

Mateusz Lemańczyk

WPLYW MSSF S2 NA STRATEGIE KLIMATYCZNE PRZEDSIĘBIORSTW: WYZWANIA W RAPORTOWANIU EMISJI SCOPE 3

Streszczenie

Celem artykułu jest ocena wyzwań związanych z raportowaniem emisji Scope 3 zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w MSSF S2: Climate-related Disclosures. W szczególności skoncentrowano się na trudnościach związanych z dostępem do danych, ich rzetelnością, złożonością łańcuchów dostaw oraz wysokimi kosztami i zasobami potrzebnymi do skutecznego raportowania. Na podstawie przeglądu literatury oraz studium przypadku firmy GSK wykazano, że emisje Scope 3 mogą stanowić największą część całkowitych emisji przedsiębiorstw. Ich dokładne i przejrzyste raportowanie staje się więc kluczowym elementem strategii klimatycznych. W artykule podkreślono również znaczenie spójnych metodologii oraz eliminacji ryzyka podwójnego liczenia emisji dla zwiększenia wiarygodności i porównywalności ujawnień niefinansowych. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują na potrzebę dalszego rozwoju standardów oraz wzmocnienia współpracy w łańcuchach dostaw w celu efektywnego zarządzania ryzykiem klimatycznym.

Słowa kluczowe: MSSF S2, Ujawnienia związane z klimatem, Zakres 3, gazy cieplarniane, raportowanie niefinansowe.

THE IMPACT OF IFRS S2 ON CORPORATE CLIMATE STRATEGIES: CHALLENGES IN SCOPE 3 EMISSIONS REPORTING

Abstract

The aim of this article is to assess the challenges associated with reporting Scope 3 emissions under the IFRS S2: Climate-related Disclosures standard. The focus is on difficulties related to data accessibility, reliability, the complexity of supply chains, and the significant costs and resources required for effective reporting. Based on a literature review and a case study of GSK, it was demonstrated that Scope 3 emissions could constitute the largest share of total corporate emissions. It makes then their accurate and transparent reporting a crucial element of climate strategies. The article also highlights the importance of consistent methodologies and the elimination of double-counting risks to enhance the credibility and comparability of non-financial disclosures. The findings point to the need for further development of standards and strengthened collaboration across supply chains to effectively manage climate risks.

Keywords: IFRS S2, Climate-related disclosures, Scope 3, greenhouse gases, non-financial reporting.



Wstęp

Zmiany klimatyczne to globalny problem regulowany przez międzynarodowe porozumienia, takie jak Protokół z Kioto, lecz wdrażane na poziomie lokalnym i regionalnym¹. W związku z tym zjawiskiem, kluczowe stało się podejmowanie kwestii związanych z wpływem działalności przedsiębiorstwa na środowisko i klimat w raportowaniu wyników jednostki do interesariuszy, w szczególności jej udziałowców. W odpowiedzi powstała szeroko rozumiana Społeczna Sprawozdawczość Przedsiębiorstw (*Corporate Social Disclosure – CSD*), za pomocą której korporacje mogą swoim interesariuszom przedstawiać działania społeczne, środowiskowe czy etyczne². Powstanie różnego rodzaju niefinansowego raportowania (jak choćby ESG – *environment, social and governance*) może być rozpatrywane jako praktyka wprowadzona przez korporacje, wywołana przez żądania i presję nakładane przez interesariuszy, będąca zarazem informacją wyjaśniającą wpływ ich działań na kwestie społeczne i środowiskowe. Te z początku dobrowolne ujawnienia stosowane przez firmy zainicjowały opracowanie regulacji w różnych prawodawstwach³. Szczególnie, że przedstawiane przez firmy raporty często są krytykowane za wybiórcze prezentowanie wskaźników ESG, co bywa określane jako „greenwashing”⁴. Pojęcie to oznacza stosowanie praktyki, która wprowadza w błąd interesariuszy przedsiębiorstwa poprzez składanie przesadzonych lub nawet fałszywych oświadczeń dotyczących wpływu na środowisko oferowanych przez firmę produktów czy usług. Istotą tego zjawiska jest przedstawianie mylącego obrazu bycia bardziej przyjaznym dla środowiska niż wynika z rzeczywistej działalności⁵.

Biorąc pod uwagę powyższe, Fundacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (*IFRS Foundation*) powołała do życia Międzynarodową Radę ds. Standardów Zrównoważonego Rozwoju (*International Sustainability Standards Board – ISSB*), której głównym zadaniem jest stworzenie złożonego, globalnego standardu ujawniania informacji nawiązujących do zrównoważonego rozwoju, zapewniającego udziałowcom i innym interesariuszom dostęp do tego typu danych⁶. Efektem prac ISSB były opublikowane w czerwcu

¹ Kolk A., Pinkse J., *Multinationals' political activities on climate change*, “Business & Society” 2007, 46(2), s. 201–228.

² O'Dwyer B., Unerman J. i Hession E., *User needs in sustainability reporting: Perspectives of stakeholders in Ireland*, “European Accounting Review” 2005, 14(4), 759–787.

³ Villiers C.I., Maroun W. (Red.), *Sustainability Accounting and Integrated Reporting (1st ed.)*, Nowy Jork 2017.

⁴ Garczarek-Bąk U., Kubaszewska K., Lemańczyk J., *Unraveling business ethics: unethical practices within the context of corporate social responsibility*, “Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie”, Politechnika Śląska 2024, z 192, s. 275–293.

⁵ Joshi S., Bajpai J., *Green Washing: The Darker Shade of Green*, “International Journal of Management, IT and Engineering” 2018, t. 8(5), s. 25–32.

⁶ Baboukardos D., Seretis E., Slack R., Tsalavoutas Y., Tsoligkas F., *Companies' readiness to adopt IFRS S2 climate-related disclosures*, University of Glasgow 2022.

2023 roku dwa nowe standardy: MSSF S1: *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*, skupiający się na ogólnych szansach i zagrożeniach związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz MSSF S2: *Climate-related disclosures*, obejmujący swoim zakresem szanse i zagrożenia związane z kwestiami klimatycznymi⁷.

Problemem badawczym w niniejszym artykule jest próba odpowiedzi na pytanie, jak spółki powinny raportować informacje na temat emisji gazów cieplarnianych zgodnie z MSSF S2 oraz jakim wyzwaniom związanym z dostępem do danych, a także zapewnieniem rzetelności informacji o emisjach Scope 3 muszą one sprostać. Celem artykułu jest ocena wyzwań związanych z raportowaniem emisji Scope 3 zgodnie z MSSF S2: *Climate-related Disclosures* i przedstawienie dobrych praktyk raportowania na podstawie studium przypadku przedsiębiorstwa GSK.

Osiągnięcie powyższego celu badawczego zdeterminowało przyjęcie następującej struktury dalszych rozważań. W pierwszej kolejności omówiono rozwiązania przyjęte w MSSF S2. Druga część została poświęcona studium przypadku firmy GSK w zakresie raportowania emisji gazów cieplarnianych. Aby zrealizować przyjęty na potrzeby niniejszego artykułu cel zastosowano odpowiednie metody badawcze: studia literaturowe oraz analizę odpowiednich regulacji prawnych, a także studium przypadku. Całość rozważań kończą wnioski wynikające zarówno z rozważań teoretycznych, jak i badań empirycznych.

1. MSSF S2: Ujawnienia dotyczące klimatu (*Climate-related disclosures*)

MSSF S1 i MSSF S2 stanowią kompleksowy zestaw standardów mających na celu ujednolichenie raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju, przy czym MSSF S1 dotyczy ogólnych wymagań ujawniania informacji, a MSSF S2 skupia się wyłącznie na aspektach klimatycznych. Przedmiotowy standard ma na celu zobligowanie przedsiębiorstw do ujawnienia informacji, które przedstawiają szanse i ryzyka w kwestiach zrównoważonego rozwoju, pozwalające odbiorcom sprawozdań finansowych na⁸:

- ocenę wpływu przekazanych informacji na wartość firmy,
- zrozumienie, jak prowadzona przez przedsiębiorstwo działalność, używane zasoby oraz osiągnane wyniki pomagają mu w zastosowaniu polityki zrównoważonego rozwoju oraz czy takie działania zostały zawarte w strategii firmy,
- ocenę gotowości jednostki na przedstawione ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem.

⁷ Yoon S.S., Oh. I., Kim H.J., *An accounting perspective on the IFRS sustainability reporting standards for greenhouse gas emissions: implications for the Asia Pacific*, "Asia Pacific Business Review" 2024, 1–24.

⁸ Ślażyńska-Kluczek D., *Kierunki wpływu standardów IFRS S1 i IFRS S2 na rachunkowość jako system informacyjny o zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych*. Nauki Ekonomiczne" 2022, t. XXXVI, s. 209–224.

W treści standardu zidentyfikowano dwa główne rodzaje ryzyka związanego z klimatem⁹:

- ryzyko fizyczne – wiąże się z możliwością występowania ekstremalnych zjawisk meteorologicznych (np. powodzie, huragany, itp.), które mogą spowodować uszkodzenia infrastruktury przedsiębiorstwa lub doprowadzić do przerw w łańcuchu dostaw,
- ryzyko przejścia – przede wszystkim jest to ryzyko związane ze zmianami dokonanymi przez przedsiębiorstwo, by zastosować gospodarkę niskowęmisyjną, jak choćby dostosowywanie się do nowych zasad i regulacji (np. ograniczenie emisji gazów cieplarnianych) czy uwzględnienie możliwych zakazów sprzedaży niektórych produktów mogących zagrażać środowisku i klimatowi.

Podział występujących grup ryzyka wynika przede wszystkim z różnicy w ich naturze – ryzyko fizyczne skupia się przede wszystkim na zmianach klimatu, z drugiej strony ryzyko przejścia wiąże się bardziej ze zmianami legislacyjnymi oraz próbami dostosowania się do tych zmian¹⁰.

Ponadto standard MSSF S2 wskazuje cztery podstawowe wymiary ujawnień, które przedsiębiorstwo powinno zaraportować. W raporcie jednostki powinny znaleźć się informacje dotyczące nadzoru (*governance*), strategii (*strategy*), zarządzania ryzykiem (*risk management*) oraz metryk i celów (*metrics and targets*). Charakterystykę poszczególnych wymiarów ujawnień przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 3. Zakres MSSF S2: Ujawnienia dotyczące klimatu

Zakres ujawnienia	Definicja
Nadzór (<i>governance</i>)	Celem ujawnień dotyczących klimatu z zakresu nadzoru (<i>governance</i>) jest przede wszystkim umożliwienie użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki zrozumienia zastosowanych przez nią kontroli i procedur pozwalających na monitorowanie, zarządzanie i przewidywanie ryzyk i szans związanych z klimatem.
Strategia (<i>strategy</i>)	Celem ujawnień dotyczących tego zakresu jest przedstawienie użytkownikom sprawozdania finansowego strategii jednostki dotyczącej zarządzania ryzykami i szansami związanymi z klimatem.
Zarządzanie ryzykiem (<i>risk management</i>)	Pozwala użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumieć istniejące w jednostce procesy, za pomocą których możliwa jest identyfikacja, ocena, priorytetyzacja oraz monitorowanie ryzyk i szans.

⁹ Flak P., Klimczak B., Falkowski T., Pękała P., *Zmiana klimatu w bankowości, czyli jak zarządzać ryzykiem klimatycznym w sektorze finansowym*, „Zielone finanse” 2020, s. 14.

¹⁰ Ślażyńska-Kluczek D., op. cit.

Metryki i cele (<i>metrics and targets</i>)	Pozwalają użytkownikom sprawozdania finansowego poznać wyniki jednostki związane z ryzykami i szansami związanymi z klimatem, w szczególności w odniesieniu do wyznaczonych przez nią celów oraz celów narzuconych przez regulacje prawne.
--	--

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Komala L.K., *Analysis of sustainability report standards and adjustment of IFRS S1 and S2 Standards implementation*, "International Journal of Accounting, Management, Economics and Social Sciences (IJAMESC)" 2024, T. 2(5), s. 1643–1657.

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli nr 1, ujawnienia dotyczące kwestii klimatycznych raportowane przez przedsiębiorstwo powinny pokrywać poszczególne zakresy, jak:

- nadzór (*governance*) – udokumentowanie, że jednostka ma kontrolę i wdrożone procedury, które pozwalają na zarządzanie i przewidywanie ryzyk i szans powiązanych z klimatem;
- strategia (*strategy*) – udokumentowanie, że jednostka posiada długoterminową strategię na zarządzanie ryzykami i szansami powiązanych z klimatem;
- zarządzanie ryzykiem (*risk management*) – udokumentowanie, że jednostka ma procesy, za pomocą których potrafi zidentyfikować, ocenić i monitorować ryzyka powiązane z klimatem;
- metryki i cele (*metrics and targets*) – wyniki jednostki w zakresie raportowanych ujawnień oraz określone przez nią cele.

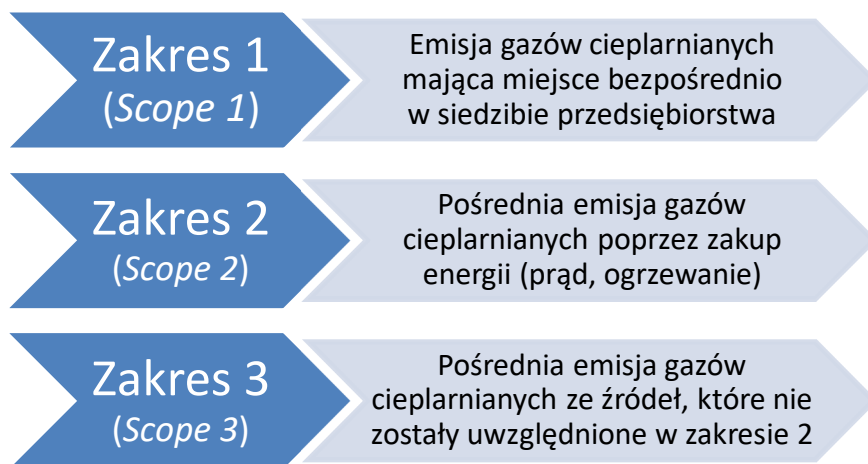
Zgodnie z treścią standardu MSSF S2, raportująca jednostka powinna ujawnić informacje wchodzące w zakres metryk zarówno sektorowych, jak i międzysektorowych. Najważniejsze kwestie, które należy zaprezentować w przygotowywanym raporcie powinny dotyczyć przede wszystkim¹¹:

- emisji gazów cieplarnianych we wskazanym okresie, przedstawionych jako tony CO₂,
- ryzyka przejścia – określając wartość i procent aktywów lub prowadzonej działalności, która jest narażona na tę grupę ryzyka,
- ryzyka fizycznego – określając wartość i procent aktywów lub prowadzonej działalności, która jest narażona na tę grupę ryzyka,
- szans związanych z klimatem – określając wartość i procent aktywów lub prowadzonej działalności, która wiąże się z możliwymi do osiągnięcia szansami,
- zaangażowania kapitału w związku z ryzykami i szansami związanymi z klimatem,
- kosztów, np. jakichkolwiek wynagrodzeń związanych z ryzykami lub szansami związanymi z klimatem.

¹¹ IFRS S2: *Climate-related disclosures*, International Sustainability Standards Board, (2023), Metrics and Targets, s. 14.

Kluczowym aspektem dla niniejszego artykułu jest raportowanie przez podmioty gospodarcze emisji gazów cieplarnianych, które zgodnie z MSSF S2 obejmuje 3 zakresy raportowania. Rysunek 1 przedstawia zakres raportowania emisji gazów cieplarnianych.

Rysunek 2. Zakresy raportowania emisji gazów cieplarnianych



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Schmidt M., Nill M., Scholz J., *Determining the scope 3 emissions of companies*, "Chemical Engineering & Technology" 2022, 45(7), 1218–1230.

Jak przedstawiono na rysunku 1, w raportowaniu emisji gazów cieplarnianych wyodrębnia się trzy podstawowe zakresy. Pierwszy z nich obejmuje bezpośrednią emisję z posiadanych lub kontrolowanych przez przedsiębiorstwo źródeł. Drugi zakres dotyczy pośredniej emisji gazów cieplarnianych związanych z wygenerowaniem energii zużywanej przez przedsiębiorstwo (np. energia elektryczna czy ogrzewanie). Ostatni zakres bierze pod uwagę wszystkie pośrednie emisje gazów cieplarnianych, które nie zostały ujęte w *Scope 2*, występujące w łańcuchu dostaw¹².

Jak wynika z wcześniejszego opisu, ujawnienie zakresu 1. nie powinno stanowić dla przedsiębiorstwa problemu, gdyż wskazywane tam są emisje gazów cieplarnianych wytworzonych bezpośrednio przez jednostkę. Podobnie w przypadku zakresu 2., jest to co prawda zużycie pośrednie, jednak emisja może być w tym wypadku określona przez dostawcę energii lub obliczona samodzielnie przez jednostkę (np. poprzez pomnożenie zużycia gazu lub prądu przez czynni-

¹² Teske S., Nagrath K., *Global sector-specific Scope 1, 2, and 3 analyses for setting net-zero targets: agriculture, forestry, and processing harvested products*, "SN Applied Sciences" 2022, 4.

ki powiązane bezpośrednio z dostawcami, które są dostępne dla jednostek)¹³. Trudności pojawiają się wówczas, gdy jednostki przygotowują ujawnienie emisji gazów cieplarnianych z zakresu 3. Jak już wspomniano, zawiera on dane z całego pośredniego zużycia wynikającego z pełnego łańcucha dostaw, zarówno dalszej (*upstream*, np. dystrybucja lub zarządzanie odpadami), jak i wstecznej (*downstream*, np. wytworzenie zakupionych materiałów/towarów, ich transport) jego części, które nie zostały pokryte w zakresie 2¹⁴. Biorąc pod uwagę przeciętny łańcuch dostaw, emisja gazów cieplarnianych wchodząca w zakres 3. może stanowić nawet 70% całkowitej emisji¹⁵. *GHG Protocol* dzieli zakres 3. aż na 15 kategorii¹⁶:

- 1) zakup towarów i usług,
- 2) dobra kapitałowe,
- 3) paliwa i energia niezareportowana w zakresie 2.,
- 4) transport i dystrybucja (*upstream*),
- 5) odpady z działalności operacyjnej,
- 6) podróże służbowe,
- 7) dojazdy pracowników do pracy,
- 8) aktywa dzierżawione (*upstream*),
- 9) transport i dystrybucja (*downstream*),
- 10) przetwarzanie sprzedanych produktów,
- 11) użytkowanie sprzedanych produktów,
- 12) utylizacja sprzedanych produktów,
- 13) aktywa dzierżawione (*downstream*),
- 14) franczyzy,
- 15) inwestycje.

Nie tylko mnogość kategorii może stanowić trudność przy raportowaniu zakresu 3. emisji gazów cieplarnianych. Dodatkowo, literatura przedmiotu¹⁷ wskazuje kilka punktów, które są problematyczne dla przedsiębiorstw uwzględniających ujawnienia dotyczące klimatu w swoich raportach rocznych lub sprawozdaniach finansowych. Są to między innymi:

- problemy z dostępem do danych i jakością tych danych – jednym z największych wyzwań jest uzyskanie wiarygodnych danych na poszczególnych poziomach łańcucha dostaw, gdzie raportujące przedsiębiorstwa często nie

¹³ Greenhouse Gas Protocol. GHG Protocol Scope 2 Guidance, World Resources Institute 2013.

¹⁴ Bortz P.G., *Green and Sustainable Taxonomies: Dimensions, challenges and difficulties*, San Martin 2024.

¹⁵ SBTi, *Catalyzing Value Chain Decarbonization*, Science-Based Target Initiative 2023.

¹⁶ Schmidt M., Nill M., Scholz J., *Determining the scope 3 emissions of companies*, "Chemical Engineering & Technology" 2022, 45(7), 1218–1230.

¹⁷ Komala L.K., *Analysis of Sustainability Report Standards and Adjustment of IFRS S1 & IFRS S2 Standards Implementation*, "International Journal of Accounting, Management, Economics and Social Sciences (IJAMESC)" 2024, 2(5), 1643–1657.

mają bezpośredniego wpływu na jakość i zawartość otrzymanych danych¹⁸. Co więcej, wspomniana dostępność i jakość danych również znacząco się różnią w zależności od branży i sektora, niektóre przedsiębiorstwa są zmuszone opierać się w dużej mierze na zastępczych danych, co może prowadzić do niespójności w raportowaniu¹⁹.

- koszt i zasoby konieczne do zaraportowania – bezpośrednie uzyskiwanie danych od dostawców znacznie zwiększa czas, a co się z tym wiąże również koszty procesu raportowania zakresu 3²⁰.
- złożoność łańcucha dostaw i ryzyko podwójnego zliczenia emisji – z uwagi na złożoność łańcucha dostaw może wystąpić sytuacja, że emisje zostaną podwójnie policzone, zwłaszcza gdy wiele podmiotów raportuje nakładające się działania bez jasno opisanych standardów przypisywania emisji do odpowiednich kategorii²¹.

2. Raportowanie emisji gazów cieplarnianych przez GSK – studium przypadku

W niniejszej części artykułu dokonano analizy studium przypadku raportu przygotowanego przez firmę biofarmaceutyczną GSK za 2023 rok²². We wspomnianym raporcie, poza kwestiami środowiskowo-klimatycznymi, przedsiębiorstwo porusza jeszcze kwestie związane ze zdrowiem globalnym oraz ochroną zdrowia, różnorodnością, równością i inkluzywnością czy standardami etycznymi.

W części opisowej raportu dotyczącej środowiska i klimatu przedstawione zostały wstępne metryki dotyczące osiągniętych przez spółkę wyników:

- zakres 1. oraz 2. wynikający z przeprowadzonych przez nią operacji stanowił 7% emisji,
- zakres 3. wynikający z łańcucha dostaw stanowił 31% emisji,
- zakres 3. wynikający z operacji logistycznych stanowił 4% emisji,
- zakres 3. wynikający z korzystania z produktów oferowanych przez GSK przez pacjentów stanowił 57% (ujawnienie to dotyczy głównie inhalatorów),
- zakres 3. wynikający z gospodarowania odpadami stanowił 1%.

W dokumencie określone zostały również cele wytyczone przez korporację w odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych:

¹⁸ Shrimali G., *Scope 3 emissions: Measurement and Management*, Stanford University 2021.

¹⁹ Greenhouse Gas Protocol. GHG Protocol Scope 2 Guidance, World Resources Institute 2013.

²⁰ Ibidem.

²¹ Shrimali G., op.cit.

²² GSK ESG Performance Report 2023; <https://www.gsk.com/media/11009/esg-performance-report-2023.pdf> [dostęp: 11.01.2025].

- obniżenie emisji gazów cieplarnianych we wszystkich trzech zakresach o 80% względem 2020 roku oraz pokrycie brakujących 20% inwestycjami w rozwiązania sprzyjające środowisku do 2030 roku,
- zużywanie energii elektrycznej pochodzącej w 100% ze źródeł odnawialnych (w dwóch stadiach, pierwsze do 2025 r., drugie do 2030 r.),
- zerowa emisja gazów cieplarnianych do 2045 roku.

W dalszej części raportu wymienione zostały poszczególne zakresy emisji gazów cieplarnianych z uwzględnieniem składowych wchodzących w ich sumę. Zaprezentowane dane zostały przedstawione w tabeli nr 2, z uwzględnieniem całkowitego wyniku dla zakresów 1. oraz 2. oraz z rozbiem na poszczególne składniki zakresu 3.

Tabela 4. Emisja gazów cieplarnianych w firmie GSK w latach 2020–2023 w tonach dwutlenku węgla

Pozycja	2020	2021	2022	2023
Zakres 1.	711	633	626	581
Zakres 2.	169	131	88	64
<i>Zakupione towary i usługi</i>	3 267	2 725	2 485	<i>b.d.</i>
<i>Dobra kapitałowe</i>	162	154	161	<i>b.d.</i>
<i>Paliwo i energia</i>	89	84	145	<i>b.d.</i>
<i>Transport i dystrybucja (upstream)</i>	267	189	242	<i>b.d.</i>
<i>Odpady powstałe przy operacjach</i>	20	64	51	<i>b.d.</i>
<i>Podróże służbowe</i>	42	50	85	<i>b.d.</i>
<i>Dojazd pracowników do pracy</i>	37	48	60	<i>b.d.</i>
<i>Transport i dystrybucja (downstream)</i>	135	99	130	<i>b.d.</i>
<i>Korzystanie ze sprzedanych produktów przez konsumentów (pacjentów)</i>	5 836	5 120	5 523	5 039*
<i>Inne</i>	94	92	113	<i>b.d.</i>
Zakres 3.	9 949	8 624	8 995	b.d.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *GSK ESG Performance Report 2023*.

Badany podmiot gospodarczy raportuje zdecydowaną większość emisji gazów cieplarnianych w zakresie 3., a w szczególności w związku z korzystaniem ze sprzedanych produktów przez konsumentów (56,9%). Drugą najwyższą pod względem wielkości emisji była pozycja związana z zakupionymi towarami i usługami (25,6%). Natomiast zakresy 1. oraz 2. stanowią łącznie zaledwie 7,4% całkowitej emisji w 2022 roku.

Wnioski

Analiza literatury przedmiotu oraz studium przypadku firmy GSK zdecydowanie wskazują na złożoność zagadnienia związanego z ujawnianiem danych dotyczących zakresu 3. emisji gazów cieplarnianych. Odniesienie informacji uzy-

skanych z *GSK ESG Performance Report 2023* do problematycznych kwestii wskazanych w literaturze przedmiotu zostało przedstawione w tabeli nr 3.

Dokonując analizy informacji zawartych w raporcie *GSK ESG Performance Report 2023* można sformułować następujące wnioski:

- w raporcie firmy GSK nie ma bezpośredniego wskazania na trudności ze zdobyciem danych i informacji wymaganych do zaraportowania zakresu 3.;
- biorąc pod uwagę złożoność łańcucha dostaw, zwłaszcza w firmie o tak rozbudowanej strukturze, zaraportowanie kwestii klimatycznych, w szczególności zakresu 3., wymaga znacznego kosztu i zasobów przedsiębiorstwa. Jak stwierdzono w raporcie *GSK ESG Performance Report*, firma angażuje się w kooperację z całym łańcuchem dostaw, organizując na przykład forum dostawców w maju 2023 roku, w którym wzięło udział 56 kontrahentów, a podczas forum poruszono kwestie wyzwań ograniczenia emisji gazów cieplarnianych oraz ich potencjalnych rozwiązań;
- oczywiste jest, iż korporacja osiągająca przychody ze sprzedaży przekraczające 30 miliardów funtów w roku posiada wielu dostawców w całym łańcuchu dostaw, których należy uwzględnić w raportowaniu zakresu 3. emisji gazów cieplarnianych.

Po dokonaniu przeglądu literatury oraz raportu *GSK ESG Performance Report 2023* można stwierdzić, iż z pewnością konieczne jest zaangażowanie znacznych zasobów przedsiębiorstwa i poniesienie kosztów, by możliwe było zaraportowanie wyników emisji gazów cieplarnianych wynikających z zakresu 3. Dodatkowo złożoność łańcucha dostaw i mnogość dostawców może powodować trudności związane z podsumowaniem danych, które są podstawą raportowania.

Na przykładzie firmy GSK można zauważyć, jak kluczowe w raportowaniu emisji gazów cieplarnianych jest poprawne ujmowanie elementów z zakresu 3., gdyż ta właśnie grupa odpowiadała za ponad 90% całkowitej emisji w 2022 roku (kolumna dotycząca 2023 roku dla zakresu 3. nie zawierała danych, w raporcie nie zidentyfikowano wzmianki, co było tego powodem). Warto również zwrócić uwagę na fakt bardzo wysokiego udziału korzystania ze sprzedanych produktów przez konsumentów w całkowitej emisji. W przypadku klienta detalicznego i znacznych ilości sprzedanych produktów, szczególnie przy ich szerokim portfolio, otrzymanie rzetelnych, pewnych wyników może również stanowić wyzwanie dla raportującej jednostki. Pozostałe elementy wchodzące w skład zakresu 3. raportowania emisji gazów cieplarnianych to choćby zakup towarów i usług, usługi transportowe i dystrybucyjne, w których przypadku jakość dostarczanych danych i dostęp do informacji mogą zależeć od wielkości przedsiębiorstwa oraz od stopnia jego zaangażowania w raportowanie kwestii środowiskowych. Jednym z elementów ujawnienia, które warto wspomnieć przy analizie trudności w dostępie do informacji jest oszacowanie emisji gazów

cieplarnianych dotyczących dojazdu do pracy pracowników firmy, w szczególności, gdy korzystają oni z najróżniejszych środków transportu.

Jak wynika z przeprowadzonego studium przypadku, podstawowym zaleceniem dla firm powinno być skupienie się na zakresie 3., gdyż stanowi on bardzo istotną i znaczącą udziałowo część raportowania kwestii środowiskowych i klimatycznych. Ważna jest również współpraca z podmiotami wewnątrz łańcucha dostaw i dostarczanie wiarygodnych informacji dotyczących emisji. Podniesienie jakości i wiarygodności przekazywanych wewnątrz łańcucha danych powinno wpłynąć pozytywnie na łatwość i celność zaraportowanych danych wszystkich zaangażowanych jednostek.

Zakończenie

Podsumowując, raportowanie emisji Scope 3 w ramach standardu MSSF S2 stanowi jedno z najważniejszych wyzwań w kontekście współczesnych strategii klimatycznych przedsiębiorstw²³. Zidentyfikowane trudności, takie jak dostęp do rzetelnych danych, ich jakość, złożoność łańcuchów dostaw oraz wysokie koszty i zasoby potrzebne do raportowania, wymagają od firm znaczących inwestycji oraz innowacyjnego podejścia do zarządzania danymi. Przykład firmy GSK pokazuje, jak kluczowe jest poprawne ujmowanie elementów z zakresu 3, który w jej przypadku stanowił ponad 90% całkowitych emisji. Wyzwaniem pozostaje zapewnienie spójności metodologicznej oraz eliminacja ryzyka podwójnego liczenia emisji, co podkreśla konieczność współpracy w łańcuchach dostaw oraz dalszego rozwijania globalnych standardów. Efektywne raportowanie emisji Scope 3 nie tylko wzmacnia transparentność, ale również pozwala przedsiębiorstwom lepiej zarządzać ryzykiem klimatycznym i przyczyniać się do osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju. W przyszłości warto przeprowadzić dodatkowe badania porównawcze firm z wielu branż, by wyciągnięte wnioski były możliwe do wdrożenia wśród przedsiębiorstw aktywnie działających na rynku, które w przyszłości będą musiały sprostać raportowaniu kwestii klimatycznych.

Bibliografia

1. Baboukardos D., Seretis E., Slack R., Tsalavoutas Y., Tsoligkas F., *Companies' readiness to adopt IFRS S2 climate-related disclosures*, 2022.
2. Bortz P.G., *Green and Sustainable Taxonomies: Dimensions, challenges and difficulties*.
3. Flak P., Klimczak B., Falkowski T., Pękała P., *Zmiana klimatu w bankowości, czyli jak zarządzać ryzykiem klimatycznym w sektorze finansowym*, „ZIELONE FINANSE” 2020, 14.

²³ Schmidt M., Nill M., Scholz J., *Determining the scope 3 emissions of companies*, Chemical Engineering & Technology 2022, 45(7), 1218–1230.

4. Garczarek-Bąk U., Kubaszewska K., Lemańczyk J., *Unraveling business ethics: unethical practices within the context of corporate social responsibility*, "Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie/Politechnika Śląska" 2024, z 192.
5. *GSK ESG Performance Report 2023*; <https://www.gsk.com/media/11009/esg-performance-report-2023.pdf>
6. *IFRS S2 Climate-related disclosures; International Sustainability Standards Board*, 2023.
7. Joshi S., Bajpai J., *Green Washing: The Darker Shade of Green*, "International journal of Management, IT and Engineering" 2018, 8(5).
8. Kolk A., & Pinkse J., *Multinationals' political activities on climate change*, "Business & Society", 2007, 46(2).
9. Komala L.K., *Analysis of sustainability report standards and adjustment of IFRS S1 & IFRS S2 standards implementation*, "International Journal of Accounting, Management, Economics and Social Sciences (IJAMESC)", 2024 2(5).
10. O'Dwyer B., Unerman J., Hession E., *User needs in sustainability reporting: Perspectives of stakeholders in Ireland*, "European Accounting Review" 2005, 14(4).
11. SBTi, 2023, Catalyzing Value Chain Decarbonization, Science-Based Target Initiative.
12. Schmidt M., Nill M., Scholz J., *Determining the scope 3 emissions of companies*, "Chemical Engineering & Technology" 2022, 45(7).
13. Shriali G., *Scope 3 emissions: Measurement and Management*, Stanford University, 2021.
14. Ślażyńska-Kluczek D., *Kierunki wpływu standardów IFRS S1 i IFRS S2 na rachunkowość jako system informacyjny o zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych*, „Nauki Ekonomiczne” 2022, t. XXXVI.
15. Teske S., Nagrath Kriti, *Global sector-specific Scope 1, 2, and 3 analyses for setting net-zero targets: agriculture, forestry, and processing harvested products*, "SN Applied Sciences" 2022, 4.
16. Villiers C., I Maroun W. (Red.), *Sustainability Accounting and Integrated Reporting* (1st ed.), Routledge, 2017.
17. World Resources Institute, 2011, Greenhouse Gas Protocol. GHG Protocol Scope 2 Guidance.
18. World Resources Institute, 2013, Technical Guidance for Calculating Scope 3 Emissions

19. Yoon S.S., Oh I., Kim H.J., *An accounting perspective on the IFRS sustainability reporting standards for greenhouse gas emissions: implications for the Asia Pacific* "Asia Pacific Business Review", 2024, 1–24.

Informacje o autorze:

Mgr Mateusz Lemańczyk
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Polska
e-mail: lemanczyk.mateusz@gmail.com
ORCID: <http://orcid.org/0009-0000-6375-2179>

