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji w odniesieniu do polityk, działań i celów wymagają informacji na temat zakresu, jak np. fakt, czy odnoszą się one do łańcucha wartości zgodnie z ESRS 2, pkt 65 lit. b, pkt 68 lit. b i pkt 80 lit. c. (Zob. [rozdział 2.5 Zakres](#)

Zgodność z ISSB i GRI

Definicje łańcucha wartości w ramach ISSB i GRI są zgodne z ESRS.

[łańcucha wartości dla polityk, działań lub celów](#)). W ramach ujawniania informacji na temat polityk, działań i celów społeczne standardy tematyczne ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości*, ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz ESRS S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* zapewniają ramy sprawozdawczości na temat istotnych IRO związanych z tymi grupami osób w łańcuchu wartości oraz zarządzania nimi. Dla przypomnienia, jednostka może spełnić wymogi, ujawniając, że nie przyjęła polityk, działań i celów w odniesieniu do danej istotnej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, i podać powody takiego stanu rzeczy. Może również przedstawić ramy czasowe, w których zamierza je (polityki, działania i cele) przyjąć (ESRS 2 pkt 62 i 72). Zob. wiersze 4 i 5 [mapy zakresu łańcucha wartości](#) ESRS.

(c) W tematycznych ESRS istnieje tylko kilka mierników ogólnych, które wymagają informacji o łańcuchu wartości (zob. [rozdział 2.6 Zakres łańcucha wartości na potrzeby mierników](#)). Na przykład ESRS S2-S4 nie obejmują mierników jako takich. Pozostałe mierniki nie odnoszą się do łańcucha wartości. Obejmuje to jednak pewne informacje na temat zakupionych materiałów, zob. wiersze 6 i 7 [mapy zakresu łańcucha wartości](#) ESRS.

(d) Ponadto jeżeli jednostka stwierdzi, że istotne IRO nie jest w wystarczającym stopniu objęte ESRS, aby sporządzić oświadczenie w sprawie zrównoważonego rozwoju, które spełnia jakościowe cechy informacji, może ujawnić dodatkowe informacje w odniesieniu do poszczególnych jednostek, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie jej wewnętrznych wpływów, ryzyk i szans (IRO) (ESRS 1 pkt 63 i 65, a także pkt 11 i AR 1-5). Ujawniane informacje obejmują, w stosownych przypadkach, stosowne mierniki obejmujące odpowiednie części łańcucha wartości związane z danym istotnym IRO wybranym przez jednostkę (tj. nie ma standaryzacji tych mierników w standardach ogólnych). Chociaż wymagany jest osąd przy ustalaniu, czy i jakie ujawnienia są wymagane, ujawnianie informacji specyficznych dla danej jednostki nie jest dobrowolne, lecz obowiązkowe.

Jaka jest różnica między łańcuchem wartości a łańcuchem dostaw ?

Krótko mówiąc, łańcuch wartości obejmuje łańcuch dostaw. Łańcuch dostaw to podmioty działające w ramach łańcucha wartości na wyższym szczeblu łańcucha od jednostki sprawozdawczej. Łańcuch wartości obejmuje jednak również jednostki niższego szczebla wraz z łańcuchem dostaw.

Łańcuch dostaw dostarcza produkty, w tym surowce, komponenty lub usługi, które są wykorzystywane do opracowywania produktów lub usług jednostki. W zależności od pozycji w łańcuchu wartości, łańcuch dostaw przedsiębiorstwa może stanowić część łańcucha wartości niższego szczebla innej jednostki.

W niektórych branżach jednostki działające na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha odnoszą się do konkretnych punktów łańcucha, a nie do pozycji jednostki sprawozdawczej w łańcuchu.

Istnieją jednak inne podmioty i osoby fizyczne, które są związane z działalnością, produktami lub usługami jednostki, nie będąc „dostawcami”, np. lokalna policja chroniąca aktywa jednostki, ponieważ mogą one wywierać wpływ np. poprzez stosowanie nadmiernej siły wobec osób dopuszczających się wtargnięcia na teren. W tym przypadku nie istnieją relacje biznesowe ale istnieje wpływ na łańcuch wartości. Może on osiągnąć próg istotności, jeżeli zostanie uznany za wystarczająco poważny.

Mapa zakresu łańcucha wartości

22. W **rozdziale 4** niniejszego dokumentu przedstawiono mapę zakresu łańcucha wartości ilustrującą rodzaj zakresu informacji o łańcuchu wartości, który jest wymagany przez każdy konkretny wymóg dotyczący ujawniania informacji w ogólnych standardach ESRS. Obejmuje to również mierniki, które wymagają uwzględnienia danych o łańcuchu wartości w rzeczywistych obliczeniach.

2.1 Czym jest łańcuch wartości?

23. Chociaż niniejsze wytyczne koncentrują się na łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu, definicja łańcucha wartości w załączniku 2 do aktu delegowanego jest szersza niż definicja łańcucha wartości wyższego i niższego szczebla, ponieważ obejmuje również własne operacje. Łańcuch wartości definiuje się jako „pełen zakres działań, zasobów i relacji

związanych z modelem biznesowym jednostki oraz środowiskiem zewnętrznym, w którym jednostka prowadzi działalność. Łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, z których jednostka korzysta i na których się opiera, tworząc swoje produkty lub usługi od koncepcji do realizacji, konsumpcji i wycofania z eksploatacji. Istotne działania, zasoby i relacje obejmują: te powiązane z modelem biznesowym jednostki oraz środowiskiem zewnętrznym, w którym jednostka prowadzi działalność. Łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, z których jednostka korzysta i na których się opiera, tworząc swoje produkty lub usługi od koncepcji do realizacji, konsumpcji i wycofania z eksploatacji. Istotne działania, zasoby i relacje obejmują:

(a) istotne działania, zasoby i relacje w ramach własnych operacji jednostki, takie jak zasoby ludzkie;

(b) istotne działania, zasoby i relacje w sieciach dostaw, marketingu i dystrybucji, takie jak zaopatrzenie w materiały i usługi oraz sprzedaż oraz dostawa produktów i realizacja usług; oraz

(c) otoczenie finansowe, geograficzne, geopolityczne i regulacyjne, w którym jednostka prowadzi działalność.”

24. W ESRS stosuje się termin „łańcuch wartości” w liczbie pojedynczej, chociaż uznaje się, że jednostki mogą mieć wiele łańcuchów wartości.

25. Zgodnie z tą definicją kwestie dotyczące łańcucha wartości uwzględnione w niniejszych wytycznych obejmują zarówno podmioty działające na wyższym, jak i niższym szczeblu łańcucha dostaw oraz ich działalność. Podmioty lub jednostki działające na wyższym szczeblu łańcucha dostaw niż jednostka sprawozdająca (np. dostawcy) dostarczają produkty lub świadczą usługi, które są wykorzystywane do opracowywania własnych produktów lub usług jednostki. Podmioty niższego szczebla w stosunku do jednostki sprawozdającej (np. dystrybutorzy, klienci, gospodarowanie odpadami) otrzymują lub korzystają z produktów lub usług jednostki sprawozdającej lub strumienia odpadów przez klientów lub użytkowników końcowych.

26. W załączniku 2 zdefiniowano „relacje biznesowe” jako „relacje, jakie jednostka utrzymuje z partnerami biznesowymi, jednostkami w jej łańcuchu wartości oraz wszelkimi innymi jednostkami niepaństwowymi lub państwowymi bezpośrednio związanymi z jej działalnością biznesową, produktami lub usługami. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych. Obejmują one pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości jednostki poza pierwszym szczeblem oraz udziały w spółkach joint venture lub inwestycjach. jako „[r]elacje, jakie jednostka utrzymuje z partnerami biznesowymi, jednostkami w jej łańcuchu wartości oraz wszelkimi innymi jednostkami niepaństwowymi lub państwowymi bezpośrednio związanymi z jej działalnością biznesową, produktami lub usługami. Relacje biznesowe nie ograniczają się do bezpośrednich stosunków umownych. Obejmują one pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości jednostki poza pierwszym szczeblem oraz udziały w spółkach joint venture lub inwestycjach.”

27. Określenie działań łańcucha wartości może pomóc w zidentyfikowaniu podmiotów łańcucha wartości¹.

Czy należy wziąć pod uwagę IRO (wpływy, ryzyka i szanse) powiązane ze wszystkimi podmiotami łańcucha wartości?

28. ESRS nie wymagają informacji na temat każdego podmiotu w łańcuchu wartości, ale raczej ujęcia istotnych informacji o łańcuchu wartości, tj. gdy w łańcuchu wartości pojawiają się istotne IRO (ESRS 1 pkt 64). Oceniając istotne IRO, należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne podmioty (zarówno w relacjach bezpośrednich, jak i pośrednich). Ocena powinna jednak koncentrować się na relacjach, które mogą być związane z istotnymi IRO, na przykład relacjach z:

(a) tymi podmiotami, które są powiązane z tzw. „gorącymi punktami” i które prawdopodobnie narażają się na prawdopodobieństwo (wywierania) rzeczywistych i potencjalnych wpływów (a zatem wywierają wpływ na ludzi lub środowisko, co z kolei może być źródłem ryzyka i szans); lub

(b) tymi podmiotami, w odniesieniu do których model biznesowy jednostki wykazuje kluczowe zależności pod względem produktów lub usług (generując tym samym ryzyko i szanse dla jednostki).

W jaki sposób efekt nacisku lub wpływ na łańcuch wartości mogą mieć wpływ na sprawozdawczość?

29. W niektórych przypadkach jednostka może mieć efekt nacisku lub być w stanie wywierać wpływ na podmioty w ramach swojego łańcucha wartości. Przykłady obejmują przypadki, w których jednostka jest dużym dostawcą lub klientem, a tym samym wywiera wpływ na swoje relacje biznesowe w celu zarządzania swoimi własnymi wpływami.

30. W innych przypadkach zdolność jednostki do uzyskania niezbędnych informacji na temat łańcucha wartości a także jej rola w zakresie przyczyniania się do lub wywierania wpływu na zarządzanie IRO powstającymi w łańcuchu wartości może być ograniczona ze względu na charakter lub brak bezpośrednich ustaleń umownych, poziom kontroli, jaką sprawuje nad operacjami wykraczającymi poza zakres konsolidacji, oraz jej siłę nabywczą. Inne czynniki mogą obejmować zwyczaje w branży, zachowanie konkurentów jednostki sprawozdającej oraz gotowość lub zdolność dostawców i klientów do dostarczania takich informacji.

31. Efekt nacisku nie jest jednak czynnikiem decydującym o tym, czy IRO (wpływy, ryzyka i szanse) powstające w łańcuchu wartości są istotne, czy nie. Efekt nacisku może wywierać wpływ na zdolność spółki do uzyskiwania danych i/lub informacji od jej kontrahentów w

¹ Od dnia 21 stycznia do dnia 21 maja 2024 r. EFRAG prowadziła konsultacje w sprawie projektu ESRS dotyczącego ekspozycji dla MŚP notowanych na giełdzie (LSME ED). W odróżnieniu od standardów ogólnych, które wspierają przygotowanie skonsolidowanego oświadczenia o zrównoważonym rozwoju dla grupy, zgodnego z CSRD, LSME ED został opracowany w celu wsparcia przygotowania indywidualnego (tj. nieskonsolidowanego) oświadczenia o zrównoważonym rozwoju. W przypadku LSME ED IRO jednostek zależnych są ujęte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju jako IRO wynikające z relacji biznesowych jednostki dominującej, tj. jako część łańcucha wartości.

łańcuchu wartości. Może to mieć znaczenie dla sprawozdawczości w zakresie istotnych wpływów, a także dla sprawozdawczości w zakresie mierników, w tym informacji specyficznych dla danej jednostki (zob. ESRS 1 AR 1-AR 5), i może skłonić jednostkę do stosowania szacunków i wskaźników zastępczych.

2.2 Dlaczego łańcuch wartości ma znaczenie?

32. CSRD i ESRS wymagają, aby oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierało istotne informacje na temat łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości.

33. Wynika to z faktu, że wpływy, ryzyka lub szanse wynikające z wpływów lub zależności jednostki sprawozdającej często występują na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha wartości, a nie w jej własnych operacjach. W związku z tym skupienie się na własnych operacjach zapewniłoby jedynie częściowy obraz wpływu wywieranego na ludzi i środowisko związanego z działalnością, produktami i usługami jednostki. Ponadto nie pozwoliłoby to na odpowiednią identyfikację ryzyk i szans. Rozważmy następujące przykłady.

(a) Przedsiębiorstwo z UE z branży odzieżowej sprzedaje podstawowe koszulki wyprodukowane w państwie spoza UE przez zewnętrznego dostawcę i składa sprawozdania w ramach ESRS. Przedsiębiorstwo może wypłacać swoim pracownikom adekwatną płacę w ramach układów zbiorowych pracy w zakresie swojej działalności realizowanej w UE. Zakładając jednak, że dostawca zewnętrzny ma siedzibę w państwie spoza UE, w którym wynagrodzenie wypłacane pracownikom dostawcy jest niższe niż odpowiednia wartość odniesienia dla wynagrodzeń w danym państwie, a wolność przemieszczania się w tym państwie może nie być dopuszczona, jednostka sprawozdająca nie przedstawiłaby odpowiedniego opisu swoich wpływów, gdyby przy określaniu zakresu swoich rzeczywistych i potencjalnych istotnych negatywnych wpływów miała brać pod uwagę wyłącznie własnych pracowników. Innymi słowy, można zidentyfikować istotny wpływ na warunki pracy wśród pracowników w łańcuchu wartości na wyższym szczeblu (dla tego konkretnego dostawcy).

(b) Przy pomocy dostawcy drewna, europejski detalista produkuje zabawki w fabryce poza UE, gdzie wymogi prawne są mniej rygorystyczne. Proces produkcji zabawek wiąże się z szeregiem ryzyk dla środowiska oraz zdrowia i bezpieczeństwa ze względu na kurz i chemikalia. Istnieje zatem znaczne ryzyko, że pracownicy i społeczności lokalne są narażeni na poważne ryzyka zawodowe i zagrożenia dla zdrowia – ważne przy rozważaniu istotności wpływu. Z perspektywy istotności finansowej, jeśli urzędnicy w tej lokalizacji zaczęli przestrzegać przepisów, a nie przyjmować łapówki, jak ma to miejsce obecnie, może to skutkować znacznymi grzywnami, a nawet zamknięciem producenta. Mogłoby to mieć bezpośredni i znaczący wpływ finansowy na europejskiego detalistę.

(c) Producent elektroniki może stosować procesy kontroli i minimalizacji zużycia opakowań i innych odpadów w ramach własnych operacji, ale jego produkty mogą wytwarzać odpady elektroniczne, które z kolei mogą być niebezpieczne dla zwierząt i dzikiej przyrody po ich wyrzuceniu. Aspekt ten jest powiązany z łańcuchem wartości na niższym szczeblu jednostki, tj. z wpływem wynikającym z zakończenia używania jej produktów.

(d) Jak podkreślono w projekcie Carbon Disclosure Project ([CDP](#)), oczekuje się, że emisje gazów cieplarnianych (GHG), Zakres 3, będą istotne dla wielu lub większości jednostek.

2.3 Od własnych operacji do łańcucha wartości

Grupa sprawozdawcza jako punkt wyjścia

34. ESRS 1 pkt 62 stanowi: „Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczy tej samej jednostki sprawozdającej, której dotyczy sprawozdanie finansowe.” W [dyrektywie o rachunkowości](#) grupę definiuje się jako „jednostkę dominującą i wszystkie jej jednostki zależne”. Ponieważ wynika to ze sprawozdawczości finansowej, specjaliści ds. zrównoważonego rozwoju powinni uzyskać pomoc ze strony działu sprawozdawczości finansowej, aby zrozumieć konsekwencje, jakie ma to dla oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS.

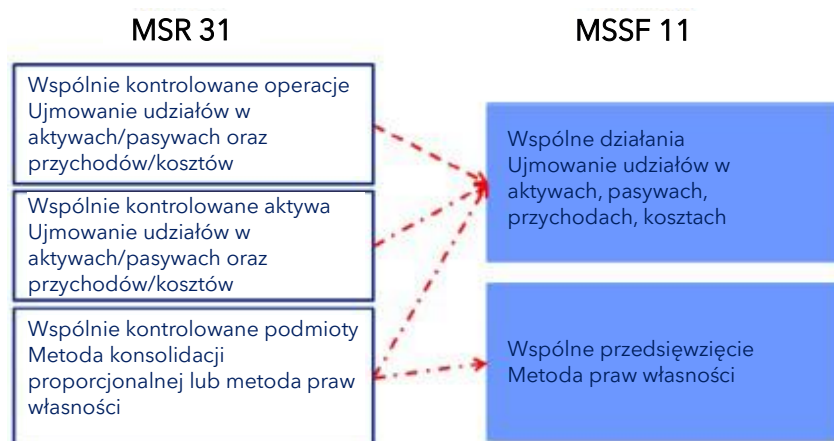
35. Czasami ze względów praktycznych jednostki zależne nie są objęte konsolidacją sprawozdawczości finansowej na podstawie istotności. W takich jednostkach zależnych mogą nadal występować istotne kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, które należy zgłosić w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W związku z tym należy również ocenić istotność ich IRO (wpływów, ryzyk i szans). Zob. [IG 1 rozdział 5.2 Często zadawane pytania dotyczące istotności finansowej](#), aby uzyskać wgląd w te kwestie do celów oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

Transakcje wewnętrzne lub wewnątrzgrupowe

36. Do celów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju grupy muszą uwzględniać informacje na temat istotnych wewnętrznych IRO (wpływów, ryzyk i szans) ich jednostek zależnych. Wyeliminowanie transakcji wewnętrznych przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie ma wpływu na identyfikację IRO. Podstawowe wpływy, które występują w działalności grupy, wchodzą w zakres sprawozdawczości, jeżeli są istotne, podobnie jak te zidentyfikowane w łańcuchu wartości. Na przykład wpływ emisji z transportu, nawet jeśli nie dotyczy sprzedaży zewnętrznej, nie znika tylko dlatego, że odnosi się do transakcji wewnętrznej/wewnątrzgrupowej. W związku z tym grupy powinny w stosownych przypadkach uwzględniać wewnętrzne IRO związane z transakcjami wewnętrznymi.

Wspólne ustalenia umowne

37. W przypadku jednostek stosujących MSSF, które obowiązują od 2013 r., MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne” zmienił sposób sprawozdawczości finansowej zgodnie z MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach” w następujący sposób:



38. Oznacza to, że zamiast konsolidacji proporcjonalnej, w przypadku wspólnych działań wspólnik wspólnego działania sprawujący wspólną kontrolę uznaje w odniesieniu do swojego udziału we wspólnym działaniu:

- swoje aktywa, w tym swój udział we wszystkich aktywach posiadanych wspólnie;
- swoje zobowiązania, w tym swój udział we wszelkich zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie;
- swoje przychody ze sprzedaży swojego udziału w produkcji ogólnej wynikającej ze wspólnego działania;
- swój udział w przychodach ze sprzedaży produkcji ogólnej przez wspólne działanie; oraz
- swoje wydatki, w tym swój udział we wszelkich wydatkach poniesionych wspólnie.

39. Oznacza to, że aktywa i pasywa stanowiące część obszaru finansowego są operacjami własnymi, a nie łańcuchem wartości.

Kontrola operacyjna

40. W odniesieniu do niektórych kwestii środowiskowych ESRS odwołuje się do pojęcia „kontroli operacyjnej” w celu określenia sytuacji, w których należy zgłaszać informacje na temat IRO dotyczących lokalizacji, składnika aktywów lub jednostki znajdującej się pod kontrolą operacyjną, ale poza obszarem kontroli finansowej.

Kontrola operacyjna - definicja

41. Zgodnie z [protokołem w sprawie gazów cieplarnianych](#)² ESRS zawiera pojęcie kontroli operacyjnej, które zdefiniowano w załączniku 2 do aktu delegowanego jako sytuację, w

² Jak wyjaśniono w Protokole w sprawie gazów cieplarnianych na s. 21: „Jako że odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów zasadniczo spoczywa na operatorze (a nie na udziałowcach lub przedsiębiorstwie należącym do grupy, które sprawuje kontrolę finansową), rządy będą zazwyczaj wymagać składania sprawozdań na podstawie kontroli operacyjnej, albo za pośrednictwem systemu opartego na poziomie zakładu, albo

której „jednostka ma możliwość kierowania działaniami operacyjnymi i relacjami jednostki, lokalizacji, operacji lub składnika aktywów.” Protokół dotyczący gazów cieplarnianych dodaje, że jest to obszar, w którym jednostka ma pełne uprawnienia do wprowadzania i wdrażania polityk operacyjnych, co często oznacza również realizowanie takich operacji.

42. AR 40 ESRS E1 wyjaśnia również, w kontekście emisji gazów cieplarnianych, że ma to miejsce, „gdy jednostka posiada licencję lub zezwolenie na eksploatację aktywów pochodzących z tych jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć, nieskonsolidowanych jednostek zależnych (podmiotów inwestycyjnych) oraz ustaleń umownych”.

43. Kontrola operacyjna może mieć również zastosowanie w przypadku, gdy jednostka jest prawnie uznana na mocy niektórych przepisów (np. unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji) za „operatora” zakładu. Oznacza to konkretne prawa i obowiązki.

44. W protokole dotyczącym gazów cieplarnianych (s. 18) podkreślono również, że kontrola operacyjna nie oznacza, że jednostka musi mieć uprawnienia do podejmowania wszystkich decyzji dotyczących danej operacji. Na przykład duże inwestycje kapitałowe mogą wymagać zatwierdzenia przez wszystkich partnerów, którzy sprawują wspólną kontrolę finansową. Brak uprawnień do podejmowania wszystkich decyzji dotyczących operacji nie ma wpływu na ustalenie kontroli operacyjnej.

45. Ani w dyrektywie CSRD ani w ESRS nie znajdziemy definicji „operacji”. Na stronie 23 protokołu GHG (w sprawie emisji gazów cieplarnianych) czytamy, co następuje: „Określenie »operacje« jest tutaj używane jako termin ogólny oznaczający każdy rodzaj działalności gospodarczej, niezależnie od jej struktury organizacyjnej, zarządzania lub prawnej”.

46. Ocena, czy istnieje kontrola operacyjna, zależy od konkretnych faktów i okoliczności jednostki, w tym sektora (sektorów), w którym (których) prowadzi ona działalność, oraz od rodzajów stosunków umownych dominujących w tym sektorze (sektorach).

Kontrola operacyjna - ESRS E1, emisje gazów cieplarnianych

47. Zgodnie z ESRS E1 emisje gazów cieplarnianych z Zakresu 1 i 2 obejmują, oprócz emisji jednostki dominującej i jej jednostek zależnych, również emisje gazów cieplarnianych z obiektów, aktywów i jednostek znajdujących się pod kontrolą operacyjną, jako oddzielną pozycję.

48. Uzupełniając definicję zawartą w załączniku 2 do aktu delegowanego, punkt 46 ESRS E1 koncentruje się na traktowaniu jednostek powiązanych z grupą sprawozdającą (takich jak jednostki stowarzyszone, wspólne przedsięwzięcia i wspólne ustalenia umowne, które nie są realizowane za pośrednictwem jednostki) znajdujących się pod kontrolą operacyjną. Ten sposób ujmowania oznacza, że sprawozdawczość odpowiada za 100 % odpowiednich emisji, a nie za odpowiedni udział kapitałowy.

obejmującego konsolidację danych w określonych granicach geograficznych (np. w ramach EU ETS uprawnienia do emisji będą przydzielane operatorom niektórych instalacji)."

49. W ESRS E1 AR 40 wyjaśniono definicję zawartą w załączniku 2, zgodnie z którą w ujawnianych informacjach jednostka uwzględnia 100% emisji gazów cieplarnianych jednostek, nad którymi sprawuje kontrolę operacyjną. Podaje przykład, zgodnie z którym w przypadku gdy jednostka sprawuje umownie ustaloną kontrolę operacyjną w niepełnym wymiarze godzin, konsoliduje ono 100% emisji gazów cieplarnianych wyemitowanych w czasie sprawowania kontroli operacyjnej.

50. Oznacza to, że zgłoszone emisje gazów cieplarnianych będą odzwierciedlać warunki odpowiednich umów. Na przykład, w przypadku gdy jednostka sprawozdająca jest operatorem działań na pewnym etapie procesu produkcji, a jej partner jest operatorem na innym etapie, jednostka sprawozdająca zgłaszałaby w Zakresie 1 i 2 emisje gazów cieplarnianych związane z etapem, który kontroluje pod względem operacyjnym.

Cele i kontrola operacyjna

ESRS E1-4 wymagają transparentności w odniesieniu do celów jednostki sprawozdającej w zakresie jej emisji. Jeżeli jednostka nie wyznacza wartości docelowych dla aktywów, lokalizacji lub jednostek znajdujących się pod jej kontrolą operacyjną (ponieważ nie ma kontroli nad budżetem inwestycyjnym w celu ograniczenia emisji), ujawniane informacje będą odzwierciedlać określone wartości docelowe, tj. wyłącznie w odniesieniu do skonsolidowanej grupy. Ujawnione informacje powinny jednak jasno określać zakres celu lub celów.

51. ESRS E1 (pkt 50 lit. b) wymaga ujawnienia emisji z Zakresu 1 i 2

jednostek znajdujących się pod kontrolą operacyjną oddzielnie od emisji związanych ze skonsolidowaną grupą (przedstawionych zgodnie z ESRS E1 pkt 50 lit. a). Te ostatnie odpowiadają wynikowi podejścia do kontroli finansowej określonego w protokole w sprawie gazów cieplarnianych. Należy zauważyć, że dosłowne odczytywanie punktu 50 lit. b może sprawiać wrażenie, że ma to zastosowanie wyłącznie do jednostek, w które dokonano inwestycji (jednostek stowarzyszonych, wspólnych ustaleń umownych, nieskonsolidowanych jednostek zależnych itp.) znajdujących się pod kontrolą operacyjną, ale nie jest to właściwe. Emisje gazów cieplarnianych z jednostek, aktywów i lokalizacji znajdujących się pod kontrolą operacyjną, ale bez kontroli finansowej (lub bez relacji inwestycyjnych) zostaną również uwzględnione w informacjach ujawnianych zgodnie z pkt 50 lit. b.

Ponadto w przypadku podmiotów sporządzających MSSF wszelkie aktywa, w tym udział jednostki we wszelkich aktywach posiadanych wspólnie we wspólnych działaniach (zdefiniowanych w MSSF 11) lub jej zobowiązania, w tym jej udział we wszelkich zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie we wspólnych działaniach (zdefiniowanych w MSSF 11), będą częścią bilansu na potrzeby sprawozdawczości finansowej, tj. będą uwzględniane w informacjach ujawnianych zgodnie z punktem 50 lit. a. Ponadto w przypadku gdy jednostka sprawozdająca sprawuje kontrolę operacyjną nad aktywami swoich współników wspólnego działania (zdefiniowanych w MSSF 11), wynikające z tego emisje gazów cieplarnianych zostaną włączone do Zakresu 1 i 2 zgodnie z pkt 50 lit. b ESRS E1.

Kontrola operacyjna - Inne standardy środowiskowe

52. ESRS E2-4 *Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby* obejmuje również w szczególności emisje z obiektów znajdujących się pod kontrolą operacyjną jednostki. Podobnie ESRS E4

Bioróżnorodność i ekosystemy w pkt 16 lit. a obejmują również tereny znajdujące się pod kontrolą operacyjną jednostki.

Kontrola operacyjna - ESRS 2, Podstawa przygotowania

53. ESRS 2 BP 1 (pkt 5) wymaga, aby jednostka ujawniała, w jakim stopniu oświadczenie w sprawie zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu. W stosownych przypadkach jednostka powinna opisać, czy wzięto pod uwagę kontrolę operacyjną, czy też nie.

Zgodność ESRS E1 i protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych

54. Jak opisano w pkt 34 powyżej, ESRS stosuje podejście oparte na kontroli finansowej, podczas gdy protokół w sprawie gazów cieplarnianych dopuszcza trzy możliwe podejścia do sprawozdawczości. Ujawnienie informacji z Zakresu 1 i 2 na podstawie pkt 50 lit. a ESRS E1 jest zgodne z podejściem do kontroli finansowej w ramach protokołu w sprawie gazów cieplarnianych. Jednak w celu dostarczenia dalszych informacji ESRS wymaga oddzielnego ujawniania informacji na temat emisji z pozycji znajdujących się pod kontrolą operacyjną (ESRS E1 pkt 50 lit. b).

55. Celem tego kroku było ograniczenie możliwości wynikających z protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych, a tym samym poprawa porównywalności, przy jednoczesnym zachowaniu zgodności z protokołem w sprawie emisji gazów cieplarnianych, na poziomie ESRS E1 pkt 50 lit. a. Wymóg ujawniania emisji oddzielnie od pozycji, które nie są kontrolowane finansowo, ale znajdują się pod kontrolą operacyjną jednostki sprawozdającej, zapewnia pełny obraz wpływów jednostki.

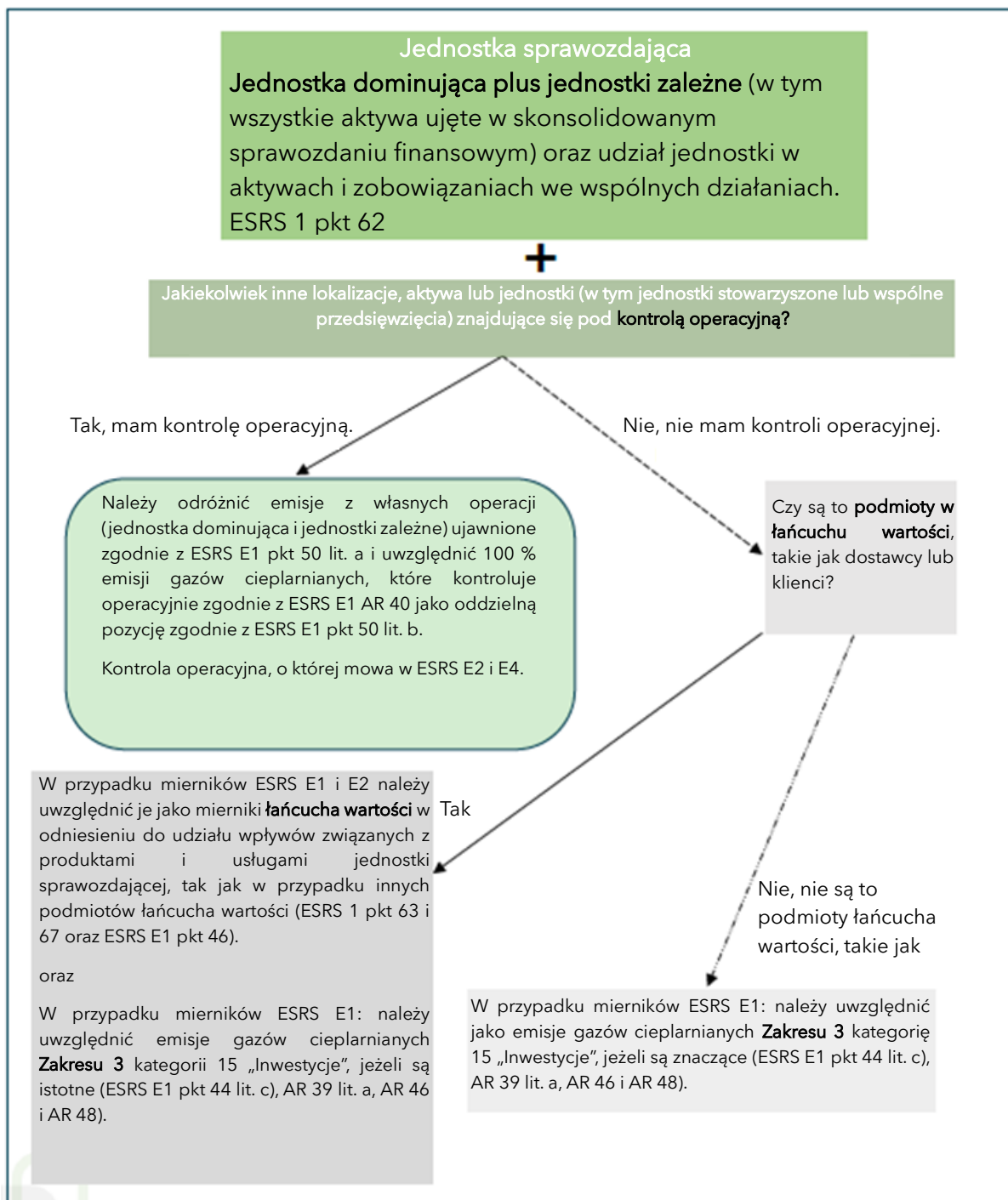
Ten dodatkowy wymóg ujawniania informacji uwzględnia również fakt, że przepisy dotyczące ochrony środowiska często mają zastosowanie do operatora, a nie do właściciela aktywów.

56. ESRS E1 nie ma na celu wymagania pełnego wdrożenia podejścia do kontroli operacyjnej w ramach protokołu w sprawie gazów cieplarnianych, ponieważ utrzymuje kontrolę finansową jako główne wybrane podejście.

57. Jednostka jest w stanie pogodzić sprawozdawczość ESRS ze sprawozdawczością w ramach podejścia opartego na kontroli operacyjnej protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych poprzez odjęcie emisji gazów cieplarnianych z tych aktywów, lokalizacji itp., które znajdują się pod kontrolą finansową, ale nie operacyjną, od całkowitych emisji z zakresu 1 i 2 w ramach ESRS E1.

Schemat podejmowania decyzji dotyczących łańcucha wartości w sprawozdawczości środowiskowej

59. W poniższym schemacie podejmowania decyzji podsumowano niektóre ważne aspekty związane z pomiarem emisji gazów cieplarnianych w ESRS E1 i zanieczyszczeń w ESRS E2. To samo podejście ma również zastosowanie przy przygotowywaniu ujawnienia wykazu istotnych lokalizacji w pkt 16 ESRS E4:



Kontrola operacyjna nie ma zastosowania do standardów społecznych

60. Definicje stosowane w ESRS S1 *Własne zasoby pracownicze* i S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości* koncentrują się na ustaleniach umownych między pracownikami a jednostką. Podobnie podstawą dla ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* są relacje tych zainteresowanych stron z jednostką sprawozdającą.

61. Kontrola operacyjna nie jest istotna dla tych standardów.

Uwzględnianie informacji dotyczących łańcucha wartości

62. Informacje na temat istotnych IRO jednostki dominującej i jednostek zależnych są „rozszerzone” w celu uwzględnienia informacji na temat łańcucha wartości. Jest to zdefiniowane w ESRS 1 pkt 63 jako informacje na temat wpływów, ryzyk i szans (IRO) powiązanych z jednostką poprzez jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. Może to obejmować jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne, w przypadku gdy są one również podmiotami łańcucha wartości jednostki sprawozdającej, na przykład gdy są klientami lub dostawcami, jak opisano poniżej.

63. Informacje dotyczące łańcucha wartości są częścią oświadczenia w sprawie zrównoważonego rozwoju w następujących trzech aspektach:

(a) ocena istotności - zob. rozdział 3 FAQ 3 W jaki sposób należy zorganizować proces MA (oceny istotności) w celu właściwego wychwytywania istotnych wpływów, ryzyk i szans (IRO) w łańcuchu wartości?

(b) opis tego, czy (a jeśli tak, to w jakim stopniu) polityka, działania i cele jednostki sprawozdającej obejmują jej łańcuch wartości - zob. [rozdział 2.5 Zakres łańcucha wartości w odniesieniu do polityk, działań i celów \(PAT\)](#).

(c) mierniki związane z łańcuchem wartości - zob. [rozdział 2.6 Zakres łańcucha wartości dla mierników](#).

Szczególne sytuacje grupowe: jednostki stowarzyszone i wspólne ustalenia umowne

64. Ramy rachunkowości przewidują szczególne zasady traktowania niektórych jednostek, w których dokonano inwestycji, takich jak jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, co oznacza różnicę w relacjach w porównaniu z sytuacją, gdy sprawuje się kontrolę z perspektywy sprawozdawczości finansowej, co skutkuje stosunkiem jednostka dominująca/jednostka zależna. Punktem wyjścia dla sprawozdawczości ESRS nie jest jednak metoda praw własności ani konsolidacja proporcjonalna, jak jest to w przypadku sprawozdawczości finansowej.

Transakcje kupna z udziałem jednostki stowarzyszonej

Jednostka, P, produkuje krzesła z drewna pozyskanego od innej jednostki, która jest sklasyfikowana jako jednostka stowarzyszona (A) do celów sprawozdawczości finansowej. P posiada 30-procentowy udział w kapitale zakładowym A. P kupuje od A 10 ton drewna do produkcji swoich krzesła. P będzie traktować A w taki sam sposób, jak każdego innego dostawcę, biorąc pod uwagę wpływy związane z drewnem zakupionym od A. W związku z tym w tym przypadku wpływów związanych z 10 tonami zakupionego drewna (tj. wpływy, które są bezpośrednio związane z produktami i usługami jednostki poprzez jej relacje biznesowe), zamiast ograniczać swoje wpływy do jej udziału kapitałowego w A jako podstawy do oszacowania.

65. Pkt 67 ESRS 1 stanowi, że w przypadku gdy jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia są częścią łańcucha wartości jednostki, na przykład jako dostawcy lub klienci, jednostka uwzględnia informacje wymagane na mocy pkt 63 ESRS 1 zgodnie z

podejściem przyjętym w odniesieniu do innych relacji biznesowych w ramach łańcucha wartości³.

Ponadto przy określaniu mierników wpływu, dane dotyczące jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć nie ograniczają się do posiadanego udziału w kapitale, ale są uwzględniane na podstawie wpływów, które są bezpośrednio związane z produktami lub usługami jednostki poprzez jej relacje biznesowe (ESRS 1 pkt 67).

66. W przypadku gdy jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia nie stanowią części łańcucha wartości jako dostawcy lub klienci (określani również jako podmioty łańcucha wartości), są one traktowane jako inwestycje. Inwestycje stanowią część relacji biznesowych jednostki (zgodnie z definicją). W związku z tym mogą one powodować wpływy, które są związane z jednostką i które należy uwzględnić w ocenie istotności i zgłosić, gdy są istotne. Tematyczne ESRS nie zawierają jednak szczegółowych wymogów sprawozdawczych, które wskazywałyby, w jaki sposób mierzyć te wpływy, z wyjątkiem ujawniania informacji kategorii 15 w odniesieniu do gazów cieplarnianych Zakresu 3, jeżeli jest to istotne, zgodnie z ESRS E1 pkt 44 lit. c, AR 39 lit. a, jak wyjaśniono w AR 46 i AR 48.

Inne inwestycje, brak dalszych transakcji.

67. Stosunki biznesowe z jednostkami, w których dokonano inwestycji, mogą powodować wpływy, które są związane z jednostką i które należy uwzględnić w ocenie istotności i zgłosić, gdy są istotne. W standardach tematycznych nie ma szczegółowych wymogów dotyczących sposobu pomiaru wpływów, które są związane z jednostką poprzez jej inwestycje bez wspólnej kontroli lub znaczącego wpływu, co oznacza z reguły poniżej 20%, z wyjątkiem ujawniania informacji kategorii 15 w odniesieniu do gazów cieplarnianych Zakresu 3, jak wyjaśniono w pkt 66.

Ujawnianie informacji specyficznych dla danej jednostki

68. Jak wyjaśniono w pkt 69 poniżej, w powyższych przypadkach, oprócz procesu oceny istotności, jednostka może być również zmuszona do dostarczenia informacji specyficznych dla danej jednostki, tj. więcej niż określono w ESRS w odniesieniu do łańcucha wartości.

2.4 Które IRO w łańcuchu wartości mają zostać ujawnione?

69. Dwa nadrzędne wymogi ESRS 1, które mają tutaj zastosowanie, to:

(a) punkt 63 wymagający informacji na temat IRO związanych z łańcuchem wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu; oraz

(b) punkt 11 wymagający informacji specyficznych dla danej jednostki, jeżeli jednostka sprawozdająca stwierdzi, że istotne IRO nie jest w wystarczającym stopniu objęte ESRS, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie takiego IRO. Oczekuje się, że takie informacje specyficzne dla danej jednostki obejmą zarówno IRO w ramach własnych operacji, jak i IRO w ramach łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, jeżeli są one istotne.

70. Wpływ może być istotny dla jednostki sprawozdającej, jeżeli występuje w dowolnej części łańcucha wartości, w tym na dowolnym poziomie jej wyższego szczebla łańcucha wartości lub łańcucha dostaw. W tym względzie w ocenie IRO w łańcuchu wartości jednostka

³ Nie ma to miejsca w przypadku, gdy zastosowanie ma kontrola operacyjna.

musi wziąć pod uwagę IRO, z którymi może być powiązana poprzez własne operacje, produkty lub usługi za pośrednictwem relacji biznesowych (zob. również [IG 1 FAQ 2 Co należy rozumieć przez „powiązanie” jednostki z wpływami?](#)).

71. Identyfikacja IRO na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości jest włączona do oceny istotności (ESRS 1, rozdział 3 – *Podwójna istotność*) jako podstawa ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Więcej informacji na temat istotności można znaleźć w [IG 1](#).

2.5 Zakres łańcucha wartości dla polityk, działań lub celów (PAT).

72. W zakresie, w jakim jednostka posiada PAT, które są skierowane do podmiotów łańcucha wartości, w przypadku istotnych IRO (w tym tych w ramach łańcucha wartości) należy to ujawnić (ESRS 2 pkt 64 lit. b, pkt 67 lit. b i pkt 70 lit. b). Przykłady mogą obejmować:

- (a) polityki zapobiegania i kontroli zanieczyszczeń przez podmioty łańcucha wartości.
- (b) polityki przeciwdziałania przekupstwu i korupcji dla podmiotów łańcucha wartości oraz szkolenia dla nich;
- (c) działania i zasoby związane z zanieczyszczeniami, a także cele w zakresie ograniczenia zanieczyszczeń generowanych przez dostawcę (ESRS E2 Zanieczyszczenia AR 13 i 19);
- (d) klauzule dotyczące poszanowania podstawowych praw człowieka w umowach z podmiotami łańcucha wartości;
- (e) audyty przeprowadzone w odniesieniu do dostawców wysokiego ryzyka;
- (f) kryteria wyboru nowych dostawców, takie jak istnienie skutecznych mechanizmów rozpatrywania skarg lub wolność zrzeszania się; oraz
- (g) cele dla dostawców w zakresie zrównoważonego wykorzystania materiałów, na przykład X% zawartości materiałów z recyklingu lub X% mniej odpadów.

73. Zakres informacji dotyczących łańcucha wartości jest również ważny w przypadku ESRS E1-1 pkt 16 lit. b, który wymaga ujawnienia efektu nacisku dekarbonizacji określonego przez jednostkę przy ustalaniu jej celów i określaniu jej działań, w tym efektu nacisku w łańcuchu wartości. Oczekuje się, że tego rodzaju informacje będą przede wszystkim potrzebne do ustalenia celów i zarządzania nimi oraz do realizacji działań. Oczekuje się, że sprawozdawczość będzie wykorzystywać istniejące dane do takich celów.

74. Dla przypomnienia, jednostka może spełnić wymogi, ujawniając, że nie przyjęła polityk lub działań w odniesieniu do danej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, i podać powody takiego stanu rzeczy. Może również przedstawić ramy czasowe, w których zamierza je (polityki lub działania) przyjąć (ESRS 2 pkt 62). To samo dotyczy celów (ESRS 2 pkt 72).

75. Ponadto jednostka powinna zawsze brać pod uwagę potrzebę dostarczenia informacji specyficznych dla danej jednostki. Zob. pkt 69 lit. b powyżej.

76. W ESRS 4 *Bioróżnorodność i ekosystemy* istnieją szczególne wymogi dotyczące informacji o łańcuchu wartości: ESRS 4-1Plan przejścia w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów w strategii i modelu biznesowym, specyfikacja tematyczna ESRS 2 IRO-1 *Opis*

procesów identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z bioróżnorodnością i ekosystemami, a także ESRS E4-4 *Cele związane z bioróżnorodnością i ekosystemami* (pkt 32 lit. c). Niekoniecznie skutkują one koniecznością gromadzenia danych łańcucha wartości od podmiotów łańcucha wartości wyłącznie do celów sprawozdawczości. Oczekuje się, że jednostka będzie stosować efekt nacisku w odniesieniu do informacji gromadzonych do celów biznesowych, np. E4-1 pkt 13, E4 ESRS 2 IRO 1 pkt 17 lit. a i E4-4 pkt 32 lit. c.

2.6 Zakres łańcucha wartości dla wymogów dotyczących ujawniania mierników

77. Wszystkie DR ESRS związane z miernikami obejmują wyłącznie operacje własne, z wyjątkiem:

- (a) Wymóg dotyczący ujawniania informacji ESRS E1-6 Zakresy 1, 2, 3 brutto i całkowite emisje gazów cieplarnianych;
- (b) Wymóg dotyczący ujawniania informacji ESRS E1-7 Projekty usuwania gazów cieplarnianych i ograniczania emisji gazów cieplarnianych finansowane za pomocą jednostek emisji dwutlenku węgla; oraz
- (c) ujawnianie informacji specyficznych dla danej jednostki, w przypadku gdy jednostka ustala, czy i jakie informacje na temat łańcucha wartości są wymagane (zob. pkt 79 poniżej).

78. Jak opisano na mapie zakresu łańcucha wartości w rozdziale 4 poniżej, w ESRS może być wymagane ujawnienie informacji jakościowych. Poniżej wymieniono kilka przykładów:

(a) Wymóg dotyczący ujawniania informacji ESRS E5-4 *Zasoby wprowadzane* wymagają opisu zasobów wprowadzanych, w przypadku gdy materiał może zawierać opis IRO w łańcuchu wartości (ESRS E5 pkt 30). Ujawniając dane ilościowe dotyczące materiałów użytych do wytworzenia produktów i usług jednostki, odnosi się to jednak wyłącznie do operacji własnych (ESRS E5 pkt 31). Jednostka określa, czy potrzebne są dodatkowe informacje na temat łańcucha wartości w odniesieniu do poszczególnych jednostek.

(b) Pkt 30 ESRS E5-4 wymaga jakościowego opisu zasobów wprowadzanych jednostki w całym łańcuchu wartości na wyższym szczeblu. ESRS E2-5 i ESRS E5-5 odnoszą się do materiałów zakupionych i wykorzystywanych w ramach jednostki. Chociaż nie odnoszą się one wyraźnie do informacji dotyczących łańcucha wartości, wpływy, które wynikają z łańcucha wartości wyższego szczebla, są pośrednio objęte opisem pozyskanego materiału.

(c) W odniesieniu do norm społecznych ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości* oraz S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* z definicji obejmują łańcuch wartości. ESRS S3 *Dotknięte społeczności* odnoszą się do wpływów na społeczności, na które jednostka a także podmioty łańcucha wartości wywierają bezpośredni wpływ.

Dotknięte społeczności ponoszą konsekwencje działalności jednostki lub jej łańcucha wartości. Niekoniecznie są jednak podmiotami łańcucha wartości. Na przykład dotknięta społeczność jest podmiotem łańcucha wartości, w którym zapewnia grunty, na których odbywa się wydobywanie.

Standardy te nie określają żadnych mierników, ale ESRS wymagają od jednostki uwzględnienia mierników specyficznych dla danej jednostki, jak wyjaśniono poniżej.

79. Poza szczegółowymi przepisami dotyczącymi mierników w ogólnych ESRS jednostka dostarcza dodatkowe informacje na temat mierników łańcucha wartości lub włącza dane łańcucha wartości do swoich mierników, jeżeli zgodnie z wynikiem oceny istotności jest to konieczne z perspektywy danej jednostki (ESRS 1 pkt 11 i AR 1–5 w związku z ESRS 1 pkt 65). W szczególności ESRS wymaga, aby jednostka rozważyła odpowiednie mierniki specyficzne dla danej jednostki potrzebne do zrozumienia wpływów lub śledzenia skuteczności działań przedsiębiorstw. Możliwymi przykładami są:

(a) dane dotyczące wpływu dostawców powinny być uwzględniane w zgłaszanych miernikach, w przypadku gdy jednostka jest uzależniona w łańcuchu wartości na wyższym szczeblu lub w łańcuchu dostaw od działalności, która ma duży wpływ na środowisko;

(b) odsetek pracowników w łańcuchach wartości na obszarach wysokiego ryzyka objętych systemami zabezpieczenia społecznego; oraz

(c) procentowe zmniejszenie liczby incydentów związanych ze zdrowiem i bezpieczeństwem w porównaniu z incydentami w poprzednim okresie lub w porównaniu z okresem bazowym, gdzie można zapewnić jakość informacji.

80. Należy zauważyć, że dotyczy to tylko tych działań podmiotów łańcucha wartości, które są powiązane z istotnymi IRO, a nie wszystkich podmiotów łańcucha wartości. Ponadto ujawniane informacje nie są ujednolicone, a wybór odpowiednich mierników leży w gestii jednostki sprawozdającej, przy jednoczesnym uwzględnieniu potrzeb użytkowników i cech jakościowych informacji.

81. Sektorowe ESRS obejmują, w stosownych przypadkach, włączenie danych dotyczących łańcucha wartości do mierników wpływu jednostki. W okresie przejściowym do czasu udostępnienia standardów sektorowych ESRS jednostka w ramach ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki uwzględnia ten aspekt i czerpie inspirację z dostępnych najlepszych praktyk sprawozdawczych (zob. ESRS 1 pkt 131 lit. b).

2.7 Jak działają wymogi przejściowe?

82. Ogólne przepisy przejściowe zawarte w ESRS 1, począwszy od pkt 130, dopuszczają tymczasowy limit informacji na temat łańcucha wartości, które należy zgłaszać w ciągu pierwszych trzech lat sprawozdawczości w ramach ESRS. W szczególności podmioty przygotowujące są zobowiązane do uwzględnienia łańcucha wartości w swojej ocenie istotności, ale aspekty gromadzenia danych, zarówno w odniesieniu do informacji jakościowych, jak i ilościowych, są ograniczone w pierwszych trzech latach sprawozdawczości.

83. Przepisy przejściowe mają na celu zapewnienie jednostkom sprawozdającym więcej czasu na przygotowanie się do nowego systemu sprawozdawczości w przypadku, gdy nie są dostępne wszystkie niezbędne informacje dotyczące łańcucha wartości. Wymogi przejściowe mają charakter fakultatywny, tj. jednostka może zdecydować, czy chce z nich korzystać, czy nie, i mają one zastosowanie niezależnie od tego, czy podmiot łańcucha wartości jest MŚP.

84. Kroki, które jednostka może rozważyć w tym czasie, mogą obejmować:

- (a) aktualizowanie umów z podmiotami łańcucha wartości w celu odzwierciedlenia statusu nowych wdrożonych polityk lub śledzenia celów, takich jak przewidywanie przekazywania okresowych informacji;
- (b) zaangażowanie zainteresowanych stron i inne usprawnienia oceny istotności;
- (c) przygotowanie infrastruktury technologicznej, jak również innych rodzajów infrastruktury wymaganych do celów sprawozdawczości; oraz
- (d) poszerzanie wiedzy na temat struktury łańcucha wartości, konkretnych zaangażowanych podmiotów oraz powiązanych wpływów i zależności.

85. Wymogi przejściowe (pkt 132 ESRS 1) przewidują, że jeżeli nie wszystkie niezbędne informacje dotyczące łańcucha są dostępne w ciągu pierwszych trzech lat sprawozdawczości jednostki sprawozdającej dot. zrównoważonego i trwałego rozwoju zgodnie z ESRS, jednostka ma obowiązek opisać:

- (a) starania podjęte w celu uzyskania niezbędnych informacji;
- (b) powód(-y) wyjaśniający (wyjaśniające), dlaczego nie mogła uzyskać niezbędnych informacji;
- (c) swoje plany na uzyskanie niezbędnych informacji w przyszłości.

86. Ponadto w okresie przejściowym jednostki sprawozdawcze mogą ograniczyć informacje do danych wewnętrznych (takich jak dane dostępne jednostce i publicznie dostępne informacje) w celu ujawnienia informacji na temat polityk, działań i celów dotyczących łańcucha wartości (ESRS 1 pkt 133 lit. a).

87. Ponadto w odniesieniu do mierników, jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania w okresie przejściowym informacji dotyczących łańcucha wartości na poziomie wyższego i niższego szczebla, z wyjątkiem punktów danych pochodzących z innych przepisów UE, wymienionych w Dodatku B do ESRS 2 (zob. ESRS 1 pkt 133 lit. b).

88. Począwszy od czwartego roku sprawozdawczości w ramach ESRS jednostka musi spełniać wymogi określone w ESRS 1 pkt 63 (ESRS 1 pkt 135), jak wyjaśniono w niniejszym dokumencie.

89. Oprócz opisanych powyżej przepisów przejściowych w Dodatku C do ESRS 1 określono, że w przypadku ESRS E1-6 *Zakresy 1, 2, 3 brutto i Całkowite emisje gazów cieplarnianych* jednostki lub grupy zatrudniające mniej niż średnio 750 pracowników na dzień bilansowy mogą pominąć punkty danych dotyczące emisji z Zakresu 3 i całkowitych emisji gazów cieplarnianych w pierwszym roku sporządzania oświadczenia w sprawie zrównoważonego rozwoju. Podobnie wymogi dotyczące ujawniania informacji w odniesieniu do ESRS S2 *Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości*, ESRS S3 *Dotknięte społeczności* oraz ESRS S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* mogą być pomijane przez pierwsze dwa lata przez jednostki, które zatrudniają 750 lub mniej pracowników w ciągu roku obrotowego.

Przepis przejściowy w odniesieniu do ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki

90. Przekazywanie informacji specyficznych dla danej jednostki zgodnie z pkt 11 ESRS 1 nie jest opcjonalne w pierwszych trzech rocznych oświadczeniach w sprawie zrównoważonego rozwoju. Jest to obowiązkowe. W pierwszych trzech rocznych oświadczeniach w sprawie zrównoważonego rozwoju jednostka sprawozdająca, określająca ujawniane informacje specyficzne dla danych jednostek, może w pierwszej kolejności:

(a) uwzględnić ujawnione informacje, które wcześniej zgłosiła (jeżeli spełniają one cechy jakościowe informacji zgodnie z rozdziałem 2 ESRS 1); oraz

(b) dodać informacje ujawniane w celu uwzględnienia tych istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w swoim sektorze lub sektorach, z wykorzystaniem dostępnych najlepszych praktyk lub dostępnych ram (takich jak wymogi sektorowe MSSF lub GRI).

91. Przepis przejściowy dotyczący łańcucha wartości (pkt 132-135 ESRS 1) obejmuje również informacje na temat łańcucha wartości, które mają być objęte ujawnianiem informacji specyficznych dla danej jednostki. Nie ma trzyletniego okresu przejściowego w odniesieniu do ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki, które nie obejmują łańcucha wartości. Biorąc pod uwagę, że ujawnianie informacji specyficznych dla danej jednostki może spowodować włączenie informacji dotyczących łańcucha wartości, przepis przejściowy mający zastosowanie do ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki (ESRS 1 pkt 131) jest również istotny w tym przypadku.

2.8 Co to jest pułap LSME czy ma on wpływ na ujawniane informacje?

92. W art. 29b ust. 4 dyrektywy CSRD ograniczono zakres informacji dotyczących łańcucha wartości, których ESRS wymaga od jednostek objętych zakresem dyrektywy CSRD do uzyskania od małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) na potrzeby sprawozdawczości w ramach ESRS. ESRS nie może wymagać ujawniania informacji, które spowodują, że jednostki sprawozdające będą musiały zwrócić się do MŚP o informacje na temat ich łańcucha wartości (zarówno notowanych jak i nienotowanych na giełdzie), jeżeli takie informacje wykraczają poza ujawnianie informacji wymagane w ESRS dla MŚP notowanych na giełdzie.

93. Ograniczenie to jest często określane jako „pułap LSME” i ma na celu ograniczenie obciążeń dla MŚP oraz uwzględnienie zasady proporcjonalności w ESRS.

94. Wytyczne LSME ESRS są nadal w opracowaniu i oczekuje się, że zostaną sfinalizowane przez EFRAG w grudniu 2024 r.

3. Często zadawane pytania (FAQ)

95. Niniejszy rozdział zawiera dalsze praktyczne wskazówki dotyczące zasad łańcucha wartości opisanych w poprzednim rozdziale.

FAQ 1: Gdzie zaczyna się i kończy łańcuch wartości?

96. ESRS wymaga, aby jednostka zidentyfikowała i oceniła istotne IRO w *całym* swoim łańcuchu wartości z perspektywy podwójnej istotności. W związku z tym:

(a) istotne wpływy definiuje się jako te, które są związane z jednostką, co obejmuje przypadki, w których są one spowodowane przez działalność, produkty lub usługi jednostki, przyczyniają się do nich lub są bezpośrednio związane z działalnością, produktami lub usługami jednostki w ramach relacji biznesowych. Istotne wpływy nie są wydzielone przez bliskość lub stosunek umowny, lecz przez fakt, że występują one w związku z procesami na dowolnym etapie łańcucha wartości, które przyczyniają się do działalności, produktów lub usług jednostki lub które wynikają z wykorzystania lub końcowego wykorzystania tych produktów lub usług.

Natomiast wpływ podmiotów łańcucha wartości niezwiązanych z działalnością, produktami i usługami jednostki nie jest objęty zakresem istotności wpływu (zob. również [IG 1 FAQ 2 Co należy rozumieć przez „powiązanie” jednostki z wpływem?](#)); oraz

(b) istotnymi ryzykami i szansami są te, które można przypisać relacjom biznesowym, w szczególności z podmiotami łańcucha wartości, które wykraczają poza zakres konsolidacji wykorzystywanej do sporządzania sprawozdań finansowych pod kątem istotności finansowej (ESRS 1 pkt 49).

97. Aby ocenić potencjalne i rzeczywiste skutki, ważne jest, aby jednostka określiła w szczególności:

(a) lokalizację i charakterystykę dostawców, w tym poza pierwszym poziomem ich łańcucha wartości na wyższym szczeblu lub łańcucha dostaw;

(b) użytkowników ich usług i towarów;

(c) sposób, w jaki towary są przetwarzane pod kątem odpadów pod koniec ich cyklu życia; oraz

(d) na kogo mogą te usługi i towary oddziaływać.

98. Zob. [FAQ 7 Jak ocenić i określić ilościowo wpływy łańcucha wartości wynikające z relacji biznesowych?](#) poniżej, aby zapoznać się z zaleceniami dotyczącymi organizacji procesów służących identyfikacji i ocenie istotnych wpływów w łańcuchu wartości.

99. Aby ocenić ryzyka i szanse, jednostka bierze pod uwagę własną zależność od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych. Jednostka identyfikuje potencjalne zmiany w dostępności, cenie i jakości takich zasobów, które są źródłem ryzyka i szans, w tym wynikających z jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu. Poniższe trzy przykłady ilustrują tę koncepcję.

(a) Przedsiębiorstwo ma dostawcę na poziomie 1, który dostarcza jej główne komponenty jej produktów końcowych, w regionie doświadczającym niedoborów wody. Aby dostarczyć komponenty, dostawca potrzebuje minerałów od przedsiębiorstwa górniczego, które jest w dużym stopniu zależne od zaopatrzenia w wodę. W związku z tym dostawca ten byłby zagrożony, gdyby jedna z kopalń nie miała już dostępu do wystarczającej ilości wody ze swoich istniejących źródeł. W związku z tym dostawca może w przyszłości stanąć w obliczu fizycznego ryzyka związanego z niedoborem wody w regionie, co może prowadzić do zakłóceń operacyjnych i wzrostu kosztów. Sytuacja ta może prowadzić do przerw w dostawach stali i zakłóceń w produkcji;

(b) Jeżeli cena zakupu nie pokrywa kosztu zakupionego produktu, może to zwiększyć presję na warunki pracy dostawców. Jeżeli dział zakupów jednostki sprawozdającej nie rozumie terminów realizacji lub ignoruje terminy realizacji przy składaniu zamówienia, może mieć negatywny wpływ na zasoby pracownicze swoich kontrahentów pod względem godzin nadliczbowych, wypadków lub korzystania z pracy przymusowej;

(c) Przedsiębiorstwo działające w sektorze spożywczym musi być stale zaopatrywane w kluczowe surowce naturalne (takie jak mąki). Jeden z jego głównych dostawców prowadzi działalność w regionie o wysokim ryzyku utraty bioróżnorodności i w odpowiedzi na wnioski władz lokalnych o odbudowę zniszczonych siedlisk ma bardziej zmienną produkcję kluczowych zasobów naturalnych i wyższe koszty produkcji. Sytuacja ta może prowadzić do zakłóceń w dostawach kluczowych naturalnych zasobów produkcji, co może mieć konsekwencje dla produkcji przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w sektorze spożywczym. Aktywne rynki gotówkowe z dostawą blisko przedsiębiorstwa mogą zmniejszyć ryzyko zakłóceń, ale mogą mieć wpływ na ceny.

FAQ 2: Czy aktywa finansowe (pożyczki, inwestycje kapitałowe i dłużne) uznaje się za relacje biznesowe, które mają wpływ na łańcuch wartości?

100. Tak - relacje biznesowe i łańcuch wartości, zdefiniowane w załączniku 2 do aktu delegowanego z lipca 2023 r., nie wykluczają żadnych rodzajów działalności ani relacji biznesowych.

101. ESRS 1 AR 12 lit. b wyjaśnia, że w przypadku gdy jednostka sprawozdająca udziela pożyczek finansowych innemu przedsiębiorstwu, co ostatecznie prowadzi do zanieczyszczenia wody i gruntów otaczających miejsce działania takiego przedsiębiorstwa, ten negatywny wpływ jest powiązany z jednostką sprawozdającą poprzez stosunek powstały na mocy umowy pożyczki.

102. Zgodnie z pkt 66 w odniesieniu do inwestycji istnieje obecnie tylko szczególny przepis dotyczący ujawniania informacji w ramach kategorii 15 emisji gazów cieplarnianych, jeżeli jest to istotne w ramach ESRS E1.

103. EFRAG planuje prace nad opracowaniem kolejnych projektów standardów lub wytycznych dla instytucji finansowych i przy tej okazji skonsultowane zostaną konkretne rozwiązania w celu uzyskania uwag.

FAQ 3: W jaki sposób należy zorganizować proces MA (oceny istotności) w celu właściwego wychwytywania istotnych IRO w łańcuchu wartości?

1. Podstawowe zasady

104. Proces istotności to proces, w ramach którego jednostka określa istotne informacje na temat wpływu na zrównoważony rozwój, ryzyka dla zrównoważonego rozwoju i szanse w tym zakresie, w tym informacje dotyczące łańcucha wartości, ale nie informacje na temat każdego podmiotu łańcucha wartości.

W związku z tym w celu określenia wpływów, ryzyka i szans w ramach oceny istotności jednostka powinna skupić się na tych częściach swoich łańcuchów wartości, w których wystąpienie istotnych wpływów jest najbardziej prawdopodobne. Ogólnie rzecz biorąc, punktem wyjścia jest ocena wpływów, chociaż mogą również istnieć istotne ryzyka i szanse,

które nie są związane z wpływami jednostki. Jak określono w [IG 1 rozdział 3 *W jaki sposób przeprowadza się ocenę istotności?*](#), jednostka powinna opracować proces, który jest odpowiedni do tego celu, zgodnie z wymogami ESRS 1 rozdział 3, i ujawnić go zgodnie z wymogami określonymi w ESRS 2 IRO-1. Jednostka opracowuje proces, który jest odpowiedni do tego celu, w oparciu o konkretne fakty i okoliczności, uwzględniając stopień szczegółowości oceny. Zasada ta ma również zastosowanie do łańcucha wartości.

105. ESRS wyjaśnia, że proces oceny istotności opiera się na procesie należytej staranności (w stosownych przypadkach).

2. Etapy oceny istotności

106. Wytyczne dotyczące organizacji procesu oceny istotności można znaleźć w [IG 1 rozdział 3 *W jaki sposób przeprowadza się ocenę istotności?*](#) Jak tam wyjaśniono (podkreślenie dodane): „ESRS nie określa, w jaki sposób jednostka powinna przeprowadzać ocenę istotności ani w jaki sposób należy zaprojektować ten proces. Żaden proces nie byłby odpowiedni dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, lokalizacji, relacji biznesowych lub łańcuchów wartości (na wyższym lub niższym szczeblu) wszystkich jednostek stosujących ESRS.

Jednostka, w oparciu o konkretne fakty i okoliczności, opracowuje proces, który jest adekwatny do zakładanych celów, z uwzględnieniem wymogów ESRS 1 Rozdział 3 oraz tego, co należy ujawnić w odniesieniu do oceny istotności i jej wyniku (zob. ESRS 2 IRO-1, IRO-2 i SBM-3). W związku z tym ESRS przewiduje szereg aspektów, które jednostka uwzględnia przy opracowywaniu procesu oceny istotności”.

107. Zastrzeżenie to zawiera wytyczne dotyczące ogólnej organizacji procesu oceny istotności. Poniższe wytyczne odzwierciedlają, w jaki sposób aspekty łańcucha wartości można uwzględnić w takim możliwym procesie.

Etap A. Zrozumienie kontekstu

108. Jak wyjaśniono w [IG 1](#), pierwszym krokiem w procesie oceny istotności jest zrozumienie kontekstu, w którym działa jednostka. W związku z tym jednostka musi rozumieć swój łańcuch wartości pod względem zaangażowanych podmiotów biznesowych, ich wielkości, sektorów lub charakteru ich działalności, lokalizacji geograficznych i procesów. Jest to punkt wyjścia do określenia, gdzie mogą pojawić się wpływy, ryzyka i szanse.

109. Kontekst obejmuje również zrozumienie strategii i modelu biznesowego jednostki oraz sposobu, w jaki są one powiązane z ewentualnymi istotnymi IRO.

110. Strategia jednostki będzie miała wpływ na jej model biznesowy, który będzie koncentrował się na jej własnej działalności, ale będzie również obejmował aspekty związane z jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu. Wszystko to zostanie uwzględnione w ocenie istotności.

111. Jednostka może rozważyć śledzenie lub mapowanie swoich łańcuchów wartości i podmiotów w łańcuchu wartości w celu określenia, czy i które części jej łańcuchów wartości znajdują się w obszarach podwyższonego ryzyka. W niektórych przypadkach, jeżeli jednostka nie posiada wiarygodnych informacji na temat lokalizacji geograficznej łańcucha

wartości (na przykład poza pierwszym poziomem), może sporządzić mapę IRO z globalnymi łańcuchami wartości w odniesieniu do materiałów, produktów i usług, z których korzysta lub które produkuje, w zakresie, w jakim są one istotne dla jej łańcucha wartości. Na przykład producent krzesła może wykorzystywać w swojej działalności produkty takie jak stal, drewno, piankę i tkaniny. Rodzi to pytania dotyczące pochodzenia komponentów do nich (np. oleju wykorzystywanego do produkcji pianki i bawełny do produkcji tkanin) oraz transportu wykorzystywanego do dostarczenia ich do jednostki. Czy w krajach pochodzenia komponentów występują kwestie środowiskowe (wylesianie, bioróżnorodność, zużycie wody) lub społeczne (warunki pracy, wpływ na społeczność)?

Jakie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem dotyczą konsumentów? W tym przypadku istotne mogą być kanały sprzedaży, a także możliwość ponownego użycia, recyklingu lub upcyklingu mebli po zakończeniu ich eksploatacji.

112. Jak wyjaśniono w ogólnych wytycznych w [IG 1](#), współpraca z zainteresowanymi stronami, których to dotyczy, może pomóc w ocenie i walidacji wpływów. Jednostka powinna również zidentyfikować (prawdopodobne) zainteresowane strony, których to dotyczy, i rozważyć nawiązanie z nimi współpracy. Zob. również [IG 1 FAQ 17 Jaka jest rola cichych interesariuszy i w jaki sposób należy ich uwzględnić?](#)

Etap B. i Etap C: Identyfikacja rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyk i szans oraz ocena i określenie istotnych IRO

113. Identyfikacja i ocena wpływów może stanowić wyzwanie dla tych części łańcucha wartości, w których jednostka nie jest w stanie śledzić materiałów i produktów. ESRS 2 pkt 5 lit. c wymaga opisu zakresu, w jakim ujawniane informacje obejmują łańcuch wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu.

114. Jednostka powinna dążyć do gromadzenia wiarygodnych danych od podmiotów łańcucha wartości, w przypadku gdy zgodnie z ESRS 1.65 konieczne jest uwzględnienie informacji na temat łańcucha wartości. Jeżeli nie jest to możliwe po podjęciu rozsądnych starań, może w stosownych przypadkach opierać się na źródłach danych wtórnych. Dane wtórne obejmują informacje takie jak publicznie dostępne sprawozdania i badania, wskaźniki zastępcze dla poszczególnych sektorów, dane pochodzące od władz lokalnych, regionalnych i krajowych, artykuły prasowe, bazy danych itp. wykorzystywane do oszacowania wpływów, ryzyk i szans (IRO), jeżeli dostarczają one istotnych i reprezentatywnych informacji.

Ocena zaangażowania jednostki w łańcuchu wartości

115. Jednostka jest zobowiązana do przedstawienia opisu istotnych wpływów, ryzyk i szans z nimi związanych, a także tych, które są bezpośrednio związane z jej operacjami i usługami w łańcuchu wartości na wyższym lub niższym szczeblu (ESRS 2 SBM-3 pkt 48 lit. a).

116. Jak wyjaśniono w [IG 1](#), [FAQ 2 Co oznacza, że jednostka jest „powiązana” z wpływami?](#) jednostka może na przykład być zaangażowana w naruszenie standardów rynku pracy poprzez swoją politykę i praktyki w zakresie zamówień publicznych i płatności, a nawet poprzez pozyskiwanie surowców od dostawców z potwierdzoną historią naruszeń z zakresu prawa pracy.

117. Wkład we wpływy łańcucha wartości może dotyczyć bezpośrednich relacji biznesowych.

Jednostka może jednak przyczyniać się do wpływów, które występują w bardziej odległych częściach łańcucha wartości. Może tak być na przykład w przypadku, gdy jednostka lub jej bezpośredni dostawcy korzystają z towarów lub komponentów, których produkcja wiąże się z poważnymi skutkami systemowymi, takimi jak olej palmowy lub koltan. Podobnie jednostka może przyczyniać się do wpływów wynikających ze stosowania jej produktów, takich jak ropa naftowa i gaz pochodzące z paliw kopalnych, tworzywa sztuczne przyczyniające się do zanieczyszczenia mikrodrobinami plastiku, papierosy lub pestycydy.

118. Jednostka może wywoływać wpływy w łańcuchu wartości, przyczyniać się do nich lub być bezpośrednio z nimi powiązana. Rozróżnienie rodzaju zaangażowania jest ważne, ponieważ może prowadzić do innej oceny lub kategoryzacji negatywnych wpływów.

Tematyczne standardy środowiskowe dotyczące oceny istotności

119. W normach środowiskowych stosuje się koncepcję cyklu życia lub ocen cyklu życia, co obejmuje również łańcuch wartości, w kontekście oceny istotności. W szczególności:

(a) ESRS E2 AR 18: „Do celów oceny istotności jednostka może uwzględnić zalecenie Komisji (UE) 2021/2279 w sprawie stosowania metod oznaczania śladu środowiskowego do pomiaru efektywności środowiskowej w cyklu życia produktów i organizacji oraz informowania o niej.”;

(b) ESRS E3 AR 14: „Jednostka może polegać na gromadzeniu danych pierwotnych, wtórnych lub modelowych lub innych odpowiednich podejściach do oceny istotnych wpływów, zależności, ryzyk i szans, takich jak informacje przedstawione w zaleceniu Komisji (UE) 2021/2279 w sprawie stosowania metod oznaczania śladu środowiskowego do pomiaru efektywności środowiskowej w cyklu życia produktów i organizacji oraz informowania o niej (Załącznik I - Ślad środowiskowy produktu; Załącznik III - Ślad środowiskowy organizacji)”;

(c) ESRS E5: pojęcie „cyklu życia” jest tak ważne, że wpisuje się w cel określony w pkt 3 i AR 6, które wyjaśniają jego zastosowanie w ocenie IRO we własnych operacjach i w łańcuchu wartości.

FAQ 4: W jaki sposób należy ujawniać informacje na temat łańcucha wartości w kontekście oceny istotności?

120. Ujawnienie informacji na temat łańcucha wartości jest wymagane w dwóch etapach: jako element (i) procesu oceny istotności oraz (ii) wyniku oceny istotności.

BP-1 - Ogólna podstawa sporządzenia oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju

121. ESRS 2 pkt 5 lit. c wymaga ujawnienia, w jakim zakresie oświadczenie w sprawie zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki na poziomie wyższego i niższego szczebla. W związku z tym, oprócz mierników, ma to zastosowanie do wszystkich etapów wymienionych poniżej w zakresie, w jakim istotne IRO powstają w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu.

SBM-1 - Pozycja rynkowa, strategia, model biznesowy lub modele biznesowe i łańcuch wartości - mapowanie łańcucha wartości

122. Aby umożliwić zrozumienie, gdzie mogą wystąpić istotne IRO dla łańcucha wartości jednostki, w ESRS 2 pkt 42 lit. c w SBM-1 wymaga się w opisie łańcucha wartości następujących elementów:

- (a) główne cechy łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu;
- (b) pozycji jednostki w łańcuchu wartości; oraz
- (c) opis głównych podmiotów biznesowych i ich powiązań z jednostką, w tym:
 - (i) kluczowi dostawcy;
 - (ii) kluczowe kanały dystrybucji; oraz
 - (iii) kluczowi klienci lub użytkownicy końcowi.

123. Określenie kluczowych podmiotów wymaga zastanowienia, tak by odzwierciedlało ono szczególne okoliczności dotyczące łańcucha wartości jednostki i powinno obejmować uwzględnienie zarówno kryteriów wpływu, jak i istotności finansowej.

124. Oczekuje się, że przy mapowaniu łańcucha wartości pod kątem istotnych wpływów wykorzystana zostanie należyta staranność w zakresie zrównoważonego rozwoju, gdy zostanie on wdrożony. Proces należytej staranności może jednak wykraczać poza takie mapowanie jako takie, jak wyjaśniono poniżej, analizując wpływy w całym łańcuchu wartości identyfikując potencjalne „gorące punkty” poprzez odwołanie się do państw, w których wytwarzane są materiały, do baz danych z informacjami na temat ryzyka społecznego i środowiskowego (tj. rodzaj wpływów w podziale na państwa i podmioty łańcucha wartości). Te „gorące punkty” mogą następnie zostać poddane dalszym analizom.

IRO-1 - Uwzględnienie kwestii łańcucha wartości w ocenie istotności

125. Następnie jednostka opisuje swój proces oceny istotności, w tym w odniesieniu do łańcucha wartości oraz zakresu, w jakim informacje na ten temat mogą być zapewnione przez proces należytej staranności.

126. W pkt 53 lit. b ppkt (ii) ESRS 2 IRO-1 wymaga się przeglądu procesu identyfikacji, oceny i priorytetowego traktowania wpływów, w które jednostka jest zaangażowana w ramach swojej własnej działalności lub ze względu na swoje relacje biznesowe. Podobnie pkt 53 wymaga ujawnienia przeglądu procesu stosowanego do identyfikacji, oceny, ustalania priorytetów i monitorowania ryzyk i szans, które mają lub mogą mieć skutki finansowe, które mogą powstać w związku z relacjami biznesowymi jednostki w ramach łańcucha wartości. W rzeczywistości relacje biznesowe w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu należy również rozpatrywać w kontekście oceny istotności ryzyka i szans, a nie tylko wpływów (ESRS 1 pkt 66).

127. Ujawnienie, które spełnia te wymogi, może mieć następującą strukturę:

- (a) rodzaje relacji między inwestorami w łańcuchu wartości, które zostały uwzględnione w ocenie istotności;

(b) metody stosowane przez jednostkę; oraz

(c) tematy związane ze zrównoważonym rozwojem, które zostały poddane ocenie.

128. Jeżeli chodzi o wpływy, na podstawie wstępnego mapowania jednostka może skoncentrować się na obszarach, na których mogą wystąpić rzeczywiste lub potencjalne wpływy, co z kolei odzwierciedla obszary, na których negatywne wpływy są lub mogą być poważne. Jednostka w rozsądny sposób koncentruje się na:

(a) różnych rodzajach relacji biznesowych i segmentów łańcucha wartości w odniesieniu do różnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem; oraz

(b) obszarach podwyższonego ryzyka wystąpienia niekorzystnych wpływów, zaangażowania zainteresowanych stron, których to dotyczy, oraz ustalania priorytetów w oparciu o kryteria dotkliwości i prawdopodobieństwa.

129. W odniesieniu do ryzyk i szans powinno to obejmować sposób, w jaki proces uwzględnił wszelkie inne czynniki w łańcuchu wartości, które są źródłami IRO, w tym zależności od zasobów naturalnych i społecznych.

IRO-1 - Metody i założenia oceny istotności

130. ESRS 2 IRO-1 wymaga informacji na temat metod i założeń zastosowanych w ocenie istotności (ESRS 2 pkt 53 lit. a), w tym progów, w celu oceny istotności (pkt 53 lit. b ppkt (iv)). Powinno to uwzględniać wszelkie szczegóły związane z łańcuchem wartości. Zgodnie z ESRS 2 BP-1 jednostka powinna opisać zakres wszelkich ograniczeń procesu oceny istotności w odniesieniu do łańcucha wartości.

SBM-3 - Ujawnienie wyniku oceny istotności

131. W wyniku oceny istotności jednostka ujawnia istotne IRO pochodzące z jej łańcucha wartości. Pkt 48 lit. a ESRS 2 SBM-3 wymaga ujawnienia „w którym miejscu jej własnego modelu biznesowego, własnych operacji oraz łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu koncentrują się te istotne wpływy, ryzyka i szanse.”

132. Przygotowując takie ujawnienie, można wykorzystać dowody dotyczące wpływów procesu należytej staranności, takie jak koncentracja rodzajów wpływów według państwa lub etapu operacyjnego.

133. ESRS 2 SBM-3 wymaga również opisanie istotnych wpływów zidentyfikowanych w wyniku procesu oceny istotności ujawnionego w ramach IRO-1, określając „czy jednostka jest zaangażowana w istotne wpływy na skutek swojej działalności lub ze względu na swoje relacje biznesowe, przez opisanie charakteru odnośnej działalności lub odnośnych relacji biznesowych.” (ESRS 2 pkt 48 lit. c) ppkt (iv)).

134. Pkt 48 lit. b ESRS 2 wymaga również ujawnienia „obecnych i przewidywanych skutków jej istotnych wpływów, ryzyk i szans dla jej modelu biznesowego, łańcucha wartości, strategii i procesu decyzyjnego oraz sposób, w jaki zareagowała lub planuje zareagować na te skutki, w tym wszelkie zmiany, jakich dokonała lub planuje dokonać w swojej strategii lub swoim modelu biznesowym w ramach działań mających na celu przeciwdziałanie określonym istotnym wpływom lub ryzykom lub wykorzystanie określonych istotnych szans.”

135. Oznacza to, że po zidentyfikowaniu strategicznie ważnych „gorących punktów” dla IRO łańcucha wartości ESRS 2 SBM-3 wymaga informacji na temat dyskusji na temat wpływów na odpowiednim szczeblu kierowniczym lub odpowiedzialnych organów zarządzających (pkt 48 lit. b).

136. Ujawnione informacje powinny być spójne z odpowiednimi informacjami na temat tego, czy i w jaki sposób łańcuch wartości uwzględniono w ocenie istotności.

137. Informacje wymagane przez ESRS 2 SBM-3 pkt 48 lit. a i b (takie jak wpływ na łańcuch wartości i zmiany w nim, strategia biznesowa jednostki oraz sposób, w jaki jednostka reaguje lub planuje zareagować na te skutki) powinny umożliwić zrozumienie podstawowej zdolności jednostki do wywierania wpływu na te IRO oraz wszelkich potencjalnych skutków dla jednostki.

138. Przy dostarczaniu informacji wymaganych przez ESRS SBM-3 na temat istotnych IRO lub PAT wystarczające mogą być informacje jakościowe (na przykład w odniesieniu do polityki w zakresie praw człowieka w odniesieniu do łańcucha wartości). Informacje ilościowe mogą być jednak wymagane, aby pomóc użytkownikom w zrozumieniu wpływów, ich dotkliwości i prawdopodobieństwa wystąpienia lub w śledzeniu skuteczności działań służących zarządzaniu nimi.

FAQ 5: Jak traktuje się jednostki, w których dokonano inwestycji, w ramach ESRS E1?

139. IG 2 odnosi się do terminów „jednostki stowarzyszone”, „wspólne ustalenia umowne”, „wspólne działania”, „kontrola”, „wspólna kontrola”, „jednostka inwestycyjna”, „znaczący wpływ” i „wspólne przedsięwzięcia”, przy czym jako odniesienie stosuje się definicje określone w standardach rachunkowości MSSF. Podobne koncepcje istnieją w lokalnych ogólnie przyjętych zasadach rachunkowości w państwach UE, ale ich specyfika może się różnić.

140. W poniższej tabeli przedstawiono sposób ujmowania wpływów wynikających z inwestycji jednostki w zależności od sposobu księgowania tych skutków w sprawozdaniu finansowym.

	Wspólne cechy	Sposób księgowania ⁴	Pomiar wpływu za pomocą mierników w standardzie E1
Jednostki zależne.	Kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 10) – określana również w niniejszym dokumencie jako „kontrola finansowa”	Ujęcie 100% aktywów, pasywów, kapitału własnego, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych ⁵	W pełni ujęte (zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku sprawozdawczości finansowej)
Jednostki stowarzyszone	Znaczący wpływ (zgodnie z definicją w MSR 28)	Inwestycję ujmuje się jako pojedynczą pozycję w	<ul style="list-style-type: none"> kontrola operacyjna: Emisje gazów

⁴ Należy pamiętać, że jest to bardzo uproszczony opis wymogów sprawozdawczości finansowej (i może różnić się w zależności od MSSF i lokalnych standardów sprawozdawczości finansowej stosowanych w krajach europejskich), a zatem nie uwzględnia niuansów związanych z klasyfikacją inwestycji. W celu zapoznania się z aktualnymi definicjami i zasadami rachunkowości należy zapoznać się z tekstami prawnymi.

⁵ Z wyjątkiem jednostki inwestycyjnej (zgodnie z definicją w MSSF 10), która ujmuje inwestycję w jednostce zależnej w wartości godziwej przez wynik finansowy.

		bilansie (koszty skorygowane o zmiany udziału inwestora w aktywach netto po nabyciu). Zysk lub strata inwestora i inne całkowite dochody obejmują jego udział w zysku lub stracie jednostki, w której dokonano inwestycji, i jej inne całkowite dochody	cieplarnianych w zakresie kontroli operacyjnej (ESRS 1 pkt 67). <ul style="list-style-type: none"> • jednostki powiązane, które są podmiotami łańcucha wartości (zakupy/sprzedaż z jednostką inwestującą): wpływy związane z produktami i usługami jednostki w drodze transakcji; <i>i/lub</i> • jednostki powiązane w ramach innych relacji biznesowych (np. jednostki, w których dokonano inwestycji), jak w przypadku poniższych inwestycji.
Wspólne przedsięwzięcia	Wspólna kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 11) z prawami do aktywów netto ustalenia umownego	Tak samo jak w przypadku jednostek stowarzyszonych	Taki sam scenariusz jak w przypadku jednostek stowarzyszonych ⁶
Wspólne działania	Wspólna kontrola (zgodnie z definicją w MSSF 11) z prawami do aktywów i zobowiązaniami z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem umownym	Ujęcie aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, w tym udziały z pozycji posiadanych wspólnie	Aktywa/pasywa z wspólnego ustalenia umownego ujęte w bilansie przez jednostkę sprawozdającą stanowią część operacji własnych. Ponadto w przypadku gdy jednostka sprawozdająca sprawuje kontrolę operacyjną nad aktywami wspólników wspólnego działania, aktywa te zostaną ujęte zgodnie z E1 pkt 50 lit. b.
Inwestycje	Wszystkie pozostałe inwestycje (objęte zakresem MSSF 9)	Ujmuje się w wartości godziwej; dywidendy ujmuje się w wyniku finansowym; zmiany wartości godziwej ujmuje się w wyniku finansowym lub w innych całkowitych dochodach	Brak szczegółowych wskazań we wskaźnikach ESRS E1 dotyczących sposobu pomiaru wpływów związanych z jednostką poprzez jej inwestycje (z wyjątkiem kategorii 15 protokołu gazów cieplarnianych)

FAQ 6: Zakres sprawozdawczości w odniesieniu do ESRS E1 w praktyce

141. Poniższy przykład sprawozdawczości korporacyjnej fikcyjnej grupy Seren został zainspirowany standardem sprawozdawczości protokołu GHG , str. 22 i 23.

⁶ Kontrola operacyjna może mieć również zastosowanie do aktywów znajdujących się pod wspólną kontrolą. Powiązane emisje gazów cieplarnianych odzwierciedlają następnie warunki uzgodnienia.

142. Grupa Seren posiada liczne podmioty powiązane, wspólne ustalenia umowne i podmioty stowarzyszone, które prowadzą działalność w zakresie produkcji i wprowadzania do obrotu chemikaliów. Struktura grupy i jej inwestycje są następujące:

(a) Spółka zależna należąca w całości do Seren UK. Jako że Seren jest spółką dominującą Seren UK do celów sprawozdawczości finansowej, kontroluje również swoją politykę operacyjną.

(b) Spółka zależną o nazwie Seren US, której 17% udziałów w spółce posiadane jest przez zewnętrznych posiadaczy. Seren posiada 83% udziałów.

(c) Seren US posiada 75% udziałów w Pulsar, swoim podmiocie zależnym do celów sprawozdawczości finansowej. Ostatecznie jej politykę operacyjną ustala Seren (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).

(d) Galactica, wspólne ustalenie umowne 50-50 między Seren US i Estrella sklasyfikowane jako wspólne przedsięwzięcie zgodnie z MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne. Udział Seren w emisjach Galactica uznaje się za znaczący w rozumieniu protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych. (Seren nie ma kontroli operacyjnej).

(e) Seren posiada 43% udziałów w Sol, które nazywa joint venture (wspólnym przedsięwzięciem) z Alexa. Sol jest jednak klasyfikowana jako spółka zależna Seren do celów sprawozdawczości finansowej.

(f) Seren ma wspólną kontrolę nad Comet (33,3% udziałów) z dwoma innymi stronami. Jest ona klasyfikowana jako wspólne działanie zgodnie z MSSF 11. Jeden z pozostałych wspólników wspólnego działania sprawuje kontrolę operacyjną. Udział Seren w emisjach uznaje się za znaczny. (Seren nie ma kontroli operacyjnej).

(g) Seren ma 60% udziałów w Oril, ale dzieli wspólną kontrolę ze swoim partnerem. Oril jest klasyfikowany jako wspólne działanie zgodnie z MSSF 11, a Seren jest operatorem Oril. (Seren ma kontrolę operacyjną).

(h) Seren ma również wspólną kontrolę nad Cosmos z trzema innymi stronami. Cosmos klasyfikuje się jako wspólne przedsięwzięcie zgodnie z MSSF 11, przy czym Seren dzieli aktywa netto Cosmos. Emisje uznaje się za znaczące. (Seren nie ma kontroli operacyjnej).

(i) Seren ma wspólną kontrolę nad Atom z inną stroną. Atom klasyfikuje się jako wspólne przedsięwzięcie zgodnie z MSSF 11, przy czym Seren dzieli aktywa netto Atom. W tym przypadku Seren ma kontrolę operacyjną nad Atom. (Seren ma kontrolę operacyjną).

(j) Nebu, spółka stowarzyszona do celów sprawozdawczości finansowej (MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*), nad którą Seren sprawuje kontrolę operacyjną. Seren posiada 29% udziałów. (Seren ma kontrolę operacyjną).

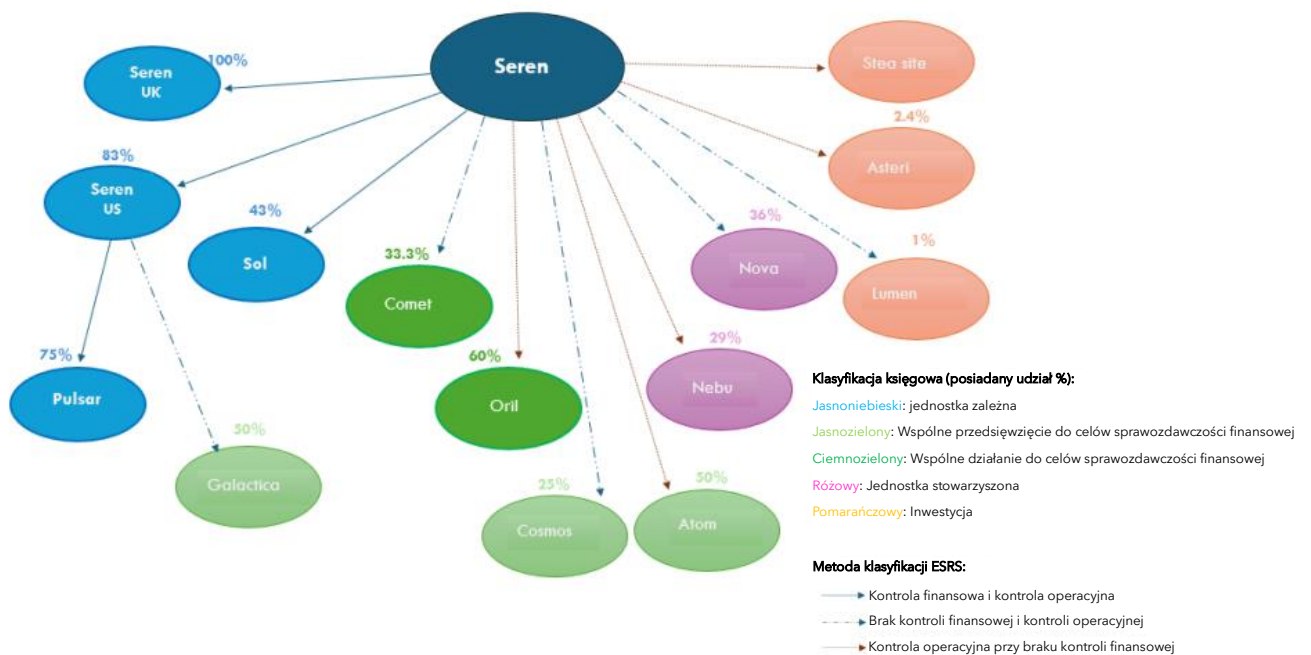
(k) Seren posiada 36% udziałów w Nova i zaklasyfikowała ją jako jednostkę stowarzyszoną do celów sprawozdawczości finansowej. Nova ma kontrolę nad własnymi operacjami. (Seren nie ma kontroli operacyjnej).

(l) Seren posiada 1 % udziałów Lumen. Udział Seren w emisjach uznaje się za nieznaczny (Seren nie sprawuje kontroli operacyjnej).

(m) Seren jest operatorem Asteri, spółki zależnej Spółki X, w której Seren posiada również 2,4% udziałów. (Seren ma kontrolę operacyjną.)

(n) Ponadto Seren prowadzi zakład Stea należący do Spółki X. (Seren sprawuje kontrolę operacyjną).

143. Na poniższym wykresie przedstawiono Grupę Seren, natomiast w poniższej tabeli przedstawiono sprawozdawczość w ramach ESRS i protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych, a także wpływ tych jednostek na zysk Seren przed opodatkowaniem.



144. Sprawozdawczość w zakresie emisji gazów cieplarnianych na podstawie protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych i ESRS byłaby następująca.

						Sprawozdawczość w zakresie emisji gazów cieplarnianych zgodnie z protokołem ⁶				
	Jednostka	Posiadany udział	Kontrola polityk operacyjnych	Inne informacje	Zysk operacyjny zgodnie z MSSF (sprawozdanie finansowe)	Podjęcie oparte na udziale kapitałowym	Kontrola finansowa	Kontrola operacyjna	ESRS	Uwagi
a	Seren UK	100%	Seren	Jednostka zależna będąca własnością w całości	100% ujęte	100%	100%	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50 lit. a)
b	Seren US	83%	Seren	Jednostka zależna	100% ujęte	83%	100%	100%	100%	
c	Pulsar	75%	Seren	Spółka zależna Seren US	100% ujęte	62,25% ¹	100%	100%	100%	
d	Galactica	50%	Estrella	Wspólne przedsięwzięcie Seren US z Estrella	50% ujęte jako dochód z wspólnego przedsięwzięcia	41,5% ²	0	0	50% ^{3, 9}	Zakres 3 Inwestycje
e	Sol	43%	Seren	Jednostka zależna	100% ujęte	43%	100%	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50 lit. a)
f	Comet	33,3%	Rain	Wspólne działanie pod wspólną kontrolą	Udział w przychodach/kosztach/zobowiązaniach z tytułu aktywów	33,3%	0	0	33,3% ⁴	
g	Oril	60%	Seren	Wspólne działanie pod wspólną kontrolą	Udział w przychodach/kosztach z tytułu aktywów/zobowiązań	60%	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 ⁵
h	Cosmos	25%	Inne	Wspólne przedsięwzięcie pod wspólną kontrolą	25% jako dochód z wspólnego przedsięwzięcia	25%	0	0	25% ⁹	Zakres 3 Inwestycje
i	Atom	50%	Seren	Wspólne przedsięwzięcie pod wspólną kontrolą	50% jako dochód z wspólnego przedsięwzięcia	50%	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50 lit. b)
i	Nebu	29%	Seren	Jednostka stowarzyszona, kontrola	29% jako dochód z jednostki stowarzyszonej	29%	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1

				operacyjna Seren						pkt 50 lit. b)
k	Nova	36%	Nova	Jednostka stowarzyszona zgodnie z MSR 28	36% jako dochód z jednostki stowarzyszonej	36%	0	0	36% ⁹	Zakres 3 Inwestycje
1	Lumen	1%	Quasar	Jednostka zależna X	Dywidendy i zmiany wartości godziwej	0	0	0	0% ⁷	
m	Asteri	2,4%	Seren	Jednostka zależna od X, Seren jest operatorem (tj. kontrola operacyjna)	Przychody z działalności operatora i dywidendy itp.	0 ⁸	0	100%	100%	Zakres 1 lub 2 (E1 pkt 50 lit. b)
n	Zakład Stea	-	Seren	Zakład, w którym Seren sprawuje kontrolę operacyjną	Przychody z działalności operatora	0	0	100%	100%	

Legenda:

1: 83% x 75.

2: 83% x 50.

3: Bez transakcji między Galactica i Seren, zgłoszonych jako kategoria 15 Zakresu 3: 100% (wskazujące kontrolę nad Seren US) x 50.

4: Seren będzie wskazywać emisje z własnych aktywów i operacji wykorzystywanych we wspólnym działaniu.

5: Seren będzie wskazywać 60 % emisji Oril jako operacje własne zgodnie z pkt 50 lit. a i 40 % zgodnie z pkt 50 lit. b (kontrola operacyjna).

6: Szare komórki pochodzą z protokołu GHG lub są jego pochodną. Inne kolory można znaleźć w pkt 146 poniżej.

7: Uważany za nieistotny.

8: Rozliczane jako Zakres 3 (Inwestycje) proporcjonalny do udziału w spółce (2,4%).

9: Udział kapitału własnego w zakresie 1 i 2 emisji gazów cieplarnianych jednostki, w której dokonano inwestycji.

145. Na poprzedniej stronie w sekcji „Uwagi”, gdzie pola są białe, wskazuje to emisje z zakresu 1 i 2 zgodnie z pkt 50 lit. a ESRS E1. Jeżeli komórki są żółte, są to emisje z Zakresu 1 i 2 zgodnie z pkt 50 lit. b ESRS E1, tj. pozycje niepodlegające kontroli finansowej, ale pod kontrolą operacyjną. Wreszcie, zielone komórki odzwierciedlają emisje Zakresu 3.

146. Na poprzedniej stronie w sekcji „Uwagi”, gdzie pola są białe, wskazuje to emisje z zakresu 1 i 2 zgodnie z pkt 50 lit. a ESRS E1. Jeżeli komórki są żółte, są to emisje z Zakresu 1 i 2 zgodnie z pkt 50 lit. b ESRS E1, tj. pozycje niepodlegające kontroli finansowej, ale pod kontrolą operacyjną. Wreszcie, zielone komórki odzwierciedlają emisje Zakresu 3.

147. W przypadku żółtych pól emisje będą zgłaszane przez właściciela zgodnie z pkt 50 lit. a ESRS E1, a także przez operatora lub osobę sprawującą kontrolę operacyjną zgodnie z pkt 50 lit. b ESRS E1. Podmioty przygotowujące mogą dostarczyć dodatkowych informacji na temat tych emisji, zwłaszcza w kontekście polityk, działań i celów.

FAQ 7: Numeryczny przykład emisji gazów cieplarnianych w ramach sprawozdawczości ESRS E1

148. Przedsiębiorstwo A jest globalną firmą modową.

149. Przedsiębiorstwo B jest producentem tkanin i emituje łącznie 100 000 ton gazów cieplarnianych (Zakres 1,2 i 3). W jaki sposób należy uwzględnić emisje gazów cieplarnianych w skonsolidowanym oświadczeniu Przedsiębiorstwa A dotyczącym zrównoważonego rozwoju w każdej z poniższych sytuacji?

(a) A sprawuje kontrolę operacyjną nad B, a do celów sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwo B jest jednostką zależną przedsiębiorstwa A. Emisje z zakresu 1 i 2 B wynoszą 90 000 ton metrycznych⁷;

(b) Przedsiębiorstwo A nie inwestuje w przedsiębiorstwo B i nie sprawuje kontroli operacyjnej nad przedsiębiorstwem B. Przedsiębiorstwo B jest dostawcą tkanin, a 80 % tkanin produkowanych przez przedsiębiorstwo B jest dostarczanych przedsiębiorstwu A. W związku z tym przedsiębiorstwa A i B prowadzą sprzedaż/transakcje między sobą. Zakłada się, że kategoria 1 (emisje z zakupionych towarów i usług) jest znacząca dla przedsiębiorstwa A;

(c) Przedsiębiorstwo A posiada 30 % udziałów własnościowych w przedsiębiorstwie B i do celów sprawozdawczości finansowej jest jednostką stowarzyszoną przedsiębiorstwa A. Przedsiębiorstwo A nie sprawuje kontroli operacyjnej ani nie przeprowadza transakcji z przedsiębiorstwem B (tj. jest to jedynie inwestycja w kapitał własny). Emisje z zakresu 1 i 2 wynoszą 90 000 ton metrycznych i zakłada się, że kategoria emisji z zakresu 3 kategorii 15 (emisje z inwestycji) jest istotna dla przedsiębiorstwa A.

150. Przedsiębiorstwo A w swoim skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do przedsiębiorstwa B przedstawi następujące informacje w każdym z powyższych scenariuszy. Należy pamiętać, że scenariusze są niezależne od siebie.

Scenariusz	Emisje gazów cieplarnianych w ramach ESRS E1	Zakres/kategoria	Odwołanie do ESRS
(a) kontrola operacyjna	90 000 ton metrycznych	Zakres 1 lub Zakres 2	ESRS E1 pkt 50 lit. a
	10 000 ton metrycznych	Zakres 3 dla każdej kategorii odzwierciedlający działalność Przedsiębiorstwa B	ESRS E1
(b) Transakcje (łańcuch wartości)	80 000 ton metrycznych	Zakres 3 Kategoria 1: emisje z zakupionych towarów	ESRS 1 pkt 67, E1 pkt 51
(c) Tylko inwestycje	27 000 ton metrycznych	Emisje z zakresu inwestycji kategorii 3 15:	ESRS E1 pkt 51

151. Należy pamiętać, że w żadnym z innych standardów środowiskowych (np. E2 Zanieczyszczenie), ESRS nie opisują sposobu raportowania w ramach trzeciego scenariusza.

⁷ Wynik byłby taki sam, nawet gdyby przedsiębiorstwo A nie sprawowało kontroli operacyjnej nad przedsiębiorstwem B, ponieważ w ESRS E1 uwzględnia się emisje jednostek zależnych niezależnie od sprawowania nad nimi kontroli operacyjnej.

FAQ 8: W jaki sposób należy oceniać i określać ilościowo wpływy wynikające z relacji biznesowych?

152. Jak określono w [IG 1 FAQ 10](#) *Czy ocena IRO powinna opierać się na informacjach ilościowych?* w przypadku gdy analiza jakościowa jest wystarczająca, aby jednostka mogła racjonalnie stwierdzić, że dana kwestia nie jest „istotna”, dodanie informacji ilościowych do analizy nie wniosłoby dużej wartości do oceny istotności, w przypadku gdy jednostka posiada te dane ze względu na swoje praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju i zarządzania, a także współpracę z dostawcami.

153. Ocena istotności dotycząca łańcucha wartości wyższego szczebla może być prawidłowo przeprowadzona przez duże jednostki bez uzyskiwania bezpośrednich informacji od konkretnych dostawców.

Jednostki składające sprawozdania zgodnie ze standardami ogólnymi mogą zazwyczaj przeprowadzać ocenę z wykorzystaniem średnich danych regionalnych lub sektorowych w celu scharakteryzowania obszarów potencjalnych wpływów i ryzyka związanych z ich łańcuchem wartości.

154. Jak wspomniano powyżej, proces oceny istotności zmienia się w czasie, a jednostka może na nowo zdefiniować równowagę między informacjami jakościowymi i ilościowymi. Zob. [IG 1 rozdział 3.6](#) *Szczegółowa analiza istotności wpływu - ustalanie progów*.

155. W celu oceny istotności i uwzględnienia danych dotyczących łańcucha wartości wymaganych przez mierniki (takie jak dane dotyczące emisji gazów cieplarnianych z zakresu 3 i, w stosownych przypadkach, innych ujawnień specyficznych dla danej jednostki) jednostka może albo uzyskać informacje bezpośrednio od podmiotów w jej łańcuchu wartości, wykorzystać szacunki lub wskaźniki zastępcze, albo połączyć oba podejścia.

156. Bezpośrednie uzyskiwanie informacji jest najwłaściwszym podejściem w niektórych przypadkach, na przykład w przypadku głównych dostawców poziomu 1 (bezpośredni i istotny stosunek umowny stanowi dobrą podstawę do zorganizowania odpowiedniego przepływu danych) lub klientów produktów i usług, w szczególności gdy są oni użytkownikami końcowymi (jednostka zna parametry swoich produktów i usług). W takim przypadku jednostka może być zmuszona zwrócić się do swoich dostawców i innych partnerów o informacje umożliwiające ilościowe określenie wpływów. Jednostka może wykorzystać kwestionariusze, ankiety i audyty w celu uzyskania informacji. Siła nabywca jednostki i ogólny wpływ umowny mogą pomóc w tym zakresie.

157. Należy zauważyć, że im poważniejsze wpływy, tym silniejsza pokusa do pomijania takich szczególnie wrażliwych informacji, co może mieć wpływ na wiarygodność informacji przekazywanych przez takiego dostawcę. Może to być szczególnie istotne w przypadku pracy dzieci lub pracy przymusowej w łańcuchu wartości.

158. Abstrahując od powyższego, wiarygodność informacji uzyskanych bezpośrednio z łańcucha wartości może z czasem ulec poprawie, ponieważ podmioty łańcucha wartości mogą nie być jeszcze w stanie określić ilościowo swoich wpływów, ale mogą być w stanie to zrobić w przyszłości, biorąc pod uwagę ewolucję sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. W związku z tym ważne może być wspieranie takich podmiotów

w tworzeniu skutecznych systemów. Wskazane może być również nawiązanie z nimi współpracy oraz, w stosownych przypadkach, zachęcenie ich do uczynienia tego samego w odniesieniu do ich łańcuchów wartości.

159. Ogólnie rzecz biorąc, wysiłki podejmowane przez podmioty w ramach łańcucha wartości powinny być proporcjonalne i, jak wspomniano powyżej, jednostki nie muszą składać sprawozdań na temat wszystkich podmiotów łańcucha wartości.

160. Jak określono w ESRS 1 pkt 69 i wyjaśniono bardziej szczegółowo w [FAQ 9 Jak można opracować szacunki dotyczące łańcucha wartości?](#) w razie potrzeby jednostka szacuje wpływ, jeżeli nie jest w stanie zgromadzić niezbędnych danych z wymaganą wiarygodnością przy dołożeniu rozsądnych starań. Szacunki i wskaźniki zastępcze mogą być stosowane w połączeniu z informacjami uzyskanymi bezpośrednio, a także gdy wymagane jest określenie ilościowe. Korzystanie z szacunków, podobnie jak w sprawozdawczości finansowej, jest dopuszczalne, jeżeli jest zorganizowane w ramach procesu opracowanego w celu zapewnienia zgodności z cechami jakościowymi informacji, które to cechy jakościowe są oczekiwane w przypadku informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Szacunki i wskaźniki zastępcze mogą być obecnie jedynym dostępnym rozwiązaniem służącym do ilościowego określenia wpływów w niektórych przypadkach ze względu na nadmierne wysiłki wymagane do zgromadzenia danych. Przykłady obejmują dostawców poziomu 2 lub poziomu N; oraz klientów, gdy nie są użytkownikami końcowymi (np. gdy jednostka dostarcza produkty lub usługi, które są dalej przekształcane zanim są dostarczane jako produkty i usługi użytkownikom końcowym).

161. Przykładem, w którym uzyskanie danych pierwotnych może nie być możliwe i można wykorzystać szacunki, jest przedsiębiorstwo produkujące napoje, która zaleca podawanie napojów na zimno, tj. poprzez wykorzystanie wydajności chłodniczej, i określiła zużycie energii jako kwestię istotną. Przedsiębiorstwo to nie byłoby w stanie precyzyjnie zmierzyć swojego wpływu na każdego klienta. Na podstawie oceny istotności przedsiębiorstwo ocenia jednak, że zużycie energii elektrycznej stanowi istotną część jego wpływu w łańcuchu wartości na niższym szczeblu. W takim przypadku oszacowanie wpływu wiązałoby się z uwzględnieniem zmiennych, takich jak wielkość sprzedaży, średni czas schładzania zapasów przed zużyciem oraz oszacowanie średniej energii elektrycznej wykorzystywanej do chłodzenia produktów w ujęciu jednostkowym. Być może trzeba będzie również wziąć pod uwagę lokalizację i związane z nią ceny. W zależności od oceny istotności zużycia energii elektrycznej przedsiębiorstwo może chcieć przedstawić analizę wrażliwości zużycia energii elektrycznej w zależności od racjonalnie możliwych zmian istotnych zmiennych w swoich obliczeniach. Wskaźniki zastępcze są często dostępne na poziomie sektora lub produktu. We wszystkich przypadkach jednostka wyraźnie wyjaśnia podstawę swoich szacunków i zastosowanych wskaźników zastępczych, a także wszelkie czynniki wpływające na ich spójność w czasie.

162. W ESRS 2 pkt 10 wymaga się, aby jednostka ujawniała mierniki obejmujące dane dotyczące łańcucha wartości przy użyciu źródeł pośrednich, w tym podstawę przygotowania, wynikający z tego poziom dokładności oraz planowane działania mające na celu poprawę dokładności w przyszłości.

FAQ 9: Co to są „rozsądne starania” podjęte w celu gromadzenia danych dotyczących łańcucha wartości?

163. Jeżeli włączenie informacji na temat łańcucha wartości jest konieczne zgodnie z pkt 63 ESRS 1 lub na zasadzie specyficznej dla danej jednostki, jednostka sprawozdająca gromadzi informacje na temat swojego łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu wyłącznie w zakresie, w jakim jest to zgodne z rozsądnymi staraniami (ESRS 1 pkt 69) do wykorzystania w jej oświadczeniu w sprawie zrównoważonego rozwoju. We wszystkich innych okolicznościach jednostka szacuje brakujące informacje na podstawie „wszystkich racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji, które są dla niej dostępne na dzień sprawozdawczy bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub wysiłków” (ESRS 1 pkt AR 17). Obejmuje to dane szacunkowe, dane średnie z sektora i inne wskaźniki zastępcze. Na przykład jednostka może korzystać z danych dotyczących oceny ryzyka opartych na statystykach krajowych lub sektorowych. Jeżeli znane są bardziej szczegółowe informacje, takie jak konkretne miejsce prowadzenia działalności rolniczej i procesów produkcyjnych, można udostępnić bardziej szczegółowe dane. Zob. również pkt 160 dotyczący konieczności spełnienia wymogu dotyczącego cech jakościowych.

164. Jednostka powinna określić najlepszy dostępny sposób przygotowania istotnych informacji na temat łańcucha wartości i przeznaczyć proporcjonalne zasoby po dokonaniu właściwej oceny stopnia trudności.

165. Jak wyjaśniono powyżej, jednostka powinna zgłaszać istotne IRO w swojej własnej działalności oraz na wyższym i niższym szczeblu swojego łańcucha wartości. W tym kontekście wdrożenie odpowiednich procesów jest kwestią decyzji kierownictwa, organizacji wewnętrznej i alokacji zasobów. „Rozsądne starania” i „nadmierne koszty lub nakłady” odnoszą się do procesów wprowadzonych przez jednostkę w celu gromadzenia informacji dotyczących łańcucha wartości oraz do ilości zasobów przeznaczonych na te procesy. „Rozsądne starania” nie mogą być usprawiedliwieniem dla nieujawniania informacji. „Rozsądne starania” oraz „nadmierne koszty i nakład” zależą od faktów i okoliczności właściwych dla danej jednostki. Na podstawie FAQ 7 powyżej korzystanie z bezpłatnych i publicznie dostępnych informacji można w niektórych przypadkach uznać za rozsądne starania. Przy ustalaniu, czy działanie wykracza poza „rozsądne starania” lub poza „nadmierne koszty i nakłady”, jednostka równoważy obciążenie sprawozdawcze związane z uzyskaniem bezpośrednich danych i potencjalną niższą jakością informacji wynikającą z niepodjęcia tego działania. Procedury szacowania przyjęte przez jednostkę w przypadku niestosowania danych bezpośrednich podlegają ESRS 2 pkt 10.

166. W przypadku danych dotyczących łańcucha wartości dobrym punktem wyjścia jest dogłębne zrozumienie tego, jakie, gdzie i w jaki sposób dane wejściowe dotyczące produktów lub usług są pozyskiwane na wyższym szczeblu i /lub jakie, gdzie i w jaki sposób produkty i usługi są wprowadzane na rynek na niższym szczeblu.

167. Z pkt 68 ESRS 1 wynika, że zdolność jednostki do uzyskania informacji na temat łańcucha wartości może się różnić w zależności od takich czynników, jak ustalenia umowne, poziom kontroli, jaką jednostka może sprawować poza zakresem konsolidacji, oraz jej siła nabywcza.

W związku z tym istnieją przypadki, w których uzyskanie informacji może być trudniejsze. W takich przypadkach jednostka może korzystać z innych źródeł informacji. Na przykład jednostka może być w dużym stopniu narażona na pracę przymusową, ponieważ otrzymuje znaczne ilości towarów i produktów rolnych z jurysdykcji, w których praca przymusowa w rolnictwie została udokumentowana przez MOP (Międzynarodową Organizację Pracy) i FAO (Organizację Narodów Zjednoczonych ds. Wyżywienia i Rolnictwa). Do celów oceny istotności jednostka nie musi zmieniać praktyk ani szacować liczby przypadków pracy dzieci czy pracy przymusowej w swoim łańcuchu wartości. Ważne jest to, że dysponuje wystarczającymi informacjami, aby stwierdzić, że wpływy są poważne (na podstawie skali, dotkliwości i nieodwracalności).

168. Podobnie jednostki obliczające swój pełny ślad środowiskowy mogą korzystać z szacunków nie tylko dlatego, że uzyskanie danych pierwotnych byłoby obciążone nadmiernym wysiłkiem, ale również dlatego, że takie dane nie byłyby wiarygodne.

169. W kontekście oceny istotności należy skupić się na łańcuchu wartości, a informacje dotyczące łańcucha wartości powinny być podawane, jeżeli oczekuje się, że jednostka będzie miała poważny negatywny wpływ (na ludzi i środowisko). Oznacza to, że ogólne oceny wpływu mogłyby być przydatne w początkowych pracach nad gromadzeniem informacji na temat łańcucha wartości. Przykłady obejmują ogólne informacje na temat regionu lub sektorów zaopatrzenia jednostki. Na przykład w przypadku gdy jednostka zaopatruje się w swoje produkty głównie pośrednio w kraju A i kraju B, przy rozważaniu wpływów społecznych może przyjrzeć się dostępnym ogólnym informacjom na temat płacy minimalnej w tych krajach. W kraju A płaca minimalna wynosi zazwyczaj od 100% do 120% płacy zapewniającej utrzymanie na minimalnym poziomie, ale w kraju B płaca minimalna wynosi mniej niż 80% płacy zapewniającej utrzymanie na minimalnym poziomie. W związku z tym narażenie na znaczące wpływy jest bardziej prawdopodobne w kraju B, jeżeli poza tym sytuacja jest taka sama.

170. Dla celów własnego zarządzania, jak również dla celów ścieżki audytu dla swojego dostawcy usług ubezpieczeniowych, dobrze byłoby, gdyby jednostka dokumentowała swoje wysiłki, ich wyniki oraz sposób, w jaki informacje zostały włączone do jej procesu sprawozdawczego. (Zob. również [IG 1 FAQ 12 Czy ocena istotności powinna być udokumentowana?](#))

FAQ 10: W jaki sposób można opracować szacunki dotyczące łańcucha wartości?

171. Jak omówiono w pkt 28 powyżej, pierwotne informacje na temat łańcucha wartości nie są wymagane w przypadku wszystkich ujawnień w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Jeżeli jednostka stwierdzi, że wymagane są informacje dotyczące kapitału podwyższonego ryzyka, a dane pierwotne (tj. zebrane bezpośrednio od podmiotu łańcucha wartości) nie są dostępne po podjęciu rozsądnych starań, można wykorzystać dane szacunkowe.

172. Przy szacowaniu brakujących informacji ESRS wymaga wykorzystania informacji wewnętrznych i zewnętrznych. Szacunki takie mogą być wykorzystywane do oceny istotnych IRO lub do ujawniania mierników w łańcuchu wartości, jak określono w ESRS 1 rozdział 5.2.

Przy ocenie istotnych IRO w łańcuchu wartości można zastosować połączenie danych pierwotnych (tj. bezpośrednio zebranych od podmiotu łańcucha wartości) i danych szacunkowych (z wykorzystaniem danych wtórnych jako danych wejściowych).

173. Dane wtórne obejmują dane ze źródeł pośrednich, dane dotyczące średnich danych sektorowych, analizy próby, dane dotyczące rynku i grup równorzędnych, inne wskaźniki zastępcze i dane oparte na wydatkach.

Przykłady zewnętrznych źródeł danych

- Instytucje akademickie, takie jak wskaźnik efektywności środowiskowej (Environmental Performance Index)
- Organy rządowe, takie jak Europejski Indeks Postępu Społecznego Komisji Europejskiej i Indeks Postępu Społecznego Departamentu Stanu USA
- Ochrona socjalna MOP w podziale na kraje
- Organizacje non-profit, takie jak World Justice Project i inne organizacje pozarządowe

174. W powyższej ramce wymieniono niektóre źródła takich danych. Niektóre z nich wymagają opłaty i są podane jako przykłady, ale ESRS nie wymagają korzystania z płatnych źródeł zewnętrznych. Są to przykłady źródeł zewnętrznych, które pomagają w rozwiązywaniu problemów związanych z prawami środowiskowymi, społecznymi i prawami człowieka, a także z korupcją.

175. Trudno jest zgromadzić informacje na temat łańcucha wartości niezbędne do ujawnienia odpowiednich informacji na temat wpływów spowodowanych pośrednimi relacjami biznesowymi, w przypadku gdy jednostka nie pozostaje w bezpośrednim stosunku umownym i korzysta z mniejszego efektu nacisku. Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest w stanie zgromadzić niezbędnych danych po podjęciu rozsądnych starań w tym celu, może być konieczne oparcie się na danych ze źródeł pośrednich, takich jak dane średnie dla sektora, analizy próby, dane dotyczące rynku i grup równorzędnych, inne wskaźniki zastępcze itp. Na przykład w przypadku pracowników łańcucha wartości pozyskujących towary wykorzystywane jako komponenty produktów jednostki, jednostka może być w stanie zorganizować audyty na miejscu. Jeżeli jednak te działania w celu uzyskania danych pierwotnych i informacji nie są możliwe po podjęciu rozsądnych starań, jednostka może opierać się na danych sektorowych lub krajowych szacujących te wpływy (np. negatywny wpływ na bezpieczeństwo, zdrowie; ryzyko pracy dzieci; itp.) w miejscu prowadzenia działalności górniczej.

176. Ujawnienie ilościowych miar wpływu pośredniego nie daje istotnych informacji na temat wpływu jednostki we wszystkich okolicznościach. Weźmy pod uwagę producenta części rowerowych, który wykorzystuje stal w swoich produktach i dlatego ma problem z zanieczyszczeniem generowanym przez jego produkcję stali. Teoretycznie możliwe jest oszacowanie wielkości zanieczyszczenia/iłościowe określenie śladu środowiskowego, tak jak niektórzy to zrobili. Może to jednak nie być konieczne i nie byłoby korzystne dla istotnych informacji, ponieważ nie ujawniłoby wkładu jednostki w łagodzenie zanieczyszczenia pochodzącego z jego produktów. Producent mógłby zamiast tego mierzyć swoje wyniki pod względem mierników ESRS E5 dotyczących gospodarki o obiegu zamkniętym.

177. Jeżeli jednostka sprawozdająca nie dysponuje danymi otrzymanymi bezpośrednio od podmiotów łańcucha wartości po podjęciu rozsądnych starań, szacuje informacje, które

należy przekazać, wykorzystując jako punkt wyjścia dane sektorowe lub podobne dane (ESRS 1 pkt 69). Przykłady obejmują emisje objęte zakresem 3 lub dane dotyczące płacy zapewniającej utrzymanie na minimalnym poziomie w obiektach w krajach bardzo wysokiego ryzyka, w tym poza pierwszym poziomem relacji biznesowych.

178. Jak określono w AR 73 ESRS S1 *Własne zasoby pracownicze*, jako ostatnią opcję w hierarchii wskazano wskaźnik wynagrodzeń WageIndicator jako potencjalne źródło (wraz z innymi) do obliczania odpowiednich wskaźników referencyjnych wynagrodzeń poza EOG. WageIndicator podaje informacje na temat płacy minimalnej i płacy zapewniającej utrzymanie na minimalnym poziomie w ponad 200 krajach, co może być przykładem mających zastosowanie poziomów odniesienia, o których mowa w ESRS S1-10 *Adekwatna płaca*. Jednostki mogą wykorzystać te informacje do wyjaśnienia priorytetów działań i celów w konkretnych krajach lub regionach zarówno w odniesieniu do własnych zasobów pracowniczych, jak i pracowników w łańcuchu wartości. Informacje z takich źródeł mogłyby stać się częścią wyjaśnień jednostki w ramach ESRS 2 SBM-3 dotyczących sposobu identyfikacji i oceny istotnych wpływów, ryzyk i szans. Dokładne wynagrodzenie zapewniające utrzymanie na minimalnym poziomie może różnić się w niektórych obiektach i zależy od liczby członków rodziny pracownika; jednak źródła te mogą być przydatne w kontekście oceny istotności. Po zidentyfikowaniu płac jako istotnego ryzyka mogą być potrzebne dokładniejsze dane, aby ustalić cele i złożyć sprawozdanie z postępów.

179. W stosownych przypadkach jednostki muszą wziąć pod uwagę, że stworzenie wiarygodnego systemu gromadzenia danych obejmującego partnerów łańcucha wartości wymaga czasu. Mogą one rozważyć procesy i kontrole służące gromadzeniu danych i zgłaszaniu informacji. Ilość i jakość informacji o łańcuchu wartości prawdopodobnie z czasem ulegnie poprawie, ale do tego czasu dobrym punktem wyjścia mogą być dane sektorowe lub podobne źródła. Jak wspomniano w pkt 28 powyżej, nie są wymagane informacje na temat każdego podmiotu w łańcuchu wartości.

180. Zastosowanie odpowiednich oszacowań lub wskaźników zastępczych ma kluczowe znaczenie dla jakości przekazywanych informacji. Pochodzenie danych może mieć wpływ na jakość informacji podanych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W związku z tym zasadnicze znaczenie ma transparentne ujawnianie i wyjaśnianie stosowania szacunków.

181. Pkt 10 ESRS 2 BP-2 zawiera wymóg, aby podmioty przygotowujące:

- (a) określały mierniki, w odniesieniu do których stosuje się dane szacunkowe;
- (b) opisały podstawy sporządzenia;
- (c) opisały wynikający z tego poziom dokładności; oraz
- (d) w stosownych przypadkach opisały planowane działania mające na celu poprawę dokładności w przyszłości.

FAQ 11: Czy przypadek przekupstwa, w którym nie uczestniczy pracownik, ma znaczenie dla jednostki sprawozdającej?

182. Rozważmy przypadek, w którym stwierdzono, że Q, pracownik klienta (XYZ) jednostki sprawozdającej (ABC), został przekupiony przez S, pracownika jednego z dostawców XYZ. W takim przypadku ABC nie musiałaby ujawniać tych informacji zgodnie ze wskaźnikami ESRS G1-4, ponieważ w sprawę nie jest zaangażowany pracownik jednostki sprawozdającej, jak wyjaśniono w pkt 26 ESRS G1. ABC wzięłaby jednak pod uwagę te informacje, rozważając zagrożenia związane z korupcją i przekupstwem w sektorze/obszarze geograficznym w przeszłości.

4. Mapa zakresu łańcucha wartości

183. W poniższej tabeli przedstawiono wymogi dotyczące ujawniania informacji w ogólnych ESRS, które obejmują łańcuch wartości.

184. Przedstawiona poniżej mapa zakresu łańcucha wartości dla zestawu 1 nie obejmuje ujawnień, które wchodzą w zakres ujawniania informacji specyficznych dla danej jednostki wymaganego na mocy ESRS 1 pkt 11. Obowiązkiem jednostki jest ustalenie, czy informacje dotyczące łańcucha wartości specyficzne dla danej jednostki są wymagane, aby zaoferować użytkownikom zrozumienie istotnych IRO jednostki i/lub aby spełnić cechy jakościowe informacji określonych w dodatku B do ESRS 1 (pkt 65 ESRS 1).

Mapa zakresu łańcucha wartości ESRS Zestaw 1

Poziom zakresu łańcucha wartości	Wymogi dotyczące ujawniania informacji w odniesieniu do tego poziomu zakresu łańcucha wartości				
1. Jednostka ocenia swoje istotne IRO we wszystkich swoich łańcuchach wartości.	IRO-1				
2. Jednostka opisuje swój łańcuch wartości .	SBM-1 <input type="checkbox"/>				
3. Jednostka opisuje swoje istotne IRO i zgłasza, gdzie w łańcuchu wartości one występują.					SBM-3 <input type="checkbox"/>
4. Jednostka uwzględnia, czy i w jaki sposób polityki, działania lub cele (PAT) obejmują łańcuch wartości.	BP-1/2 <input type="checkbox"/> SBM-2, GOV-4/5	E1-2 do E1-4 E2-1 do E2-3, E3-1 do E3-3,	E4-1 do E4-4, E5-1 do E5-3, S1-1 do S1-5	S2-1 do S2-5 S3-1 do S3-5 S4-1 do S4-5	G1-1, G1-2, G1-3
5. Standard obejmuje PAT dla IRO, które są powiązane z osobami w łańcuchu wartości . Jednostka ujawnia, czy i w jaki sposób PAT obejmuje łańcuch wartości.				S2 S3 ⁸	S4
6. Ujawnienie informacji odzwierciedla wyłącznie własne operacje , ponieważ nie jest wymagane ujęcie łańcucha wartości.	GOV-1/3, IRO-2, E1-5	E1-8 -E1-9, E2-4 <input type="checkbox"/> E2-6,	E3-4/5 E4-5/6 E5-4 pkt 31	E5-6 S1-1 do S1-17 ⁹	G1-4 do G1-6
7. Ujawnienie zakupionych materiałów .				E2-5 <input type="checkbox"/>	E5-5 <input type="checkbox"/>
8. Istnieją określone ilościowe punkty danych w tym DR, które wymagają ujęcia łańcucha wartości ¹⁰				E1-6	E1-7

⁸ ESRS S3 *Dotknięte społeczności* obejmują grupę osób, które mogą być również częścią łańcucha wartości jednostki na wyższym i niższym szczeblu, jeżeli utrzymują również relacje biznesowe z jednostką.

⁹ Niektórzy uważają, że DR S1-7 wymaga informacji o łańcuchu wartości; jednakże pracownicy ci są jednak częścią własnych zasobów pracowniczych, a zatem własnych operacji.

¹⁰ Zakres informacji dotyczących łańcucha wartości niekoniecznie oznacza gromadzenie danych od podmiotów w łańcuchu wartości. Zobacz pkt 156-160 powyżej.

9. Istnieją określone jakościowe punkty danych w tym DR, które wymagają ujęcia łańcucha wartości ¹¹	E1-1 E4-1 pkt 13	E4 IRO 1 pkt 17 lit. a E4-4 pkt 32 lit. c	E5-4 pkt 30
10. Wskaźniki SFDR ¹² wymienione w dodatku B do ESRS 2.	Łańcuch wartości do ujęcia w zakresie przewidzianym w odpowiednich standardach technicznych		
11. Inne przepisy prawa UE (z wyłączeniem SFDR) zawarte w ESRS 2 Dodatek B.	Łańcuch wartości jest ujęty, gdy wymaga tego odpowiednia regulacja.		

185. Powyższą tabelę należy odczytywać z następującymi uwagami dodatkowymi dla tych DR oznaczonych następującym symbolem:

DR	Treść
BP-1	W jakim stopniu oświadczenie w sprawie zrównoważonego rozwoju obejmuje łańcuch wartości jednostki wyższego i niższego szczebla.
BP-2	Jeżeli mierniki obejmują dane dotyczące łańcucha wartości oszacowane przy użyciu źródeł pośrednich, takich jak średnie dane sektorowe lub inne wskaźniki zastępcze, jednostka: i. określi mierniki; ii. opisz podstawy przygotowania, zgodnie z pkt 13 E4-1; iii. opisz wynikający z tego poziom dokładności; oraz iv. w stosownych przypadkach opisz planowane działania mające na celu poprawę dokładności w przyszłości.
SBM-1	Wymaga ujęcia łańcucha wartości, ale nie oczekuje się, że spowoduje to składanie wniosków o udostępnienie danych przez podmioty łańcucha wartości – tj. może być ujęte dzięki informacjom wewnętrznym lub dostępnym publicznie.
SBM-3	W odniesieniu do każdego istotnego IRO zidentyfikowanego w ocenie istotności jednostka zgłasza, czy jednostka jest zaangażowana w wywieranie negatywnego lub pozytywnego wpływu poprzez swoją działalność lub ze względu na swoje relacje biznesowe.
E2-4	AR 20 odnosi się do pozyskiwania mikrodrobin plastiku.
E2-5	Odnosi się do zakupionych produktów/materiałów lub substancji, które trafiają do produktów/produkcji.
E5-5	Odnosi się do dostarczonego materiału, ale nie obejmuje dostawców i przetwarzania odpadów; może wymagać informacji od dostawcy, który przetwarza odpady

186. Zgodnie z pkt 72 w przypadku istotnych IRO, gdzie jednostka posiada polityki, działania i cele obejmujące łańcuch wartości, powinna to ujawnić (ESRS 2 pkt 64 lit. b, pkt 67 lit. b i pkt 70 lit. b). W przeciwnym razie, albo dlatego, że jednostka nie posiada takich PAT, albo dlatego, że nie obejmują one łańcucha wartości, jednostka zastosuje się do tego obowiązku przez wskazanie tego faktu.

¹¹Zakres informacji dotyczących łańcucha wartości niekoniecznie oznacza gromadzenie danych od podmiotów w łańcuchu wartości. Zobacz pkt 156152-160 powyżej.

¹²Rozporządzenie SFDR zostało udostępnione do konsultacji i mogą nastąpić zmiany.

187. Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji podano w Dodatku A.

Dodatek A: Nazwy wymogów dotyczących ujawniania informacji

188. Poniższa lista nazw wymogów dotyczących ujawniania informacji ma pomóc w korzystaniu z mapy zakresu łańcucha wartości.

ESRS 2 - Ujawnienia ogólne
DR 2-BP-1 - Ogólna podstawa sporządzenia oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju
DR 2-BP-2 - Ujawnianie informacji w odniesieniu do szczególnych okoliczności
DR 2-GOV-1 - Rola organów administrujących, zarządzających i nadzorczych
DR 2-GOV-2 - Informacje przekazywane organom administrującym, zarządzającym i nadzorczym jednostki oraz podejmowane przez nie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem
DR 2-GOV-3 - Uwzględnianie wyników związanych ze zrównoważonym rozwojem w systemach zachęt
DR 2-GOV-4 - Oświadczenie dotyczące należytej staranności
DR 2-GOV-5 - Zarządzanie ryzykiem i kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju
DR 2-SBM-1 - Strategia, model biznesowy i łańcuch wartości
DR 2-SBM-2 - Interesy i opinie zainteresowanych stron
DR 2-SBM-3 - Istotny wpływ, ryzyko i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym
DR 2-IRO-1 - Opis procesów służących do identyfikacji i oceny istotnych wpływów, istotnego ryzyka i istotnych szans
DR 2-IRO-2 - Wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach ESRS objęte oświadczeniem jednostki dotyczącym zrównoważonego rozwoju
Polityki MDR-P - Polityki przyjęte w celu zarządzania istotnymi kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem
Działania MDR-A - Działania i zasoby w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
Metryki MDR-M - Metryki dotyczące kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem
Cele MDR-T - Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów

ESRS E1 - Zmiana klimatu
DR E1-1 - Plan transformacji na potrzeby łagodzenia zmiany klimatu
DR E1-2 - Polityki związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej
DR E1-3 - Działania i zasoby w odniesieniu do polityki klimatycznej
DR E1-4 - Cele związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej
DR E1-5 - Zużycie energii i koszty energetyczny
DR E1-6 - Emisje gazów cieplarnianych zakresów 1, 2 i 3 brutto oraz całkowite emisje gazów cieplarnianych
DR E1-7 - Projekty usuwania gazów cieplarnianych i ograniczania emisji gazów cieplarnianych finansowane za pomocą jednostek emisji dwutlenku węgla
DR E1-8 - Wewnętrzne ustalanie opłat za emisję gazów cieplarnianych
DR E1-9 - Antycypowane skutki finansowe wynikające z istotnych ryzyk fizycznych i ryzyk przejścia oraz potencjalnych szans związanych z klimatem

ESRS E2- Zanieczyszczenie
DR E2-1 - Polityki związane z zanieczyszczeniem
DR E2-2 - Działania i zasoby odniesieniu do zanieczyszczenia
DR E2-3 - Cele związane z zanieczyszczeniem
DR E2-4 - Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby
DR E2-5 - Substancje potencjalnie niebezpieczne i substancje wzbudzające szczególnie duże obawy
DR E2-6 - Antycypowane skutki finansowe wynikające z wpływów, ryzyka i szans związanych z zanieczyszczeniem

ESRS E3 - Woda i zasoby morskie
DR E3-1 - Polityki związane z wodą i zasobami morskimi
DR E3-2 - Działania i zasoby związane z wodą i zasobami morskimi
DR E3-3 - Cele związane z wodą i zasobami morskimi
DR E3-4 - Zużycie wody

DR E3-5 - Antycypowane skutki finansowe wynikające z wpływów, ryzyka i szans związanych z wodą i zasobami morskimi

ESRS E4 - Bioróżnorodność i ekosystemy

DR E4-1 - Plan transformacji w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów oraz uwzględnienie bioróżnorodności i ekosystemów w strategii i modelu biznesowym

DR E4-2 - Polityki związane z bioróżnorodnością i ekosystemami

DR E4-3 - Działania i zasoby związane z bioróżnorodnością i ekosystemami

DR E4-4 - Cele związane z bioróżnorodnością i ekosystemami

DR E4-5 - Mierniki wpływu związane ze zmianą w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów

DR E4-6 - Antycypowane skutki finansowe wynikające z ryzyka i szans związanych z bioróżnorodnością i ekosystemami

ESRS E5 - Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym

DR E5-1 - Polityki związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

DR E5-2 - Działania i zasoby związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

DR E5-3 - Cele związane z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

DR E5-4 - Zasoby wprowadzane

DR E5-5 - Zasoby odprowadzane

DR E5-6 - Antycypowane skutki finansowe wynikające z wpływów, ryzyka i szans związanych z wykorzystaniem zasobów oraz gospodarką o obiegu zamkniętym

ESRS S1 - Własne zasoby pracownicze

DR S1-1 - Polityki związane z własnymi zasobami pracowniczymi

DR S1-2 - Procedury współpracy z własnymi zasobami pracowniczymi i przedstawicielami pracowników w zakresie wpływu

DR S1-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania problemów przez pracowników jednostki

DR S1-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na własne zasoby pracownicze oraz stosowanie podejść służących ograniczeniu istotnego ryzyka i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z własnymi zasobami pracowniczymi oraz skuteczność tych działań

DR S1-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnym ryzykiem i istotnymi szansami

DR S1-6 - Charakterystyka pracowników jednostki

DR S1-7 - Charakterystyka osób niebędących pracownikami stanowiących własne zasoby pracownicze jednostki

DR S1-8 - Zakres rokowań zbiorowych i dialogu społecznego

DR S1-9 - Wskaźniki różnorodności

DR S1-10 - Adekwatna płaca

DR S1-11 - Ochrona socjalna

DR S1-12 - Osoby z niepełnosprawnościami

DR S1-13 - Wskaźniki dotyczące szkoleń i rozwoju umiejętności

DR S1-14 - Wskaźniki bezpieczeństwa i higieny pracy

DR S1-15 - Wskaźniki równowagi między życiem zawodowym a prywatnym

DR S1-16 - Wskaźniki wynagrodzeń (luka płacowa i całkowite wynagrodzenie)

DR S1-17 - Incydenty, skargi i poważne wpływy na przestrzeganie praw człowieka

ESRS S2 - Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości

DR S2-1 - Polityki związane z pracownikami w łańcuchu wartości

DR S2-2 - Procesy współpracy z osobami wykonującym pracę w łańcuchu wartości w zakresie wpływów

DR S2-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania problemów przez pracowników w łańcuchu wartości

DR S2-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnymi ryzykami i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z osobami wykonującymi pracę w łańcuchu wartości oraz skuteczność tych działań

DR S2-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnym ryzykiem i istotnymi szansami

ESRS S3 - Dotknięte społeczności
DR S3-1 - Polityki związane z dotkniętymi społecznościami
DR S3-2 - Procesy współpracy w zakresie wpływów z dotkniętymi społecznościami
DR S3-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania problemów przez dotknięte społeczności
DR S3-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów oraz stosowanie podejść służących ograniczeniu istotnego ryzyka i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z dotkniętymi społecznościami, a także skuteczność tych działań i podejść
DR S3-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnym ryzykiem i istotnymi szansami

ESRS S4 – Konsumenci i użytkownicy końcowi
DR S4-1 - Polityki związane z konsumentami i użytkownikami końcowymi
DR S4-2 - Procesy współpracy w zakresie wpływów z konsumentami i użytkownikami końcowymi
DR S4-3 - Procesy naprawy skutków negatywnych wpływów i kanały zgłaszania problemów przez konsumentów i użytkowników końcowych
DR S4-4 - Podejmowanie działań dotyczących istotnych wpływów na konsumentów i użytkowników końcowych oraz stosowanie podejść służących zarządzaniu istotnym ryzykiem i wykorzystywaniu istotnych szans związanych z konsumentami i użytkownikami końcowymi oraz skuteczność tych działań
DR S4-5 - Cele dotyczące zarządzania istotnymi negatywnymi wpływami, zwiększania pozytywnych wpływów i zarządzania istotnym ryzykiem i istotnymi szansami

ESRS G1 – Prowadzenie działalności gospodarczej
DR G1-1 - Polityki prowadzenia działalności gospodarczej i kultura korporacyjna
DR G1-2 - Zarządzanie stosunkami z dostawcami
DR G1-3 - Zapobieganie korupcji i przekupstwu oraz ich wykrywanie
DR G1-4 - Potwierdzony incydent związany z korupcją lub przekupstwem
DR G1-5 - Wpływ polityczny i działalność lobbingsowa
DR G1-6 - Praktyki płatnicze