

Raportowanie ESG

w przedsiębiorstwach komunalnych

Praktyczne wnioski z badań prowadzonych
na terenie Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii



ŚRODOWISKO

ŁAD ORGANIZACYJNY

SPOŁECZEŃSTWO



PROJEKT BADAWCZY

„Potencjał sektora publicznego w zielonej transformacji – przygotowanie
do raportowania ESG w sektorze komunalnym”

pod kierunkiem Roberta Tomanka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

KATOWICE 2026

Raportowanie ESG w przedsiębiorstwach komunalnych

Praktyczne wnioski z badań prowadzonych na terenie Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii

Kierownik projektu: dr hab. Robert Tomanek, prof. UE Katowice

Zespół badawczy:

1. dr hab. Barbara Kos, prof. UE Katowice
2. dr Grzegorz Krawczyk
3. dr Anna Mercik

Projekt badawczy: „Potencjał sektora publicznego w zielonej transformacji – przygotowanie do raportowania ESG w sektorze komunalnym” realizowany w latach 2025–2026 w ramach „Programu wsparcia inicjatyw badawczych mających wpływ na otoczenie społeczno-gospodarcze”

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Katowice 2026

Spis treści

Wprowadzenie (Robert Tomanek)	3
1. Ramy prawne i zasady raportowania ESG (Barbara Kos i Anna Mercik)	6
2. Przygotowanie sektora komunalnego do praktycznego zastosowania koncepcji ESG w świetle badań (Grzegorz Krawczyk)	20
2.1. Zasadność oceny przygotowania sektora do raportowania ESG	20
2.2. Metodyka badań	23
2.3. Wnioski z przeprowadzonych badań	28
2.4. Rola sektora komunalnego w raportowaniu ESG i wykorzystanie standardu VSME	36
3. Znaczenie i praktyka obliczania śladu węglowego przedsiębiorstw komunalnych (Robert Tomanek)	41
3.1. Metodologia obliczania śladu węglowego przedsiębiorstwa	41
3.2. Studium przypadku – ślad węglowy przedsiębiorstwa transportu miejskiego	42
4. Przygotowanie do badania istotności	49
4.1 Metodologia badania istotności (Anna Mercik)	49
4.2. Identyfikacja i tworzenie mapy interesariuszy w badaniu istotności (Grzegorz Krawczyk)	53
4.3. Narzędzia badania opinii interesariuszy	62
Podsumowanie (Robert Tomanek)	68
Bibliografia	71
Spis tabel	74

Wprowadzenie (Robert Tomanek)

Transformacja gospodarki w kierunku zrównoważonego i odpowiedzialnego rozwoju staje się jednym z najważniejszych wyzwań stojących przed przedsiębiorstwami i instytucjami publicznymi. Szczególną rolę w tym procesie odgrywają przedsiębiorstwa komunalne, które odpowiadają za realizację usług mających bezpośredni wpływ na jakość życia mieszkańców, stan środowiska naturalnego oraz rozwój społeczno-gospodarczy jednostek samorządu terytorialnego. Jednocześnie rosnące wymagania regulacyjne Unii Europejskiej, związane z raportowaniem zagadnień środowiskowych, społecznych i ładu organizacyjnego (ESG – Environmental, Social, Governance), powodują konieczność dostosowania sposobu zarządzania i sprawozdawczości do nowych standardów.

Niniejsze opracowanie jest rezultatem projektu badawczego „Potencjał sektora publicznego w zielonej transformacji – przygotowanie do raportowania ESG w sektorze komunalnym”, którego celem było rozpoznanie stopnia przygotowania przedsiębiorstw komunalnych do wdrażania zasad ESG oraz opracowanie praktycznych zaleceń wspierających proces przygotowania do raportowania zrównoważonego rozwoju. Projekt został zrealizowany we współpracy ze środowiskiem przedsiębiorstw komunalnych i jednostek samorządu terytorialnego, a jego wyniki mają charakter zarówno poznawczy, jak i aplikacyjny. Wnioski z badań oraz warsztatów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach komunalnych pozwoliły na sformułowanie praktycznych wniosków, które dotyczą nie tylko interpretacji regulacji, ale także identyfikacji interesariuszy i badania istotności, a także obliczania śladu węglowego. Dlatego opracowanie przyjmuje także rolę poradnika.

Celem opracowania jest przybliżenie problematyki zrównoważonego zarządzania oraz raportowania ESG w sektorze komunalnym. Specyfika sektora komunalnego sprawia, że wiele działań odpowiadających idei ESG jest realizowanych od lat. Inwestycje w niskoemisyjny transport publiczny, gospodarkę wodno-kanalizacyjną, efektywność energetyczną budynków, bezpieczeństwo pracy czy dostępność usług publicznych stanowią integralny element działalności przedsiębiorstw komunalnych. Wyniki przeprowadzonych w latach 2025–2026 badań wskazują jednak, że działania te rzadko są ujmowane w ramach spójnej (a przynajmniej wyartykułowanej) strategii ESG i zwykle nie są systematycznie monitorowane oraz raportowane. Badania ankietowe oraz wywiady fokusowe pokazały, że głównym problemem sektora komunalnego nie jest brak działań zgodnych z ideą zrównoważonego rozwoju, lecz niedostateczna integracja tych działań z procesami zarządzania. W wielu przedsiębiorstwach ESG funkcjonuje „de facto”, ale nie „de iure” – jest obecne w praktyce operacyjnej, lecz nie

stanowi elementu formalnych strategii, procedur i systemów raportowania. Istotnym wnioskiem z badań jest również zróżnicowanie poszczególnych segmentów gospodarki komunalnej w zakresie podejścia do koncepcji ESG. Inne wyzwania dotyczą przedsiębiorstw transportu publicznego, inne przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, a jeszcze inne sektora ciepłowniczego czy gospodarki mieszkaniowej. Oznacza to, że wdrażanie zasad ESG wymaga podejścia uwzględniającego specyfikę działalności oraz oczekiwania interesariuszy poszczególnych podmiotów. Uzyskane wyniki pozwoliły nie tylko określić poziom wiedzy i przygotowania przedsiębiorstw do raportowania ESG, ale również zidentyfikować bariery organizacyjne, kompetencyjne i informacyjne utrudniające wdrażanie nowych wymogów. Szczególną uwagę zwrócono na zagadnienia związane z rolą właściciela publicznego, organizacją procesu raportowania, identyfikacją interesariuszy oraz oceną istotności tematów ESG. W poradniku wykorzystano również doświadczenia wynikające z przeprowadzonych warsztatów wyłaniających kluczowych interesariuszy oraz analiz interesariuszy, co stanowi podstawę badania podwójnej istotności. Pokazały one, że różne grupy interesariuszy odmiennie postrzegają najważniejsze aspekty działalności przedsiębiorstw komunalnych, co potwierdza znaczenie dialogu i badania oczekiwań interesariuszy jako fundamentu raportowania zgodnego z ESRS.

Opracowanie wspiera przedsiębiorstwa komunalne w procesie przygotowania do raportowania ESG (zarówno obligatoryjnego jak i dobrowolnego). Poszczególne rozdziały mogą być wykorzystywane zarówno jako materiał szkoleniowy, jak i przewodnik wdrożeniowy. W pierwszej części przedstawiono aktualne regulacje prawne i standardy raportowania ESG. Następnie omówiono wyniki badań dotyczących przygotowania sektora komunalnego do wdrażania zasad ESG oraz wskazano najważniejsze bariery i rekomendacje. Kolejny rozdział poświęcono zagadnieniom związanym z obliczaniem śladu węglowego, które stanowią jeden z kluczowych elementów raportowania środowiskowego. Ostatnia część prezentuje praktyczne podejście do identyfikacji interesariuszy oraz przeprowadzania badania istotności, stanowiącego fundament raportowania zgodnego z Europejskimi Standardami Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS). Przedstawione rekomendacje nie mają charakteru uniwersalnych rozwiązań możliwych do bezpośredniego zastosowania w każdym przedsiębiorstwie. Ich celem jest wskazanie kierunków działań, które – dostosowane do specyfiki danego podmiotu – mogą ułatwić wykorzystanie ESG nie tylko jako obowiązku sprawozdawczego, lecz także jako narzędzia doskonalenia zarządzania, zwiększania przejrzystości działania oraz wzmacniania relacji z interesariuszami. Wyniki badań wskazują bowiem, że największą wartością wdrażania ESG w sektorze komunalnym może być nie samo

raportowanie, ale uporządkowanie procesów zarządczych i budowanie długoterminowej zdolności organizacji do realizacji celów publicznych.

Publikacja jest skierowana przede wszystkim do kadry zarządzającej przedsiębiorstw komunalnych, pracowników odpowiedzialnych za rozwój organizacji, kwestie środowiskowe i społeczne, a także przedstawicieli władz publicznych sprawujących nadzór nad spółkami komunalnymi. W przygotowaniu niniejszego opracowania wykorzystano wyniki badań pierwotnych i wtórnych, w pracach redakcyjnych oraz przygotowaniu okładki wykorzystano narzędzia sztucznej inteligencji pod kontrolą i przy weryfikacji kierownika projektu.

1. Ramy prawne i zasady raportowania ESG (Barbara Kos i Anna Mercik)

Współcześnie coraz większą uwagę przywiązuje się do kwestii zrównoważonego rozwoju oraz odpowiedzialności środowiskowej, społecznej i zarządczej biznesu (ESG). Firmy i organizacje są coraz bardziej świadome wpływu swoich działań na środowisko naturalne, społeczeństwo i ład korporacyjny. Zmiany klimatyczne oraz wzrost oczekiwań w zakresie zrównoważonego rozwoju spowodowały zwiększenie działań w obszarze uregulowań prawnych w Unii Europejskiej i na świecie. W ostatnich latach wzrost liczby aktów prawnych i dyrektyw postawił przed przedsiębiorstwami nowe wymagania w zakresie ich funkcjonowania i sprawozdawczości pozafinansowej. Przyjęte akty prawne mają podstawowe znaczenie dla realizacji celów zrównoważonego rozwoju i Europejskiego Zielonego Ładu oraz transparentności działań w zakresie oddziaływania biznesu na środowisko naturalne, społeczeństwo i ład korporacyjny.

Raportowanie ESG to proces, w którym firmy prezentują informacje na temat swoich działań związanych z ochroną środowiska, społeczną odpowiedzialnością biznesu i zarządzaniem przedsiębiorstwem. Jest to narzędzie, które umożliwia firmom komunikację swoich działań związanych z ESG i informowanie interesariuszy o postępach w realizacji celów ESG. ESG ma istotny wpływ na działalność firm i organizacji, m.in. pomaga firmom identyfikować i zarządzać ryzykiem związanym z działalnością. Dzięki analizie aspektów środowiskowych, społecznych i związanych z zarządzaniem, firmy mogą lepiej zrozumieć potencjalne zagrożenia i wypracować strategie ich minimalizacji.

Ponadto ESG wpływa na sposób, w jaki firmy budują swoją reputację i relacje z interesariuszami. W dzisiejszych czasach klienci, inwestorzy i społeczność oczekują, że firmy będą działać w sposób zrównoważony i odpowiedzialny. Firmy, które angażują się w działania zgodne z zasadami ESG, zyskują zaufanie i lojalność swoich interesariuszy. Warto również zauważyć, że ESG może przyczynić się do poprawy wyników finansowych firm. Badania pokazują, że firmy o wysokich standardach ESG często osiągają lepsze wyniki finansowe, ponieważ lepiej radzą sobie z ryzykiem i są bardziej odporne na zmiany rynkowe. Inwestorzy coraz częściej uwzględniają kryteria ESG przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, co sprawia, że firmy o wysokim poziomie odpowiedzialności ESG mogą być bardziej atrakcyjne dla kapitału.

Przepisy i regulacje prawne w zakresie zrównoważonego rozwoju odgrywają istotną rolę w formułowaniu i wdrażaniu polityk ekologicznych, gospodarczych i społecznych na całym

świecie – nie tylko w biznesie, lecz także w poszczególnych regionach, państwach czy miastach. Regulacje te obejmują szeroki zakres problemów, takich jak ochrona zasobów naturalnych, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych, zarządzanie odpadami, poszanowanie praw człowieka itp. Przepisy są na bieżąco aktualizowane na poziomie międzynarodowym, regionalnym i krajowym po to, aby dostosować je do zmian w szeroko rozumianym otoczeniu.

CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)

16 grudnia 2022 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej została opublikowana Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju¹, w skrócie tzw. CSRD. Dyrektywa CSRD weszła w życie 5 stycznia 2023 r. Wcześniej obowiązki te regulowała Dyrektywa NFRD (2014/95/UE)², obejmująca jedynie duże jednostki interesu publicznego, takie jak banki, ubezpieczyciele i spółki giełdowe powyżej 500 pracowników.

Dyrektywa CSRD ma na celu rozszerzenie i ujednolicenie obowiązków oraz standardów raportowania zrównoważonego rozwoju dla europejskich przedsiębiorstw, co ułatwi porównywanie danych między nimi oraz poprawi przejrzystość i wiarygodność raportów.

W porównaniu z dyrektywą NFRD dyrektywa CSRD stanowi istotny krok naprzód, rozszerzając zakres raportowania dotyczącego ESG i narzucając bardziej rygorystyczne wymagania w zakresie oceny istotności. Nowe przepisy wprowadzają konieczność przeprowadzenia kompleksowej analizy oddziaływań, ryzyka i szans wynikających z własnej działalności przedsiębiorstwa, z równoczesnym uwzględnieniem wpływu na wyniki finansowe.

Dyrektywa CSRD ma na celu wzmocnienie europejskiego systemu raportowania zrównoważonego rozwoju i przyczynienie się do osiągnięcia celów związanych z walką ze zmianami klimatycznymi i promowaniem zrównoważonego rozwoju.

Kluczowe aspekty dyrektywy CSRD założone pierwotnie, to:

¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014 oraz dyrektyw 2004/109/WE, 2006/43/WE i 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15, ze zm., <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/pol> (dostęp: 18.07.2026).

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz.Urz. UE L 330 z 15.11.2014, s. 1, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/pol> (dostęp: 02.05.2026).

- raportowanie kwestii środowiskowych, społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego,
- raportowanie według Europejskich Standardów Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (European Sustainability Reporting Standards, ESRS),
- opracowanie uproszczonych ESRS dla małych i średnich spółek giełdowych,
- raporty i dane będą podlegały zewnętrznym audytom.

Pierwotny zakres CSRD³ miał zastosowanie do dużych jednostek, MŚP, których papiery wartościowe są notowane na rynkach regulowanych UE, jednostek dominujących dużych grup, a także do emitentów należących do tych kategorii jednostek. Rozpoczęcie stosowania wymogów sprawozdawczych wprowadzonych przez CSRD ma charakter stopniowy w zależności od różnych kategorii jednostek. W ramach pierwszej fali (2025) duże jednostki interesu publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników musiały po raz pierwszy sporządzić sprawozdanie za rok obrotowy 2024. W drugiej fali pozostałe duże jednostki miały sporządzić sprawozdanie w 2026 r. za rok obrotowy 2025. W CSRD zobowiązano jednostki objęte zakresem dyrektywy do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązkowymi europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) i zobowiązano Komisję do przyjęcia takich standardów w drodze aktów delegowanych. W lipcu 2023 r. Komisja przyjęła pierwszy zestaw standardów ESRS, które obejmują wszystkie sektory, co oznacza, że mają zastosowanie do wszystkich jednostek objętych zakresem stosowania niezależnie od sektora gospodarki, w którym jednostka prowadzi działalność.

Na wniosek Komisji Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) przedłożyła standard sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do dobrowolnego stosowania przez MŚP, które nie są objęte wymogami sprawozdawczymi (Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla nienotowanych mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs, VSME). Celem standardu VSME jest zapewnienie MŚP prostego, powszechnie uznanego narzędzia, za pomocą którego mogą one przekazywać informacje na temat zrównoważonego rozwoju bankom, dużym przedsiębiorstwom i innym zainteresowanym stronom, które mogą wymagać takich informacji. Inne ważne aspekty CSRD to przepisy dotyczące atestacji i

³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464..., wyd. cyt.

sprawozdawczości w zakresie informacji z łańcucha wartości. Jednostki muszą publikować swoje informacje na temat zrównoważonego rozwoju wraz z opinią biegłego rewidenta lub jeżeli państwa członkowskie na to zezwalają, niezależnego dostawcy usług atestacyjnych. Obecny wymóg dotyczy atestacji dającej ograniczoną pewność. W CSRD zobowiązano również Komisję do przyjęcia standardów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju w drodze aktów delegowanych, ostatecznie wycofano się z tego. W CSRD zobowiązano jednostki do przekazywania informacji z łańcucha wartości w zakresie niezbędnym do zrozumienia skutków, ryzyka i możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem. W CSRD pierwotnie zakładano tzw. limit informacji z łańcucha wartości, który oznacza, że ESRS nie mogą zawierać wymogów sprawozdawczych, które wymagałyby od jednostek uzyskania od MŚP w ich łańcuchu wartości informacji wykraczających poza informacje ujawniane zgodnie z proporcjonalnym standardem dla MŚP notowanych na rynku regulowanym (ostatecznie dyrektywa (UE) 2026/470 wyłączyła giełdowe MŚP z obowiązku raportowania).

6 grudnia 2024 r. Sejm przyjął ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw.⁴ Ustawa dokonuje wdrożenia dyrektywy w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD) i wprowadza przepisy regulujące przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości ESG przez biegłych rewidentów.

ESRS (European Sustainability Reporting Standards)

ESRS to europejskie standardy określające zasady i zakres ujawniania przez przedsiębiorstwa informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Uszczegóławiają wymogi dyrektywy CSRD i obejmują kwestie środowiskowe, społeczne oraz związane z ładem korporacyjnym.

ESRS⁵ wprowadzają standardy raportowania określające ujawnienia wymagane przez dyrektywę CSRD. Obejmują one kwestie środowiskowe, społeczne i dotyczące ładu korporacyjnego. Celem europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) jest określenie informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które jednostka ujawnia zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady

⁴ Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2024 r. poz. 1863, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20240001863> (dostęp: 12.05.2026).

⁵ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023, ze zm., https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj/pol (dostęp: 15.05.2026).

2013/34/UE zmienioną dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464. Sprawozdawczość zgodnie z ESRS nie zwalnia jednostek z innych obowiązków określonych w prawie Unii.

ESRS określają informacje, które jednostka ujawnia na temat istotnych oddziaływań, ryzyk i możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem. Jeżeli po przeprowadzeniu oceny istotności jednostka uzna dany temat za nieistotny, co do zasady nie musi ujawniać informacji wymaganych przez odpowiadający mu standard tematyczny. Ujawnienia mają umożliwić odbiorcom zrozumienie wpływu jednostki na ludzi i środowisko oraz wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na jej sytuację finansową, wyniki i rozwój.

ESRS zawierają:

- standardy przekrojowe,
- standardy tematyczne (standardy z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i zarządzania).

Standardy przekrojowe i standardy tematyczne obejmują wszystkie sektory, co oznacza, że mają zastosowanie do wszystkich jednostek, niezależnie od sektora lub sektorów, w których jednostka prowadzi działalność.

Standardy przekrojowe ESRS 1 Wymogi ogólne i ESRS 2 Ogólne ujawnianie informacji mają zastosowanie do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem objętych standardami tematycznymi i standardami sektorowymi. W standardzie ESRS 1 opisano strukturę standardów ESRS, wyjaśniono konwencje redakcyjne i podstawowe pojęcia oraz określono ogólne wymogi w zakresie przygotowywania i prezentowania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem. W ESRS 2 ustanowiono wymogi dotyczące ujawniania informacji, które jednostka powinna przedstawić na poziomie ogólnym w odniesieniu do wszystkich istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w obszarach sprawozdawczości w zakresie zarządzania, strategii, zarządzania oddziaływaniem, ryzykiem i możliwościami oraz mierników i celów.

Korzyści i wyzwania związane z wejściem w życie ESRS⁶:

- wysoki poziom pewności co do tego, co trzeba, a czego nie trzeba ujawnić;
- łatwiejsze porównywanie z innymi podmiotami,

⁶ Konfederacja Lewiatan, *Omnibus dla ESG: uproszczenie regulacji i wsparcie dla przedsiębiorstw*, 2025, s. 8, https://lewiatan.org/wp-content/uploads/2025/09/Omnibus_dla_ESG.pdf (dostęp: 05.05.2026).

- mniej wniosków (np. z instytucji finansowych) o udzielanie dodatkowych informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- wymóg weryfikacji (audytu) sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju;
- obowiązek przystosowania sprawozdań do odczytu i analizy maszynowej,
- większy zakres informacji podlegających raportowaniu.

Pakiet Omnibus

W raporcie „The Future of European Competitiveness”⁷ zwraca się uwagę, że przyszłość konkurencyjności Europy jest w znacznym stopniu uzależniona od funkcjonowania otoczenia regulacyjnego i obciążeń administracyjnych nakładanych na sektor przedsiębiorstw. W raporcie podkreślono, że Europa dysponuje podstawami, by stać się wysoce konkurencyjną gospodarką. Za podstawy te uznano otwartość gospodarki, wysoki poziom konkurencji rynkowej, solidne ramy prawne oraz aktywną działalność w obszarze rozwoju społecznego (w tym przede wszystkim w obszarze przeciwdziałania nierównościom społecznym). Przyjęte przez Unię Europejską podejście przyniosło wymierne korzyści w obszarze wzmacniania praworządności, zdrowia, edukacji i ochrony środowiska. UE stała się też światowym liderem w zakresie zrównoważonego rozwoju, ochrony środowiska naturalnego oraz wdrażania zasad gospodarki obiegu zamkniętego. Jak podkreślono, UE ma też najbardziej ambitne globalne cele w zakresie dekarbonizacji. Działania podejmowane w obszarze zrównoważonego rozwoju nie wspierają jednak w dostatecznym stopniu rozwoju gospodarczego wspólnoty – ten ulega spowolnieniu w wyniku słabnącego wzrostu wydajności. Autorzy raportu zauważyli, że Europa stoi przed trzema kluczowymi wyzwaniami:

1. potrzeby wzrostu poziomu innowacyjności i poszukiwania nowego silnika wzrostu gospodarczego,
2. konieczności obniżenia cen energii przy założeniu kontynuacji przyjętego kursu dekarbonizacji i transformacji w kierunku gospodarki obiegu zamkniętego,
3. konieczności budowy stabilnych podstaw bezpieczeństwa i zwiększenia niezależności gospodarczej.

Wyzwania te wymagają skoordynowanego działania w różnych obszarach, szczególnie w zakresie efektywnego wspierania konkurencyjności europejskiej gospodarki. W raporcie wśród priorytetowych obszarów wskazano na konieczność ograniczenia obowiązków sprawozdawczych nałożonych na przedsiębiorstwa oraz potrzebę dalszego zmniejszenia

⁷ M. Draghi, *The Future of European Competitiveness. Part A: A Competitiveness Strategy for Europe*, Komisja Europejska, wrzesień 2024, https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/draghi-report_en (dostęp: 15.07.2026).

obowiązków sprawozdawczych dla MŚP z zachowaniem zasady proporcjonalności w odniesieniu do MŚP w prawie UE i rozszerzeniem tej zasady na spółki o średniej kapitalizacji. Zalecono również, aby wszystkie nowe inicjatywy regulacyjne podlegały obowiązkowi wykonania testu konkurencyjności, opartemu na jasnej i solidnej metodologii pomiaru. Eksperti wezwali również Komisję Europejską do odłożenia w czasie wdrażania inicjatyw, które są szczególnie problematyczne z punktu widzenia innowacji lub mają nieproporcjonalny wpływ na MŚP. Konkluzje raportu Dragiego legły u podstaw przygotowanego przez Komisję pakietu uproszczeń *Omnibus*, obejmującego zmiany w zakresie raportowania kwestii ESG oraz należytej staranności. Pakiet ten składał się początkowo z dwóch odrębnych projektów legislacyjnych – pierwszego dotyczącego przesunięcia terminów wdrażania obowiązków wynikających z dyrektyw CSRD i CSDDD (tzn. mechanizm „stop-the-clock”) oraz drugiego wprowadzającego zmiany merytoryczne w zakresie podmiotowym i przedmiotowym obu wymienionych dyrektyw.

26 lutego 2025 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt pakietu zmian regulacyjnych tzw. OMNIBUS I⁸, w którym zaproponowano zmiany m.in. w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do:

- Dyrektywy o sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD),
- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje (tzw. Taksonomia UE),
- Dyrektywy w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSDDD).

Kluczowe założenia pakietu Omnibus I⁹:

1. Odroczenie o 2 lata obowiązku raportowania informacji o zrównoważonym rozwoju dla drugiej i trzeciej fali podmiotów, które na podstawie dyrektywy CSRD są zobowiązane do złożenia raportu po raz pierwszy za 2025 lub 2026 rok.
2. Podniesienie progów kwalifikacyjnych dla raportowania zgodnie z dyrektywą CSRD: obowiązkiem raportowania będą objęte przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 1000

⁸ Komisja Europejska, *Omnibus I*, 26.02.2025, https://commission.europa.eu/publications/omnibus-i_en (dostęp: 20.05.2026).

⁹ Konfederacja Lewiatan, *Omnibus dla ESG...*, wyd. cyt.

pracowników oraz osiągające przychody powyżej 50 mln euro lub sumę bilansową powyżej 25 mln euro.

3. Ograniczenie informacji raportowanych w ramach łańcucha wartości: przedsiębiorstwa objęte dyrektywą CSRD nie będą mogły żądać od firm w ich łańcuchu wartości, które są poza zakresem, informacji wykraczających poza informacje określone w dobrowolnym Standardzie Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (VSME).
4. Uproszczenie ESRS: zmniejszenie liczby obowiązkowych wskaźników oraz usunięcie najmniej istotnych wskaźników i skupienie się na kluczowych informacjach potrzebnych do raportowania o zrównoważonym rozwoju oraz usunięcie wymogu opracowania i stosowania standardów sektorowych, a także nadanie priorytetu danym ilościowym w stosunku do opisów i danych jakościowych.
5. Zmniejszenie zakresu due diligence (dyrektywa CSDDD): ocena ryzyka w łańcuchu wartości ma skupiać się na bezpośrednich partnerach biznesowych oraz zmniejszenie częstotliwości ocen okresowych i monitorowania partnerów – z 1 roku do 5 lat, a także zmniejszenie obciążeń dla MŚP poprzez ograniczenie ilości informacji, które mogą być wymagane w ramach mapowania łańcucha wartości przez duże przedsiębiorstwa.
6. Zmiana zakresu Taksonomii UE: dobrowolność raportowania niefinansowego dla firm spoza grupy największych podmiotów, czyli poniżej 1000 osób oraz poniżej 450 mln euro przychodu, a także wprowadzenie możliwości raportowania działań częściowo zgodnych z Taksonomią UE, co ma wspierać stopniową zieloną transformację przedsiębiorstw.

16 kwietnia 2025 r. została opublikowana dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794, tzw. *stop-the-clock*.¹⁰ Dyrektywa „*stop-the-clock*” stanowi część pakietu „Omnibus I” ogłoszonego przez Komisję Europejską 26 lutego 2025 r. i ma na celu uproszczenie prawodawstwa UE w dziedzinie zrównoważonego rozwoju. „*Stop-the-clock*” przewiduje odroczenie o 2 lata wymogów sprawozdawczych dla spółek obecnie objętych zakresem CSRD, które są zobowiązane do raportowania po raz pierwszy za 2025 r. lub za 2026

¹⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. w sprawie zmiany dyrektyw (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do dat, od których państwa członkowskie mają stosować niektóre wymogi dotyczące sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju i należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 2025/794 z 16.04.2025, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2025/794/oj/pol> (dostęp: 25.05.2026).

r. Oznacza to, że spółki zaraportowałyby po raz pierwszy odpowiednio za 2027 r. i 2028 r. To rozwiązanie wydłuży czas przedsiębiorstwom na przygotowanie się do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W trakcie procesu legislacyjnego ostateczny kształt obowiązków raportowych uległ zmianom – polegającym głównie na wprowadzeniu wyższych progów obowiązków stosowania tych przepisów. Zmiany te zostały w 2026 roku zaimplementowane do polskiego porządku prawnego. W zakresie dyrektywy CSDDD (Corporate Sustainability Due Diligence Directive) „stop-the-clock” przewiduje się przesunięcie terminu transpozycji o 1 rok, jak również przesunięcie jej stosowania o 1 rok dla pierwszej grupy spółek objętych zakresem tej dyrektywy. Aktualny stan prawny obowiązków raportowych CSRD i stosowania CSDDD przedstawiono w tabeli (Tabela 1).

Tabela 1. Stan obowiązywania CSRD i CSDDD (stan na 20.07.2026 r.)

Zakres	Podmioty objęte	Termin	Najważniejsze zasady i uwagi
CSRD / ESRS – Polska, lata 2025–2026	Jednostki pierwszej fali, które raportowały za 2024 r. Podmioty przekraczające jednocześnie 1000 pracowników i 450 mln EUR przychodów netto pozostają w zakresie.	Lata obrotowe rozpoczynające się w 2025 i 2026 r.	Ustawa z 27 lutego 2026 r. umożliwia jednostkom niespełniającym co najmniej jednego z nowych progów odstępnie od raportowania za te dwa lata. Jest to rozwiązanie przejściowe; nie oznacza pełnej transpozycji wszystkich zmian dyrektywy 2026/470.
CSRD / ESRS – jednostki i grupy z UE	Jednostki oraz jednostki dominujące grup, które przekraczają jednocześnie: średnio 1000 pracowników oraz 450 mln EUR przychodów netto. Progi grupowe ocenia się na poziomie skonsolidowanym.	Lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2027 r. lub później; pierwszy raport zasadniczo w 2028 r.	Raportowanie indywidualne albo skonsolidowane według ESRS. MŚP notowane na rynku regulowanym zostały wyłączone z obowiązkowego zakresu. Dyrektywa 2026/470 wymaga transpozycji do prawa krajowego.
CSRD / ESRS – grupy z państw trzecich	Jednostka z państwa trzeciego osiągająca w UE ponad 450 mln EUR przychodów netto w każdym z dwóch kolejnych lat oraz posiadająca w UE jednostkę zależną albo – przy jej braku – oddział z przychodami ponad 200 mln EUR.	Co do zasady lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2028 r. lub później; publikacja pierwszych raportów w 2029 r.	Unijna jednostka zależna lub oddział publikuje raport zrównoważonego rozwoju jednostki z państwa trzeciego. Obowiązują odrębne standardy dla podmiotów z państw trzecich lub rozwiązania uznane za równoważne.

Zakres	Podmioty objęte	Termin	Najważniejsze zasady i uwagi
ESRS – standard obowiązujący w okresie przejściowym	Jednostki pozostające w obowiązkowym zakresie CSRD.	Stan na 18 lipca 2026 r.	Wiążące pozostaje rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772, z późniejszymi zmianami, w tym „quick-fix” 2025/1416. Akty delegowane przyjęte przez Komisję 3 lipca 2026 r. – zmienione ESRS i nowy standard dobrowolny – zaczną obowiązywać dopiero po zakończeniu kontroli Parlamentu i Rady oraz publikacji w Dz.U. UE.
CSDDD – przedsiębiorstwa i grupy z UE	Przedsiębiorstwo lub ostateczna jednostka dominująca grupy, które przekraczają jednocześnie: średnio 5000 pracowników oraz 1,5 mld EUR przychodów netto na świecie.	Stosowanie obowiązków od 26 lipca 2029 r.	Obowiązki należytej staranności dotyczą rzeczywistych i potencjalnych negatywnych skutków dla praw człowieka i środowiska w działalności własnej, jednostkach zależnych oraz łańcuchach działalności. Państwa członkowskie mają dokonać transpozycji do 26 lipca 2028 r.
CSDDD – franczyza i licencjonowanie w UE	Przedsiębiorstwo lub ostateczna jednostka dominująca grupy, gdy opłaty licencyjne lub franczyzowe w UE przekraczają 75 mln EUR, a przychody netto na świecie przekraczają 275 mln EUR.	Stosowanie obowiązków od 26 lipca 2029 r.	Szczególny próg ma zastosowanie, gdy umowy zapewniają wspólną tożsamość, wspólną koncepcję biznesową i jednolite metody prowadzenia działalności.
CSDDD – przedsiębiorstwa z państw trzecich	Przedsiębiorstwo osiągające ponad 1,5 mld EUR przychodów netto w UE. Dla franczyzy lub licencji: ponad 75 mln EUR opłat w UE i ponad 275 mln EUR przychodów netto w UE.	Stosowanie obowiązków od 26 lipca 2029 r.	Dla podstawowego progu nie stosuje się kryterium liczby pracowników. Ostateczna jednostka dominująca może wykonywać obowiązki na poziomie grupy; dyrektywa przewiduje określone wyjątki dla holdingów.
CSDDD – obowiązek publikacji oświadczenia	Przedsiębiorstwa objęte CSDDD, które nie podlegają równoważnemu obowiązkowi raportowania na podstawie CSRD.	Za lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2030 r. lub później.	Treść i kryteria oświadczenia mają zostać określone w akcie delegowanym Komisji do 31 marca 2029 r. Od 1 stycznia 2031 r. oświadczenia mają być przekazywane także do organu zbierającego na potrzeby ESAP.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r., Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026; ustawy z dnia 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2026 r. poz. 333; rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r., Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023, ze zm.; Komisja Europejska, Implementing and delegated acts – CSRD, akty delegowane przyjęte 3 lipca 2026 r. (dostęp: 18.07.2026).

W Polsce sytuacja prawna w zakresie raportowania niefinansowego w latach 2025-2026 ulegała dynamicznym zmianom. Choć pierwotna implementacja dyrektywy CSRD nastąpiła ustawą z 6 grudnia 2024 r., kolejne modyfikacje wynikały z przyjęcia na poziomie unijnym pakietu Omnibus I.

Kluczowym momentem było opublikowanie w dniu 13 marca 2026 r. ustawy z 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości¹¹, która wdraża do polskiego porządku prawnego opcję zwolnienia z raportowania ESG za lata 2025 i 2026. Ustawa z 27 lutego 2026 r. wykorzystuje przewidzianą w dyrektywie (UE) 2026/470 możliwość zwolnienia określonych jednostek z obowiązku raportowania za lata obrotowe 2025 i 2026; nie stanowi natomiast pełnej transpozycji wszystkich zmian wprowadzonych tą dyrektywą. Od 2027 r. raportowanie będzie dotyczyć wyłącznie największych firm zatrudniających ponad 1000 pracowników i osiągających bardzo wysokie przychody (przychody netto powyżej 450 mln euro). W praktyce oznacza to, że wiele firm, które sporządziły raport ESG za 2024 rok, może zgodnie z prawem odstąpić od raportowania za lata 2025 i 2026, o ile nie spełni nowych kryteriów. Pozostałe duże jednostki oraz MŚP z giełdy zyskały czas. Ich terminy to obecnie odpowiednio 2028 r. (za rok 2027) oraz 2029 r. (za rok 2028). Decyzja w tym zakresie ma charakter dobrowolny i należy do zarządu spółki. Warto jednak zwrócić uwagę, że marzec 2026 roku był dla wielu organizacji miesiącem publikacji raportów, przygotowywanych jeszcze w warunkach długotrwałej niepewności regulacyjnej. Część firm, mimo otwarcia drogi do zwolnienia z obowiązku, zdecydowała się na publikację raportu za 2025 rok, kierując się m.in. potrzebą ciągłości raportowania, oczekiwaniami interesariuszy, banków i partnerów biznesowych lub chęcią ugruntowania dojrzałości procesów ESG w organizacji¹².

Standard VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard)

VSME to dobrowolny europejski standard raportowania ESG, stworzony pierwotnie przez EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group - Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej) z myślą o mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach (MŚP) nienotowanych na giełdzie. Umożliwia on firmom uporządkowanie danych o zrównoważonym rozwoju, co ułatwia spełnianie wymogów stawianych przez banki i większe korporacje.

17 grudnia 2024 r. EFRAG opublikowała Dobrowolny Standard dla nienotowanych MŚP (VSME)¹³. Standard ten może służyć jako dobrowolne narzędzie sprawozdawcze wykorzystywane przez mikro, małe i średnie jednostki do monitorowania ich działań w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zaspokajania rosnącego zapotrzebowania na dane ESG ze

¹¹ Ustawa z dnia 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2026 r. poz. 333, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20260000333> (dostęp: 20.05.2026).

¹² E. Solarz, O. Bereza, *CSRD – co to jest i kogo dotyczy dyrektywa o raportowaniu zrównoważonego rozwoju w 2026 roku?*, 2026, <https://altoadvisory.pl/baza-wiedzy/csrd-co-to-jest-i-kogo-dotyczy/> (dostęp: 28.05.2026).

¹³ EFRAG, *Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSME)*, wersja finalna przekazana Komisji Europejskiej 17 grudnia 2024 r., <https://www.efrag.org/en/projects/voluntary-reporting-standard-for-smes-vsme/concluded> (dostęp: 30.04.2026).

strony ich partnerów biznesowych (tj. banków, inwestorów lub większych przedsiębiorstw w łańcuchu wartości). Został on przekazany do analizy przez Komisję Europejską¹⁴.

VSME składa się z dwóch modułów – podstawowego oraz kompleksowego¹⁵.

Na moduł podstawowy składa się 11 podstawowych ujawnień:

1. B1 – informacja czy wybrany został wyłącznie moduł podstawowy czy również kompleksowy; czy pewne ujawnienia są pominięte z uwagi na tajemnicę przedsiębiorstwa; czy raport jest skonsolidowany (uwzględnia spółki zależne); podstawowe informacje dot. liczby pracowników, obrotów przedsiębiorstwa, kodów NACE; czy przedsiębiorstwo otrzymało jakiegokolwiek certyfikaty potwierdzające jego zrównoważoną działalność.
2. B2 – informacje nt. praktyk, polityk, inicjatyw oraz celów przedsiębiorstwa z zakresu zrównoważonego rozwoju oraz redukcji negatywnego wpływu w tym zakresie.
3. B3 – dane z zakresu zużycia energii, emisji z zakresu 1 i 2.
4. B4 – dane z zakresu zanieczyszczeń powietrza, wód i gleby.
5. B5 – dane z zakresu bioróżnorodności.
6. B6 – dane z zakresu wykorzystania i poboru wody.
7. B7 – dane z zakresu gospodarki cyrkularnej.
8. B8 – informacje nt. pracowników m.in. liczba, rodzaje umów, płeć, kraj zatrudnienia.
9. B9 – informacje nt. wypadków przy pracy oraz zgonów czy chorób związanych z wykonywaniem pracy.
10. B10 – informacje nt. płac, różnic płacowych w zależności od płci, układów zbiorowych pracy oraz godzin przeznaczonych na przeszkolenie pracowników.
11. B11 – informacje nt. wyroków i grzywien w zakresie korupcji i przekupstwa.

Moduł kompleksowy uwzględnia 9 ujawnień, które mogą być dodatkowo wymagane przez kontrahentów biznesowych MŚP:

¹⁴ EFRAG, *Dobrowolny Standard Raportowania Zrównoważonego Rozwoju dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie (VSME)*, tłumaczenie polskie, <https://www.gov.pl/web/rozwój-technologia/dobrowolne-wytyczne-do-raportowania-esg-dla-msp-esrs-vsme-przekazane-do-komisji-europejskiej> (dostęp: 30.04.2026).

¹⁵ EFRAG, *Dobrowolny Standard Raportowania Zrównoważonego Rozwoju dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie (VSME)*, grudzień 2024, <https://www.gov.pl/web/rozwój-technologia/dobrowolne-wytyczne-do-raportowania-esg-dla-msp-esrs-vsme-przekazane-do-komisji-europejskiej> (dostęp: 30.04.2026).

1. C1 – kluczowe elementy składające się na model biznesowy oraz strategię przedsiębiorstwa, m.in. pogrupowane produkty/usługi, kluczowe rynki, relacje biznesowe, oraz czy strategia jest powiązana ze zrównoważonym rozwojem.
2. C2 – opis praktyk, polityk i przyszłych inicjatyw w zakresie przejścia na gospodarkę zrównoważoną.
3. C3 – cele z zakresu redukcji emisji, mogące obejmować także emisje z zakresu 3.
4. C4 – ryzyka klimatyczne m.in. ich opis, w jaki sposób została dokonana ocena ekspozycji na nie, również w ramach łańcucha wartości, oraz czy przedsiębiorstwo podjęło działania na rzecz adaptacji do zmian klimatu.
5. C5 – jeżeli przedsiębiorstwo zatrudnia 50 lub więcej pracowników, powinno ujawnić informacje nt. stosunku płci pracowników na szczeblu zarządczym oraz osób samozatrudnionych pracujących wyłącznie dla danego przedsiębiorstwa.
6. C6 – informacje nt. polityk oraz procesów z zakresu praw człowieka, związanych m.in. z pracą nieletnich, pracą przymusową, dyskryminacją.
7. C7 – czy przedsiębiorstwo ma potwierdzone zdarzenia związane z łamaniem praw człowieka i jakie działania podjęło, aby to zaadresować.
8. C8 – przychody z pewnych sektorów oraz wykluczenie z unijnych wskaźników referencyjnych, w tym informacje nt. broni kontrowersyjnej, uprawy i produkcji tytoniu, działalności z sektora paliw kopalnych, oraz produkcji chemicznej.
9. C9 – różnorodność płci w radach nadzorczych.

Standard VSME jako wytyczne dedykowane MŚP, zapewniają z jednej strony możliwość przygotowania się kolejnych grup podmiotów do nowych zasad związanych z ujawnianiem informacji o podejściu przedsiębiorstw do kwestii ESG, z drugiej upraszczają zasady raportowania, tak aby nakłady pracy i obciążenia administracyjne były dostosowane do możliwości organizacyjnych i finansowych mniejszych podmiotów. Raportowanie kwestii ESG przez MŚP zgodnie ze standardami VSME może wspierać zdolności konkurencyjne podmiotów raportujących, poprzez lepsze dostosowanie się wymagań stawianych przez większe przedsiębiorstwa oraz spójniejsze komunikowanie interesariuszom swojego podejścia do kwestii zrównoważonego rozwoju. Modułowa struktura VSME zapewnia elastyczność i skalowalność raportowania kwestii ESG. Standard VSME nie wymaga od podmiotów raportujących konieczności przeprowadzania oceny podwójnej istotności stanowiącej podstawę sporządzania raportów w oparciu o standardy ESRS. Określone grupy informacji powinny być ujawniane tylko wtedy, gdy mają zastosowanie do danej firmy w oparciu o jej własne cechy

charakterystyczne, co sprawia, że standard ten jest bardziej przystępny dla mniejszych przedsiębiorstw¹⁶. Co więcej, może być traktowany jako swoista ochrona przed przenoszeniem obowiązków raportowych przez duże podmioty gospodarcze na mniejszych uczestników ich łańcuchów wartości.

Wdrożenie VSME może przynieść szereg korzyści:

- umożliwia monitorowanie działań z zakresu zrównoważonego rozwoju,
- ułatwia dostarczanie danych ESG do banków, inwestorów i dużych firm z łańcucha wartości,
- umożliwia budowanie przewagi konkurencyjnej,
- wspiera rozwój zrównoważonej gospodarki,
- poprawia zarządzanie w kwestiach zrównoważonego rozwoju, dotyczących wyzwań środowiskowych i społecznych.

Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw (VSME) stanowi proporcjonalne narzędzie umożliwiające dobrowolne przekazywanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jego uproszczona i modułowa struktura może wspierać przedsiębiorstwa w porządkowaniu danych ESG, komunikacji z bankami, inwestorami, większymi kontrahentami i innymi interesariuszami oraz w uzyskiwaniu dostępu do zrównoważonego finansowania. Zgodnie z kierunkiem zmian przyjętym przez Komisję Europejską VSME stanowi również podstawę dobrowolnego standardu dla przedsiębiorstw nieobjętych obowiązkową sprawozdawczością na podstawie CSRD. Standard ma ułatwiać tym podmiotom odpowiadanie na uzasadnione zapytania o informacje ESG, zwłaszcza ze strony instytucji finansowych oraz przedsiębiorstw objętych CSRD, a jednocześnie ograniczać nadmierne obciążenia informacyjne w łańcuchu wartości¹⁷.

¹⁶ J. Saarup, D. W. Griffioen, *Exploring Sustainability Reporting in Startups: Drivers, Barriers, and the Role of the VSME Framework*, Malmö University, Malmö 2025, <https://mau.diva-portal.org/smash/get/diva2%3A1966631/FULLTEXT02.pdf> (dostęp: 18.07.2026).

¹⁷ Zalecenie Komisji (UE) 2025/1710 z dnia 30 lipca 2025 r. w sprawie dobrowolnego standardu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich przedsiębiorstw, Dz.Urz. UE L 2025/1710 z 05.08.2025, w szczególności motywy 15–16 oraz pkt 1, 4 i 5, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2025/1710/oj/pol>; Komisja Europejska, *Commission seeks feedback on revised sustainability reporting standards*, 06.05.2026, https://finance.ec.europa.eu/news/commission-seeks-feedback-revised-sustainability-reporting-standards-2026-05-06_en (dostęp do obu źródeł: 15.07.2026).

2. Przygotowanie sektora komunalnego do praktycznego zastosowania koncepcji ESG w świetle badań (Grzegorz Krawczyk)

2.1. Zasadność oceny przygotowania sektora do raportowania ESG

Przedsiębiorstwa komunalne zajmują szczególne miejsce w systemie gospodarczym, ponieważ łączą cechy podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, operatora infrastruktury oraz wykonawcy zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Zakres ich działalności obejmuje usługi mające podstawowe znaczenie dla funkcjonowania lokalnych społeczności, w tym transport publiczny, zaopatrzenie w wodę, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, dostarczanie ciepła, gospodarkę odpadami, mieszkalnictwo oraz utrzymanie infrastruktury miejskiej. Sposób realizacji tych usług wpływa nie tylko na wynik finansowy przedsiębiorstwa, ale także na jakość środowiska, bezpieczeństwo mieszkańców, dostępność usług publicznych oraz poziom ponoszonych przez nich opłat. W tym kontekście ocena przedsiębiorstwa komunalnego wyłącznie w oparciu o kategorie finansowe jest niewystarczająca. Koncepcja ESG stwarza możliwość jednoczesnego uwzględnienia efektywności ekonomicznej oraz środowiskowych, społecznych i organizacyjnych skutków prowadzonej działalności.

Znaczenie problematyki raportowania ESG nie wynika wyłącznie z możliwości objęcia części przedsiębiorstw komunalnych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa. Podmioty pozostające poza zakresem obligatoryjnej sprawozdawczości uczestniczą w relacjach z bankami, instytucjami finansującymi, dużymi wykonawcami, dostawcami technologii oraz przedsiębiorstwami zobowiązanymi do raportowania zgodnie z CSRD. W konsekwencji mogą być zobowiązane do przekazywania informacji dotyczących zużycia energii, emisji, wykorzystania zasobów, bezpieczeństwa pracy, relacji z otoczeniem społecznym oraz zasad zarządzania. Presja informacyjna może więc występować niezależnie od formalnego statusu danego przedsiębiorstwa. Wypowiedzi uczestników badań FGI potwierdzają, że część spółek otrzymuje już zapytania od kontrahentów, banków i innych jednostek, dla których przedsiębiorstwa komunalne stanowią element łańcucha wartości.

Działalność przedsiębiorstw komunalnych charakteryzuje się znaczącym, lokalnym oddziaływaniem na środowisko oraz wykorzystaniem infrastruktury o strategicznym znaczeniu dla mieszkańców. W transporcie publicznym podstawowe oddziaływania obejmują zużycie

paliw i energii, emisję zanieczyszczeń, hałas, odpady eksploatacyjne oraz wpływ na zachowania transportowe ludności. Przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne korzystają z zasobów wodnych, zużywają energię i środki chemiczne, wytwarzają osady ściekowe oraz odpowiadają za ograniczanie ryzyka zanieczyszczenia wód i gleby. W sektorze ciepłowniczym podstawowe znaczenie mają struktura wykorzystywanych paliw, sprawność źródeł, straty powstające w sieci oraz tempo ograniczania wykorzystania paliw kopalnych. Oddziaływania te występują niezależnie od formalnej wielkości przedsiębiorstwa. Niewielka spółka działająca na obszarze jednej gminy może zarządzać infrastrukturą, od której zależy zdrowie, mobilność oraz bezpieczeństwo znacznej liczby mieszkańców.

Przedsiębiorstwa komunalne gromadzą znaczną część informacji środowiskowych na potrzeby pozyskiwania dofinansowania ze środków zewnętrznych, sprawozdawczości branżowej, pozwoleń administracyjnych, kontroli, systemów zarządzania środowiskowego, rozliczania środków publicznych oraz obowiązków wobec GUS, urzędów marszałkowskich, instytucji ochrony środowiska. Można zatem stwierdzić, że część przedsiębiorstw realizuje liczne działania wpisujące się w koncepcję ESG, nie ujmując ich jednak w formie spójnego systemu. Sens podjęcia badań polega w tym przypadku na identyfikacji różnicy pomiędzy faktycznie prowadzonymi działaniami a zdolnością do ich wiarygodnego, porównywalnego i uporządkowanego przedstawienia.

Społeczny wymiar działalności przedsiębiorstw komunalnych wykracza poza zagadnienia dotyczące zatrudnienia, bezpieczeństwa pracy i relacji pracowniczych. Podstawowym odbiorcą świadczonych usług jest mieszkaniec, który oczekuje ich ciągłości, dostępności, odpowiedniej jakości oraz akceptowalnego poziomu opłat.

Przedsiębiorstwa komunalne zarządzają aktywami charakteryzującymi się długim okresem użytkowania. Zakup taboru, budowa lub modernizacja źródła ciepła, rozbudowa oczyszczalni, wymiana sieci oraz instalacja odnawialnych źródeł energii wpływają na strukturę kosztów i oddziaływań środowiskowych przez wiele lat. Ocena przygotowania sektora do raportowania ESG jest zatem równocześnie oceną zdolności przedsiębiorstw do planowania inwestycji, wykazywania ich efektów oraz spełniania warunków uzyskania finansowania.

Uporządkowany system informacji ESG może ograniczać ryzyko inwestycyjne, poprawiać jakość przygotowywanych wniosków o dofinansowanie oraz ułatwiać monitorowanie osiągniętych rezultatów. Przeprowadzone badania ujawniły jednak wyraźne napięcie pomiędzy potrzebą rozwoju sprawozdawczości a koniecznością ochrony odbiorców przed wzrostem opłat. Problem ten był szczególnie podkreślany przez przedstawicieli ciepłownictwa, którzy

oceniali nowe obowiązki również z punktu widzenia ich potencjalnego wpływu na cenę ciepła. W tym kontekście badanie sektora komunalnego pozwala określić nie tylko potencjalne korzyści wynikające z wdrożenia ESG, ale także warunki zachowania proporcjonalności. Brak takiej proporcjonalności może powodować, że raportowanie będzie postrzegane jako dodatkowy koszt, niezwiązany bezpośrednio z podstawową działalnością przedsiębiorstwa.

Ład organizacyjny w przedsiębiorstwach komunalnych posiada szerszy wymiar niż w przypadku typowego przedsiębiorstwa prywatnego. Spółka odpowiada nie tylko przed zarządem i radą nadzorczą, ale także przed właścicielem samorządowym, regulatorem, organami kontrolnymi oraz mieszkańcami. Poziom przygotowania do raportowania ESG zależy więc od jednoznacznego określenia odpowiedzialności, powiązania podejmowanych działań ze strategią, zarządzania ryzykiem, zasad kontroli danych, organizacji zakupów oraz mechanizmów przeciwdziałania konfliktom interesów. Wyniki badań jakościowych wskazują, że brak decyzji zarządu prowadził często do wstrzymywania działań po kolejnych zmianach regulacyjnych. Odmierna sytuacja występowała w podmiotach, w których najwyższe kierownictwo wyznaczyło osoby odpowiedzialne, zapewniło możliwość podnoszenia kwalifikacji oraz formalnie uruchomiło współpracę pomiędzy działami.

Problematyka ESG posiada również znaczenie dla realizacji nadzoru właścicielskiego przez jednostki samorządu terytorialnego. Wspólny zestaw informacji może służyć monitorowaniu spółek, ocenie planowanych inwestycji oraz przygotowaniu i realizacji lokalnych polityk rozwojowych. Przedstawiciele przedsiębiorstw wodno-kanalizacyjnych i ciepłowniczych wskazywali, że wsparcie miasta lub gminy, utworzenie wspólnego zespołu kompetencyjnego oraz zastosowanie jednolitego schematu raportowania dla spółek komunalnych mogłyby ograniczyć koszty i poprawić porównywalność danych. Przedmiotem badania nie jest więc wyłącznie gotowość poszczególnych przedsiębiorstw, lecz również poziom przygotowania całego lokalnego systemu zarządzania usługami publicznymi.

Dotychczasowa dyskusja dotycząca raportowania zrównoważonego rozwoju koncentruje się w dużym stopniu na dużych spółkach giełdowych, instytucjach finansowych oraz przedsiębiorstwach uczestniczących w międzynarodowych łańcuchach dostaw. Przedsiębiorstwa komunalne są częściej analizowane w kontekście regulacji technicznych, środowiskowych i taryfowych niż jako odrębna grupa podmiotów wdrażających rozwiązania ESG. W szczególności brakuje badań, które łączyłyby ilościową ocenę poziomu przygotowania z jakościowym rozpoznaniem postaw i doświadczeń przedstawicieli poszczególnych branż

komunalnych. Podjęcie tej problematyki pozwala więc uzupełnić istniejącą lukę badawczą oraz wskazać jej znaczenie aplikacyjne dla przedsiębiorstw i ich właścicieli samorządowych.

Przyjęte postępowanie badawcze pozwala ograniczyć dwa uproszczenia pojawiające się w ocenie sektora. Pierwszym jest założenie, że wszystkie przedsiębiorstwa komunalne charakteryzują się podobnym poziomem przygotowania. Wyniki badań wskazują na istotne zróżnicowanie zależne od wielkości, sektora działalności, obszaru funkcjonowania oraz poziomu wiedzy. Drugim uproszczeniem jest utożsamianie gotowości z posiadaniem strategii albo opublikowaniem raportu.

2.2. Metodyka badań

W celu rozpoznania poziomu przygotowania przedsiębiorstw komunalnych do raportowania ESG zastosowano podejście łączące metody ilościowe i jakościowe. Pierwszy etap obejmował badanie 300 przedsiębiorstw komunalnych, natomiast w drugim etapie przeprowadzono trzy sektorowe zogniskowane wywiady grupowe z przedstawicielami transportu publicznego, gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłownictwa. Badania zostały przeprowadzone przy współpracy z wyspecjalizowaną jednostką – Centrum Badań i Rozwoju Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Połączenie obydwu metod umożliwiło z jednej strony identyfikację skali zjawisk i zależności występujących w badanej zbiorowości, z drugiej natomiast pogłębienie interpretacji poprzez rozpoznanie praktycznych problemów, postaw i doświadczeń uczestników. Wykorzystanie dwóch źródeł informacji stanowiło podstawę triangulacji wyników oraz zwiększało możliwość formułowania wniosków o charakterze aplikacyjnym.

Badaniem ilościowym objęto 300 przedsiębiorstw świadczących usługi komunalne. Badanie zostało przeprowadzone metodą CAWI w okresie 20 sierpnia – 10 października 2025. Opracowany kwestionariusz ankiety został udostępniony w wersji on-line, a zaproszenie do udziału w badaniu zostało rozesłane do szerokiej grupy krajowych przedsiębiorstw świadczących usługi komunalne. Odpowiedzi gromadzono do momentu uzyskania 300 w pełni wypełnionych ankiet. Kwestionariusz badawczy obejmował zagadnienia dotyczące poziomu wiedzy o regulacjach ESG, barier organizacyjnych, technologicznych, kompetencyjnych, finansowych i strategicznych, sposobu ujmowania ESG w dokumentach przedsiębiorstwa, stosowanych działań dekarbonizacyjnych oraz gotowości do spełniania warunków finansowania inwestycji prośrodowiskowych. Analizą objęto także postrzegane koszty i korzyści oraz przewidywany wpływ ESG na działalność przedsiębiorstwa. Większość pytań

została opracowana z wykorzystaniem pięciostopniowej skali Likerta. Pytania wielokrotnego wyboru zakodowano w postaci zmiennych binarnych.

W zgromadzonych odpowiedziach najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne, których liczba wyniosła 100, co odpowiadało 33,3% próby. Utrzymanie infrastruktury miejskiej reprezentowało 66 podmiotów (22,0%), mieszkalnictwo i transport publiczny po 46 podmiotów (po 15,3%), natomiast gospodarkę odpadami 42 przedsiębiorstwa (14,0%). Większość badanych jednostek prowadziła działalność na obszarze jednej gminy (66,0%). Udział przedsiębiorstw o zasięgu międzygminnym wyniósł 15,0%, powiatowym 8,3%, a szerszym niż powiatowy 10,7%. W strukturze zatrudnienia dominowały jednostki średnie, zatrudniające od 50 do 250 osób (44,3%), oraz małe przedsiębiorstwa, w których liczba pracowników wynosiła od 10 do 49 osób (36,3%).

W analizie wyników wykorzystano następujące metody statystyczne:

- analizę skupień metodą k-medoidów, z zastosowaniem algorytmu PAM, odległości Gowera i procedury bootstrap, której celem było wyodrębnienie profili badanych przedsiębiorstw,
- analizę korespondencji wielorakiej (MCA) dla danych kategoryalnych, służącą identyfikacji ukrytych wymiarów postaw wobec ESG i dekarbonizacji,
- eksploracyjną analizę czynnikową metodą minimalnych reszt (MINRES), z rotacją Oblimin i wykorzystaniem macierzy korelacji polichorycznych,
- współczynniki korelacji Spearmana, zastosowane do oceny zależności pomiędzy wielkością przedsiębiorstwa, poziomem wiedzy oraz czynnikami określającymi poziom przygotowania,
- testy niezależności chi-kwadrat oraz miary siły efektu, wykorzystane do analizy zróżnicowania sektorowego i terytorialnego.

W oparciu o uzyskane wyniki badań ilościowych przystąpiono do realizacji badań jakościowych. Obejmowały one trzy odrębne zogniskowane wywiady grupowe przeprowadzone z przedstawicielami transportu publicznego, gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłownictwa. Badania przeprowadzono w okresie 9-11 grudnia 2025. Dobór uczestników miał charakter celowy. W spotkaniach uczestniczyły osoby pełniące zróżnicowane funkcje organizacyjne, w tym członkowie kierownictwa, dyrektorzy finansowi, kierownicy komórek technicznych i inwestycyjnych, pracownicy księgowości, osoby odpowiedzialne za zrównoważony rozwój oraz specjaliści operacyjni. Taki dobór umożliwił uwzględnienie zarówno perspektywy zarządczej, jak również problemów związanych z

gromadzeniem i przekazywaniem danych na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych.

Scenariusz badań FGI miał charakter częściowo ustrukturyzowany i obejmował następujące zagadnienia:

- sposób rozumienia pojęcia ESG oraz jego znaczenie dla przedsiębiorstwa komunalnego,
- źródła wiedzy i ocenę zrozumiałości wymogów regulacyjnych,
- stopień przygotowania organizacji, dostępność danych i podział odpowiedzialności;
- bariery kadrowe, kompetencyjne, finansowe, technologiczne i związane z kulturą organizacyjną,
- nastawienie pracowników i zarządów oraz postrzeganie ESG w kategoriach obowiązku, ryzyka lub możliwości rozwojowej,
- wpływ wielkości przedsiębiorstwa i obszaru prowadzonej działalności,
- dostępność finansowania oraz warunki uzyskiwania wsparcia,
- oczekiwane działania jednostek samorządu terytorialnego, administracji publicznej i organizacji branżowych,
- możliwość wykorzystania standardu VSME oraz potrzebę opracowania sektorowych zasad i narzędzi raportowania.

Transkrypcje wywiadów zostały poddane analizie tematycznej. W pierwszym etapie wyodrębniono wypowiedzi odnoszące się do poziomu wiedzy, dostępności danych, zasobów, kosztów, postaw, korzyści, finansowania oraz oczekiwanego wsparcia instytucjonalnego. Następnie dokonano ich uporządkowania w kategorie wspólne dla wszystkich sektorów i porównano specyficzne problemy transportu publicznego, gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłownictwa. Analiza nie miała na celu statystycznego uogólniania częstotliwości poszczególnych wypowiedzi. Jej podstawową funkcją było wyjaśnienie mechanizmów stojących za wynikami badania ilościowego oraz identyfikacja problemów istotnych z punktu widzenia praktyki funkcjonowania przedsiębiorstw.

Zastosowanie zogniskowanych wywiadów grupowych (FGI) w projekcie badawczym poświęconym przygotowaniu sektora komunalnego do raportowania ESG pozwala na pogłębione rozpoznanie uwarunkowań organizacyjnych, regulacyjnych i sektorowych, które nie mogą zostać w pełni zidentyfikowane wyłącznie przy wykorzystaniu metod ilościowych. Specyfika przedsiębiorstw komunalnych wynika między innymi z ich szczególnej struktury właścicielskiej, realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej, ograniczonej swobody

kształtowania cen oraz silnego uzależnienia działalności od decyzji jednostek samorządu terytorialnego. W tym kontekście badania FGI umożliwiają analizę sposobu, w jaki przedstawiciele przedsiębiorstw interpretują wymagania ESG i odnoszą je do praktycznych warunków funkcjonowania swoich organizacji.

Istotną korzyścią zastosowania badań grupowych jest możliwość przedstawienia problematyki ESG z perspektywy osób bezpośrednio uczestniczących w procesach zarządzania, sprawozdawczości, realizacji inwestycji oraz gromadzenia danych. Uczestnicy wywiadów mogą wskazywać nie tylko formalne rozwiązania stosowane w przedsiębiorstwach, lecz także uwarunkowania nieformalne, takie jak poziom świadomości pracowników, nastawienie kadry zarządzającej, wewnętrzny podział odpowiedzialności lub trudności wynikające z dotychczasowej kultury organizacyjnej. Elementy te mają istotne znaczenie dla oceny rzeczywistej gotowości podmiotów do wdrażania nowych obowiązków sprawozdawczych, jednak pozostają trudne do uchwycenia za pomocą wystandaryzowanego kwestionariusza ankiety.

FGI pozwala również na identyfikację różnic występujących pomiędzy poszczególnymi segmentami sektora komunalnego. Przedsiębiorstwa transportowe, wodociągowo-kanalizacyjne i ciepłownicze różnią się pod względem wykorzystywanych technologii, struktury kosztów, poziomu emisyjności, rodzaju realizowanych inwestycji oraz zakresu istniejących obowiązków środowiskowych. W konsekwencji zakres danych istotnych z punktu widzenia raportowania ESG nie może być traktowany jako jednolity dla całego sektora. Prowadzenie odrębnych wywiadów w poszczególnych grupach branżowych umożliwia rozpoznanie swoistych uwarunkowań działalności oraz ocenę, w jakim stopniu standardy raportowania powinny zostać dostosowane do specyfiki konkretnego rodzaju usług komunalnych.

Ważną zaletą zogniskowanych wywiadów grupowych jest występowanie interakcji pomiędzy uczestnikami. W przeciwieństwie do wywiadów indywidualnych wypowiedzi jednej osoby mogą stanowić impuls do rozwinięcia, uzupełnienia lub zakwestionowania stanowiska przez pozostałych uczestników. Mechanizm ten sprzyja ujawnianiu odmiennych sposobów interpretowania tych samych regulacji, a także identyfikacji zagadnień, które w przypadku rozmowy indywidualnej mogłyby pozostać pominięte. Dyskusja grupowa pozwala ponadto na rozpoznanie obszarów zgodności i rozbieżności pomiędzy przedstawicielami różnych przedsiębiorstw, co zwiększa wartość poznawczą zgromadzonego materiału.

Zastosowanie FGI zwiększa również możliwości właściwej interpretacji danych ilościowych. Badanie ankietowe pozwala określić skalę występowania określonych zjawisk, natomiast nie zawsze umożliwia jednoznaczne rozpoznanie ich przyczyn. Wywiady grupowe pozwalają na wyjaśnienie motywów leżących u podstaw określonych postaw, ocen i decyzji przedsiębiorstw. Dzięki temu możliwe jest ograniczenie ryzyka nadmiernego uproszczenia wniosków oraz przedstawienie zależności występujących pomiędzy poziomem wiedzy, dostępnością zasobów, wielkością przedsiębiorstwa, sposobem zarządzania i gotowością do raportowania ESG.

Kolejną korzyścią jest możliwość identyfikacji praktycznych barier związanych z gromadzeniem, weryfikacją i porównywaniem danych. Raportowanie ESG wymaga współpracy wielu komórek organizacyjnych, w tym działów technicznych, finansowych, kadrowych, inwestycyjnych i prawnych. Badania FGI pozwalają na przeanalizowanie procesu przepływu informacji wewnątrz przedsiębiorstwa oraz określenie potencjalnych trudności związanych z brakiem jednolitych definicji, rozproszeniem danych, ograniczeniami systemów informatycznych lub koniecznością pozyskiwania informacji od dostawców i wykonawców. Rozpoznanie tych elementów ma istotne znaczenie dla opracowania realnych, a nie wyłącznie formalnych zaleceń dotyczących organizacji procesu raportowania.

Badania FGI mogą być także wykorzystane do oceny użyteczności dobrowolnego standardu VSME z punktu widzenia przedsiębiorstw komunalnych. Pozwalają one określić, czy zakres proponowanych ujawnień odpowiada specyfice sektora, które wskaźniki mogą wymagać dodatkowego doprecyzowania oraz w jakim zakresie konieczne byłoby opracowanie uzupełniających mierników branżowych. W tym znaczeniu wywiady grupowe tworzą podstawę do sformułowania rekomendacji uwzględniających zarówno wymogi sprawozdawcze, jak i możliwości organizacyjne mniejszych i średnich podmiotów komunalnych.

Wykorzystanie badań FGI wzmacnia ponadto wiarygodność całego postępowania badawczego poprzez zastosowanie triangulacji metodologicznej. Połączenie danych ilościowych z materiałem jakościowym pozwala na przedstawienie analizowanego problemu z różnych perspektyw oraz ogranicza ryzyko formułowania wniosków na podstawie jednego rodzaju danych. W konsekwencji zastosowanie zogniskowanych wywiadów grupowych przyczynia się zarówno do pogłębienia wartości poznawczej projektu, jak i do zwiększenia aplikacyjnego znaczenia opracowanych rekomendacji dla przedsiębiorstw komunalnych, jednostek samorządu terytorialnego oraz instytucji finansujących inwestycje infrastrukturalne.

2.3. Wnioski z przeprowadzonych badań

Przeprowadzone badania wskazują, że podstawowym problemem przedsiębiorstw komunalnych nie jest całkowity brak działań odpowiadających poszczególnym elementom ESG. W analizowanych podmiotach prowadzone są pomiary zużycia energii i paliw, emisji, odpadów, jakości wody i ścieków, wypadków przy pracy, szkoleń, reklamacji oraz zgodności z decyzjami administracyjnymi. Funkcjonują również regulaminy pracy, procedury BHP, zasady ochrony danych osobowych, pozwolenia środowiskowe i systemy zarządzania. Nowym elementem jest przede wszystkim konieczność połączenia tych informacji w jeden uporządkowany system oraz przypisania im wspólnych definicji i odpowiedzialności. Brakuje zazwyczaj pełnej identyfikacji istniejących danych, określenia komórek odpowiedzialnych za ich przygotowanie oraz zasad kontroli i przekazywania informacji.

W badaniu dotyczącym transportu publicznego wskazano, że większość informacji potrzebnych do przygotowania raportu znajduje się już w przedsiębiorstwie, ale jest rozproszona pomiędzy działy techniczne, finansowe, kadrowe, zakupowe i magazynowe. Podobne uwarunkowania występowały w gospodarce wodno-kanalizacyjnej, gdzie część podmiotów posiada system ISO 14001 lub EMAS, pozwolenia wodnoprawne i rozbudowaną sprawozdawczość techniczną. W ciepłownictwie dane środowiskowe są gromadzone między innymi na potrzeby handlu emisjami, rozliczania zużycia paliw oraz monitorowania inwestycji. W konsekwencji pierwszym etapem przygotowania do raportowania powinno być przeprowadzenie inwentaryzacji istniejących obowiązków, danych i procedur, a nie bezpośrednie przystąpienie do opracowania dokumentu końcowego.

W badaniu ilościowym 40,3% respondentów oceniło poziom wiedzy o ESG jako przeciętny, 25,7% jako niski, natomiast 18,0% zadeklarowało całkowity brak wiedzy w tym zakresie. Wysoki albo bardzo wysoki poziom wskazało łącznie 16,0% badanych przedsiębiorstw. Poziom wiedzy był dodatnio skorelowany z wielkością zatrudnienia oraz ujemnie ze wszystkimi kategoriami barier. Najsilniejsza zależność dotyczyła negatywnych postaw wobec ESG, natomiast dodatni związek odnotowano w odniesieniu do dostrzegania korzyści wizerunkowych. Wyniki te wskazują, że wiedza nie stanowi wyłącznie zasobu informacyjnego, ale wpływa na sposób oceny kosztów, ryzyka oraz potencjalnych korzyści wynikających z wdrożenia ESG.

Badania FGI wskazują jednak, że pojedyncze szkolenia oraz samodzielne śledzenie informacji w internecie nie prowadzą automatycznie do zbudowania trwałych kompetencji

organizacyjnych. Respondenci korzystali z pomocy kancelarii prawnych i firm doradczych, newsletterów, portali branżowych, konferencji oraz kontaktów osobistych. W sektorze ciepłowniczym zwrócono także uwagę na ograniczoną skuteczność masowych szkoleń, jeżeli ich zakres nie odpowiada zadaniom wykonywanym przez uczestników. System podnoszenia kwalifikacji powinien być zróżnicowany w zależności od pełnionej funkcji. Zarząd powinien posiadać wiedzę o odpowiedzialności, kosztach i znaczeniu strategicznym, koordynatorzy o zasadach standardu i organizacji prac, natomiast osoby przekazujące dane o definicjach wskaźników, źródłach informacji oraz sposobie ich dokumentowania. Pracownikom operacyjnym należy ponadto wyjaśnić związek pomiędzy dodatkowymi czynnościami a funkcjonowaniem przedsiębiorstwa.

Analiza ilościowa wykazała, że bariery technologiczne i kompetencyjne zmniejszają się wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstwa. Wyniki badań jakościowych pozwalają jednak doprecyzować charakter problemów technologicznych. W wielu przypadkach nie wynikają one z braku specjalistycznego systemu informatycznego, lecz z niespójności wykorzystywanych programów branżowych, arkuszy kalkulacyjnych i baz danych. Te same informacje mogą być niezależnie gromadzone przez kilka komórek organizacyjnych, podczas gdy osoba odpowiedzialna za raportowanie nie posiada do nich bezpośredniego dostępu. Dodatkowym problemem są różne jednostki miary, okresy sprawozdawcze oraz definicje stosowane przez poszczególne działy. Uwarunkowania te ograniczają możliwość porównywania wyników oraz zwiększają ryzyko błędów.

Największą trudność w obszarze środowiskowym stanowiło obliczenie emisji pośrednich w zakresie 3. Przedstawiciele transportu publicznego i ciepłownictwa wskazywali na ograniczoną dostępność informacji o zużyciu paliwa przez dostawców, wykonawców robót i przedsiębiorstwa kurierskie. Respondenci reprezentujący wodociągi zwracali uwagę zarówno na brak części danych, jak również na niejednoznaczność metod ich obliczania. W tej sytuacji zasadne jest stopniowe rozszerzanie zakresu analiz. W pierwszej kolejności należy uporządkować zakresy 1 i 2, następnie zidentyfikować istotne kategorie zakresu 3 oraz skoncentrować się na największych dostawcach i kategoriach kosztowych. Konieczne jest równocześnie dokumentowanie przyjętych założeń i źródeł współczynników. Próba jednoczesnego uzyskania pełnych informacji od wszystkich kontrahentów mogłaby okazać się nieproporcjonalna do możliwości przedsiębiorstwa i spowodować zahamowanie całego procesu.

Uczestnicy wszystkich badań FGI wskazywali na znaczną czasochłonność przygotowania informacji ESG. Małe przedsiębiorstwa nie dysponują z reguły stanowiskiem, które można przeznaczyć wyłącznie do realizacji tego zadania, natomiast zatrudnienie odrębnego specjalisty może być ekonomicznie nieuzasadnione. W większych podmiotach powołanie zespołu nie rozwiązuje całkowicie problemu, ponieważ przygotowanie danych wymaga cyklicznego udziału pracowników eksploatacji, finansów, kadr, zakupów i informatyki. Dla osób tych oznacza to dodatkowe obowiązki, które bez właściwego uzasadnienia mogą być postrzegane jako zakłócenie podstawowej działalności.

Proces przygotowania do raportowania nie powinien opierać się na założeniu, że cały raport zostanie opracowany przez jednego pracownika. Konieczne jest wyznaczenie osoby odpowiedzialnej na poziomie zarządu, koordynatora prac oraz osób odpowiadających za poszczególne grupy danych w komórkach organizacyjnych. Zadania te powinny zostać formalnie ujęte w zakresach odpowiedzialności, harmonogramie i procedurach kontroli. W przypadku mniejszych spółek część kompetencji może być organizowana wspólnie przez kilka przedsiębiorstw, jednostkę samorządu terytorialnego albo związek międzygminny. Rozwiązanie takie pozwala ograniczyć koszty, zachowując jednocześnie odpowiedzialność poszczególnych spółek za jakość przekazywanych danych.

We wszystkich sektorach powtarzał się wniosek dotyczący podstawowego znaczenia zaangażowania najwyższego kierownictwa. Pracownik średniego szczebla nie jest w stanie zapewnić terminowego przekazywania danych i współpracy innych komórek, jeżeli nie posiada jednoznacznego mandatu zarządu. W przedsiębiorstwach, w których kierownictwo uznało temat za istotny, umożliwiano udział w szkoleniach, powoływano zespoły oraz rozpoczynano inwentaryzację danych. W podmiotach, w których termin obowiązku został przesunięty albo oceniono go jako niepewny, działania były natomiast ograniczane lub przechodziły w stan oczekiwania.

Rola zarządu nie powinna ograniczać się do wydania polecenia przygotowania raportu. Konieczne jest określenie celu raportowania i jego odbiorców, ustalenie zakresu informacji, zapewnienie odpowiednich zasobów, rozstrzyganie sporów pomiędzy komórkami oraz wykorzystanie wyników w procesie zarządzania. Rada nadzorcza i właściciel samorządowy powinny monitorować postęp prac oraz oczekiwać powiązania ESG ze strategią, planem inwestycyjnym, zarządzaniem ryzykiem i jakością świadczonych usług. Jednocześnie wymagania właścicielskie powinny być proporcjonalne do wielkości i charakteru działalności spółki.

Duża zmienność regulacji była jednym z najczęściej podejmowanych problemów w badaniach FGI. Uczestnicy mieli trudność z jednoznacznym określeniem, czy i w jakim terminie ich przedsiębiorstwo zostanie objęte obowiązkiem raportowania, jakie kryteria należy stosować oraz który standard będzie właściwy. Niepewność ta sprzyjała przyjmowaniu postawy polegającej na odłożeniu działań do momentu wprowadzenia jednoznacznego obowiązku. Zjawisko było szczególnie widoczne w ciepłownictwie, gdzie poniesienie dodatkowych kosztów wymaga uzasadnienia przed radą nadzorczą i odbiorcami, oraz w mniejszych przedsiębiorstwach transportowych, posiadających ograniczone zasoby kadrowe.

Z punktu widzenia polityki publicznej wyniki te wskazują na potrzebę opracowania stabilnych i możliwie prostych wytycznych. Respondenci oczekiwali przede wszystkim jednoznacznego katalogu informacji, metod obliczeń, harmonogramu wdrożenia oraz określenia sposobu wykorzystania danych. W wypowiedziach często pojawiał się postulat przygotowania sektorowego przewodnika, tabelarycznego narzędzia i porównywalnych wskaźników. Standard VSME odpowiada częściowo na wskazane potrzeby, jednak ze względu na ogólny charakter wymaga uzupełnienia o definicje i mierniki właściwe dla poszczególnych usług komunalnych.

Wyniki badań jakościowych wskazują na niejednoznaczne postrzeganie ESG przez przedstawicieli przedsiębiorstw komunalnych. Raportowanie było często oceniane w pierwszej kolejności jako obowiązek i dodatkowy koszt. Ryzyka łączono z możliwością popełnienia błędów, brakiem środków finansowych, potrzebą przeprowadzenia audytu, utratą kontraktów, wysokimi cenami usług doradczych oraz przeniesieniem części obciążeń na taryfy. Respondenci posiadający większe doświadczenie dostrzegali jednak także potencjalne korzyści, do których zaliczano uporządkowanie procesów, ograniczenie wielokrotnego gromadzenia tych samych danych, poprawę analizy reklamacji, wzrost efektywności energetycznej, łatwiejszy dostęp do finansowania, rozwój pracowników oraz poprawę wizerunku przedsiębiorstwa.

Wyniki ilościowe potwierdzają, że skłonność do dostrzegania korzyści wzrasta wraz z poziomem wiedzy. Można zatem uznać, że negatywne nastawienie nie stanowi wyłącznie trwałej cechy sektora, lecz w części przypadków wynika z braku doświadczenia i informacji o praktycznym wykorzystaniu raportowanych danych. Aby raportowanie było oceniane jako działanie przynoszące korzyści, przedsiębiorstwo powinno uzyskiwać informację zwrotną dotyczącą podjętych decyzji, ograniczonych kosztów, pozyskanego finansowania i zmniejszonego ryzyka. Raport, który nie jest wykorzystywany w zarządzaniu, będzie

traktowany podobnie jak kolejne obowiązkowe sprawozdanie i nie przyczyni się do trwałej zmiany sposobu funkcjonowania organizacji.

Przeprowadzone analizy wskazują na występowanie wspólnych barier we wszystkich badanych sektorach. Ich znaczenie i sposób interpretacji są jednak zróżnicowane, co uzasadnia oddzielne przedstawienie wniosków dla transportu publicznego, gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłownictwa (Tabela 2).

Tabela 2. Bariery raportowania ESG według sektorów

Sektor	Stan wyjściowy	Najważniejsze bariery	Możliwości wykorzystania ESG
Transport publiczny	Relatywnie pozytywne postawy, doświadczenie w elektromobilności, finansowaniu taboru i sprawozdawczości eksploatacyjnej; w części podmiotów funkcjonują zespoły ESG	Rozproszenie danych, ograniczone zasoby i czas, emisje zakresu 3, taksonomia, brak porównywalności ujawnień oraz wątpliwości dotyczące korzyści dla pasażera	Integracja danych dotyczących paliw, energii, taboru i zatrudnienia; ocena cyklu życia; poprawa procesów zakupowych, reklamacyjnych i dostępności usług
Wodociągi i kanalizacja	Rozbudowana baza danych środowiskowych, pozwolenia, ISO 14001 lub EMAS i monitoring jakości wody i ścieków; znaczne zróżnicowanie poziomu przygotowania	Niejasny zakres wskaźników, problemy z rzetelnością obliczeń, trudność pomiaru relacji społecznych, brak specjalistów w małych spółkach i oczekiwanie na wytyczne	Połączenie danych technicznych z energią, kosztami i ryzykiem; porównania strat wody, zużycia energii na m ³ , awaryjności, jakości ścieków i inwestycji adaptacyjnych
Ciepłownictwo	Rozbudowane dane dotyczące paliw, emisji i inwestycji; silna presja transformacyjna oraz doświadczenie w finansowaniu infrastruktury	Koszty i wpływ na taryfę, zmienność regulacyjna, opór organizacyjny, wysokie ceny doradztwa, słabsza znajomość zagadnień S i G oraz potrzeba określenia celu raportu	Powiązanie transformacji źródeł z emisjami, niezawodnością i ceną; monitorowanie struktury paliw, sprawności, strat sieciowych, ryzyka klimatycznego i ubóstwa energetycznego

Źródło: wyniki badań pierwotnych.

Transport publiczny charakteryzuje się znacznym zróżnicowaniem poziomu przygotowania, ale równocześnie relatywnie wysoką otwartością na wykorzystanie ESG w zarządzaniu. W badaniu ilościowym udział przedsiębiorstw transportowych w najwyższym

kwartylu negatywnych postaw wyniósł 10,87%, natomiast w najwyższym kwartylu postaw pozytywnych 34,78%. Wyniki FGI wskazują, że większe przedsiębiorstwa rozpoczynają identyfikację interesariuszy, analizę podwójnej istotności oraz inwentaryzację danych. Mniejsze podmioty liczą natomiast na pozostanie poza formalnym zakresem obowiązku i obawiają się obciążenia, które nie będzie proporcjonalne do posiadanych zasobów.

Podstawowym problemem praktycznym w transporcie jest połączenie informacji pochodzących z eksploatacji, finansów, kadr, magazynu, utrzymania taboru i zakupów. Respondenci wskazywali, że proces raportowania może ujawnić wielokrotne gromadzenie tych samych danych, nieefektywne zakupy oraz źródła reklamacji. Część uczestników podważała jednak zasadność ponoszenia wysokich kosztów, jeżeli raport nie będzie wpływał na poprawę jakości przewozów. Zakres sprawozdawczości dla transportu publicznego powinien więc obejmować przede wszystkim jakość i dostępność usług, emisję przypadającą na jednostkę pracy przewozowej, efektywność taboru, bezpieczeństwo, warunki pracy kierowców i motorniczych oraz wpływ inwestycji na ofertę przewozową.

Przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne posiadają z reguły rozbudowany zasób danych środowiskowych. Uczestnicy badań wskazywali na pozwolenia wodnoprawne, monitoring parametrów wody i ścieków, stopień skanalizowania, zużycie energii, instalacje fotowoltaiczne, gospodarkę osadową oraz systemy ISO 14001 i cykle audytowe. Jednocześnie część organizacji dopiero identyfikuje, które informacje powinny zostać wykorzystane w raportowaniu ESG. Obawy dotyczą niejednoznaczności definicji, braku porównywalności danych oraz trudności w pomiarze jakości relacji z mieszkańcami.

Przedstawiciele sektora wyraźnie wskazywali na potrzebę opracowania wspólnego standardu branżowego. Powinien on obejmować podstawowy zestaw informacji, uzupełniony o wskaźniki właściwe dla gospodarki wodno-kanalizacyjnej, jednolite metody obliczeń oraz mechanizm wymiany doświadczeń. Małe lokalne przedsiębiorstwa mogą korzystać z krótkich kanałów komunikacji, ale jednocześnie potrzebują wsparcia gminy i dostępu do wspólnych kompetencji. Zastosowanie VSME w tym sektorze powinno zostać uzupełnione o dane dotyczące strat wody, zużycia energii na metr sześcienny, jakości ścieków, awaryjności, gospodarki osadowej oraz odporności systemu na suszę i deszcze nawalne.

W sektorze ciepłowniczym najsilniej ujawniło się napięcie pomiędzy realizacją celów środowiskowych a dostępnością cenową usług. Uczestnicy nie kwestionowali potrzeby ograniczania wykorzystania węgla, rozwoju kogeneracji i odnawialnych źródeł energii, podkreślali jednak, że część kosztów transformacji może ostatecznie zostać poniesiona przez

odbiorców. Wysokie ceny usług doradczych oraz niepewność regulacyjna wzmacniają skłonność do odraczania decyzji do momentu powstania jednoznacznego obowiązku. Działania związane z ESG są więc oceniane także w kontekście ich wpływu na taryfę i możliwości uzasadnienia ponoszonych wydatków przed organami nadzoru i mieszkańcami.

Istotną barierę w ciepłownictwie stanowi kultura organizacyjna. Pracownicy o długim stażu mogą negatywnie reagować na nowe procedury i obowiązki ewidencyjne, a szkolenia kierowane do całych załóg nie zawsze przynoszą oczekiwane rezultaty. Z drugiej strony osoby posiadające większą wiedzę postrzegają ESG jako możliwość uporządkowania współpracy pomiędzy działami oraz poprawy sposobu przedstawiania procesu modernizacji przedsiębiorstwa. Szczególną wartość będzie posiadał raport ukazujący zależności pomiędzy zmianą struktury paliw, emisjami, bezpieczeństwem systemu, sprawnością źródeł, stratami sieciowymi i poziomem taryfy. Sektor wymaga stabilnego, wieloletniego harmonogramu transformacji oraz wsparcia finansowego obejmującego nie tylko inwestycje rzeczowe, ale także rozwój kompetencji i narzędzi informacyjnych (Tabela 3).

Tabela 3. Główne wnioski z badań

Prawidłowość	Wynik ilościowy	Potwierdzenie i rozwinięcie w badaniach FGI
Znaczenie wiedzy	Wzrost poziomu wiedzy jest związany ze spadkiem wszystkich kategorii barier i ograniczeniem negatywnych postaw	Osoby posiadające wiedzę i doświadczenie wskazują konkretne dane, korzyści i etapy wdrożenia, natomiast pozostali respondenci koncentrują się przede wszystkim na obowiązku i kosztach
Znaczenie wielkości	Większe podmioty charakteryzują się wyższym poziomem wiedzy i niższymi barierami, zwłaszcza kompetencyjnymi	Małe spółki nie posiadają specjalistów, natomiast w dużych podmiotach wzrasta złożoność danych i liczba lokalizacji
Pozycja transportu	Transport charakteryzuje się najmniejszym udziałem postaw negatywnych i relatywnie wysokim udziałem postaw pozytywnych	Znaczenie ma doświadczenie w dekarbonizacji i pozyskiwaniu funduszy; część spółek powołuje zespoły i rozpoczyna analizę podwójnej istotności
Bariera lokalnych podmiotów	Podmioty działające w skali gminnej częściej odczuwają bariery organizacyjne, kompetencyjne i finansowe	Wskazywano na potrzebę wsparcia właściciela, wspólnego zespołu, przewodnika i narzędzi, przy czym krótsze kanały komunikacji mogą ułatwiać gromadzenie danych

Prawidłowość	Wynik ilościowy	Potwierdzenie i rozwinięcie w badaniach FGI
Korzyści zależne od wiedzy	Poziom wiedzy jest dodatnio związany z dostrzeganiem redukcji kosztów, poprawy pozycji i wizerunku	Bardziej zaawansowani uczestnicy wskazują na porządkowanie procesów, poprawę zakupów, obsługi reklamacji, finansowania i rozwoju, natomiast początkujący postrzegają głównie koszty
Potrzeba proporcjonalności	Mniejsze organizacje deklarują wyższy poziom barier	Uczestnicy krytycznie oceniali rozbudowane i nieporównywalne raporty, postulując zastosowanie krótkiego zestawu wskaźników uwzględniających specyfikę branży

Źródło: wyniki badań pierwotnych.

W oparciu o przeprowadzone badania można zidentyfikować następujące kierunki przygotowania sektora komunalnego do raportowania:

1. W pierwszej kolejności należy przeprowadzić inwentaryzację istniejących sprawozdań, baz danych, rejestrów i procedur, a dopiero następnie przystąpić do opracowania raportu.
2. Należy wyznaczyć osobę odpowiedzialną za proces na poziomie zarządu, koordynatora prac oraz pracowników odpowiadających za poszczególne grupy danych.
3. Konieczne jest opracowanie słownika wskaźników, obejmującego ich definicję, jednostkę miary, źródło, częstotliwość gromadzenia, odpowiedzialność oraz sposób weryfikacji.
4. Zakres raportowania powinien być proporcjonalny do wielkości i charakteru działalności. Moduł podstawowy VSME/VS może stanowić punkt wyjścia, uzupełniany następnie o wskaźniki branżowe i moduł kompleksowy.
5. Wskaźniki ESG należy odnosić do jednostek świadczonych usług, np. pasażerokilometra, metra sześciennego dostarczonej wody albo gigadżula sprzedanego ciepła, oraz łączyć z efektami uzyskiwanymi przez mieszkańców.
6. Zasadne jest opracowanie sektorowych przewodników, przykładów obliczeń, wspólnych narzędzi oraz zasad porównywania wyników, zamiast pozostawiania każdej spółce samodzielnej interpretacji rozbudowanych regulacji.
7. Dla mniejszych przedsiębiorstw należy rozważyć utworzenie samorządowych lub międzygminnych centrów kompetencji, zapewniających wsparcie prawne, emisyjne, informacyjne, finansowe i kontrolne.

8. Raportowanie powinno zostać powiązane z planowaniem inwestycji, pozyskiwaniem finansowania, kalkulacją taryf, zarządzaniem ryzykiem, zamówieniami publicznymi oraz komunikacją z mieszkańcami.
9. Pierwszy raport może mieć charakter pilotażowy. Powinien zostać przygotowany na podstawie dostępnych danych, z jednoczesnym wskazaniem braków oraz harmonogramu poprawy ich jakości.
10. Pracownicy przekazujący dane powinni otrzymywać informację o sposobie ich wykorzystania oraz o decyzjach i usprawnieniach wynikających z przeprowadzonej analizy.

2.4. Rola sektora komunalnego w raportowaniu ESG i wykorzystanie standardu VSME

VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed Micro-, Small- and Medium-sized Enterprises) jest dobrowolnym standardem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju opracowanym przez EFRAG dla nienotowanych mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. Podstawowym celem standardu jest stworzenie proporcjonalnego i ujednoliconego sposobu przekazywania informacji dotyczących środowiska, kwestii społecznych i ładu organizacyjnego dużym przedsiębiorstwom, bankom, inwestorom oraz pozostałym partnerom. Standard ma także wspierać mniejsze podmioty w identyfikacji własnych oddziaływań, ryzyk i możliwości rozwojowych. EFRAG przekazał VSME Komisji Europejskiej 17 grudnia 2024 r., natomiast 30 lipca 2025 r. Komisja przyjęła zalecenie dotyczące jego dobrowolnego stosowania. Charakterystykę istoty standardu przedstawiono w punkcie 1. Komisja przyjęła 3 lipca 2026 r. dwa akty delegowane: zmienione ESRS oraz nowy dobrowolny standard dla mniejszych jednostek. Na 18 lipca nadal oczekują one na zakończenie kontroli Parlamentu i Rady oraz publikację. Określenie VSME jest nadal powszechnie stosowane w odniesieniu do uproszczonego standardu dobrowolnego, mimo że w przyjętym akcie użyto nazwy Voluntary Standard (VS).

Podstawową zaletą VSME jest możliwość rozpoczęcia raportowania bez konieczności budowania systemu odpowiadającego pełnemu zakresowi ESRS. Rozwiązanie to jest zgodne z postulatem proporcjonalności zgłaszanym przez uczestników badań, w szczególności przedstawicieli małych przedsiębiorstw transportowych, lokalnych wodociągów i miejskich

spółek ciepłowniczych. Zamiast analizy dużej liczby ujawnień podmiot może skoncentrować się na module podstawowym i rozszerzyć go jedynie o informacje mające istotne znaczenie dla prowadzonej działalności.

Standard może również stanowić wspólny język komunikacji pomiędzy przedsiębiorstwem komunalnym, właścicielem samorządowym i instytucją finansującą. Zastosowanie jednolitego układu danych ogranicza potrzebę wypełniania wielu odmiennych ankiet i formularzy. Ma to szczególne znaczenie w sektorze komunalnym, w którym zasoby administracyjne są ograniczone, a przedsiębiorstwa równocześnie uczestniczą w programach dotacyjnych, postępowaniach zakupowych oraz relacjach z bankami i kontrahentami.

Zakres modułu podstawowego odpowiada ponadto wielu informacjom już gromadzonym w przedsiębiorstwach komunalnych. Dotyczy to w szczególności zużycia energii, emisji, wody, odpadów, zatrudnienia, bezpieczeństwa pracy, wynagrodzeń, szkoleń i zgodności prawnej. VSME może więc służyć uporządkowaniu istniejących danych, a nie tworzeniu kolejnego równoległego systemu sprawozdawczego. Warunkiem jest przypisanie poszczególnych ujawnień do aktualnie funkcjonujących źródeł informacji oraz ograniczenie ręcznego i wielokrotnego wprowadzania tych samych danych.

Cykliczne stosowanie standardu może w dalszej kolejności umożliwić przejście od samej sprawozdawczości do wykorzystania danych w zarządzaniu. Powtarzalność pomiaru pozwala określać cele, analizować odchylenia, porównywać wyniki w czasie oraz uzasadniać podejmowane inwestycje. Odpowiada to oczekiwaniom uczestników FGI, którzy wskazywali, że raportowanie powinno być proste, porównywalne i dostarczać informacji przydatnych przy podejmowaniu decyzji.

VSME posiada charakter ogólny i nie może zastąpić branżowych mierników jakości oraz efektywności usług komunalnych. Informacja o całkowitym zużyciu energii lub wielkości emisji może prowadzić do nieprawidłowych porównań, jeżeli nie zostanie uwzględniona skala działalności, zastosowana technologia, gęstość sieci i warunki lokalne. Dane powinny być odnoszone do jednostek świadczonych usług oraz uzupełniane o parametry niezawodności, jakości i dostępności. Dopiero takie zestawienie umożliwia ocenę, czy poprawa wskaźników środowiskowych nie odbywa się kosztem ciągłości usług albo nie prowadzi do nieuzasadnionego wzrostu obciążeń ponoszonych przez mieszkańców (Tabela 4).

Tabela 4. Zakres raportowania VSME według sektorów

Obszar	Minimalne wskaźniki VSME/VS	Proponowane uzupełnienie sektorowe
Transport publiczny	Energia, emisje GHG, odpady, zatrudnienie, BHP, szkolenia	Emisje i energia na wozokilometr i pasażerokilometr; udział taboru nisko- i zeroemisyjnego; punktualność; dostępność; wypadki; skargi; absencja i rotacja kierowców; udział kryteriów środowiskowych w zakupach
Wodociągi i kanalizacja	Energia, emisje, zanieczyszczenia, woda, odpady, BHP	Straty wody; energia na m3 dostarczonej wody i oczyszczonych ścieków; zgodność jakości wody i ścieków; awarie na kilometr sieci; gospodarka osadami; stopień skanalizowania; wykorzystanie biogazu i OZE; odporność na suszę i deszcze nawalne
Ciepłownictwo	Energia, emisje, zanieczyszczenia, odpady, zatrudnienie, BHP	Emisje na GJ sprzedanego ciepła; struktura paliw; udział ciepła z OZE i kogeneracji; sprawność źródeł; straty sieciowe; awaryjność; tempo modernizacji sieci; wpływ inwestycji na taryfę; działania wobec odbiorców wrażliwych
Wspólne dla spółek komunalnych	Praktyki, polityki, zarządzanie, zatrudnienie i antykorupcja	Ciągłość świadczenia usług; czas usuwania awarii; reklamacje i skargi; dostępność cyfrowa i fizyczna; dialog z mieszkańcami; zamówienia publiczne; ryzyko klimatyczne; przejrzystość pomocy publicznej i relacji z właścicielem

Źródło: wyniki badań pierwotnych.

W oparciu o wyniki przeprowadzonych badań można zaproponować model raportowania obejmujący cztery wzajemnie uzupełniające się poziomy:

1. Poziom podstawowy obejmujący jednolity moduł VSME/VS, stosowany przez spółki objęte lokalnym standardem właścicielskim i zapewniający wspólną strukturę danych środowiskowych, społecznych i organizacyjnych.

2. Poziom sektorowy obejmujący mierniki techniczne i jakościowe właściwe dla transportu, wodociągów i kanalizacji, ciepłownictwa, gospodarki odpadami, mieszkalnictwa oraz utrzymania infrastruktury miejskiej.

3. Poziom odnoszący się do realizacji zadań publicznych, obejmujący dostępność, ciągłość i cenę usług, satysfakcję mieszkańców, odporność infrastruktury oraz realizację polityk samorządu.

4. Poziom rozszerzony obejmujący moduł kompleksowy i dodatkowe ujawnienia dla dużych lub bardziej dojrzałych podmiotów, przedsiębiorstw intensywnie korzystających z finansowania zewnętrznego oraz jednostek objętych obowiązkowym raportowaniem.

Przedstawiony model wymaga współdziałania przedsiębiorstwa i właściciela samorządowego. Spółka odpowiada za jakość danych, wyznaczanie celów oraz wykorzystanie wyników w zarządzaniu. Jednostka samorządu terytorialnego może określić minimalny zakres informacji, wspierać rozwój kompetencji, zapewniać porównywalność i wykorzystywać dane w prowadzeniu polityk lokalnych. Porównania pomiędzy spółkami powinny jednak uwzględniać zróżnicowanie warunków technicznych i organizacyjnych. Ich celem powinno być identyfikowanie dobrych praktyk i kierunków poprawy, a nie mechaniczne tworzenie rankingów na podstawie całkowitej wielkości emisji lub kosztów.

Wyniki zogniskowanych wywiadów grupowych wskazują, że przygotowanie do raportowania nie powinno być pozostawione wyłącznie poszczególnym spółkom. Jednostka samorządu terytorialnego może ograniczyć koszty poprzez utworzenie wspólnego centrum kompetencji, opracowanie jednolitego słownika wskaźników, organizację szkoleń i udostępnienie narzędzi informatycznych. Organizacje branżowe mogą natomiast przygotowywać instrukcje obliczeń, przykładowe raporty oraz katalogi dobrych praktyk. W transporcie publicznym wskazywano na potrzebę opracowania szczegółowego przewodnika, w gospodarce wodno-kanalizacyjnej na jednolite definicje i metody liczenia, natomiast w ciepłownictwie na stabilny wieloletni harmonogram działań i wsparcie finansowe.

Szczególnego znaczenia nabiera koordynacja zapytań kierowanych do przedsiębiorstw. Jednostki samorządu terytorialnego, banki i instytucje finansujące powinny w możliwie szerokim zakresie opierać swoje formularze na VSME/VS oraz ograniczać dodatkowe wymagania do informacji rzeczywiście niezbędnych. Rozwiązanie takie pozwala zastępować nakładające się i niejednolite kwestionariusze jednym uporządkowanym zestawem danych. W przypadku sektora komunalnego może to istotnie ograniczyć obciążenia administracyjne, a równocześnie poprawić porównywalność i wiarygodność przekazywanych informacji.

Sektor komunalny nie jest jednorodnie przygotowany do raportowania ESG. Znaczna część przedsiębiorstw znajduje się na wstępnym etapie rozpoznawania wymogów i oczekuje jednoznacznych wytycznych, natomiast nieliczna grupa podmiotów posiada zespoły, doświadczenie w pozyskiwaniu finansowania, systemy zarządzania środowiskowego oraz rozpoczęte prace nad identyfikacją interesariuszy i istotnych zagadnień. Wspólną cechą większości badanych przedsiębiorstw jest jednak posiadanie znacznego zasobu danych

środowiskowych, pracowniczych i organizacyjnych. Podstawowym wyzwaniem pozostaje ich uporządkowanie, zapewnienie spójności oraz włączenie do procesu podejmowania decyzji.

Standard VSME/VS może stanowić właściwy punkt wyjścia dla większości przedsiębiorstw komunalnych, ponieważ uwzględnia zasadę proporcjonalności, posiada modułową konstrukcję oraz zachowuje zgodność z europejskim systemem sprawozdawczości. Nie powinien być jednak stosowany w sposób mechaniczny. Jego użyteczność zależy od połączenia ogólnych ujawnień ze wskaźnikami sektorowymi i publiczną funkcją przedsiębiorstwa. Raport powinien przedstawiać, w jaki sposób podmiot ogranicza negatywne oddziaływania, zwiększa odporność infrastruktury, zapewnia dostępność i ciągłość usług oraz racjonalnie wykorzystuje środki publiczne. Dopiero takie ujęcie pozwala wykorzystać raportowanie jako element zarządzania, a nie wyłącznie jako kolejny obowiązek sprawozdawczy.

3. Znaczenie i praktyka obliczania śladu węglowego przedsiębiorstw komunalnych (Robert Tomanek)

3.1. Metodologia obliczania śladu węglowego przedsiębiorstwa

W warunkach gospodarki komunalnej ślad węglowy może być obliczany dla miasta (Urban Carbon Footprint – UCF), przedsiębiorstwa (Corporate Carbon Footprint – CCF), a także wybranych produktów (Carbon Footprint of Products – CFP), w tym wydarzeń (np. koncerty, marsze, wyścigi). Obliczanie śladu węglowego miasta polega na oszacowaniu wartości emisyjnej nie dla produktów będących efektem funkcjonowania miasta, ale dla organizacji – rozumianej tutaj jako miasto (gmina). Metodologię obliczania miejskiego śladu węglowego definiuje GHG Protocol – standard¹⁸ GPC (Global Protocol for Community), który, podobnie jak samo obliczanie śladu, nie jest obowiązującym przepisem prawa (tak jak w przypadku przedsiębiorstw spełniających określone warunki), ale stosuje się go powszechnie ze względu na doświadczenie i uznanie GHG Protocol. Standard GPC opracowały: World Resources Institute (WRI), C40 Cities Climate Leadership Group oraz ICLEI – Local Governments for Sustainability.

Obliczanie śladu węglowego prowadzi się w trzech zakresach. Wyniki obliczeń dla tych zakresów są sumowane i przedstawiane jako wolumen ekwiwalentu dwutlenku węgla. Zakres 1 to emisje bezpośrednie, powodowane przez zużycie paliw w źródłach stacjonarnych bądź mobilnych będących własnością organizacji lub przez nią nadzorowanych oraz emisje gazów z realizowanych procesów technologicznych, ubytki czynników chłodniczych, efekty uboczne procesów technologicznych i fermentacyjnych. Do zakresu 2 zalicza się emisje pośrednie związane z pozyskaniem energii elektrycznej, ciepła, chłodu i pary technologicznej. Dane otrzymuje się dwiema metodami: rynkową (market-based method), co polega na przedstawieniu informacji od dostawcy energii, oraz średnią (location-based method), w tym przypadku emisyjność szacuje się dla danych uśrednionych udostępnianych przez rząd, agendy rządowe bądź bazy wskaźników. W zakresie 3 ujmuje się emisje pośrednie będące efektem funkcjonowania organizacji w łańcuchu wartości:

1. Związane z dostawami dóbr i usług oraz wynajętymi aktywami, dojazdami pracowników, podróżami służbowymi, odpadami, transportem i dystrybucją, energią i paliwami nieujętych w zakresie 1 i 2 (tzw. *upstream* czyli „do tyłu” w łańcuchu wartości).

¹⁸ GHG Protocol, *Global Protocol for Community-Scale Greenhouse Gas Emission Inventories: An Accounting and Reporting Standard for Cities*, 2014, https://ghgprotocol.org/sites/default/files/ghgp/standards/GHGP_GPC_0.pdf (dostęp: 02.01.2025).

2. Związane z dostawą produktu do odbiorcy, użytkowaniem, serwisem i utylizacją (tzw. *downstream* czyli „do przodu” w łańcuchu wartości).
3. O ile emisje w zakresie pierwszym i drugim są dość łatwe do wyliczenia (m.in. dzięki sprawozdawczości organizacji), to zakres trzeci sprawia wiele kłopotów w trakcie szacowania: konieczne jest tu uzyskiwanie informacji od podmiotów występujących w łańcuchu wartości, w przypadku braku współpracy czy braku danych w łańcuchu wartości konieczne jest posługiwanie się szacunkami opartymi na wiedzy o procesach zachodzących w łańcuchach wartości oraz szacunkowych danych gromadzonych w różnych bazach danych (w tym komercyjnych). W takim przypadku niezbędne jest weryfikowanie wiarygodności tych baz oraz aktualności przedstawianych danych.

W obliczeniach śladu węglowego często operuje się uproszczeniem sprowadzającym gazy cieplarniane do dwutlenku węgla. Jednak gazów powodujących efekt cieplarniany jest więcej, z czego w transporcie pasażerskim istotne znaczenie mają czynniki chłodnicze wykorzystywane w układach klimatyzacji. Zatem choć CO₂ dominuje wśród gazów cieplarnianych (w procesach spalania paliw inne gazy mają nieistotne znaczenie), to w precyzyjnych obliczeniach operuje się określeniem ekwiwalent CO_{2e}. Wartość ekwiwalentu określa się mnożąc wielkość emisji gazów przez zatwierdzone przez IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change czyli Międzyrządowy Zespół ds. Zmian Klimatu) wagi¹⁹ – gdzie dwutlenek węgla ma wagę 1, natomiast przykładowo czynnik chłodniczy R407c ma wagę 1624.

Kluczowe elementy procesu obliczeniowego dotyczą:

1. Pozyskania danych dotyczących zużycia zasobów powodujących emisje GHG (dotyczy to zwłaszcza zużytej energii i paliw, a także materialnych przepływów w łańcuchach wartości przedsiębiorstwa).
2. Określenia wskaźników emisji, które w jak najlepszym stopniu odpowiadają rzeczywistym warunkom działania przedsiębiorstwa i wynikającym z nich emisjom.

3.2. Studium przypadku – ślad węglowy przedsiębiorstwa transportu miejskiego

Praktyczne obliczenia, choć niepełne w związku ze skalą zadania, zrealizowano dla większości operatorów transportu publicznego w aglomeracji GZM (około 80% pracy

¹⁹ UN Environment Programme, *Measuring Circular Economy: Statistical Guidelines for “Material Life-Cycle and Value Chain” and “Interactions with the Environment” Indicators. Annex II: IPCC Global Warming Potential Values*, 2025, <https://sdgs.unep.org/article/annex-ii-ipcc-global-warming-potential-values> (dostęp: 17.12.2025).

eksploatacyjnej – obliczenia dotyczyły Tramwajów Śląskich SA oraz PKM-ów w Gliwicach, Katowicach, Sosnowcu i Świerkłańcu). Każdy operator otrzymał obliczenia dotyczące zakresu 1 i 2 (kompletne) oraz zakresu 3 (częściowe). Obliczenia przeprowadzono dla roku 2024. Podstawowym źródłem informacji były oficjalne sprawozdania statystyczne przesyłane przez przedsiębiorstwa do GUS – zawierające dane o posiadanym taborze i wykonanej pracy eksploatacyjnej oraz zużyciu paliw i energii.

Do ustalenia jednostkowych wskaźników emisji wykorzystano dane publikowane przez Krajowy Ośrodek Bilansowania i Zarządzania Emisjami (KOBIZE) i rząd Wielkiej Brytanii (Department for Energy Security & Net Zero, dawniej Department for Environment, Food and Rural Affairs, stąd powszechnie używana do dziś nazwa DEFRA). W praktyce obliczania śladu węglowego dla szacowania emisji z zakresu pierwszego oraz trzeciego stosuje się właśnie wspomnianą bazę brytyjską, jednak należy podkreślić, że odzwierciedla ona warunki gospodarowania właściwe dla Wielkiej Brytanii, natomiast zgodnie z zasadami precyzyjnego liczenia śladu węglowego należy dokładać wszelkich starań, aby odwzorowywać warunki lokalne. Dlatego stosowanie tych danych powinno mieć charakter wyjątkowy.

Dla kluczowego obszaru emisji, jakim jest spalanie paliw w przedsiębiorstwach transportowych przyjęto dane publikowane przez KOBIZE. Wykorzystano w tym celu informacje o wartości opałowej paliw oraz emisji CO₂ na jednostkę wartości opałowej – KOBIZE podaje takie dane na potrzeby raportowania w ramach Systemu Handlu Uprawnieniami do Emisji (ETS). Co prawda, dane te dotyczą emisji samego dwutlenku węgla, a nie jego ekwiwalentu cieplarnianego, jednak porównanie z danymi rządu brytyjskiego pozwala sądzić, że dokładniej odzwierciedla to emisyjność paliw w warunkach polskich (tym bardziej, że według danych DEFRA udział innych gazów w ekwiwalencie stanowi mniej niż 1,4%). Baza DEFRA zawiera informacje zagregowane, które nie uwzględniają innego składu mieszanek paliwowych, zwłaszcza udziału biokomponentów w oleju napędowym. Wartości emisji ekwiwalentu CO_{2e} dla oleju napędowego z dodatkami są niższe niż w przypadku obliczeń emisji CO₂ z danych KOBIZE: iloraz WO i WE daje wartość 3,186 kg CO₂/kg ON, natomiast w przypadku danych brytyjskich dla ON w pełni mineralnego wartość ekwiwalentna to 3,2039 kg CO_{2e}/kg ON i 3,164 kg CO₂/kg ON, przyjęcie wartości podawanych w bazie DEFRA dla oleju z biokomponentami oznacza odpowiednio wartości 3,011 CO_{2e}/kg ON i 2,975 kg CO₂/kg ON. Różnice są co prawda niewielkie, jednak biorąc pod uwagę, że dane DEFRA są niższe, a jedynie w przypadku oleju w pełni mineralnego nieco wyższe, to uwzględniając, że dane bazowe KOBIZE pochodzą z roku 2022, zastosowana wartość nie będzie prowadzić do istotnego zawyżania bądź zaniżania emisji. Podobnie rzecz ma się z

innymi paliwami – zwłaszcza z węglem. Ponieważ w ESRS (E 1-6) należy także podać udział raportowanych emisji CO₂ w systemie ETS – jest to dodatkowy argument, aby w tym przypadku nie stosować danych DEFRA. W zakresie pierwszym mieszczą się też emisje czynnika chłodniczego z układów klimatyzacji, tutaj zastosowano dostępne dane podawane przez DEFRA (emisje te „tonażowo” są małe, ale wysoki mnożnik tych gazów powoduje istotność takich ubytków gazów chłodniczych dla efektu cieplarnianego – niestety dane przedsiębiorstw są niepełne, ich uzupełnienie wymagałoby pozyskania informacji z firm zewnętrznych, które realizują w niektórych przypadkach serwis klimatyzacji).

Zakres drugi to przede wszystkim energia elektryczna, w standardach raportowania raportach ESG oraz zaleceniach GHG Protocol przedstawia się 2 metody wyliczania emisji pośrednich z tytułu zużycia energii elektrycznej:

1. Średnia dla kraju lub obszaru (location based method): w Polsce takie dane publikowane są corocznie w formie rozporządzenia Ministra Klimatu i Środowiska na podstawie wskaźników KOBIZE²⁰.
2. Rynkowa (market-based method): na podstawie danych dostawcy energii.

W badaniach przedsiębiorstw miejskiego transportu zbiorowego zastosowano metodę średnią i wykorzystano w tym celu informacje publikowane przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska – metoda rynkowa jest dokładniejsza, ale przedsiębiorstwa nie posiadały takich informacji. W obliczaniu śladu węglowego w zakresie drugim szacowano również emisje spowodowane przez produkcję dostarczanego ciepła, tutaj podobnie jak w przypadku energii elektrycznej zastosowano dane KOBIZE dla ciepłowni przemysłowych spalających węgiel kamienny (nie jest to jedyne paliwo wykorzystywane w ciepłownictwie jednak, póki co jest najbardziej rozpowszechnione, w przypadku dostępności danych o używaniu innego paliwa bądź wykorzystywaniu geotermii należy obliczenia odpowiednio skorygować w dół).

Obliczenie zakresu trzeciego w przypadku przedsiębiorstw komunalnych, a zwłaszcza przedsiębiorstw miejskiego transportu zbiorowego dotyczy głównie *upstreamu* (dostawy). W praktyce zakres trzeci nie jest powszechnie i precyzyjnie obliczany, wiąże się to z brakiem wielu informacji. Co więcej, raportujący ślad węglowy sygnalizują nawet 90% udział zakresu trzeciego w obliczeniach ogółem. Jednak przegląd raportów ESG przedsiębiorstw czysto transportowych, które nie korzystają w realizacji usług przewozowych z obcych przewoźników

²⁰ KOBIZE, Nowe wskaźniki emisyjności dla energii elektrycznej za 2024 r., 2025, <https://www.kobize.pl/pl/article/aktualnosci-2025/id/3118/nowe-wskazniki-emisyjnosci-dla-energii-elektrycznej-za-2024-r> (dostęp: 18.12.2025).

– przykładowo linie lotnicze podają około 30% w zakresie 3²¹, pozwala sądzić, że zakres ten w badanym przypadku nie przekracza 30% całości śladu węglowego. W przypadku badanych przedsiębiorstw oszacowano jedynie emisje pośrednie związane z paliwami i energią, nieujęte w zakresie pierwszym i drugim. Emisje te są efektem czynności powiązanych z wydobyciem surowców energetycznych, ich dostawą do elektrowni i rafinerii, a w przypadku paliw z dalszą dystrybucją - stąd nazwa tej kategorii to „well to tank” (WTT). Emisje z tego tytułu należy uznać za istotne - w przypadku oleju napędowego jest to wartość 0,7336 CO_{2e}/kg ON, czyli ok. 24% emisji ze spalania tego paliwa. Informacji o WTT paliw (także gazu) dostarcza baza DEFRA, ponieważ dane dotyczące emisyjności paliw podawane przez tę bazę są zbliżone w dużym stopniu do danych KOBIZE, można założyć, że są one adekwatne dla warunków polskich. Inaczej jest w przypadku energii elektrycznej - danych krajowych o WTT nie ma także w tym przypadku, natomiast sądząc po samej emisji związanej z wytwarzaniem energii elektrycznej w Wielkiej Brytanii (ze względu na inny miks energetyczny, emisja gazów cieplarnianych na kWh, to około 1/3 emisji w Polsce) WTT dla energii elektrycznej będzie zaniżone. W wielu dostępnych obecnie raportach ESG polskich spółek stosuje się wprost wskaźnik dla warunków Wielkiej Brytanii (wynosi 46 kg CO_{2e}/MWh). W oparciu o miks energetyczny Polski za rok 2024²² można jednak oszacować wartość WTT dla energii elektrycznej na 62,52 kg CO_{2e} /MWh (w obliczeniach opartych na polskim miksie energetycznym wykorzystano informacje publikowane przez Joint Research Centre²³ za komercyjną bazą Ecoinvent).

Wolumen pracy eksploatacyjnej badanych firm wyniósł 89,9 mln wozokm. Miejski transport zbiorowy jest środowiskowo przyjazną alternatywą transportu indywidualnego, jednak mimo to tylko dla metropolii GZM roczne emisje z tego systemu to około 80 tys. ton CO_{2e} w zakresie 1, około 42 tys. ton w zakresie 2 oraz co najmniej 20 tys. ton w zakresie 3. Łącznie jest to około 142 tys. ton gazów cieplarnianych (Tabela 5). Jeśli odniesie się to do zrealizowanych około 89 mln wozokm pracy eksploatacyjnej (różnego typu pojazdów), oznacza to emisję na poziomie około 1,59 kg na 1 km przebiegu.

²¹ Lufthansa Group, *Sustainability 2024 – Fact Sheet*, 2025, <https://www.lufthansagroup.com/media/downloads/en/responsibility/LH-Factsheet-Sustainability-2024.pdf> (dostęp: 17.12.2025).

²² B. Sawicki, *Węgla mniej, OZE więcej. Operator podsumował poprzedni rok*, „Rzeczpospolita”, 2 lutego 2025 r., <https://energia.rp.pl/energetyka-zawodowa/art41754131-węgla-mniej-oze-wiecej-operator-podsumowal-poprzedni-rok> (dostęp: 15.05.2025).

²³ European Commission, Joint Research Centre, *Well-To-Tank Appendix 2 – Version 4.0*, 2013, https://joint-research-centre.ec.europa.eu/document/download/aac4f8fa-0b32-4618-8501-0f314c100e96_en?filename=wtw_appendix_2_v4_july_2013_final.pdf (dostęp: 15.05.2025).

Tabela 5. Wyniki obliczeń emisji GHG z PTZ w GZM (2024)

Źródło emisji	Ilość (jednostki naturalne)	Jednostka emisji	Wolumen emisji (t)
Zakres 1			
Benzyna (t)	22,53 t	3070 kg/t	69,17
ON (t)	20654,66 t	3186,3 kg/t	65 811,94
Gaz (m3)	5159153 (m ³)	2,050 kg/m	10 576,26
Węgiel (t)	77,7 t	2047 kg/t	159,05
Olej opałowy	5 t	3011 kg/t	15,06
Czynniki chłodnicze (kg)	R407c 22 kg R134a/HFC134a 2249,10	Mnożniki IPCC: 1624 oraz 1300	2 959,56
Emisje w zakresie 1 (t)			79 591,04
Zakres 2			
Energia elektryczna (MWh)	53660,45 MWh	644 kg/MWh (Location based method)	34 557,33
Ciepło systemowe (GJ)	34175 (GJ)	0,23843 kg/GJ	8148,35
Emisje w zakresie 2 (t)			42 705,68
Emisje w zakresie 1 i 2			122 296,72
Emisje w zakresie 1 i 2 na 1 wozokm (kg)			1,36
Zakres 3			
Emisje pośrednie związane z wytwarzaniem i dystrybucją paliw	WTT paliwa	46 kg/t	16 894,27
Emisje pośrednie związane z wytwarzaniem i dystrybucją energii elektrycznej		62,52 kg/MWh	3 354,85
Emisje związane z zakupami materiałów (opony, olej silnikowy)	Pominięto z wyjątkiem 2 PKM-ów (dane z tego obszaru nie zostały dodane do całości)		
Emisje w zakresie 3 (t) cząstkowe (prawdopodobnie około ½ całego zakresu 3)			20 249,12
Suma zidentyfikowanych emisji (t)			142 545,84
Suma zidentyfikowanych emisji na 1 wozokm (kg)			1,59 (autobusy 1,44)

Źródło: opracowanie własne.

Jak już wspomniano, zakres trzeci w przypadku tego typu przedsiębiorstw powinien być znacznie mniejszy niż w organizacjach o rozbudowanych łańcuchach wartości, w szczególności

takich, które korzystają z zewnętrznych usług transportowych. Przedsiębiorstwa transportu zbiorowego w zakresie trzecim powinny przede wszystkim uwzględnić emisje związane z dostawą środków transportowych oraz ich serwisowaniem i utylizacją, jednak sądząc po strukturze kosztów własnych emisje te nie powinny przekraczać 20-30% łącznej sumy. Można zatem założyć, że średnia emisja na wozokm w GZM to około 1,90–2,0 kg CO_{2e}. Odnosząc to do deklarowanej przez producentów emisji w zakresie 1 na km przebiegu samochodu osobowego na poziomie około 0,15 kg CO₂, należy zauważyć, że w przypadku zapewnienia standardowego autobusu miejskiego o długości 12 metrów na poziomie wyższym niż 15-20% transport zbiorowy oznacza dekarbonizację mobilności.

Analiza wyników obliczeń śladu węglowego przedsiębiorstw miejskiego transportu zbiorowego pokazuje znaczenie gospodarowania nośnikami energii w zarządzaniu efektywnością tych przedsiębiorstw, a nie tylko emisjami gazów cieplarnianych. W praktyce zarządczej ślad węglowy organizacji (CCF) może pełnić rolę narzędzia wspierającego decyzje dotyczące gospodarowania energią, paliwami oraz majątkiem trwałym, a tym samym wpływać na długookresową efektywność ekonomiczną i odporność przedsiębiorstw. W warunkach niepewności cen energii i paliw informacje o strukturze emisji pozwalają identyfikować obszary największej wrażliwości kosztowej oraz ryzyka cenowego, co ma szczególne znaczenie w przedsiębiorstwach realizujących zadania użyteczności publicznej.

Z punktu widzenia planowania potencjału taborowego wyniki obliczeń potwierdzają, że proces elektryfikacji floty autobusowej, choć prowadzi do istotnej redukcji emisji w zakresie pierwszym, nie eliminuje problemu emisyjności w ujęciu całościowym. Następuje bowiem przesunięcie ciężaru emisji do zakresu drugiego oraz trzeciego, co oznacza, że rzeczywisty efekt środowiskowy zależy w dużym stopniu od miksu energetycznego oraz warunków pozyskania energii elektrycznej. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabierają działania przedsiębiorstw transportowych w zakresie dywersyfikacji źródeł energii, w tym inwestycje w odnawialne źródła energii, a także zawieranie kontraktów na dostawy energii o niskiej emisyjności. Warto też jako wniosek menedżerski zalecić inwestycje we własne źródła energii odnawialnej i jej magazynowanie. Należy także podkreślić, że możliwości w zakresie budowania odporności w przypadku zakresu drugiego są znacznie większe niż w przypadku zakresu pierwszego, zatem elektryfikacja floty daje szansę nie tylko na obniżenie kosztów krańcowych, ale także na stabilizację warunków kosztowych.

Istotnym aspektem wykorzystania wyników obliczeń CCF jest relacja pomiędzy przedsiębiorstwami transportu zbiorowego i organizatorami przewozów. Dane o emisjach gazów cieplarnianych w przeliczeniu na jednostkę pracy eksploatacyjnej mogą stanowić

podstawę do bardziej świadomego kształtowania polityki transportowej na poziomie metropolii lub miasta, w tym do oceny skutków środowiskowych zmian w ofercie przewozowej, struktury taboru czy poziomu napełnienia pojazdów. W tym sensie ślad węglowy może być traktowany jako uzupełnienie klasycznych miar efektywności ekonomicznej i eksploatacyjnej.

Należy jednocześnie podkreślić, że przedstawione wyniki obarczone są ograniczeniami wynikającymi głównie z niepełnego ujęcia zakresu trzeciego emisji. Dopełnienie obliczeń o pełny łańcuch wartości, w szczególności o emisje związane z produkcją i utylizacją taboru, wymagałoby zastosowania metod wydatkowych oraz szerszej współpracy z dostawcami. A to oznacza konieczność zaangażowania się przedsiębiorstwa w obliczenia w znacznie większym zakresie niż miało to miejsce w przypadku omawianego projektu. Kierunek ten wydaje się jednak naturalnym kolejnym etapem rozwoju analiz śladu węglowego w sektorze miejskiego transportu zbiorowego.

4. Przygotowanie do badania istotności

4.1 Metodologia badania istotności (Anna Mercik)

Niezależnie od przyjętego standardu raportowania kwestii ESG najważniejszym etapem raportowania jest przeprowadzenie badania istotności tematów, które będą ujawniane przez podmiot. Ocena istotności pozwala na identyfikację istotnych oddziaływań (I – Impact), ryzyk (R – Risks) i możliwości (O – Opportunities). Pojęcie istotności używane w kontekście raportowania finansowego i kwestii zrównoważonego rozwoju jest utożsamiane z angielskim słowem materiality, rozumianym jako „miara tego, jak ważna jest dana informacja przy podejmowaniu decyzji”. Istotność w raportowaniu kwestii ESG jest traktowana jako filtr, pozwalający na ocenę, które informacje są lub potencjalnie mogą być istotne dla użytkowników tych raportów. W raporcie ESG ujawniane powinny być tylko takie informacje, które mają lub potencjalnie mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez różne grupy interesariuszy.

Badanie istotności, ponieważ ujawnia podstawy sporządzania raportu ESG, jest wielowymiarowym procesem organizacyjnym, analitycznym i dokumentacyjnym, którego celem jest stworzenie rzetelnych podstaw do identyfikacji kwestii ESG wymagających ujawnienia zgodnie z przyjętymi standardami. Podstawę regulacyjną procesu badania podwójnej istotności stanowi dyrektywa CSRD. W celu zapewnienia wykonalności dyrektywy organy Unii Europejskiej przyjęły standardy ESRS. W przypadku podmiotów zobowiązanych do raportowania w oparciu o standardy ESRS proces ten powinien opierać się na badaniu tzw. podwójnej istotności. W celu ujednolicenia podejścia do raportowania EFRAG (Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej) opracowała szczegółowe wytyczne implementacyjne dotyczące procedury oceny istotności, analizy łańcucha wartości oraz listy punktów danych wymaganych do raportowania (definicji informacji podlegających obowiązkowemu ujawnianiu w raportach ESG oraz definicji wskaźników fakultatywnych, ujawnianych w przypadku, gdy informacje te mają charakter informacji istotnych dla odbiorców raportowania). Wytyczne te należy traktować jako punkt odniesienia przy projektowaniu procesu badania istotności w organizacji. Należy jednak zauważyć, że wytyczne te wskazują wyłącznie na pewne ramy i podejście do przeprowadzenia badania podwójnej istotności czy analizy łańcucha wartości – nie są gotową instrukcją. Każdy podmiot ma swoją specyfikę i działa w innym kontekście biznesowym, dlatego procedura badania podwójnej istotności musi być dopasowana do specyficznej sytuacji podmiotu gospodarczego ujawniającego swoje podejście do kwestii ESG. W celu ułatwienia krajowym podmiotom

interpretację wymogów i ich prawidłowe wdrożenie Ministerstwo Finansów publikuje polskie materiały informacyjne oraz tłumaczenia najważniejszych dokumentów.

Podwójna istotność wymusza na organizacji ocenę swojego wpływu na społeczeństwo i środowisko oraz ocenę wpływu czynników zewnętrznych na sytuację finansową i model biznesowy jednostki. Zgodnie z przyjętymi standardami ESRS konieczne jest rozważanie poszczególnych kwestii ESG z punktu widzenia finansowego bądź oddziaływania podmiotu, jak również z obu tych perspektyw łącznie. Kwestie ESG traktowane są więc jako istotne, jeżeli w wyniku przeprowadzonej procedury oceny uznane są za istotne:

- wyłącznie z punktu widzenia oddziaływania,
- wyłącznie z punktu widzenia finansowego,
- zarówno z punktu widzenia oddziaływania i finansowego.

Co ważne badanie podwójnej istotności powinno uwzględniać proporcjonalność podejścia do wielkości podmiotu oraz nakładów potrzebnych na jej przeprowadzenie²⁴.

Nieco inaczej sprawa wygląda w przypadku podmiotów dobrowolnie raportujących w oparciu o standardy VSME. Dla tych, którzy raportują wyłącznie w ramach modułu podstawowego przeprowadzanie analizy istotności nie jest wymagane. Jednak w przypadku raportowania wg modułu podstawowego i opisowego lub modułu ujawnień dla partnerów biznesowych przydatne byłoby przeprowadzenie uproszczonej analizy istotności.

Przeprowadzenie procedury badania istotności można sprowadzić do następujących grup zadań:

- podjęcie decyzji o podstawie raportowania (ESRS czy VSME),
- powołania zespołu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania,
- określenie metodologii i zakresu badania,
- mapowanie łańcucha wartości i krytycznych procesów w podmiocie,
- identyfikacja interesariuszy, których należy włączyć do procedury badania istotności,
- przeprowadzenie oceny istotności na podstawie zebranych danych,
- publikacja wyników badania.

Niezależnie od wyboru podstawy raportowania do przeprowadzenia badania istotności warto powołać interdyscyplinarny zespół roboczy, złożony przede wszystkim z pracowników jednostki raportującej. Zespół powinien być zbudowany z pracowników z różnych obszarów działania podmiotu. Nie powinny to być wyłącznie osoby reprezentujące służby ekonomiczno-finansowe, ale warto zadbać o udział osób odpowiedzialnych za wdrażanie strategii

²⁴ A. Frączkiewicz-Wronka i in., *Interesariusze i ich znaczenie w raportowaniu ESG*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2024, s. 81.

przedsiębiorstwa, dobrze znające poszczególne procesy realizowane wewnątrz przedsiębiorstwa, osoby odpowiedzialne za zarządzanie kadrami, współpracą z klientami i kontrahentami, komunikacją, ochroną środowiska, zarządzanie ryzykiem, czy też zapewniającymi obsługę prawną jednostki. W podmiotach prowadzących rozproszoną terytorialnie działalność warto również rozważyć zaangażowanie do prac osób pracujących w jednostkach terenowych. Włączenie tak szerokiego spektrum ekspertów wewnętrznych jest niezbędne dla prawidłowości procesu oceny istotności kwestii ESG. Ocena istotności ma bowiem charakter wielowymiarowy, dotyczy różnych obszarów działalności podmiotu i wymaga zrozumienia zależności w łańcuchach wartości badanego podmiotu. Dobrą praktyką biznesową jest wyznaczenie lidera procesu (kierownika zespołu) oraz wskazanie odpowiedzialnego za proces analizy członka zarządu, będącego dostawcą zasobów niezbędnych do przeprowadzenia procesu. Zespół odpowiedzialny za przygotowanie analizy istotności warto wesprzeć wiedzą konsultantów zewnętrznych, których głównym zadaniem powinno być wsparcie w przygotowaniu metodologii badania, wspomaganie procesu oceny istotności oraz wskazywanie możliwych rozwiązań w przypadku pojawiających się problemów (np. konieczności szacowania wskaźników na podstawie danych wtórnych).

Zespół roboczy w pierwszej kolejności powinien przygotować metodologię opracowania analizy istotności. Należy zauważyć, że organy Unii Europejskiej, EFRAG czy też inne instytucje publiczne nie narzucają z góry przyjętej metodologii badania istotności. Standardy i wytyczne wskazują na ogólne podejście do tego zagadnienia. Wskazują jednak na konieczność ujawnienia przez jednostkę kluczowych założeń, w tym przyjętych progów istotności, wskazujących które tematy będą podlegać ujawnieniu, a które nie. W praktyce na potrzeby oceny istotności przygotowuje się macierz, w której każdy temat oceniany jest równocześnie według:

- wpływu na ludzi i środowisko (skala i istotność skutków społecznych/środowiskowych),
- ekonomicznego/finansowego wpływu na jednostkę (potencjalny wpływ na koszty, przychody, aktywa lub zdolność realizacji usług),
- wagi wpływu danego zagadnienia,
- w przypadku ryzyk i możliwości – prawdopodobieństwa ich wystąpienia.

Podejście to odzwierciedla logikę podwójnej istotności i pozwala na porządkowanie tematów według ich znaczenia. W metodologii warto wskazać m.in. to jaki będzie zakres prowadzonego badania, kto jest kluczowym odbiorcą informacji ujawnianych w raporcie ESG, jakie zbiory danych możliwe są do wykorzystania na potrzeby oceny istotności kwestii ESG,

jakie założenia i scenariusze będą analizowane. W kolejnym kroku konieczne jest przeanalizowanie kontekstu biznesowego podmiotu oraz identyfikacja łańcuchów wartości badanego podmiotu (obowiązkowo dla podmiotów raportujących w oparciu o ESRS).

Ocena istotności powinna być oparta na wiarygodnych, możliwych do zweryfikowania danych i informacjach, a nie na intuicji i subiektywnych ocenach osób prowadzących badanie. W praktyce oznacza to konieczność zbudowania zintegrowanych baz danych dotyczących różnych zagadnień związanych z działalnością podmiotu (np. o zużyciu energii, emisjach, stratach wody, awariach infrastruktury, skargach mieszkańców, wskaźnikach BHP, absencji, rotacji pracowników, reklamacjach klientów, wynikach audytów środowiskowych oraz wynikach kontroli organów publicznych). Dane te pozwolą na zdiagnozowanie aktualnej sytuacji podmiotu, jak i zidentyfikowanie obszarów, w których prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych wpływów, ryzyk lub możliwości jest największe. Efektywne przygotowanie do sporządzenia analizy podwójnej istotności wymaga więc ustalenia katalogu danych wejściowych i źródeł informacji oraz przypisania właścicieli danych, odpowiedzialnych za ich bieżące monitorowanie, gromadzenie i udostępnianie. Przygotowując bazę danych należy rozważyć również potrzebę skorzystania z zewnętrznych źródeł danych, takich jak raporty sektorowe, wytyczne instytucji publicznych wyższego szczebla, opracowania branżowe i naukowe. Nie bez znaczenia jest też zebranie i skatalogowanie danych pierwotnych pochodzących z badania interesariuszy.

W dalszym kroku konieczne jest zidentyfikowanie i przeanalizowanie łańcuchów wartości podmiotu. Należy przy tym pamiętać o ujęciu w analizach upstreamu (np. dostawców surowców i usług, dostawców energii, wykonawców) oraz downstreamu (np. odbiorców usług, efekty środowiskowe i społeczne po stronie użytkowników). Badanie istotności nie może się bowiem ograniczać wyłącznie do operacji własnych, lecz wymaga objęcia analizą wszystkich procesów wewnętrznych i zewnętrznych kreujących wartości dla klientów końcowych. Konieczne jest zrozumienie w jaki sposób budowane są relacje z klientami oraz jakie skutki środowiskowe i społeczne wynikają z prowadzonej współpracy z dostawcami i wykonawcami. Brak analizy łańcucha wartości grozi tym, że ocena istotności będzie niepełna, szczególnie wtedy, gdy istotne oddziaływania i ryzyka leżą poza bezpośrednim obszarem operacyjnym przygotowującego raport ESG podmiotu. Zrozumienie jak funkcjonuje łańcuch wartości (jakie procesy wewnątrz podmiotu i poza nim generują wartość dla klienta) ułatwia identyfikację tzw. gorących punktów (hot spots), czyli miejsc potencjalnie generujących największe wpływy środowiskowe i społeczne oraz ryzyka dla działalności podmiotu. Gorące punkty bardzo często identyfikowane są nie w najbliższym otoczeniu podmiotu raportującego, ale w jego łańcuchu

wartości i wynikają z ryzyk związanych z funkcjonowaniem łańcuchów dostaw w gospodarce globalnej.

Na podstawie analizy zebranych danych liczbowych, jakościowych i analizy łańcucha wartości powinna zostać sporządzona lista potencjalnych tematów ESG, która będzie punktem wyjścia do dalszej analizy. Dla VSME i ESRS dostępne są katalogi zagadnień wskazujące główne obszary, które powinny być rozważone w analizach istotności. Należy jednak pamiętać, że lista tematów potencjalnych musi być dostosowana do specyfiki działania podmiotu i powinna podlegać weryfikacji w toku prowadzonej współpracy z interesariuszami. Należy jednak pamiętać, że współpraca i dialog z interesariuszami nie zastępuje oceny istotności – jest działaniem wspierającym badanie istotności i zwiększającym jego wiarygodność, a ostateczna decyzja dotycząca tego w jakim zakresie sporządzany będzie raport leży po stronie kierownictwa jednostki. Na etapie przygotowania do badania istotności kwestii ESG należy zdecydować, w jaki sposób poszczególne grupy interesariuszy będą włączone w proces badawczy, jakie narzędzia zostaną wykorzystane do zebrania opinii poszczególnych grup oraz jaką strategię współdziałania można przyjąć w zakresie realizacji postawionych celów ESG.

4.2. Identyfikacja i tworzenie mapy interesariuszy w badaniu istotności (Grzegorz Krawczyk)

Identyfikacja interesariuszy stanowi jeden z podstawowych etapów badania istotności prowadzonego na potrzeby raportowania ESG. Jej celem nie jest wyłącznie sporządzenie wykazu podmiotów pozostających w otoczeniu przedsiębiorstwa, lecz przede wszystkim rozpoznanie relacji występujących pomiędzy organizacją a poszczególnymi grupami oraz określenie, w jakim zakresie relacje te mogą wpływać na wybór zagadnień podlegających raportowaniu. Interesariuszami są bowiem podmioty, które bezpośrednio lub pośrednio oddziałują na realizację celów przedsiębiorstwa, a także jednostki i grupy podlegające skutkom jego działalności. W konsekwencji analiza powinna uwzględniać zarówno zdolność interesariuszy do kształtowania decyzji organizacji, jak również skalę wpływu przedsiębiorstwa na ich sytuację ekonomiczną, społeczną lub środowiskową.

Badanie istotności służy wyodrębnieniu tych zagadnień z zakresu środowiska, odpowiedzialności społecznej i ładu organizacyjnego, które mają szczególne znaczenie z punktu widzenia działalności przedsiębiorstwa oraz oczekiwań jego otoczenia. Identyfikacja interesariuszy tworzy w tym procesie podstawę do ustalenia, czy określony obszar ESG

powinien zostać uznany za istotny, a następnie objęty systemem pomiaru, zarządzania i raportowania. Bez uprzedniego rozpoznania otoczenia istnieje ryzyko zawężenia analizy wyłącznie do perspektywy zarządu lub komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za przygotowanie raportu. Mogłoby to prowadzić do pominięcia tematów, które mają niewielkie znaczenie z punktu widzenia bieżącego zarządzania, lecz wywierają istotny wpływ na pracowników, odbiorców usług, społeczność lokalną, dostawców lub inne grupy.

W przypadku przedsiębiorstw komunalnych badanie istotności powinno uwzględniać ich szczególną pozycję w systemie gospodarczym. Podmioty te prowadzą działalność gospodarczą, lecz równocześnie realizują zadania o charakterze użyteczności publicznej. Ich otoczenie tworzą zatem nie tylko klasyczni interesariusze przedsiębiorstwa, tacy jak pracownicy, dostawcy, klienci lub instytucje finansowe, lecz również organy jednostek samorządu terytorialnego, regulatorzy sektorowi, mieszkańcy oraz użytkownicy infrastruktury i usług komunalnych. Część tych podmiotów może występować jednocześnie w kilku rolach. Jednostka samorządu terytorialnego może być właścicielem przedsiębiorstwa, organizatorem określonej usługi, podmiotem kształtującym poziom finansowania oraz reprezentantem interesów społeczności lokalnej. Złożoność tych relacji powoduje konieczność uporządkowania otoczenia przedsiębiorstwa przed przystąpieniem do właściwego badania istotności.

Badanie istotności stanowi także bardzo dobrą okazję do zainteresowania zagadnieniami raportowania ESG szerszej grupy pracowników. Najbardziej rekomendowaną metodą analizy interesariuszy jest przeprowadzenie warsztatów z udziałem przedstawicieli wszystkich komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Taki warsztat będzie stanowił często pierwsze spotkanie większości zaproszonych osób z problematyką ESG, a forma prezentacji zagadnienia i moderacji może zdeterminować odbiór i nastawienie pracowników do tej problematyki. Z tego powodu warto rozważyć zaangażowanie do realizacji warsztatu doświadczonych konsultantów. Takie podejście pozwala też uchwycić szerszą perspektywę w procesie identyfikacji interesariuszy.

Pierwszy etap identyfikacji interesariuszy powinien obejmować segmentację otoczenia przedsiębiorstwa. Jej celem jest uporządkowanie podmiotów pozostających w relacji z organizacją oraz określenie charakteru tych relacji. Najbardziej ogólny podział obejmuje interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Do pierwszej grupy należą podmioty funkcjonujące w strukturze przedsiębiorstwa lub bezpośrednio związane z jego systemem zarządzania. Grupę tę tworzą przede wszystkim zarząd, kadra kierownicza, rada nadzorcza, pracownicy, związki zawodowe, organizacje pracownicze oraz właściciele lub wspólnicy.

Interesariusze wewnętrzni uczestniczą w podejmowaniu decyzji, realizacji procesów oraz gromadzeniu danych niezbędnych do oceny oddziaływań ESG.

Interesariusze zewnętrzni pozostają poza formalną strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, jednak mogą wywierać wpływ na sposób jego funkcjonowania lub podlegać skutkom prowadzonej działalności. Do tej grupy można zaliczyć między innymi odbiorców usług, społeczność lokalną, dostawców, wykonawców, partnerów biznesowych, banki, instytucje finansujące, ubezpieczycieli, regulatorów, organy kontrolne, jednostki certyfikujące, organizacje branżowe, media, uczelnie oraz instytucje badawcze. W zależności od specyfiki przedsiębiorstwa katalog ten może zostać poszerzony o organizacje społeczne, grupy szczególnie narażone na skutki działalności podmiotu lub podmioty uczestniczące w realizacji określonych inwestycji.

Podział na interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych ma charakter porządkujący, nie jest jednak wystarczający dla potrzeb badania istotności. W dalszej kolejności zasadne jest wyróżnienie interesariuszy bezpośrednich i pośrednich. Interesariusze bezpośredni pozostają w relacji gospodarczej, pracowniczej, właścicielskiej lub regulacyjnej z przedsiębiorstwem. Ich oddziaływanie może być stosunkowo łatwe do zidentyfikowania, ponieważ wynika z umów, przepisów, decyzji administracyjnych lub przyjętych zasad organizacyjnych. Interesariusze pośredni nie uczestniczą bezpośrednio w podstawowych procesach przedsiębiorstwa, lecz mogą wpływać na jego reputację, warunki prowadzenia działalności lub społeczną akceptację realizowanych działań. Do tej grupy mogą należeć media, organizacje społeczne, środowiska eksperckie lub grupy mieszkańców niezwiązane bezpośrednio z korzystaniem z określonej usługi.

Segmentacja może zostać również przeprowadzona z uwzględnieniem pozycji interesariusza w łańcuchu wartości. W tym przypadku wyróżnia się podmioty funkcjonujące na wejściu do organizacji, wewnątrz przedsiębiorstwa oraz na wyjściu z systemu. Do pierwszej grupy należą dostawcy materiałów, energii, paliw, usług i technologii. Druga obejmuje pracowników, kierownictwo oraz organy nadzoru. Trzecią tworzą klienci, odbiorcy usług, mieszkańcy oraz podmioty korzystające ze skutków działalności przedsiębiorstwa. Takie ujęcie pozwala powiązać analizę interesariuszy z procesami gospodarczymi oraz rozpoznać miejsca powstawania potencjalnych oddziaływań ESG.

Należy pamiętać, że docelowo to uczestnicy warsztatów powinni w drodze moderowanej dyskusji proponować/identyfikować interesariuszy. Stąd wprowadzenie powyższej segmentacji ma charakter ukierunkowania i porządkowania dyskusji.

Po dokonaniu identyfikacji grup interesariuszy, kolejnym etapem jest ich mapowanie. Metoda ta służy uporządkowaniu zidentyfikowanych grup według określonych kryteriów oraz ustaleniu sposobu ich uwzględnienia w badaniu istotności. Jednym z możliwych i często spotykanym w raportach ESG narzędzi, jest macierz Johnsona-Scholesa, oparta na dwóch wymiarach:

- siłę wpływu interesariusza na przedsiębiorstwo,
- poziomie jego zainteresowania działalnością organizacji.

Siła wpływu powinna być oceniana na podstawie zdolności interesariusza do oddziaływania na decyzje przedsiębiorstwa, realizację strategii i dostęp do zasobów. W analizie można uwzględnić między innymi kontrolę nad środkami finansowymi, materiałami, technologią, pracownikami lub infrastrukturą, formalne uprawnienia decyzyjne i kontrolne, posiadaną wiedzę oraz kompetencje, poziom zorganizowania, a także możliwość wywierania wpływu nieformalnego. W przypadku przedsiębiorstw komunalnych źródłem wysokiej siły może być pozycja właścicielska, kompetencje regulacyjne, możliwość przyznania finansowania, kontrola nad zasobami lub zdolność do ograniczenia działalności przedsiębiorstwa.

Poziom zainteresowania określa, w jakim stopniu dany interesariusz śledzi działalność przedsiębiorstwa i jest skłonny angażować się w jej ocenę. Kryterium to może zostać powiązane z dostępem do informacji, częstotliwością kontaktów, skalą zależności od usług przedsiębiorstwa, znaczeniem podejmowanych decyzji dla sytuacji interesariusza oraz dotychczasową aktywnością w relacjach z organizacją. Ocena zainteresowania nie powinna ograniczać się do bieżącej liczby kontaktów. Należy uwzględnić również potencjalne zainteresowanie, które może wzrosnąć w przypadku realizacji dużych inwestycji, zmian taryf, wystąpienia awarii lub ujawnienia negatywnego oddziaływania środowiskowego.

Każdemu interesariuszowi przypisuje się wartości odpowiadające obydwu analizowanym wymiarom, wykorzystując ustaloną skalę ocen. W już zrealizowanych raportach ESG można spotkać się z przyjęciem przez autorów różnych wariantów skali ocen. Warianty te obejmują skalę od -5 do 5 lub od 0 do 5. W każdym przypadku poziom nasilenia danej cechy zakłada, że im jest on wyższy, tym należy wskazać wyższą wartość i odwrotnie. Natomiast zastosowanie skali z wartościami ujemnymi może mylić uczestników i kierunkować ich wskazania w taki sposób, że wartości ujemne będą oznaczały wpływ negatywny, a dodatnie pozytywny. Z tego powodu, autorzy raportu proponują stosowanie skali 0-5. Każdy z uczestników warsztatu powinien ocenić każdego interesariusza ze względu na omówione dwa kryteria. Wyniki następnie należy zagregować i wyznaczyć wartości średnie.

Po uzyskaniu uśrednionych wyników, interesariuszy można przypisać do jednego z czterech pól macierzy. Pierwszą grupę tworzą podmioty o wysokim poziomie zainteresowania i dużej sile wpływu. Wymagają one ścisłej współpracy oraz systematycznego włączania w proces badania istotności. Ich opinie powinny być pozyskiwane w sposób bezpośredni, na przykład poprzez wywiady, warsztaty, konsultacje lub badania ankietowe.

Drugą grupę stanowią interesariusze silnie zainteresowani działalnością przedsiębiorstwa, lecz posiadający ograniczoną możliwość wpływania na jego decyzje. W ich przypadku istotne jest zapewnienie dostępu do informacji oraz stworzenie możliwości przedstawiania oczekiwań i ocen. Do tej grupy mogą należeć odbiorcy usług, mieszkańcy, pracownicy określonych grup lub organizacje społeczne. Ograniczona siła formalna nie powinna prowadzić do pominięcia ich opinii, ponieważ podmioty te mogą podlegać znaczącemu wpływowi działalności przedsiębiorstwa.

Trzecią grupę tworzą interesariusze posiadający dużą siłę wpływu, lecz wykazujący ograniczone zainteresowanie bieżącą działalnością organizacji. Podmioty te należy utrzymywać w stanie odpowiedniego poinformowania oraz angażować w przypadku zagadnień bezpośrednio związanych z zakresem ich kompetencji. Do tej kategorii mogą należeć określone instytucje finansujące, organy nadzorcze lub podmioty administracji publicznej.

Ostatnią grupę stanowią interesariusze o niskiej sile wpływu i ograniczonym poziomie zainteresowania. Ich sytuacja powinna być monitorowana, jednak skala zaangażowania przedsiębiorstwa może być mniejsza niż w odniesieniu do pozostałych grup. Nie oznacza to całkowitego wyłączenia tych podmiotów z badania istotności. Zmiana uwarunkowań prawnych, społecznych lub inwestycyjnych może bowiem spowodować wzrost ich znaczenia.

Sama identyfikacja tych czterech pól jest kwestią otwartą. Nie zdefiniowano jednoznacznie wartości granicznych. Nie jest to też kwestia kluczowa w raportowaniu ESG. Należy zaznaczyć, że głównym celem jest zidentyfikowanie interesariuszy i wytypowanie podmiotów do dalszej analizy. Mapa interesariuszy nie stanowi końcowego rezultatu badania istotności, lecz narzędzie umożliwiające właściwe zaplanowanie dalszych etapów analizy. Na jej podstawie określa się, które grupy powinny zostać objęte konsultacjami, jakie metody badawcze należy zastosować oraz jaką wagę przypisać poszczególnym źródłom informacji. W przypadku interesariuszy kluczowych zasadne może być wykorzystanie wywiadów pogłębionych lub warsztatów. W odniesieniu do licznych i rozproszonych grup bardziej odpowiednie mogą być badania ankietowe. Analiza dokumentów, skarg, zgłoszeń i dotychczasowej korespondencji może natomiast uzupełniać informacje uzyskane w ramach bezpośrednich konsultacji.

W procesie badania istotności opinie interesariuszy powinny zostać powiązane z katalogiem potencjalnych tematów ESG. Każda grupa może wskazywać odmienne zagadnienia jako szczególnie ważne. Pracownicy mogą koncentrować się na bezpieczeństwie, stabilności zatrudnienia i warunkach pracy. Instytucje finansujące mogą zwracać uwagę na ryzyka klimatyczne, efektywność inwestycji oraz wiarygodność danych. Odbiorcy usług mogą oczekiwać przede wszystkim ciągłości, dostępności, jakości i akceptowalnego poziomu cen. Organy właścicielskie i regulacyjne mogą natomiast przykładać większe znaczenie do zgodności z prawem, efektywności gospodarowania i przejrzystości zarządzania.

Analiza interesariuszy powinna mieć charakter okresowy. Otoczenie przedsiębiorstwa nie jest strukturą stałą, a znaczenie poszczególnych grup może zmieniać się wraz z realizacją inwestycji, zmianami regulacyjnymi, sposobem finansowania, wystąpieniem sytuacji kryzysowych lub zmianą strategii organizacji. Z tego względu mapa interesariuszy powinna być aktualizowana przed kolejnymi cyklami raportowania oraz każdorazowo w przypadku istotnych zmian w działalności przedsiębiorstwa.

Prawidłowo przeprowadzona segmentacja i mapa otoczenia pozwalają ograniczyć ryzyko arbitralnego wyboru tematów ESG. W konsekwencji badanie istotności opiera się nie tylko na wewnętrznej ocenie zarządu, lecz uwzględnia zróżnicowane relacje występujące pomiędzy przedsiębiorstwem a jego otoczeniem. Takie podejście zwiększa wiarygodność procesu raportowania oraz pozwala powiązać zakres ujawnianych informacji z rzeczywistymi oddziaływaniami, ryzykami i oczekiwaniami interesariuszy.

Analiza interesariuszy – studium przypadku

W ramach projektu przeprowadzono proces identyfikacji i segmentacji interesariuszy w dwóch przedsiębiorstwach komunalnych:

- Miejskim Przedsiębiorstwie Gospodarki Mieszkaniowej w Rudzie Śląskiej,
- Przedsiębiorstwie Komunikacji Miejskiej w Katowicach.

W obydwu przypadkach przeprowadzono warsztaty z udziałem przedstawicieli pracowników różnych jednostek organizacyjnych. Każdorazowo w warsztacie uczestniczyło kilkanaścioro pracowników. W zakresie segmentacji interesariuszy wykorzystuje się macierz Johnsona-Scholesa (autorzy przedstawiają ją jako macierz power-interest), gdzie na jednej opis określa się znaczenie danego interesariusza (metodą warsztatową – np. w skali 1-5), a na drugiej

poziom zainteresowania interesariusza działalnością organizacji (także warsztatowo w skali 1-5)²⁵.

Przeprowadzone analizy interesariuszy dwóch przedsiębiorstw komunalnych wskazują na występowanie wspólnego rdzenia podmiotów, które mają podstawowe znaczenie dla funkcjonowania organizacji. W obydwu przypadkach wśród identyfikowanych grup pojawiły się organy zarządcze i właścicielskie, pracownicy, dostawcy, podwykonawcy, instytucje finansowe, organy kontrolne lub regulacyjne oraz szkoły i uczelnie. Powtarzalność tych kategorii wskazuje, że niezależnie od rodzaju świadczonych usług komunalnych otoczenie przedsiębiorstwa jest kształtowane przede wszystkim przez podmioty uczestniczące w procesie podejmowania decyzji, realizacji działalności operacyjnej, finansowania inwestycji oraz kontroli zgodności prowadzonej działalności.

Najwyższe oceny w zakresie siły wpływu przypisywano przede wszystkim interesariuszom właścicielskim i zarządczym. W przypadku MPGM maksymalną wartość wpływu uzyskali właściciel, miasto występujące jako organ władzy oraz zarząd. W analizie PKM najwyższą ocenę otrzymała wspólna kategoria zarządu i właściciela. Wyniki te wskazują, że podstawowym źródłem wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorstw komunalnych są uprawnienia właścicielskie, kompetencje do podejmowania decyzji strategicznych oraz możliwość kształtowania kierunków rozwoju organizacji.

Wysoką pozycję organów właścielskich i zarządczych należy wiązać ze specyfiką sektora komunalnego. Jednostki samorządu terytorialnego mogą jednocześnie występować jako właściciele przedsiębiorstwa, organizatorzy usług publicznych, podmioty określające kierunki inwestycji oraz reprezentanci interesów społeczności lokalnej. Zarząd odpowiada natomiast za przełożenie tych oczekiwań na konkretne decyzje organizacyjne i operacyjne. W konsekwencji obie grupy znajdują się w części mapy interesariuszy odpowiadającej podmiotom, z którymi należy prowadzić stałą współpracę i uważnie zarządzać relacjami.

Drugą grupę podmiotów o wysokich ocenach tworzą pracownicy. W MPGM uzyskali oni taką samą wartość wpływu i zainteresowania, wynoszącą 4,47. W PKM ich wpływ oceniono na 4,35, natomiast zainteresowanie osiągnęło najwyższy poziom spośród wszystkich analizowanych grup i wyniosło 4,90. W analizie przedsiębiorstwa transportowego bardzo wysoki poziom zainteresowania przypisano również związkom zawodowym. Można zatem wskazać, że pracownicy są postrzegani nie tylko jako podmioty bezpośrednio zainteresowane

²⁵ G. Johnson, K. Scholes, *Exploring Corporate Strategy: Text and Cases*, wyd. 6, Financial Times–Prentice Hall, Harlow 2002, s. 208, <https://books.google.pl/books?vid=ISBN0273651129> (dostęp: 18.07.2026).

sytuacją przedsiębiorstwa, ale również jako grupa posiadająca realną zdolność oddziaływania na realizację jego celów.

Znaczenie pracowników wynika z ich udziału w podstawowych procesach przedsiębiorstwa, posiadanej wiedzy i doświadczenia oraz wpływu na ciągłość i jakość świadczonych usług. W kontekście ESG grupa ta występuje w podwójnej roli. Z jednej strony pracownicy są interesariuszami podlegającymi oddziaływaniu organizacji w zakresie warunków zatrudnienia, bezpieczeństwa, wynagrodzeń i możliwości rozwoju. Z drugiej strony uczestniczą w gromadzeniu danych, realizacji polityk oraz wdrażaniu rozwiązań środowiskowych, społecznych i zarządczych.

W obu analizach wysoką pozycję zajmowali również kluczowi odbiorcy świadczonych usług. W przypadku MPGM szczególne znaczenie przypisano wspólnotom mieszkaniowym, które uzyskały wysokie oceny wpływu i zainteresowania. W analizie PKM najwyższym ocenianym interesariuszem zewnętrznym był klient instytucjonalny – Górnśląsko-Zagłębiowska Metropolia, którego wpływ wyniósł 4,90, natomiast zainteresowanie 4,80. Relatywnie wysoki poziom zainteresowania przypisano także pasażerom.

Wyniki te potwierdzają, że w sektorze komunalnym należy dokonywać rozróżnienia pomiędzy odbiorcą instytucjonalnym a ostatecznym użytkownikiem usług. Podmiot zlecający, organizujący lub finansujący usługę może dysponować wysoką siłą formalnego wpływu, natomiast mieszkańcy, najemcy lub pasażerowie są bezpośrednio zainteresowani jakością, dostępnością, niezawodnością i ceną usług. Obydwie perspektywy powinny być zatem uwzględniane podczas identyfikacji istotnych zagadnień ESG.

Kolejną powtarzającą się grupę tworzą dostawcy i podwykonawcy. Ich znaczenie jest szczególnie widoczne w analizie PKM, gdzie zarówno dostawcy, jak i podwykonawcy uzyskali wysokie oceny w obydwu wymiarach. W MPGM pozycja poszczególnych dostawców była bardziej zróżnicowana. Wyższy poziom wpływu przypisano dostawcy krytycznemu odpowiedzialnemu za obszar IT, natomiast pozostali dostawcy uzyskali oceny niższe. Wskazuje to, że siła oddziaływania dostawcy zależy nie tylko od wartości realizowanych zakupów, ale również od możliwości jego zastąpienia oraz znaczenia dostarczanego produktu lub usługi dla ciągłości działalności przedsiębiorstwa.

Podobna zależność występuje w odniesieniu do podwykonawców. Ich pozycja jest wyższa w przedsiębiorstwie transportowym niż w podmiocie zajmującym się gospodarką mieszkaniową. Może to wynikać z większego uzależnienia działalności transportowej od zewnętrznych usług remontowych, technicznych, informatycznych i infrastrukturalnych. W badaniu interesariuszy zasadne jest zatem dokonywanie podziału dostawców i partnerów

biznesowych według ich strategicznego znaczenia, możliwości zastąpienia oraz wpływu na realizację podstawowych procesów.

Istotną pozycję zajmują również instytucje finansujące, banki, ubezpieczyciele oraz organy kontrolne. W obu przedsiębiorstwach podmioty te zostały ocenione jako posiadające co najmniej umiarkowaną siłę wpływu. W PKM szczególnie wysoką pozycję uzyskały instytucje dysponujące środkami wspólnotowymi i krajowymi, co należy wiązać z kapitałochłonnym charakterem inwestycji transportowych. Organy i instytucje kontrolne również uzyskały wysokie oceny wpływu, przy nieco niższym poziomie zainteresowania bieżącą sytuacją przedsiębiorstwa.

W tym przypadku siła interesariuszy nie wynika z ich bezpośredniego udziału w procesach operacyjnych, lecz z możliwości określania warunków finansowania, kontrolowania zgodności prowadzonej działalności oraz formułowania wymagań dotyczących realizowanych przedsięwzięć. Można założyć, że znaczenie tej grupy będzie wzrastać wraz z postępującym uzależnieniem finansowania inwestycji od spełniania warunków środowiskowych i społecznych oraz przedstawiania odpowiednich informacji ESG.

Najniższe oceny w obydwu analizach uzyskały przede wszystkim szkoły i uczelnie. W MPGM nisko oceniono również emerytowanych pracowników, natomiast w PKM do grup o ograniczonej sile wpływu zaliczono stowarzyszenia branżowe i media. W przypadku MPGM relatywnie niską pozycję zajmowały także klaster energetyczny, organizacje współpracujące oraz Krajowa Izba Gospodarki Nieruchomościami.

Niska pozycja tych grup nie oznacza jednak, że są one pozbawione znaczenia dla przedsiębiorstwa. Wyniki wskazują przede wszystkim na ich ograniczony bieżący wpływ oraz mniejsze zainteresowanie działalnością organizacji. W dłuższym okresie uczelnie, szkoły i organizacje branżowe mogą odgrywać większą rolę w pozyskiwaniu pracowników, rozwijaniu kompetencji, wdrażaniu innowacji oraz wymianie doświadczeń. Podobnie znaczenie mediów może wzrosnąć w przypadku wystąpienia sytuacji kryzysowych, awarii lub kontrowersji społecznych.

Analiza porównawcza wskazuje jednocześnie na występowanie różnic wynikających ze specyfiki badanych przedsiębiorstw. W MPGM większe znaczenie przypisano podmiotom bezpośrednio związanym z lokalnym systemem właścicielskim i gospodarką mieszkaniową, w tym miastu, wspólnotom mieszkaniowym i najemcom. W PKM większą rolę odgrywają natomiast klient instytucjonalny, pasażerowie, związki zawodowe, dostawcy, podwykonawcy oraz instytucje finansujące. Oznacza to, że podstawowa struktura otoczenia przedsiębiorstw komunalnych jest podobna, jednak pozycja poszczególnych grup zależy od modelu

organizacyjnego, rodzaju świadczonych usług oraz zakresu powiązań z podmiotami zewnętrznymi.

Podsumowując, do najczęściej identyfikowanych i najwyżej ocenianych interesariuszy należą:

- organy właścicielskie i zarządcze,
- pracownicy i ich przedstawiciele,
- kluczowi klienci oraz odbiorcy usług,
- strategiczni dostawcy i podwykonawcy,
- instytucje finansujące,
- organy kontrolne i regulatorzy.

Przedstawione wyniki wskazują, że najważniejsze relacje przedsiębiorstw komunalnych koncentrują się wokół trzech obszarów: nadzoru właścicielskiego, realizacji podstawowych procesów operacyjnych oraz zapewnienia finansowania i zgodności prowadzonej działalności. Jednocześnie zróżnicowanie ocen potwierdza konieczność indywidualnego mapowania interesariuszy dla każdego przedsiębiorstwa. Nie jest bowiem możliwe opracowanie jednego, uniwersalnego układu interesariuszy, który w jednakowym stopniu odzwierciedlałby warunki funkcjonowania podmiotów działających w różnych segmentach sektora komunalnego.

4.3. Narzędzia badania opinii interesariuszy

Jednym z kluczowych pytań, na które musi sobie odpowiedzieć zespół odpowiedzialny za przeprowadzenia badania istotności dotyczy tego, kto jest interesariuszem analizowanej jednostki. Jest to o tyle ważne, że prawidłowo przeprowadzona identyfikacja interesariuszy pozwoli wskazać:

- osoby fizyczne i prawne, grupy, organizacje lub instytucje, które mają lub mogą mieć wpływ działalność przedsiębiorstwa oraz łańcuch wartości,
- osoby fizyczne i prawne, grupy, organizacje lub instytucje, na które wpływa lub potencjalnie może wpływać działalność przedsiębiorstwa lub jego łańcuch wartości.

Identyfikacja interesariuszy jest punktem wyjściowym dalszych analiz, w wyniku których możliwe jest wskazanie: kto i w jaki sposób powinien zostać wysłuchany, czyje interesy są priorytetowe i z czego to wynika, jakie narzędzia pomogą w zebraniu informacji o opiniach interesariuszy, w jaki sposób z poszczególnymi interesariuszami można współpracować, jaką politykę zarządzania poszczególnymi interesariuszami należy przyjąć. Standardy ESRS podkreślają, że analiza interesariuszy stanowi istotny element procesu oceny istotności tematów

podlegających raportowaniu ESG. Co więcej, może stanowić narzędzie porządkowania relacji między organizacją a jej otoczeniem. W standardach VSME, które zakładają daleko idące uproszczenia dla mniejszych podmiotów, to założenie pozostaje w mocy.

W sektorze komunalnym znaczenie procesu identyfikacji i analiza interesariuszy wydaje się być szczególnie ważne, ze względu na specyfikę działalności podmiotów, skupioną na realizacji zadań z zakresu użyteczności publicznej, realizowaniu przyjętej polityki, która wprost wpływają np. na jakość życia mieszkańców, warunki funkcjonowania podmiotów gospodarczych czy możliwość działania różnych grup społecznych. ESRS wskazuje na konieczność uwzględnienia w analizie podwójnej istotności dwóch kluczowych grup interesariuszy:

- zainteresowanych stron (czyli takich jednostek, na które nasz podmiot wywiera wpływ),
- użytkowników raportu ESG:
- pierwotnych (do tej grupy zaliczyć można inwestorów, kredytodawców, podmioty udzielające wsparcia finansowego ze środków publicznych, partnerów biznesowych; raporty przez tą grupę traktowane są często jako źródło informacji niezbędnych do podjęcia decyzji o uruchomieniu środków finansowych na realizację konkretnych działań; raport ESG może być przez tą grupę postrzegany jest jako dokument wspierający analizę ryzyka związanego z udzieleniem wsparcia finansowego podmiotowi raportującemu),
- inni użytkowników (do tej grupy zaliczyć można klientów, którzy na podstawie informacji zawartych w raporcie ESG mogą podejmować decyzje zakupowe; w grupie tej znajdują się także podmioty reprezentujące społeczeństwo obywatelskie np. organizacje pozarządowe, przy opracowywaniu raportów tematycznych, odnoszących się do istotnych kwestii społecznych, środowiskowych i związanych z łańcem korporacyjnym; do grupy innych użytkowników wpisują się również analitycy i naukowcy, którzy raporty ESG mogą traktować jako podstawa badań wtórnych).

Biorąc pod uwagę zaprezentowane powyżej podejście do interesariuszy należy stwierdzić, że podmioty komunalne powinny w swoich analizach ujmować wszystkie wymienione grupy - nie mogą ograniczać się wyłącznie do mieszkańców czy obiorców usług komunalnych. Na uwagę zasługuje bowiem to, że podmioty komunalne, aby zapewnić odpowiedni poziom realizacji celów statutowych, wykorzystują różne źródła finansowania, również obce. Podmioty tego typu są aktywne w zakresie pozyskiwania środków finansowych pochodzących zarówno ze źródeł publicznych, jak i prywatnych. Dostawcy kapitału zewnętrznego mogą uzależniać swoje zaangażowanie finansowe od tego, jakie podejście do kwestii ESG reprezentuje dany

podmiot nie tylko w sferze deklaracji (np. zapisów w dokumentach strategicznych), ale przede wszystkim w obszarze podejmowanych działań ujawnianych w raportach ESG.

W praktyce możliwa do zaobserwowania jest pokusa upraszczania procesu analizy interesariuszy, nieangażowania samych interesariuszy do identyfikacji innych interesariuszy, czy też do oceny wpływu i poziomu zainteresowania różnych grup interesariuszy poszczególnymi tematami ESG. W jednostkach samorządu terytorialnego od lat budowana jest kultura konsultacji publicznych, poprzez wywieranie na tego typu jednostki wpływu przez wprowadzanie obowiązku ich realizacji przepisami prawa. W tego typu konsultacjach najczęściej udział biorą osoby najbardziej zainteresowane danym problemem. Należy jednak zauważyć, że obowiązek ten nie dotyczy przedsiębiorstw komunalnych. Niektóre podmioty komunalne prowadzą badania opinii z wykorzystaniem ankiet kierowanych do klientów lub odbiorców usług. Ankiety te mają jednak przede wszystkim charakter badań marketingowych lub dotyczących oceny jakości świadczonych usług, co może być wykorzystywane do poprawy standardów obsługi lub dostosowywania oferty do potrzeb klientów. Ankiety te nie poruszają jednak większości istotnych kwestii z zakresu tematyki oceny wpływu przedsiębiorstw na kwestie ESG. W raportowaniu ESG, niezależnie od przyjętego standardu, zbyt daleko idące uproszczenie procesu analizy interesariuszy jest ryzykowne. Analiza interesariuszy nie jest tylko wymogiem formalnym – jest skutecznym narzędziem pozwalającym zrozumieć, jakie wpływy, ryzyka i szanse wynikają z prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności. Dlatego poprawnie przygotowana analiza interesariuszy nie może być wykonywana zza biurka, przez indywidualne osoby. Zaleca się, aby na potrzeby realizacji analizy interesariuszy wykorzystywać różne źródła i metody po to, aby możliwe było skonfrontowanie uzyskanych wyników i wyciągnięcie właściwych wniosków. Podejście to, zwane triangulacją metodologiczną, wymaga przeprowadzenia badań na możliwie jak najbardziej zróżnicowanej grupie interesariuszy reprezentującej różny poziom i zakres relacji z podmiotem prowadzącym badanie, o różnym poziomie zainteresowania, zaangażowania i wpływu na jego funkcjonowanie.

Interesariuszy można identyfikować i badać różnymi metodami, technikami, przy wykorzystaniu różnych narzędzi. Dlatego analiza interesariuszy wymaga uprzedniego opracowania planu badania. W literaturze naukowej wskazuje się na następujące metody identyfikacji interesariuszy, w tym:

- konsultacje z ekspertami (grupa ekspertów wskazuje interesariuszy, którzy powinni być uwzględniani przez podmiot; definiuje ich potencjalne interesy, wpływ oraz inne atrybuty),

- metoda kuli śnieżnej (wstępnie zidentyfikowaną grupę interesariuszy prosi się o wskazanie innych grup interesariuszy, którzy powinni być objęci badaniem),
- korzystanie z predefiniowanej listy interesariuszy.

Zidentyfikowane grupy interesariuszy należy zbadać przy użyciu odpowiednich narzędzi. Do najczęściej wskazywanych w literaturze należą: badania ankietowe, wywiady (ustrukturyzowane lub częściowo ustrukturyzowane), badania fokusowe, badania panelowe, warsztaty konsultacyjne oraz analiza źródeł wtórnych (np. literatury, raportów, wyników innych badań). Wywiady, ankiety, badania panelowe, warsztaty konsultacyjne i badania fokusowe pozwalają w sposób bezpośredni zebrać dane o opiniach, postawach i potrzebach interesariuszy najbardziej związanych z organizacją. Z kolei analiza źródeł wtórnych pozwala na dyskusję uzyskanych wyników badań pierwotnych oraz wskazanie specyficznych aspektów dotyczących relacji między organizacją a jej interesariuszami. Pozwala też na skonfrontowanie opinii interesariuszy z obiektywnymi danymi o charakterze ilościowym (np. poprzez porównanie opinii na temat jakości świadczonych usług z rejestrami skarg, reklamacji i wniosków). Analiza źródeł wtórnych może w niektórych przypadkach okazać się jedynym sposobem dotarcia do niektórych grup interesariuszy (np. dużych podmiotów będących dostawcami produktów lub usług, które publikują swoje raporty ESG). Do grupy tej zaliczyć można również tzw. cichego interesariusza – środowisko naturalne.

Przygotowując narzędzia badania interesariuszy, należy zwrócić uwagę, że muszą być one dostosowane do możliwości poznawczych badanych nimi grup. Najpopularniejszym narzędziem wykorzystywanym przy badaniu opinii interesariuszy jest kwestionariusz ankiety. Badaniem ankietowym można objąć większość grup interesariuszy, w tym masowe grupy respondentów, takich jak pracownicy podmiotu i klienci. Podstawowym wymogiem adekwatności uzyskanych z ankiety informacji jest zebranie reprezentatywnej liczby odpowiedzi na zadawane pytania. Często wymaga to zastosowania odpowiedniego języka, zrozumiałego dla przeciętnego respondenta. Ankieta nie może być zbyt długa – czas potrzebny na jej wypełnienie nie powinien zniechęcać respondentów do udzielenia odpowiedzi na wszystkie zadane pytania. Kwestionariusz ankiety powinien być tak skonstruowany, aby wyniki przeprowadzonego badania można było wykorzystać w badaniu istotności. Dlatego zaleca się stosowanie pytań pozwalających na określenie skali, zakresu, wektora i odwracalności badanego wpływu rzeczywistych oddziaływań, oceny prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych ryzyk lub możliwości.

Ankieta pozwala na ustalenie pewnego ogólnego obrazu przedsiębiorstwa wśród interesariuszy. W większości przypadków konieczne jest jednak zrozumienie niuansów

wpływających na ten obraz. Lepsze zrozumienie tła funkcjonowania podmiotu często wymaga pogłębionej wiedzy specjalistycznej (ekspertckiej). W takim przypadku badanie ankietowe powinno być uzupełnione o pogłębione wywiady z osobami posiadającymi szczegółową wiedzę na temat funkcjonowania podmiotu w określonym zakresie. Jest to szczególnie ważne w przypadku, gdy wyniki badania ankietowego nie dają jednoznacznej odpowiedzi lub gdy konkretny temat jest szczególnie ważny dla funkcjonowania podmiotu. Pogłębione wywiady są też dobrym narzędziem w przypadku nielicznej grupy potencjalnych respondentów (np. zarządów, kadry kierowniczej, organów właścicielskich, kluczowych dostawców). Wywiad ułatwia zrozumienie podejścia przedsiębiorstwa do kwestii ESG, pozwala na uchwycenie specyficznych problemów analizowanego podmiotu. Z kolei warsztaty konsultacyjne, badania fokusowe i panelowe pozwalają osobom zaproszonym do udziału w nich na skonfrontowanie swoich opinii i argumentów ze zdaniem innych interesariuszy. Mogą być też wykorzystane do ustalenia progów istotności czy uporządkowania listy tematów istotnych wyłaniających się z obrazu. W tabeli (Tabela 6) zestawiono narzędzia, jakie można wykorzystać w badaniu interesariuszy.

Tabela 6. Najpopularniejsze narzędzia wykorzystywane w badaniu interesariuszy

Narzędzie	Co pozwala uchwycić?	Kiedy z niego korzystać	Główne ograniczenie
Ankieta	Skalę zjawiska i ogólne tendencje w dużej grupie respondentów	Gdy trzeba szybko zebrać dane od wielu interesariuszy w krótkim czasie	Pokazuje wynik, ale pomija przyczynę
Wywiad pogłębiony	Przyczyny i kontekst konkretnych ocen	Gdy odpowiedzi z ankiety są niejednoznaczne lub dotyczą kluczowych interesariuszy	Czasochłonny, obejmuje zwykle niewielką grupę osób
Warsztat konsultacyjny / panel ekspercki/ badania fokusowe	Konfrontację różnych perspektyw i wspólny język opisu problemu	Gdy trzeba uporządkować listę tematów istotnych albo rozwiązać spór; gdy trzeba skupić się na konkretnym zagadnieniu	Bez dobrej moderacji łatwo o dominację jednego głosu
Analiza źródeł wtórnych	Realne, powtarzalne problemy, które podlegają ustalonym procedurom monitorowania; współpraca z dużymi podmiotami raportującymi,	Stałe uzupełnienie pozostałych metod	Wymaga zidentyfikowania źródeł danych, stałego monitorowania i porządkowania danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. B. Bendtsen, L. P. W. Clausen, S. F. Hansen, A review of the state-of-the-art for stakeholder analysis with regard to environmental management and regulation, „Journal of Environmental Management” 2021, t. 279, art. 111773.

W tym miejscu warto podkreślić raz jeszcze, że przyjęty standard raportowania nie zmienia sensu badania interesariuszy – może co najwyżej zmienić sposób podejścia do niego. Stosowanie dobrowolnego standardu VSME nie uzasadnia rezygnacji z badania interesariuszy. Uzasadnia co najwyżej dostosowanie zakresu prowadzonego badania do specyfiki podmiotu w celu ograniczenia nieuzasadnionego obciążenia podmiotu. Stosowane narzędzia badawcze nie muszą być rozbudowane, by były wartościowe, ale muszą być skonstruowane tak, aby uzyskać wartościowe informacje na temat wzajemnych relacji i oddziaływań pomiędzy podmiotem a interesariuszami.

Podsumowanie (Robert Tomanek)

Przedsiębiorstwa komunalne odgrywają szczególną rolę w procesie transformacji w kierunku zrównoważonego i odpowiedzialnego rozwoju miast i metropolii. Odpowiadają za realizację usług publicznych mających bezpośredni wpływ na jakość życia mieszkańców, stan środowiska naturalnego oraz rozwój lokalnych społeczności. Jednocześnie stają się uczestnikami procesów regulacyjnych związanych z wdrażaniem zasad ESG i raportowaniem zrównoważonego rozwoju.

Wyniki badań przeprowadzonych w ramach projektu „Potencjał sektora publicznego w zielonej transformacji – przygotowanie do raportowania ESG w sektorze komunalnym” wskazują, że większość przedsiębiorstw komunalnych realizuje działania odpowiadające obszarom środowiskowym, społecznym i związanym z ładem organizacyjnym. Działania te najczęściej nie są jednak zintegrowane w ramach spójnej strategii ESG ani systematycznie monitorowane i raportowane. Problemem nie jest zatem brak aktywności zgodnych z ideą zrównoważonego rozwoju, lecz brak ich uporządkowania, koordynacji i powiązania z procesami zarządczymi.

Badania wykazały również, że bariery wdrażania ESG mają głównie charakter organizacyjny i kompetencyjny. Do najczęściej wskazywanych problemów należą rozproszenie odpowiedzialności, brak wyznaczonego właściciela procesu ESG, ograniczone zasoby kadrowe oraz niedostateczna wiedza dotycząca nowych regulacji, a przede wszystkim roli ESG nie tylko dla interesariuszy zewnętrznych, ale także wewnętrznych oraz efektywności i odporności organizacji. W porównaniu z tymi wyzwaniami kwestie metodologiczne i techniczne, takie jak pozyskiwanie danych czy kalkulacja emisji pośrednich, mają znaczenie wtórne.

Istotnym rezultatem projektu jest także potwierdzenie dużego zróżnicowania sektora komunalnego w podejściu do ESG i samego raportowania. Specyfika przedsiębiorstw transportowych, wodociągowo-kanalizacyjnych, ciepłowniczych czy gospodarki mieszkaniowej powoduje, że wdrażanie zasad ESG nie może opierać się na jednolitych rozwiązaniach. Skuteczne działania wymagają uwzględnienia charakteru działalności, struktury kosztów, oczekiwań interesariuszy oraz uwarunkowań lokalnych.

Przeprowadzone analizy interesariuszy potwierdziły natomiast, że proces raportowania ESG powinien być oparty na dialogu z otoczeniem. Poszczególne grupy interesariuszy odmiennie postrzegają wpływ przedsiębiorstw komunalnych na środowisko, społeczeństwo i gospodarkę, co podkreśla znaczenie badania istotności jako narzędzia wspierającego podejmowanie decyzji zarządczych.

Wyniki projektu pozwalają sformułować istotny wniosek praktyczny: ESG nie powinno być postrzegane wyłącznie jako kolejny obowiązek regulacyjny. Odpowiednio wdrożone może stać się narzędziem wspierającym zarządzanie przedsiębiorstwem komunalnym, poprawiającym przejrzystość działania, jakość relacji z interesariuszami oraz zdolność organizacji do pozyskiwania środków finansowych na rozwój i inwestycje.

Szczególne znaczenie ma w tym procesie aktywna rola właściciela publicznego. Badania wykazały, że to właśnie jednostki samorządu terytorialnego są głównym źródłem impulsów do wdrażania zasad ESG w sektorze komunalnym. Włączenie zagadnień ESG do relacji właścicielskich, systemów nadzoru oraz procesów planowania strategicznego może stać się istotnym czynnikiem wspierającym modernizację przedsiębiorstw komunalnych. W szczególności postulować należy wdrożenie w gospodarce komunalnej dobrowolnego raportowania ESG – zgodnie z zaleceniami Komisji Europejskiej w oparciu o standard dla małych i średnich przedsiębiorstw, czyli VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs). Standard ten pozwoli przygotować podmioty komunalne do raportowania według standardu ESRS, wprowadzi też jednolity system podejścia w gospodarce komunalnej do zrównoważonego i odpowiedzialnego rozwoju, co będzie miało wpływ na podniesienie jakości zarządzania w przedsiębiorstwach komunalnych. Ponadto upowszechnienie VSME zdecydowanie podniesie zakres i jakość nadzoru właścicielskiego nad sektorem komunalnym, który obecnie opiera się przede wszystkim na wyznaczaniu rad nadzorczych i przekonaniu, że to zapewnia efektywny nadzór właścicielski.

Przedstawione w poradniku wyniki należy interpretować z uwzględnieniem ograniczeń przeprowadzonych badań. Badanie ankietowe miało charakter dobrowolny, co mogło wpływać na strukturę respondentów i poziom reprezentatywności niektórych segmentów sektora komunalnego. Badania fokusowe pozwoliły na pogłębienie interpretacji wyników ilościowych, jednak ich celem nie była pełna reprezentacja wszystkich przedsiębiorstw komunalnych funkcjonujących w Polsce. Ponadto projekt był realizowany w okresie dynamicznych zmian regulacyjnych związanych z wdrażaniem dyrektywy CSRD, Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) oraz pracami nad uproszczeniami regulacyjnymi określanymi jako pakiet Omnibus. Oznacza to, że część wymogów prawnych może ulegać dalszym zmianom, wpływając na praktykę raportowania w kolejnych latach.

Uzyskane wyniki wskazują jednak na potrzebę kontynuacji badań dotyczących wdrażania ESG w sektorze komunalnym. Szczególnie istotne wydają się następujące obszary:

- ocena rzeczywistych kosztów i korzyści wdrażania ESG w przedsiębiorstwach komunalnych,
- analiza wpływu raportowania ESG na efektywność organizacyjną i jakość zarządzania,
- rozwój metod kalkulacji śladu węglowego dla różnych segmentów gospodarki komunalnej,
- doskonalenie metod badania istotności i dialogu z interesariuszami,
- identyfikacja dobrych praktyk w zakresie wykorzystania ESG przez jednostki samorządu terytorialnego jako właścicieli przedsiębiorstw komunalnych.

Doświadczenia zdobyte podczas realizacji projektu wskazują, że proces wdrażania ESG w sektorze komunalnym znajduje się obecnie na etapie przejścia od działań rozproszonych do podejścia systemowego. W najbliższych latach powodzenie tej transformacji będzie zależało nie tylko od zmian regulacyjnych, lecz przede wszystkim od zdolności przedsiębiorstw i ich właścicieli do wykorzystania zasad ESG jako narzędzia wspierającego realizację misji publicznej i budowę trwałej wartości społecznej, środowiskowej oraz ekonomicznej.

Bibliografia

1. Bendtsen, E. B., Clausen, L. P. W., Hansen, S. F. (2021). *A review of the state-of-the-art for stakeholder analysis with regard to environmental management and regulation*. Journal of Environmental Management, 279, Article 111773.
2. Draghi, M. (2024). *The Future of European Competitiveness. Part A: A Competitiveness Strategy for Europe*. Komisja Europejska. https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/draghi-report_en (dostęp: 15.07.2026).
3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:32014L0095> (dostęp: 02.05.2026).
4. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32022L2464> (dostęp: 02.05.2026).
5. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. w sprawie zmiany dyrektyw (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do dat stosowania niektórych wymogów dotyczących sprawozdawczości przedsiębiorstw i należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32025L0794> (dostęp: 25.05.2026).
6. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/43/WE, 2013/34/UE, (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do niektórych wymogów dotyczących sprawozdawczości przedsiębiorstw oraz należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32026L0470> (dostęp: 27.05.2026).
7. EFRAG (2024). *Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSME)*. Wersja finalna przekazana Komisji Europejskiej 17 grudnia 2024 r. <https://www.efrag.org/en/projects/voluntary-reporting-standard-for-smes-vsme/concluded> (dostęp: 30.04.2026).
8. EFRAG (2024). *Dobrowolny Standard Raportowania Zrównoważonego Rozwoju dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie (VSME)*. Polskie tłumaczenie. <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/dobrowolne-wytyczne-do-raportowania-esg-dla-msp-esrs-vsme-przekazane-do-komisji-europejskiej> (dostęp: 30.04.2026).
9. Frączkiewicz-Wronka, A. i in. (2024). *Interesariusze i ich znaczenie w raportowaniu ESG*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
10. GHG Protocol (2014). *Global Protocol for Community-Scale Greenhouse Gas Emission Inventories: An Accounting and Reporting Standard for Cities*. https://ghgprotocol.org/sites/default/files/ghgp/standards/GHGP_GPC_0.pdf (dostęp: 02.01.2025).
11. Johnson, G., Scholes, K. (2002). *Exploring Corporate Strategy: Text and Cases*. Wyd. 6. Harlow: Financial Times–Prentice Hall, s. 208. <https://books.google.pl/books?vid=ISBN0273651129> (dostęp: 18.07.2026).
12. KOBIZE (2025). *Nowe wskaźniki emisyjności dla energii elektrycznej za 2024 r.* <https://www.kobize.pl/pl/article/aktualnosci-2025/id/3118/nowe-wskazniki-emisyjnosci-dla-energii-elektrycznej-za-2024-r> (dostęp: 18.12.2025).

13. Komisja Europejska (2023). Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32023R2772> (dostęp: 15.05.2026).
14. Komisja Europejska (2025). Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 w odniesieniu do odroczenia stosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji przez niektóre jednostki. https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2025/1416/oj/pol (dostęp: 18.07.2026).
15. Komisja Europejska (2025). *Omnibus I*. https://commission.europa.eu/publications/omnibus-i_en (dostęp: 20.05.2026).
16. Komisja Europejska (2025). Zalecenie Komisji (UE) 2025/1710 z dnia 30 lipca 2025 r. w sprawie dobrowolnego standardu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich przedsiębiorstw. Dz.U. UE L 2025/1710 z 5.08.2025. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32025H1710> (dostęp: 15.07.2026).
17. Komisja Europejska (2026). *Commission seeks feedback on revised sustainability reporting standards*, 6 maja 2026 r. https://finance.ec.europa.eu/news/commission-seeks-feedback-revised-sustainability-reporting-standards-2026-05-06_en (dostęp: 15.07.2026).
18. Komisja Europejska (2026). *Implementing and delegated acts – CSRD*. Akty delegowane dotyczące ESRS przyjęte 3 lipca 2026 r. https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/financial-services-legislation/implementing-and-delegated-acts/corporate-sustainability-reporting-directive_en (dostęp: 18.07.2026).
19. Komisja Europejska – Wspólne Centrum Badawcze (JRC) (2013). *Well-To-Tank Appendix 2 – Version 4.0*. https://joint-research-centre.ec.europa.eu/document/download/aac4f8fa-0b32-4618-8501-0f314c100e96_en?filename=wtw_appendix_2_v4_july_2013_final.pdf (dostęp: 15.05.2025).
20. Konfederacja Lewiatan (2025). *Omnibus dla ESG: uproszczenie regulacji i wsparcie dla przedsiębiorstw*. https://lewiatan.org/wp-content/uploads/2025/09/Omnibus_dla_ESG.pdf (dostęp: 05.05.2026).
21. Lufthansa Group (2025). *Sustainability 2024 – Fact Sheet*. <https://www.lufthansagroup.com/media/downloads/en/responsibility/LH-Factsheet-Sustainability-2024.pdf> (dostęp: 17.12.2025).
22. Program Narodów Zjednoczonych ds. Środowiska (UNEP) (2025). *Measuring Circular Economy: Statistical Guidelines for 'Material Life-Cycle and Value Chain' and 'Interactions with the Environment' Indicators. Annex II: IPCC Global Warming Potential Values*. <https://sdgs.unep.org/article/annex-ii-ipcc-global-warming-potential-values> (dostęp: 17.12.2025).
23. Saarp, J., Griffioen, D.W. (2025). *Exploring Sustainability Reporting in Startups: Drivers, Barriers, and the Role of the VSME Framework*. Malmö University, Malmö. <https://mau.diva-portal.org/smash/get/diva2%3A1966631/FULLTEXT02.pdf> (dostęp: 18.07.2026).
24. Sawicki, B. (2025). Węgla mniej, OZE więcej. Operator podsumował poprzedni rok. „Rzeczpospolita”, 2 lutego 2025 r. <https://energia.rp.pl/energetyka-zawodowa/art41754131-wegla-mniej-oze-wiecej-operator-podsumowal-poprzedni-rok> (dostęp: 15.05.2025).
25. Solarz, E., Bereza, O. (2026). *CSRD – co to jest i kogo dotyczy dyrektywa o raportowaniu zrównoważonego rozwoju w 2026 roku?* <https://altoadvisory.pl/baza-wiedzy/csrd-co-to-jest-i-kogo-dotyczy/> (dostęp: 28.05.2026).

26. Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2024 poz. 1863).
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20240001863> (dostęp: 12.05.2026).
27. Ustawa z dnia 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2026 poz. 333).
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20260000333> (dostęp: 20.05.2026).

Spis tabel

Tabela 1. Stan obowiązywania CSRD i CSDDD (na 20.07.2026 r.)	14
Tabela 2. Bariery raportowania ESG według sektorów	32
Tabela 3. Główne wnioski z badań.....	34
Tabela 4. Zakres raportowania VSME według sektorów.....	38
Tabela 5. Wyniki obliczeń emisji GHG z PTZ w GZM (2024).....	46
Tabela 6. Najpopularniejsze narzędzia wykorzystywane w badaniu interesariuszy	66