Wstęp

1.1. Wprowadzenie

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) to zbiór standardów, które przedsiębiorstwa muszą stosować, aby spełnić wymogi unijnej Dyrektywy w sprawie Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (CSRD). Standardy te wprowadzają duże zmiany w sposobie raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Ich wdrożenie stanowi ogromne wyzwanie dla firm, szczególnie wśród małych i średnich przedsiębiorców, głównie z powodu złożoności tych standardów oraz szerokiego zakresu wymaganych do raportowania danych. W niniejszym opracowaniu najważniejsze informacje, które mają pomóc organizacjom z branży turystycznej w przygotowywaniu raportów ESG zgodnych ze standardami ESRS dotyczącymi raportowania zrównoważonego rozwoju.

We wstępie zostały przedstawione ramy prawne raportowania oraz zakres jego obowiązywania, w tym podstawy prawne CSRD i ESRS, harmonogram wejścia w życie przepisów oraz kryteria decydujące o objęciu obowiązkiem raportowania, ze wskazaniem, które podmioty z sektora turystycznego będą mu podlegać. Rozdział pierwszy omawia strukturę ESRS i zasady raportowania, przedstawiając ogólną architekturę standardów oraz trzy kluczowe zasady leżące u ich podstaw: zasadę podwójnej istotności, czyli ocenę wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie oraz wpływu czynników zrównoważonego rozwoju na przedsiębiorstwo na przykładach z branży turystycznej, zasadę należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju, obejmującą proces identyfikowania i zarządzania rzeczywistym oraz potencjalnym negatywnym wpływem działalności, a także podejście oparte na łańcuchu wartości, analizujące specyfikę łańcucha wartości w turystyce, obejmującego touroperatorów, dostawców usług, obiekty noclegowe i przewoźników. Rozdział drugi charakteryzuje standardy przekrojowe ESRS 1 i ESRS 2 oraz ich raportowanie, obejmując zarówno informacje ogólne dotyczące zakresu i podstawowych wymogów tych standardów, jak i sposób opisu modelu biznesowego przedsiębiorstwa turystycznego, strategii zrównoważonego rozwoju, struktury zarządzania tymi kwestiami oraz procesu dialogu z interesariuszami, takimi jak klienci-turyści, lokalne społeczności i partnerzy biznesowi. Rozdział trzeci poświęcony jest standardom środowiskowym ESRS E i ich raportowaniu, prezentując wymogi dotyczące wpływu działalności turystycznej na środowisko, w tym zarządzanie ryzykiem klimatycznym i raportowanie emisji gazów cieplarnianych, istotne zwłaszcza w transporcie turystycznym i obiektach hotelowych, zużycie energii i udział źródeł odnawialnych, gospodarkę wodną kluczową dla obiektów noclegowych i destynacji turystycznych, gospodarkę odpadami oraz

politykę środowiskową obejmującą ochronę bioróżnorodności na obszarach o walorach turystycznych. Rozdział czwarty omawia standardy społeczne ESRS S i ich raportowanie, koncentrując się na wymogach dotyczących pracowników i warunków pracy, istotnych w sektorze o wysokiej sezonowości zatrudnienia, obejmujących politykę zatrudnienia, przeciwdziałanie dyskryminacji, równość wynagrodzeń, rotację kadr, równowagę między pracą a życiem prywatnym, poszanowanie praw człowieka, a także zarządzanie bezpieczeństwem i higieną pracy. Rozdział piąty dotyczy standardów w zakresie ładu korporacyjnego ESRS G i ich raportowania, przedstawiając zasady dobrego zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym, w tym strukturę ładu korporacyjnego, etykę biznesu i przeciwdziałanie korupcji oraz ochronę danych i bezpieczeństwo informacji, co ma szczególne znaczenie wobec dużej ilości danych osobowych klientów przetwarzanych w branży turystycznej. Rozdział szósty stanowi część empiryczną opracowania i prezentuje wyniki badania przeprowadzonego wśród przedsiębiorców branży turystycznej, którego celem było poznanie stanu wiedzy, działań oraz stanu przygotowania przedsiębiorstw do składania raportów ESG obowiązujących od 2027 roku. Cele szczegółowe badania obejmowały poznanie stanu wiedzy przedsiębiorców z branży turystycznej na temat raportowania ESG, poznanie działań realizowanych w przedsiębiorstwach w ramach ESG oraz określenie stanu przygotowania przedsiębiorstw do składania raportów, a rozdział kończą wnioski i rekomendacje dla branży.

Wprowadzenie Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) powoduje, że przedsiębiorstwa w ujednolicony i porównywalny sposób będą przygotowywać raporty ESG dotyczące kwestii środowiskowych, społecznych i związanych z ładem korporacyjnym. Dzięki temu dane prezentowane przez różne firmy staną się spójne i możliwe do zestawienia zarówno w skali kraju, jak i całej Unii Europejskiej. Standardy te wymuszają na przedsiębiorstwach systematyczną identyfikację i ocenę wpływu ich działalności na otoczenie oraz wpływu czynników zrównoważonego rozwoju na wyniki finansowe firmy, co pozwala lepiej rozpoznawać ryzyka i szanse związane ze zmianą klimatu, zasobami naturalnymi czy warunkami pracy. Dzięki podejściu opartemu na łańcuchu wartości przedsiębiorstwa zyskują pełniejszy obraz swojej działalności, obejmujący nie tylko własne operacje, ale także dostawców, partnerów biznesowych i odbiorców usług. Wdrożenie ESRS zwiększa również przejrzystość wobec inwestorów, klientów i innych interesariuszy, którzy mogą podejmować bardziej świadome decyzje na podstawie rzetelnych i porównywalnych informacji niefinansowych. Jednocześnie standardy te wspierają wewnętrzne zarządzanie firmą, wymuszając wprowadzenie procedur monitorowania, zarządzania ryzykiem i należytej

staranności, co w dłuższej perspektywie może prowadzić do poprawy efektywności operacyjnej, ograniczenia negatywnego wpływu na środowisko oraz budowania trwałej przewagi konkurencyjnej. Mimo że proces dostosowania się do wymogów ESRS jest złożony i wymaga znacznych zasobów, jego efektem jest stworzenie trwałych ram raportowania, które zmieniają sposób, w jaki przedsiębiorstwa komunikują swój wpływ na otoczenie i zarządzają kwestiami zrównoważonego rozwoju.

1.2. Ramy prawne i ich obowiązywanie

Ramy regulacyjne sprawozdawczości w Europie stają się coraz bardziej złożone, a głównym celem sprawozdawczości jest wzmocnienie przejrzystości w publikacji informacji związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i ładu korporacyjnego (ESG), tzw. sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw[1].

Poniżej zaprezentowane zostały najnowsze zmiany w unijnym systemie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ze szczególnym uwzględnieniem tego, w jaki sposób proponowane uproszczone zmiany legislacyjne przekształcają dyrektywę w sprawie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSRD) oraz wdrażanie europejskich standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS). Pakiet omnibusowych uproszczeń wprowadzono w celu uproszczenia procedur sprawozdawczych, wydłużenia terminów wdrożenia oraz skupienia się na obowiązkowym sprawozdawczości przede wszystkim na większych przedsiębiorstwach. Proponowane uproszczenia są nadal zgodne z długoterminowymi celami środowiskowymi i społecznymi Unii Europejskiej, a jednocześnie wprowadzają mniej wymogów administracyjnych, co nadal nie wpływa na przejrzystość sprawozdawczości. Głównym wyzwaniem jest znalezienie równowagi między ambicjami regulacyjnymi a rzeczywistymi możliwościami przedsiębiorstw w zakresie ich wdrożenia w praktyce biznesowej.

1.2.1. Geneza: od dobrowolności do standaryzacji

Punktem wyjścia dla unijnego reżimu sprawozdawczości niefinansowej była dyrektywa 2014/95/UE (NFRD), która nałożyła na duże jednostki interesu publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników obowiązek sporządzania oświadczenia na temat informacji

[1] Anisiewicz U., Wołowiec, T. (2022). Społeczna odpowiedzialność biznesu a integracyjna wizja społeczeństwa - uwarunkowania ekonomiczne i społeczne. Journal of Modern Science, 48(1). s.226. https://doi.org/10.13166/jms/150756.

niefinansowych[2]. W Polsce obowiązek ten wprowadzono do art. 49b i art. 55 ust. 2b ustawy o rachunkowości, przy czym ustawodawca pozostawił jednostkom swobodę wyboru zasad sporządzania oświadczenia – własnych, krajowych lub międzynarodowych[3]. Dyrektywa NFRD nie przewidywała szczegółowych standardów, co skutkowało publikowaniem danych zróżnicowanych, trudnych do weryfikacji i porównania[4].

Skalę tej heterogeniczności dobrze ilustrują badania empiryczne. Analiza raportów banków wchodzących w skład indeksu WIG-ESG za 2019 r. wykazała, że choć wszystkie badane instytucje deklarowały stosowanie standardów GRI, posługiwały się czterema odmiennymi scenariuszami prezentacji informacji – od oświadczenia zawartego w sprawozdaniu z działalności, przez odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, po raport odpowiedzialnego biznesu publikowany wyłącznie w wersji internetowej[5]. Odpowiedzią na te deficyty była dyrektywa (UE) 2022/2464 (CSRD), która rozszerzyła krąg podmiotów zobowiązanych z około 11 tys. do około 50 tys. przedsiębiorstw, nakazała umieszczanie informacji w wyodrębnionej części sprawozdania z działalności, wprowadziła obowiązkową atestację oraz – co dla niniejszych rozważań najistotniejsze – zobowiązała do raportowania zgodnie z jednolitymi standardami[6]. Dyrektywa CSRD miała na celu wzmocnienie zaufania inwestorów i innych interesariuszy poprzez dostarczanie bardziej szczegółowych i porównywalnych informacji na temat zrównoważonego rozwoju[7].

1.2.2. Podstawa prawna i charakter prawny standardów ESRS

Podstawę kompetencyjną do przyjęcia standardów stanowi art. 29b dyrektywy 2013/34/UE, dodany przez CSRD, upoważniający Komisję do przyjmowania aktów delegowanych określających informacje, które jednostki mają ujawniać, oraz – w stosownych przypadkach – strukturę, w jakiej informacje te należy przedstawiać. Komisja, przyjmując akty

---

[2]Czech, E. K., i Nazarko, N. (2024). Obowiązek raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju w kontekście ograniczenia prawa do informacji o środowisku i jego ochronie. *Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska*, (1), 1–14. https://doi.org/10.31261/PPGOS.2024.01.06, s. 2.

[3]Wojturska, W. (2024). Raportowania niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), *ESG – przewodnik po regulacjach prawnych* (s. 1–37). C.H. Beck, s. 2–4.

[4]Kostecka-Jurczyk, D., i Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź*, *4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409, s. 135.

[5]Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *108*(164), 207–228. https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603, s. 218–221.

[6]Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 136–138.

[7] Szejniuk, A., Anisiewicz, U. & Życzkowski, A. (2024). Raportowanie pozafinansowe. Przewodnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Szablon raportu ESG wraz z omówieniem. Akademia Nauk Stosowanych WSGE im. A. De Gasperi w Józefowie. https://doi.org/10.13166/awsge/196502

delegowane, uwzględnia porady techniczne Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG), pod warunkami określonymi w art. 49 ust. 3b dyrektywy[8]. Oznacza to, że EFRAG pełni funkcję eksperckiego doradcy technicznego, natomiast moc prawną standardom nadaje dopiero akt Komisji. Rozróżnienie to ma znaczenie praktyczne: projekty EFRAG (*exposure drafts*) z 2022 r. różniły się w kilku punktach od tekstu przyjętego przez Komisję, dlatego w analizach prawnych należy odwoływać się do brzmienia rozporządzenia 2023/2772, a nie do wersji roboczych.

Wybór formy rozporządzenia delegowanego (art. 290 TFUE) przesądza o charakterze standardów. W przeciwieństwie do dyrektywy CSRD, wymagającej transpozycji, rozporządzenie 2023/2772 wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich[9]. Państwa członkowskie nie mogą zatem ani modyfikować treści ESRS, ani tworzyć własnych, konkurencyjnych standardów dla podmiotów objętych CSRD. Zgodnie z art. 2 rozporządzenie weszło w życie trzeciego dnia po publikacji w Dzienniku Urzędowym (22 grudnia 2023 r.) i ma zastosowanie do lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub po tej dacie. Bezpośrednie stosowanie nie oznacza jednak autonomii standardów – ich adresatów wyznaczają bowiem przepisy krajowe implementujące CSRD. W Polsce nastąpiło to ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r., która dodała do ustawy o rachunkowości rozdział 6c „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju".

Konstrukcja ta ma charakter dwupoziomowy: dyrektywa i ustawa krajowa określają, kto i w jakim dokumencie raportuje, natomiast rozporządzenie delegowane rozstrzyga, co i w jaki sposób jest raportowane. Z perspektywy doktryny prawa administracyjnego mamy do czynienia z jednym, złożonym obowiązkiem o charakterze indywidualnym, konkretnym i obiektywnie sprawdzalnym, a nie z wiązką odrębnych obowiązków[10]. Jego niewykonanie lub zamieszczenie w sprawozdaniu nierzetelnych danych podlega sankcji karnej na podstawie art. 77 ustawy o rachunkowości, a odpowiedzialność za wydanie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii z atestacji ponosi biegły rewident (art. 78).

1.2.4. Zakres podmiotowy

Rozporządzenie 2023/2772 nie wyznacza samodzielnie swoich adresatów – stosują je jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdawczości na podstawie art. 19a i 29a

[8]Czech i Nazarko, 2024, s. 5.

[9]Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 138.

[10]Czech i Nazarko, 2024, s. 4.

dyrektywy 2013/34/UE. W pierwotnym brzmieniu CSRD przewidywała stopniowe obejmowanie kolejnych grup podmiotów[11]: za rok obrotowy 2024 – duże jednostki interesu publicznego zatrudniające ponad 500 pracowników (dotychczasowi adresaci NFRD); za rok 2025 – pozostałe duże jednostki i jednostki dominujące dużych grup; za rok 2026 – notowane małe i średnie przedsiębiorstwa, małe i niezłożone instytucje oraz wewnętrzne zakłady ubezpieczeń; wreszcie za rok 2028 – jednostki z państw trzecich osiągające w Unii obrót netto powyżej 150 mln euro[12]. Szacowano, że w Polsce obowiązek obejmie około 3,5 tys. spółek[13].

Harmonogram ten został zasadniczo zmieniony. W odpowiedzi na postulaty ograniczenia obciążeń regulacyjnych, sformułowane m.in. w raporcie M. Draghiego, przyjęto dyrektywę (UE) 2025/794 („stop-the-clock"), odraczającą o dwa lata obowiązek raportowania dla drugiej i trzeciej fali podmiotów[14]. Następnie dyrektywą (UE) 2026/470 (Omnibus I), opublikowaną 26 lutego 2026 r. i obowiązującą od 18 marca 2026 r., zawężono zakres CSRD do jednostek i grup zatrudniających średnio ponad 1000 pracowników i osiągających obrót netto przekraczający 450 mln euro, a w przypadku grup z państw trzecich – do grup o obrocie w Unii powyżej 450 mln euro, posiadających unijną jednostkę zależną lub oddział o obrocie powyżej 200 mln euro[15]. Państwa członkowskie mają czas na transpozycję tych zmian do 19 marca 2027 r. W efekcie notowane MŚP wypadły z kręgu podmiotów zobowiązanych, a liczba adresatów ESRS uległa radykalnemu zmniejszeniu – projektowane podniesienie progu zatrudnienia z 250 do 1000 pracowników szacowano jako wyłączające około 80% wcześniej objętych podmiotów[16].

Dla zakresu podmiotowego istotna jest również ochrona mniejszych przedsiębiorstw w łańcuchu wartości. Jednostki zatrudniające do 1000 pracowników mogą odmówić przekazania

---

[11] Szejniuk, A., Anisiewicz, U. & Życzkowski, A. (2023). Raportowanie pozafinansowe. Poradnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Wyższa Szkoła Gospodarki Euroregionalnej im. Alcide De Gasperi w Józefowie. https://doi.org/10.13166/VH/XRMK5659, s.17.

[12] Czech i Nazarko, 2024, s. 4–5; Wojturska, 2024, s. 5–8.

[13] Wojturska, 2024, s. 5.

[14] 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 (Dz.Urz. UE L 2025/794 z 16.04.2025); zob. Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 137–138.

[15] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. zmieniająca dyrektywy 2013/34/UE, 2006/43/WE, 2022/2464 i 2024/1760 (Omnibus I) (Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026). https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj; zob. Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/eu-sustainability-omnibus-published-in-the-official-journal

[16] Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 138.

podmiotowi raportującemu informacji wykraczających poza zakres dobrowolnego standardu sprawozdawczości, przyjętego przez Komisję równolegle ze zrewidowanymi ESRS[17]. Rozwiązanie to ogranicza tzw. efekt kaskadowy, w którym obowiązki dużych podmiotów faktycznie przenoszone były na ich dostawców.

1.2.5. Zakres przedmiotowy

O tym, które z wymogów ESRS znajdą zastosowanie do konkretnej jednostki, przesądza ocena istotności przeprowadzona zgodnie z wytycznymi ESRS 1. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest istotna, jeżeli spełnia kryterium istotności oddziaływania (rzeczywisty lub potencjalny, pozytywny lub negatywny wpływ jednostki na ludzi lub środowisko w krótkim, średnim lub długim horyzoncie czasowym), istotności finansowej (wpływ kwestii na przepływy pieniężne, rozwój, wyniki, sytuację, koszt kapitału lub dostęp do finansowania) albo obu tych kryteriów[18]. W ten sposób podwójna istotność łączy perspektywę „od zewnątrz do wewnątrz", charakterystyczną dla sprawozdawczości finansowej i standardów ISSB, z perspektywą „od wewnątrz na zewnątrz", właściwą standardom GRI[19]. Zasada podwójnej istotności jest opisana w kolejnym rozdziale.

ESRS 1 odwołuje się do procesu należytej staranności zdefiniowanego w Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz w Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych. Standardy nie nakładają jednak obowiązku prowadzenia takiego procesu ani nie określają wymogów behawioralnych – wymagają jedynie ujawnienia, czy i w jaki sposób jednostka go realizuje (ESRS 2 GOV-4). Proces ten, w ujęciu OECD, obejmuje sześć powiązanych etapów: włączenie odpowiedzialnego prowadzenia działalności do polityk i systemów zarządzania, identyfikację i ocenę negatywnych skutków, ich zaprzestanie, zapobieganie i łagodzenie, monitorowanie wdrażania, komunikowanie podjętych działań oraz zapewnienie środków naprawczych[20]. Obowiązki merytoryczne w tym zakresie wynikają z odrębnego aktu – dyrektywy (UE) 2024/1760 (CSDDD), której zakres pakiet Omnibus I

---

[17]Linklaters. (2026, 26 lutego). *EU Omnibus I Directive published in the Official Journal of the EU*. https://sustainablefutures.linklaters.com/post/102mkjf/eu-omnibus-i-directive-published-in-the-official-journal-of-the-eu

[18]Rozporządzenie 2023/2772, załącznik I, ESRS 1, rozdz. 3, sekcje 3.4–3.5.

[19]Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 142.

[20]OECD. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, tłum.).

również zawęził, do przedsiębiorstw zatrudniających ponad 5000 pracowników i osiągających obrót powyżej 1,5 mld euro[21].

Zakres przedmiotowy ESRS obejmuje nie tylko własną działalność jednostki, lecz także jej łańcuch wartości – w górę i w dół – w zakresie, w jakim istotne oddziaływania, ryzyka i możliwości są z nim związane. Ponieważ pozyskanie danych od kontrahentów bywa w praktyce utrudnione, ESRS 1 przewiduje trzyletni okres przejściowy, w którym jednostka, nie mogąc zebrać wymaganych informacji, wyjaśnia podjęte wysiłki i plany ich uzupełnienia.

Zakres ujawnień nie jest przy tym nieograniczony. ESRS 1 pozwala pominąć informacje niejawne oraz szczególnie chronione, w tym dotyczące własności intelektualnej, know-how i wyników innowacji. Kwestia ta ma znaczenie wykraczające poza samo sprawozdanie. Wskazuje się bowiem, że ograniczenia dostępu do informacji o środowisku i jego ochronie przewidziane w art. 16 ustawy z dnia 3 października 2008 r. – m.in. ze względu na prawa własności intelektualnej – mogą uniemożliwić przedsiębiorcy rzetelne skompletowanie raportu, jeżeli część potrzebnych danych pozostaje w posiadaniu organów publicznych[22]. Spójność ESRS z krajowymi reżimami dostępu do informacji stanowi zatem jedno z wyzwań implementacyjnych dla ustawodawcy.

1.2.6. Zakres czasowy i ewolucja standardów

Wymogi ESRS wprowadzano stopniowo. Dodatek C do ESRS 1 umożliwił m.in. pominięcie w pierwszym roku informacji porównawczych i przewidywanych skutków finansowych, a jednostkom zatrudniającym nie więcej niż 750 pracowników – także emisji zakresu 3 oraz danych z ESRS S1, a w pierwszych dwóch latach – z ESRS E4, S2, S3 i S4. Rozporządzeniem delegowanym (UE) 2025/1416 (tzw. *quick fix*) ulgi te przedłużono na lata obrotowe 2025 i 2026 dla jednostek pierwszej fali, a części z nich – niezależnie od poziomu zatrudnienia[23]. Rozwiązanie to zniwelowało nierówność wynikającą z faktu, że dyrektywa „stop-the-clock" nie objęła podmiotów raportujących już za 2024 r.

---

[21]Linklaters, 2026; zob. Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 143–144.

[22]Czech i Nazarko, 2024, s. 9–11.

[23]Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 (Dz.Urz. UE L 2025/1416 z 10.11.2025); zob. Simmons & Simmons. (2025, 10 listopada). *EC publishes "Quick Fix" Delegated Regulation in Official Journal*. https://www.simmons-simmons.com/en/publications/cmhutmidc005uuzwowiy0ieuc/ec-publishes-quick-fix-delegated-regulation-in-official-journal

Najdalej idącą zmianą jest jednak rewizja samych standardów. Dyrektywa Omnibus I zobowiązała Komisję do przyjęcia uproszczonych ESRS do 18 września 2026 r. Na podstawie porad technicznych EFRAG z grudnia 2025 r. Komisja przyjęła 3 lipca 2026 r. akt delegowany zawierający zrewidowane standardy wraz z odrębnym standardem dobrowolnym. Zrewidowane ESRS ograniczają liczbę punktów danych i upraszczają ocenę istotności, utrzymując jednak zasadę podwójnej istotności. Po upływie okresu kontroli przez Parlament Europejski i Radę mają one obowiązywać od roku obrotowego 2027, z możliwością wcześniejszego zastosowania za rok 2026[24]. Utrzymano również model atestacji o ograniczonej pewności, odstępując od zapowiadanego przejścia na atestację o racjonalnej pewności.

Tabela. Przegląd planowanych lub procedowanych wymogów raportowania ESG dla dużych firm i MŚP

Kategoria	**Duże firmy (>1000 pracowników)**	**Małe i średnie firmy (<1000 pracowników)**
Obowiązek raportowania ESG	Obowiązkowe dla wszystkich dużych przedsiębiorstw	Dobrowolne; mogą korzystać ze standardu VSME
Termin obowiązywania	Fala 1 – 2026–2027; fale 2 i 3 przesunięte na 2028–2029	Dobrowolne; czas na wdrożenie systemów ESG wg standardu VSME
Standardy raportowania	ESRS (Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju); audyt „limited assurance”	VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for Micro and Small Enterprises) – uproszczony i dobrowolny
Wymogi dodatkowe	LCA (Life Cycle Assessment) – obowiązek oceny wpływu produktów w całym cyklu życia; dyrektywa EUDR – należyta staranność, zakaz wprowadzania	LCA – opcjonalnie; dyrektywa EUDR – w zależności od łańcucha dostaw i rodzaju działalności

[24]EY. (2026). *European Commission adopts revised ESRS for sustainability reporting*. https://www.ey.com/en_gl/technical/csrd-technical-resources/eu-adopts-revised-esrs-for-sustainability-reporting; EFRAG. (2026). *European Commission publishes Delegated Act on revised ESRS and Voluntary Sustainability Reporting Standard*. https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/european-commission-publishes-delegated-act-on-revised-esrs-and-voluntary-sustainability-reporting

	towarów z terenów niedawno wylesionych	
Cel raportowania ESG	Transparentność wobec interesariuszy, przewaga konkurencyjna, dostęp do kapitału i partnerów	Budowanie przewagi konkurencyjnej, przygotowanie do ewentualnego obowiązkowego raportowania w przyszłości

Źródło: Raportowanie ESG, www:ecdf.pl/raportowanie-esg-2

Bibliografia

Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek (Dz.Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19, ze zm.).

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).

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 (Dz.Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 2024/1760 z 5.07.2024).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. (Dz.Urz. UE L 2025/794 z 16.04.2025).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. (Omnibus I) (Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026). https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj

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). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=OJ:L_202302772

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 (Dz.Urz. UE L 2025/1416 z 10.11.2025).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2023, poz. 120, ze zm.).

Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1094, ze zm.).

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).

Literatura i źródła internetowe

Czech, E. K., i Nazarko, N. (2024). Obowiązek raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju w kontekście ograniczenia prawa do informacji o środowisku i jego ochronie. *Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska*, (1), 1–14. https://doi.org/10.31261/PPGOS.2024.01.06

EFRAG. (2026). *European Commission publishes Delegated Act on revised ESRS and Voluntary Sustainability Reporting Standard*. https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/european-commission-publishes-delegated-act-on-revised-esrs-and-voluntary-sustainability-reporting

EY. (2026). *European Commission adopts revised ESRS for sustainability reporting*. https://www.ey.com/en_gl/technical/csrd-technical-resources/eu-adopts-revised-esrs-for-sustainability-reporting

Kostecka-Jurczyk, D., i Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź*, *4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409

Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/eu-sustainability-omnibus-published-in-the-official-journal

Linklaters. (2026, 26 lutego). *EU Omnibus I Directive published in the Official Journal of the EU*. https://sustainablefutures.linklaters.com/post/102mkjf/eu-omnibus-i-directive-published-in-the-official-journal-of-the-eu

OECD. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, tłum.). (Praca oryginalna opublikowana 2018).

Simmons & Simmons. (2025, 10 listopada). *EC publishes "Quick Fix" Delegated Regulation in Official Journal*. https://www.simmons-simmons.com/en/publications/cmhutmidc005uuzwowiy0ieuc/ec-publishes-quick-fix-delegated-regulation-in-official-journal

Steward Redqueen, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, i Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (aktualizacja z września 2024 r.). GPW.

Wojturska, W. (2024). Raportowania niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), *ESG – przewodnik po regulacjach prawnych* (s. 1–37). C.H. Beck.

Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *108*(164), 207–228. https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603

Rozdział 1. Struktura ESRS i zasady raportowania

1.1. **Architektura standardów**

Rozporządzenie 2023/2772 składa się z części normatywnej oraz dwóch załączników. Załącznik I zawiera dwanaście standardów, a załącznik II – wykaz skrótów i glosariusz terminów. Standardy podzielono na dwie kategorie: standardy przekrojowe (ESRS 1 „Wymogi ogólne" i ESRS 2 „Ogólne ujawnianie informacji") oraz dziesięć standardów tematycznych – pięć środowiskowych (E1 Zmiana klimatu, E2 Zanieczyszczenie, E3 Woda i zasoby morskie, E4 Różnorodność biologiczna i ekosystemy, E5 Wykorzystanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym), cztery społeczne (S1 Własne zasoby pracownicze, S2 Pracownicy w łańcuchu wartości, S3 Dotknięte społeczności, S4 Konsumenci i użytkownicy końcowi) oraz jeden dotyczący ładu korporacyjnego (G1 Postępowanie w biznesie)[25].

ESRS 1 nie zawiera samodzielnych wymogów ujawniania, lecz pełni funkcję części ogólnej systemu: określa cechy jakościowe informacji, zasadę podwójnej istotności, podejście do należytej staranności i łańcucha wartości, horyzonty czasowe, strukturę oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju oraz przepisy przejściowe. ESRS 2 ustanawia z kolei ujawnienia ogólne, pogrupowane w czterech obszarach sprawozdawczych: rządzenia (GOV), strategii (SBM), zarządzania oddziaływaniami, ryzykiem i możliwościami (IRO) oraz mierników i celów (MT). Standardy tematyczne posługują się tą samą siatką pojęciową i uszczegóławiają wymogi ESRS 2 w odniesieniu do konkretnych zagadnień[26]. Pierwotnie architektura przewidywała również trzecią kategorię – standardy sektorowe, których termin przyjęcia przesunięto dyrektywą (UE) 2024/1306 na czerwiec 2026 r., a następnie, w ramach pakietu Omnibus I, zrezygnowano z obowiązku ich opracowania.

Ważną cechą konstrukcyjną ESRS jest dążenie do interoperacyjności z ramami globalnymi. Przy opracowywaniu standardów EFRAG współpracował z Global Reporting Initiative oraz z Radą Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB), tak aby dane przygotowane według ESRS mogły być w znacznym stopniu wykorzystywane w raportowaniu zgodnym z GRI czy IFRS S1–S2[27]. Ma to szczególne znaczenie dla podmiotów, które – jak wskazuje praktyka polskiego rynku – od lat stosowały standardy GRI na zasadzie dobrowolności[28].

---

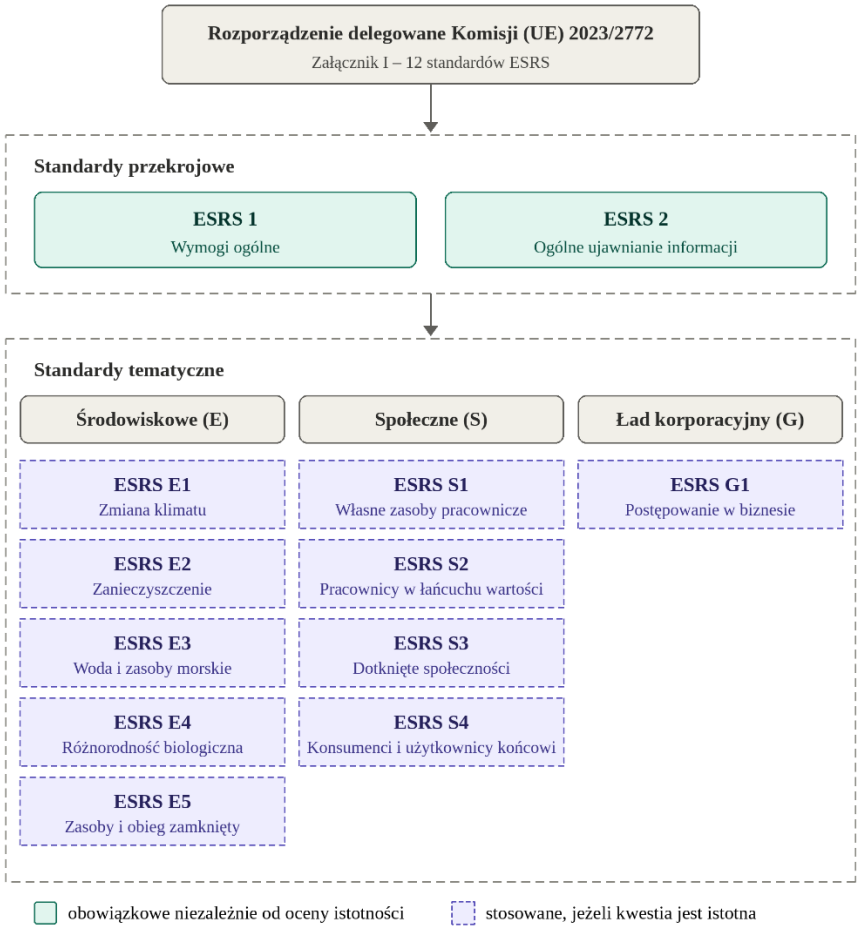
[25] Wojturska, W. (2024). Raportowania niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), ESG – przewodnik po regulacjach prawnych (s. 1–37). C.H. Beck, s. 9–10.

[26] Wojturska, 2024, s. 11–13; zob. także Steward Redqueen, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, i Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG. Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (aktualizacja z września 2024 r.). GPW, s. 28–33.

[27] Steward Redqueen i in., 2024, s. 21, 39.

[28] Wójcik-Jurkiewicz, 2020, s. 223.

Rysunek 1. *Struktura Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)*



Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I (Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023); Wojturska (2024), s. 10.

1.2. Zasada podwójnej istotności

Dyrektywa 2022/2464 (CSRD) zastąpiła dyrektywę 2014/95/UE (NFRD), która choć stanowiła krok w harmonizacji sprawozdawczości niefinansowej, nie określała szczegółowych standardów i pozostawiała raportującym szeroką swobodę w doborze ujawnianych informacji. Skutkiem były dane zróżnicowane, trudne do porównania i weryfikacji.[29] Odpowiedzią są Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), przyjęte rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772.[30] Osią tego systemu jest zasada podwójnej istotności, która rozstrzyga, jakie kwestie ESG podlegają ujawnieniu w oświadczeniu o zrównoważonym rozwoju.

[29] Kostecka-Jurczyk, D., & Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź, 4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409 (s. 135).
[30] 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, 22.12.2023.

Przedsiębiorstwa składające raporty według standardów ESRS są zobowiązane do przedstawienie / opisania procesu identyfikacji istotnych kwestii w zakresie ESG z wykorzystaniem zasady podwójnej istotności[31].

Pojęcie istotności wywodzi się z rachunkowości finansowej: za istotną uznaje się informację, której pominięcie, zniekształcenie lub zatajenie może wpłynąć na decyzje ekonomiczne odbiorców sprawozdań.[32] W literaturze podkreśla się, że istotność decyduje o użyteczności raportowania, lecz zarazem rodzi ryzyko nadmiernej uznaniowości po stronie spółek, co zagraża kompletności i porównywalności danych.[33] W ESRS pojęcie to zostało rozszerzone o dwie perspektywy, uregulowane w ESRS 1.[34]

Istotność wpływu (*impact materiality*) odnosi się do rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych albo negatywnych oddziaływań spółki na ludzi i środowisko w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Obejmuje ona nie tylko własną działalność, lecz także łańcuch wartości, w tym produkty, usługi i relacje biznesowe. Dla wpływów negatywnych ocenia się skalę, zakres i nieodwracalność (łącznie określające dotkliwość) oraz prawdopodobieństwo; dla wpływów pozytywnych – skalę, zakres i, w przypadku wpływów potencjalnych, prawdopodobieństwo.[35] Istotność finansowa (*financial materiality*) dotyczy z kolei ryzyk i szans, które wywierają lub można racjonalnie oczekiwać, że wywrą istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału. Źródłem takich ryzyk mogą być również zależności od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych.

Kwestię uznaje się za istotną, jeśli spełnia kryteria którejkolwiek z perspektyw albo obu jednocześnie.[36] Punktem wyjścia jest ocena oddziaływań, lecz mogą występować także istotne ryzyka i szanse niezwiązane z oddziaływaniami spółki. Znaczenie takiego ujęcia najlepiej widać na tle innych standardów: ramy SASB i standardy ISSB są zgodne z perspektywą finansową, ukierunkowaną na inwestorów, natomiast standardy GRI – z perspektywą wpływu.[37] ESRS łączą obie logiki, a spółka raportuje informacje o swoim wpływie na środowisko i społeczeństwo niezależnie od tego, czy mają

---

[31] Annex 2 to the Commission Delegated Regulation (EU) .../... supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards.

[32] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 141–142).

[33] Baumüller, J., & Sopp, K. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research, 23*(1), 8–28 (cyt. za: Szalacha, 2024, s. 137).

[34] Szalacha, P. (2024). Double materiality implementation and its impact on sustainability reporting: Findings from Polish early adopter reports. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 48*(4), 133–154. https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.8692 (s. 137–138).

[35] Szalacha (2024, s. 137–138); por. także Ślażyńska-Kluczek, D. (2024). Regulacje ESG jako element ujednolicania raportowania kwestii ESG przez przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem wymogów wprowadzonych przez ESRS. *Nauki Ekonomiczne, 39*, 67–84. https://doi.org/10.19251/ne/2024.39(4) (s. 77).

[36] Steward Redqueen. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG: Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (wyd. zaktual.). Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju; Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. (s. 33).

[37] Steward Redqueen (2024, s. 34); Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 142).

one dla niej konsekwencje finansowe.[38] Z tego względu ocena dotyczy całego łańcucha wartości (*upstream* i *downstream*), a spółka może wyróżnić więcej niż jeden łańcuch.[39]

Proces oceny istotności i wymogi ujawnieniowe

ESRS nie narzucają konkretnego schematu oceny. Wsparciem jest niewiążący dokument EFRAG IG 1, według którego proces obejmuje cztery kroki: zrozumienie kontekstu, identyfikację rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyk i szans (IRO), ocenę i wyznaczenie istotnych IRO oraz raportowanie o procesie. Zbliżony, czteroetapowy model (analiza otoczenia, identyfikacja kwestii, ocena, raportowanie) przedstawiono w dalszej części opracowania. Na pierwszym etapie analizuje się model biznesowy, strategię, łańcuch wartości, otoczenie regulacyjne i interesariuszy. Na drugim punktem wyjścia jest lista zagadnień z ESRS 1 (AR 16), uzupełniona o kwestie specyficzne dla branży. Na trzecim stosuje się kryteria i progi istotności oraz dokumentuje decyzje, a na czwartym raportuje wyniki wraz z uzasadnieniem.

Wytyczne dla spółek giełdowych zalecają ponadto korzystanie z narzędzi branżowych (np. SASB Materiality Finder), pozyskiwanie opinii różnych grup interesariuszy oraz traktowanie oceny jako procesu dynamicznego, wymagającego regularnych przeglądów. Zaangażowanie interesariuszy ma przy tym znaczenie centralne zarówno dla oceny istotności, jak i dla procesu należytej staranności.

Wymogi ujawnieniowe dotyczące procesu określa ESRS 2 w wymogu IRO-1. Obejmują one osiem obszarów: opis metodyki i założeń, ocenę istotności wpływów (w tym obszary podwyższonego ryzyka, łańcuch wartości, konsultacje z interesariuszami oraz progi), ocenę istotności finansowej ryzyk i szans (powiązanie z wpływami i zależnościami, prawdopodobieństwo i skala skutków, priorytetyzacja względem innych ryzyk), proces decyzyjny i kontrolę wewnętrzną, integrację z procesami zarządzania ryzykiem i zarządzania ogólnego, parametry wejściowe oraz terminy rewizji.[40] Wyniki prezentuje się dodatkowo w ujawnieniach (lista istotnych IRO) i IRO-2 (lista wymogów uznanych za istotne). Informacje te podlegają zewnętrznej weryfikacji, a ich ujmowanie w ustrukturyzowanym formacie elektronicznym ma ją ułatwiać.[41] Szczegółowy opis procesu pozwala użytkownikom ocenić wiarygodność informacji, natomiast ogólnikowe ujawnienia podważają ich użyteczność.[42]

Doświadczenia polskich spółek – pierwsi stosujący

Pierwszych empirycznych danych dostarcza badanie raportów za 2023 r. spółek z indeksu WIG20, które dobrowolnie przeprowadziły ocenę podwójnej istotności rok przed obowiązkiem. Po wyłączeniu instytucji finansowych spośród 14 spółek zidentyfikowano pięć takich podmiotów: Allegro, Budimex, CD Projekt, LPP i Pepco. Wyniki wskazują na dwa wnioski.

---

[38] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 141).
[39] Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 77–78).
[40] Szalacha (2024, s. 139–140).
[41] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 138).
[42] Machado, B. A. A., Dias, L. C. P., & Fonseca, A. (2021). Transparency of materiality analysis of GRI-based sustainability reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 28*(2), 570–580. https://doi.org/10.1002/csr.2066 (cyt. za: Szalacha, 2024, s. 138).

Po pierwsze, zasada zmieniła zakres raportowanych tematów. Allegro ograniczyło liczbę tematów istotnych z 40 do 14, a Pepco skupiło się na ośmiu; Budimex zwiększył ich liczbę z 10 do 16, CD Projekt z 11 do 12, a LPP z 10 do 15. W latach 2020–2022 zakres tematów pozostawał stabilny, co wskazuje, że zmiana wynika z nowej metodyki. Za główne czynniki autor uznaje mechanizm oceny IRO (ujednolicone kryteria, analiza skutków finansowych) oraz szersze zaangażowanie interesariuszy.[43]

Po drugie, ujawnienia o samym procesie były niepełne. Tylko Allegro i LPP zastosowały przebieg zgodny z zaleceniami EFRAG. Wszystkie spółki angażowały interesariuszy, lecz skala była zróżnicowana – od warsztatów eksperckich i ankiet (Budimex) po badanie obejmujące ponad 5000 pracowników, 2000 klientów i 1000 sprzedawców (Allegro). Progi istotności na skali Likerta ujawniły trzy spółki, a CD Projekt przyjął próg co najmniej trzech punktów. Żadna spółka nie wskazała obszarów podwyższonego ryzyka ani nie opisała priorytetyzacji ryzyk ESG względem innych ryzyk, a nikt nie ujawnił integracji z zarządzaniem ryzykiem, parametrów wejściowych i terminów rewizji. Najsłabiej opisano ocenę istotności finansowej. Przyczyn upatruje się w niewystarczających wytycznych (zwłaszcza co do pomiaru wpływów i oceny skutków finansowych w trzech horyzontach czasowych) oraz w braku kompetencji, a także w tym, że spółki wykonywały te czynności po raz pierwszy.[44]

Wyzwania i ryzyka stosowania zasady

Pierwszym wyzwaniem jest subiektywność oceny. Badania wskazują, że metody oceny podwójnej istotności pozostają zróżnicowane, a spółki potrzebują wskazówek operacyjnych.[45] Spółki mają znaczną swobodę w ocenie istotności, dlatego postuluje się ustalenie wspólnego progu istotności dla szerokiej grupy podmiotów, co ułatwiłoby porównywanie danych.[46] Drugim wyzwaniem jest interpretacja standardów: opublikowane przez EFRAG wytyczne wdrożeniowe i platforma Q&A, mające charakter niewiążących wskazówek, pokazują, że tekst ESRS bywa niejasny i rodzi problemy interpretacyjne.[47] Ponadto wskaźniki ESG mają w większości charakter jakościowy, co utrudnia ich weryfikację i porównywalność.[48]

Trzecią grupę stanowią ryzyka związane z kompetencjami, kosztami i danymi. Wśród barier wymienia się brak wiedzy o regulacjach, trudności w wyliczeniu ryzyka we własnej działalności i pozyskaniu danych z łańcucha dostaw oraz nakłady na rozwiązania technologiczne.[49] Dane wykraczające poza jednostkę sprawozdawczą są trudne do uzyskania i weryfikacji, co czyni ich publikację ryzykowną.[50] Czwartym jest *greenwashing*, czyli selektywne ujawnianie informacji

---

[43] Szalacha (2024, s. 150).

[44] Szalacha (2024, s. 148–149).

[45] De Cristofaro, T., & Gulluscio, C. (2023). In search of double materiality in non-financial reports: First empirical evidence. *Sustainability, 15*(2), Article 924. https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/924 (cyt. za: Szalacha, 2024, s. 136).

[46] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 143).

[47] Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 76).

[48] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 145).

[49] Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 71).

[50] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 144).

wprowadzające w błąd co do rzeczywistego zaangażowania spółki w ochronę środowiska.[51] Przeciwdziałać mu mają standaryzacja zakresu informacji, możliwość weryfikacji oraz sankcje, w tym odpowiedzialność karna za nierzetelne dane przewidziana w art. 77–78 ustawy o rachunkowości.[52] Można argumentować, że rzetelny i szczegółowo opisany proces oceny istotności jest jednym z warunków ograniczania tego ryzyka, ponieważ pozwala odbiorcom ocenić, dlaczego dane tematy zostały uznane za istotne, a inne pominięte.

Stosowanie zasady odbywa się w warunkach zmiennych przepisów. Dyrektywa CSRD została wdrożona do polskiego porządku prawnego w grudniu 2024 r., a dyrektywa „stop-the-clock" z kwietnia 2025 r. odroczyła o dwa lata raportowanie spółek, które miały rozpocząć je za 2025r.[53] Według późniejszych informacji dyrektywa Omnibus I (UE) 2026/470, opublikowana 26 lutego 2026 r., ograniczyła zakres CSRD do spółek zatrudniających ponad 1000 osób i osiągających obroty powyżej 450 mln euro.[54] Zmiany te zawężają krąg zobowiązanych, ale nie zmieniają logiki podwójnej istotności; tym bardziej wzrasta znaczenie jasnych wytycznych, gdyż niepewność prawna utrudnia dostosowanie się do przepisów.[55]

Podsumowanie

Zasada podwójnej istotności jest filtrem, który wyznacza treść oświadczenia o zrównoważonym rozwoju, łącząc perspektywę wpływu spółki na otoczenie z perspektywą skutków finansowych kwestii ESG. Analiza wykazała, że jej zastosowanie zmienia zakres raportowanych tematów i wymusza opisanie procesu oceny, a zarazem że wymaga ona nowych kompetencji, w szczególności w zakresie oceny istotności finansowej. Dalsze doprecyzowanie wytycznych, w tym wspólnych kryteriów progów istotności, oraz rzetelne dokumentowanie procesu wydają się warunkami, by zasada realizowała cele CSRD, tj. większą kompletność, porównywalność i wiarygodność informacji.

1.3. Zasada należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju przestała być dobrowolnym uzupełnieniem sprawozdań finansowych. Dyrektywa 2022/2464 (CSRD) zastąpiła dyrektywę NFRD, która nie określała szczegółowych standardów i pozostawiała raportującym szeroką swobodę w doborze informacji, co prowadziło do danych trudnych do porównania i weryfikacji.[56] Jej uzupełnieniem są

---

[51] Torelli, R., Balluchi, F., & Lazzini, A. (2020). Greenwashing and environmental communication: Effects on stakeholders' perceptions. *Business Strategy and the Environment, 29*(2), 407–421. https://doi.org/10.1002/bse.2373 (cyt. za: Kostecka-Jurczyk i Marak, 2025, s. 139).

[52] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 140).

[53] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 137–138); Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r., Dz. Urz. UE L z 16.4.2025.

[54] Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/EU-Sustainability-Omnibus-Published-in-the-Official-Journal

[55] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 145).

[56] Kostecka-Jurczyk, D., & Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź, 4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409 (s. 135).

ESRS, przyjęte rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772 i stosowane bezpośrednio.[57] Dwa pojęcia wyznaczają logikę tego systemu: podwójna istotność, rozstrzygająca, co raportować, oraz należyta staranność, określająca, jak spółka identyfikuje i adresuje swoje negatywne oddziaływania.

Należyta staranność bywa traktowana drugoplanowo w stosunku do podwójnej istotności, mimo że ESRS wymagają opisu procesu jej realizacji, a wytyczne praktyczne uznają jej wynik za podstawę oceny istotności.[58]

Według wytycznych dla spółek giełdowych należyta staranność w zakresie zrównoważonego rozwoju to proces, w którym spółka identyfikuje, zapobiega, łagodzi i rozlicza się z rzeczywistych i potencjalnych negatywnych oddziaływań na środowisko i ludzi w całym łańcuchu wartości. Oddziaływania te mogą być wywołane lub potęgowane przez samą spółkę, a także powiązane z jej produktami, usługami i relacjami biznesowymi. ESRS 1 szeroko omawia ten proces i wylicza jego podstawowe elementy, lecz nie nakłada szczegółowych wymogów co do sposobu jego przeprowadzenia. Odsyła zamiast tego do Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych.

Z perspektywy architektury standardów należyta staranność należy do wymogów przekrojowych. Ślażyńska-Kluczek wskazuje, że ESRS 2 wymaga m.in. oceny istotności wpływu, ryzyk i możliwości oraz przedstawienia procesu należytej staranności, a jego 12 ujawnień dzieli się na cztery obszary: zarządzanie, strategię, zarządzanie wpływem, ryzykiem i szansami oraz wskaźniki i cele.[59] Struktura ta jest tożsama ze strukturą TCFD i ISSB, co ma zapewniać interoperacyjność standardów.[60]

Najpełniejszy opis procesu zawierają Wytyczne OECD. Definiują one należytą staranność jako proces, który powinny realizować przedsiębiorstwa w celu identyfikowania, zapobiegania, łagodzenia i przejmowania odpowiedzialności za usuwanie rzeczywistych i potencjalnych negatywnych skutków związanych z ich działaniami, łańcuchami dostaw i pozostałymi relacjami biznesowymi.[61] Zakres skutków obejmuje prawa człowieka (w tym prawa pracownicze), środowisko, łapownictwo i korupcję,

---

[57] 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, 22.12.2023.

[58] Steward Redqueen. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG: Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (wyd. zaktual.). Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju; Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. (s. 34).

[59] Ślażyńska-Kluczek, D. (2024). Regulacje ESG jako element ujednolicania raportowania kwestii ESG przez przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem wymogów wprowadzonych przez ESRS. *Nauki Ekonomiczne, 39*, 67–84. https://doi.org/10.19251/ne/2024.39(4) (s. 78–79).

[60] Steward Redqueen (2024, s. 30).

[61] Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, Tłum.). (Oryginalnie opublikowano 2018). (s. 15–16).

ujawnianie informacji oraz interesy konsumentów.[62] Wytyczne podkreślają, że należyta staranność ma być integralną częścią podejmowania decyzji i zarządzania ryzykiem, a jej zakres może wykraczać poza tradycyjne, oparte na transakcjach procesy typu „poznaj swojego kontrahenta" (KYC).[63]

Elementy należytej staranności są osadzone także w innych regulacjach. Zgodnie z taksonomią UE działalność może zostać uznana za zrównoważoną środowiskowo tylko wtedy, gdy spełnia minimalne gwarancje, czyli standardy dotyczące praw człowieka i pracowniczych, przeciwdziałania korupcji, podatków i uczciwej konkurencji. W SFDR elementy te występują w głównych niekorzystnych skutkach, a uczestnicy rynku finansowego muszą ujawniać politykę należytej staranności.[64] Najdalej idące obowiązki przewiduje dyrektywa CSDDD (2024/1760), zobowiązująca duże przedsiębiorstwa do identyfikacji, oceny i zarządzania negatywnym wpływem na środowisko i społeczeństwo w całym łańcuchu wartości.[65] Według wytycznych GPW jest ona zgodna z międzynarodowymi standardami, w tym z Wytycznymi ONZ i OECD.[66]

Zasady stosowania należytej staranności

Wytyczne OECD formułują zasady, które pozwalają zrozumieć charakter tego obowiązku i odróżnić go od formalnej weryfikacji. Po pierwsze, należyta staranność jest oparta na ryzyku: działania powinny być współmierne do skali i prawdopodobieństwa negatywnego skutku, a przy ich dużej wartości proces jest bardziej obszerny. Po drugie, może obejmować ustalanie priorytetów. Jeśli nie można zająć się wszystkimi skutkami jednocześnie, przedsiębiorstwo ustala kolejność według skali i prawdopodobieństwa, a w obszarze praw człowieka najważniejszym czynnikiem jest dotkliwość, ponieważ opóźniona reakcja może utrudnić naprawę.[67] Po trzecie, proces jest dynamiczny: nie jest statyczny, lecz ciągły, elastyczny i zawiera mechanizmy informacji zwrotnej.

Po czwarte, należyta staranność nie powoduje przeniesienia obowiązków. Każde przedsiębiorstwo odpowiada za własne skutki, a gdy są one bezpośrednio związane z jego działalnością, produktami lub usługami przez relacje biznesowe, powinno wykorzystać swój wpływ na kontrahenta w możliwie najszerszym zakresie. Po piąte, proces można dostosować do ograniczeń w relacjach biznesowych, np. przez zapisy umowne czy wspólne inicjatywy branżowe, co jest szczególnie istotne dla MŚP. Po szóste, opiera się na współpracy z interesariuszami, czyli dwukierunkowej komunikacji obejmującej terminową wymianę istotnych informacji.[68] Wytyczne zastrzegają, że opisane działania nie są wyczerpującą listą „do odhaczenia", a nie każde z nich będzie właściwe w każdej sytuacji.

---

[62] OECD (2022, s. 15–16).

[63] OECD (2022, s. 16).

[64] Steward Redqueen (2024, s. 35–36).

[65] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 143–144).

[66] Steward Redqueen (2024, s. 27).

[67] OECD (2022, s. 17).

[68] OECD (2022, s. 18–19).

Sześć kroków procesu według OECD

Proces składa się z sześciu kroków: (1) włączenia zasad odpowiedzialnego prowadzenia działalności (RBC) w polityki i systemy zarządzania, (2) identyfikacji i oceny negatywnych skutków, (3) ich wstrzymywania, zapobiegania im i łagodzenia, (4) monitorowania wdrażania i wyników, (5) informowania o sposobie postępowania oraz (6) działań zaradczych. Kroki te są powiązane wzajemnie i nie muszą być realizowane w określonej kolejności.

4.1. Krok 1: włączenie w polityki i systemy zarządzania

Pierwszy krok obejmuje opracowanie i upowszechnienie polityk wyrażających zobowiązania spółki, ich powiązanie z organami nadzorczymi oraz uwzględnienie oczekiwań w relacjach z dostawcami. Wśród działań praktycznych wskazano przypisanie nadzoru kierownictwu wyższego szczebla, systemy informacyjne rejestrujące dane o procesie, szkolenia, mechanizmy skargowe oraz procesy reagowania na nieprzestrzeganie polityki. W relacjach z dostawcami przewidziano m.in. zapisy w umowach, procesy wstępnej kwalifikacji, a także analizę własnych praktyk zakupowych i zachęt handlowych, które mogą utrudniać dostawcom spełnianie wymogów.[69]

4.2. Krok 2: identyfikacja i ocena skutków

Drugi krok zaczyna się od badania o szerokim zakresie, które ma wskazać obszary działalności i relacji biznesowych, gdzie ryzyko jest najbardziej prawdopodobne i najistotniejsze, z uwzględnieniem czynników sektorowych, geograficznych, produktowych i korporacyjnych. Następnie przeprowadza się coraz głębsze oceny priorytetowych operacji i dostawców. W przypadku mniej zróżnicowanej działalności, zwłaszcza mniejszych przedsiębiorstw, wstępne ustalanie zakresu może nie być konieczne.[70] Istotnym elementem jest ocena zaangażowania przedsiębiorstwa: czy spowodowało skutek, przyczyniło się do niego, czy jest on bezpośrednio związany z jego działalnością przez relacje biznesowe, od czego zależy rodzaj reakcji. Wymaga to konsultacji z interesariuszami i osobami, których prawa mogą zostać naruszone.[71] Wynikiem jest priorytetyzacja skutków według dotkliwości i prawdopodobieństwa.[72]

4.3. Kroki 3–4: zapobieganie, łagodzenie i monitorowanie

W kroku trzecim przedsiębiorstwo powinno powstrzymać działania, które powodują lub współtworzą negatywny skutek, oraz opracować plany zapobiegania skutkom potencjalnym. Wobec relacji biznesowych dopuszczalne reakcje obejmują kontynuację relacji przy jednoczesnym ograniczaniu ryzyka, tymczasowe zawieszenie albo, w ostateczności, wycofanie się po nieudanych próbach łagodzenia. Decyzja o zerwaniu relacji powinna uwzględniać potencjalne negatywne skutki społeczne i gospodarcze.[73] Krok czwarty to okresowe przeglądy lub audyty wyników, oceny partnerów

---

[69] OECD (2022, s. 24–25).
[70] OECD (2022, s. 26–27).
[71] OECD (2022, s. 27–28).
[72] OECD (2022, s. 28).
[73] OECD (2022, s. 29–32).

biznesowych, konsultowanie osób dotkniętych oraz identyfikacja skutków pominiętych w poprzednich procesach.[74]

4.4. Kroki 5–6: komunikacja i działania zaradcze

Krok piąty dotyczy informowania, czyli publikowania istotnych informacji o procesach i działaniach, m.in. w raportach zrównoważonego rozwoju: polityk, zidentyfikowanych obszarów znaczących ryzyk, kryteriów priorytetyzacji, podjętych działań, mechanizmów monitorowania i działań zaradczych.[75] To właśnie ten krok styka się bezpośrednio z obowiązkami ujawnieniowymi ESRS. Krok szósty wymaga zapewnienia naprawy skutków, które przedsiębiorstwo spowodowało lub do których się przyczyniło. Zadośćuczynienie ma być proporcjonalne do skali skutku i może przybierać różne formy, np. przeprosin, rehabilitacji lub rekompensaty.[76]

Należyta staranność w ESRS: elementy i ujawnienia

Wytyczne GPW przedstawiają podstawowe elementy procesu należytej staranności w ESRS i przypisują im ujawnienia (tabela 1). Dodatkowo, zgodnie z wymogiem GOV-4, podejście spółki do należytej staranności musi zostać opisane w oświadczeniu dotyczącym należytej staranności.[77]

Tabela 1 Elementy procesu należytej staranności w ESRS i powiązane ujawnienia

Element procesu	**Powiązane ujawnienia ESRS**
0. Włączenie w ład korporacyjny, strategię i model biznesowy	ESRS 2: GOV-2, GOV-3, SBM-3
1. Współpraca z interesariuszami	ESRS 2: GOV-2, SBM-2, IRO-1, MDR-P oraz standardy tematyczne
2. Identyfikacja i ocena negatywnych oddziaływań	ESRS 2: IRO-1, SBM-3
3. Działania zapobiegawcze	ESRS 2: MDR-A oraz standardy tematyczne
4. Monitorowanie skuteczności i komunikacja	ESRS 2: MDR-M, MDR-T oraz standardy tematyczne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Steward Redqueen (2024, s. 34).

Porównanie z sześcioma krokami OECD (tabela 2) pokazuje zbieżność, ale i różnice w akcentach. W schemacie wytycznych GPW nie wyodrębniono osobnego kroku działań zaradczych, a współpraca z interesariuszami została potraktowana jako element przekrojowy. Zbieżność z OECD wynika wprost z tego, że ESRS oparto na dokumentach międzynarodowych.

[74] OECD (2022, s. 33).
[75] OECD (2022, s. 34).
[76] OECD (2022, s. 35).
[77] Steward Redqueen (2024, s. 34–35).

Tabela 2 Kroki OECD a elementy należytej staranności w ESRS (ujęcie porównawcze)

Krok OECD	**Odpowiednik w ESRS**	**Główne ujawnienia**
1. Włączenie w polityki i systemy	Element 0	GOV-2, GOV-3, SBM-3
2. Identyfikacja i ocena skutków	Element 2 (oraz 1)	IRO-1, SBM-3
3. Zapobieganie i łagodzenie	Element 3	MDR-A, standardy tematyczne
4. Monitorowanie	Element 4	MDR-M, MDR-T
5. Informowanie	Element 4 (komunikacja)	Oświadczenie o należytej staranności (GOV-4)
6. Działania zaradcze	Brak odrębnego elementu w schemacie GPW	Standardy tematyczne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie OECD (2022) oraz Steward Redqueen (2024).

Relacja do podwójnej istotności

Należyta staranność i podwójna istotność są powiązane funkcjonalnie. Zgodnie z wytycznymi wynik procesu należytej staranności powinien posłużyć do oceny istotności w spółce.[78] Odzwierciedla to wymóg IRO-1 z ESRS 2, który zakłada, że opis procesu identyfikacji, oceny, priorytetyzacji i monitorowania wpływów jest „informowany" przez proces należytej staranności, w tym przez konsultacje z dotkniętymi interesariuszami i ekspertami zewnętrznymi.[79] Szalacha podkreśla, że zaangażowanie interesariuszy jest centralnym elementem zarówno oceny istotności, jak i należytej staranności.[80]

Kryteria oceny wpływu w ESRS (skala, zakres, nieodwracalność i prawdopodobieństwo) są zbieżne z logiką priorytetyzacji OECD, w której o kolejności działań decydują skala i prawdopodobieństwo skutku.[81] Z tego względu należyta staranność wspiera przede wszystkim istotność wpływu, natomiast istotność finansowa opiera się na odrębnych kryteriach: prawdopodobieństwie i skali skutków dla rozwoju, sytuacji finansowej, wyników, przepływów pieniężnych, dostępu do finansowania i kosztu kapitału.[82] W praktyce oba procesy powinny być prowadzone spójnie. Dobrze udokumentowana należyta staranność dostarcza materiału do oceny istotności, a ta z kolei uzasadnia, które negatywne oddziaływania wymagają ujawnień szczegółowych w standardach tematycznych.

---

[78] Steward Redqueen (2024, s. 34).

[79] Szalacha, P. (2024). Double materiality implementation and its impact on sustainability reporting: Findings from Polish early adopter reports. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 48*(4), 133–154. https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.8692 (s. 139).

[80] Szalacha (2024, s. 138).

[81] Szalacha (2024, s. 137–138); OECD (2022, s. 17).

[82] Szalacha (2024, s. 138).

Dynamika regulacyjna: CSRD, CSDDD i pakiety upraszczające

Stosowanie ESRS i CSDDD odbywa się w warunkach niestabilnych przepisów. CSRD wdrożono do polskiego porządku prawnego w grudniu 2024 r., a dyrektywa „stop-the-clock" z kwietnia 2025 r. odroczyła o dwa lata raportowanie spółek, które miały rozpocząć je za 2025 r.[83] Autorzy wskazują, że kolejne pakiety, Omnibus I i II, zmieniają zakres podmiotowy i przedmiotowy CSRD, co powoduje brak pewności prawnej i utrudnia dostosowanie się przedsiębiorców.[84]

Wytyczne GPW i artykuł Kostecka-Jurczyk i Marak podają, że CSDDD obejmie spółki zatrudniające ponad 1000 pracowników i osiągające obroty powyżej 450 mln euro.[85] Według późniejszych komentarzy dyrektywa Omnibus I podniosła progi dla CSDDD do ponad 5000 pracowników i 1,5 mld euro obrotu, a dla CSRD do ponad 1000 pracowników i 450 mln euro.[86] Zawężenie kręgu zobowiązanych nie zmienia jednak istoty procesu opisanego w Wytycznych OECD, które mają zastosowanie niezależnie od progów. Dla przedsiębiorstw spoza zakresu przepisów, ale będących elementem łańcucha wartości podmiotów raportujących, należyta staranność pozostaje więc standardem, którego oczekują kontrahenci.

Weryfikowalność i atestacja

CSRD wprowadza wymóg atestacji informacji o zrównoważonym rozwoju na poziomie ograniczonej pewności, a w przyszłości może być wymagana atestacja dająca wystarczającą pewność. Zakres atestacji obejmuje m.in. przeprowadzenie procesu identyfikacji istotnych informacji według zasady podwójnej istotności.[87] Aby spełnić te wymogi, spółki muszą wprowadzić jasną ścieżkę audytu oraz dokumentację procesów i kontroli uzasadniających ujawnienia.[88] Dla należytej staranności oznacza to, że sama deklaracja o prowadzeniu procesu jest niewystarczająca. Konieczne jest utrzymywanie dowodów: rejestrów skutków, protokołów konsultacji z interesariuszami, zapisów decyzji kierownictwa i wyników monitoringu. Kostecka-Jurczyk i Marak zwracają uwagę, że w Polsce przewidziano odpowiedzialność karną za zawarcie nierzetelnych danych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (art. 77 i 78 ustawy o rachunkowości), a ujmowanie informacji w ustrukturyzowanym formacie elektronicznym ma ułatwiać ich weryfikację.[89] Weryfikowalność ma też wymiar prewencyjny wobec zjawiska *greenwashingu*, czyli selektywnego ujawniania informacji wprowadzającego w błąd co do rzeczywistego zaangażowania w ochronę środowiska.[90]

---

[83] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 137–138).

[84] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 145).

[85] Steward Redqueen (2024, s. 27); Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 144).

[86] Tanso (2026). *EU sustainability Omnibus I finally adopted by the Council – what this means for CSRD & CSDDD*. https://www.tanso.de/en/news/eu-omnibus-i-finally-adopted-by-the-council-what-this-means-for-csrd-csddd.

[87] Steward Redqueen (2024, s. 41–42).

[88] Steward Redqueen (2024, s. 42).

[89] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 138, 140).

[90] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 139–140).

1.2.2. Należyta staranność w prawie podatkowym

Pojęcie i brak definicji ustawowej

Polskie piśmiennictwo podatkowe dostarcza materiału porównawczego, ponieważ spór o standard staranności toczy się tam od lat. Kodeks cywilny określa staranność jako staranność „ogólnie wymaganą w stosunkach danego rodzaju", co ma stanowić obiektywny miernik zachowania dłużnika.[91] W VAT pojęcie należytej staranności nie ma jednak podstawy normatywnej ani w dyrektywie 2006/112/WE, ani w ustawie, a doktryna rozumie je jako zespół działań podejmowanych przez podatnika w celu wykazania, że działał w dobrej wierze.[92] Organy podatkowe posiłkują się orzecznictwem TSUE, z którego wynika, że o utracie prawa do odliczenia decyduje ustalenie na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o udziale w oszustwie.[93]

Kryteria, ciężar dowodu i dokumentowanie

Metodyka Ministerstwa Finansów określa okoliczności oceny dochowania staranności przez nabywców towarów: kryteria formalne (m.in. rejestracja kontrahenta, status czynnego podatnika VAT, wpis do wykazu podmiotów wykreślonych, koncesje, umocowanie osób) oraz kryteria transakcyjne, takie jak brak ryzyka gospodarczego, płatność gotówką, rozbieżność ceny od rynkowej, nietypowy profil towarów, wątpliwy adres siedziby czy brak umowy.[94] Katalog nie jest zamknięty, a niepodjęcie wskazanych działań nie powoduje automatycznie utraty prawa do odliczenia; podatnik może wykazywać staranność w dowolny inny sposób. Przy kontynuacji współpracy najważniejsza jest zmiana zasad współpracy bez uzasadnienia ekonomicznego.[95]

Znaczenie ma także rozkład ciężaru dowodu. Dubiel przywołuje orzecznictwo TSUE, według którego ciężar wykazania spełnienia warunków prawa do odliczenia spoczywa na wnioskującym, a organ może odmówić odliczenia, tylko gdy wykaże na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie.[96] Jeśli okoliczności transakcji nie budzą wątpliwości, nie trzeba podejmować dodatkowych działań, natomiast gdy budzą wątpliwości, podatnik musi podjąć wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać.[97] Z orzecznictwa polskich sądów administracyjnych Naskręt wyprowadza listę okoliczności wskazujących na brak staranności,

---

[91] Naskręt, A. (2025). Standard należytej staranności na gruncie podatku od wartości dodanej. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 12*, 69–74. https://doi.org/10.5604/01.3001.0055.5477 (s. 70).

[92] Naskręt (2025, s. 69).

[93] Dubiel, N. (2018). Należyta staranność, dobra wiara w postępowaniu kontrolnym przed urzędem skarbowym a prawo do odliczenia nadwyżki podatku naliczonego. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 377*, 20–30. (s. 23–26).

[94] Ministerstwo Finansów. (b.d.). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. (s. 3–9).

[95] Ministerstwo Finansów (b.d., s. 2, 9–11).

[96] Dubiel (2018, s. 25).

[97] Dubiel (2018, s. 28).

m.in. brak zaplecza, płatności wyłącznie gotówkowe, brak dokumentów potwierdzających dostawę oraz niezweryfikowanie kontrahenta w KRS, i wskazuje, że nawet bez wprost określonych wymogów dokumentacyjnych podatnik musi być w stanie wykazać, że transakcje faktycznie się odbyły.[98]

Raport Grant Thornton pokazuje skalę zjawiska: w latach 2018–2022 (do III kwartału) kryterium należytej staranności przywołano w 3147 interpretacjach indywidualnych, w tym 1279 dotyczących CIT, 903 VAT i 868 PIT, a odrębną grupę stanowiły interpretacje dotyczące podatku u źródła.[99] Autorzy raportu wiążą wzrost znaczenia kryterium ze zmianami legislacyjnymi i uznają wdrożenie procedur należytej staranności za najlepszą linię obrony przed zarzutami organów.[100] Naskręt wskazuje zaś, że brak ustawowych kryteriów rodzi nierównowagę stron i ryzyko pozbawienia prawa do odliczenia bez podstawy prawnej, dlatego postuluje m.in. regulację ustawową, wytyczne branżowe, narzędzia cyfrowe do weryfikacji kontrahentów i konsultacje społeczne.[101] W 2024 r. wykryto 291 633 nierzetelnych faktur VAT, co tłumaczy presję na zaostrzanie oczekiwań.[102]

Tabela 3 Należyta staranność w ESRS a w prawie podatkowym (VAT)

Cecha	**ESRS i Wytyczne OECD**	**VAT (Metodyka MF, orzecznictwo)**
Przedmiot	Negatywne oddziaływania na ludzi i środowisko	Ryzyko udziału w oszustwie podatkowym
Cel	Zapobieganie skutkom, łagodzenie, naprawa, rozliczalność	Zabezpieczenie prawa do odliczenia
Charakter	Systemowy, oparty na ryzyku, ciągły	Oceniany ex post, na tle okoliczności transakcji
Wzorzec	Wytyczne międzynarodowe, bez wyczerpującej listy	Brak definicji ustawowej, otwarty katalog okoliczności
Rola dokumentacji	Ścieżka audytu, ujawnienia, atestacja	Dowód wykazania staranności

Źródło. Opracowanie własne na podstawie OECD (2022), Steward Redqueen (2024).

Staranność podatkowa dotyczy weryfikacji kontrahenta w interesie własnego prawa do odliczenia i jest oceniana po fakcie, natomiast staranność w ESRS ma charakter systemowy, a jej przedmiotem są skutki dla ludzi i środowiska, nie ryzyko podatkowe spółki. Wytyczne OECD wprost odróżniają ją od procesów KYC.[103] Porównanie ma więc charakter analogii, ale wnioski są podobne: w obu systemach

[98] Naskręt (2025, s. 71–72).

[99] Grant Thornton. (2022). *Należyta staranność coraz ważniejsza: Kryterium należytej staranności w podatkowych interpretacjach indywidualnych w latach 2018–2022*. (s. 3–4).

[100] Grant Thornton (2022, s. 8, 11).

[101] Naskręt (2025, s. 72–73).

[102] Naskręt (2025, s. 69).

[103] OECD (2022, s. 16).

brak sztywnego wzorca przenosi ocenę na proces i jego udokumentowanie, a wytyczne i narzędzia cyfrowe ograniczają niepewność.

11. Podsumowanie

Należyta staranność w ESRS jest procesem systemowym, opartym na ryzyku i ciągłym, który wywodzi się z Wytycznych OECD i ONZ. Zasila ocenę istotności wpływu, wyznacza zakres ujawnień o zarządzaniu wpływami i jest wzmacniany przez CSDDD, taksonomię i SFDR. Jej skuteczność zależy od proporcjonalności do ryzyka, zaangażowania interesariuszy, ciągłości oraz możliwości zweryfikowania działań. Główne trudności to niejednoznaczność wytycznych, dostępność danych z łańcucha wartości i kompetencje, a dotychczasowe doświadczenia polskich spółek pokazują luki w opisie procesu.

Porównanie z prawem podatkowym potwierdza, że bez sztywnego wzorca o ocenie decyduje proces i jego udokumentowanie, a ryzyko niepewności ograniczają wytyczne, narzędzia cyfrowe i konsultacje. Wnioski opierają się na ograniczonym zestawie materiałów, w tym jednym badaniu empirycznym oraz źródłach, które mogły ulec dezaktualizacji w związku z pakietami upraszczającymi. Dalsze badania powinny obejmować analizę raportów spółek po wejściu w życie obowiązku, ze szczególnym uwzględnieniem ujawnień GOV-4 i IRO-1 oraz skutków Omnibus I dla zakresu stosowania standardów.

1.3. Podejście oparte na łańcuchu wartości

Jedną z zasad, na których opiera się architektura Europejskich Standardów Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), jest wyjście poza granice prawne jednostki raportującej i objęcie sprawozdawczością jej łańcucha wartości. Obowiązek stosowania ESRS wynika z dyrektywy CSRD, zgodnie z którą informacje o zrównoważonym rozwoju, udostępniane klientom i inwestorom, mają być sporządzane według standardów przyjętych przez Komisję Europejską w drodze aktów delegowanych[104]. Zasada łańcucha wartości została ujęta w standardzie ogólnym ESRS 1, który nie formułuje jeszcze konkretnych wymogów ujawnień, lecz wyznacza ramy koncepcyjne raportowania – obejmujące m.in. jakościowe cechy informacji, podwójną istotność, łańcuch wartości i należytą staranność[105]. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo raportuje nie tylko kwestie związane ściśle z

[104]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. (2022). *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 322, 15–80; zob. też Ślażyńska-Kluczek, D. (2024). Regulacje ESG jako element ujednolicania raportowania kwestii ESG przez przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem wymogów wprowadzonych przez ESRS. *Nauki Ekonomiczne*, *39*, 67–84, s. 75. https://doi.org/10.19251/ne/2024.39(4)

[105]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 78.

własną działalnością, lecz także ocenia wpływ swoich dostawców i odbiorców na czynniki środowiskowe, społeczne i ładu korporacyjnego[106].

Podejście to nie powstało w próżni. Łańcuch wartości od kilkudziesięciu lat należy do podstawowych narzędzi nauk o zarządzaniu, a jego przeniesienie na grunt sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymaga zrozumienia zarówno klasycznego, ekonomicznego ujęcia tej kategorii, jak i znaczenia, jakie nadał jej europejski prawodawca.

Teoretyczne podstawy koncepcji łańcucha wartości

W literaturze przedmiotu łańcuch wartości (*value chain*) definiowany jest jako uporządkowany ciąg funkcji generujących wartość produktu, przy czym wartość ta jest określana przez relacje rynkowe między firmą a nabywcą[107]. Jest to zarazem ciąg powiązanych ze sobą – szeregowo lub równolegle – faz procesu zarządzania i procesów wykonawczych, odnoszący się do określonego sektora działalności przedsiębiorstwa lub szerszego układu kooperacyjnego[108]. Model łańcucha wartości zaproponował w 1985 r. M.E. Porter, wyodrębniając działania podstawowe (logistykę wewnętrzną, działania operacyjne, logistykę zewnętrzną, marketing i sprzedaż oraz serwis) i działania pomocnicze (infrastrukturę firmy, zarządzanie zasobami ludzkimi, rozwój technologii i zaopatrzenie), których łącznym rezultatem jest marża[109].

Istotne jest to, że każde przedsiębiorstwo tworzy własny, wewnętrzny łańcuch wartości, a jednocześnie stanowi jedno z ogniw szerszego systemu wartości, obejmującego łańcuchy dostawców, poddostawców, kooperantów, dystrybutorów i klientów. Najprostszy łańcuch obejmuje dostawców, producentów i klientów, natomiast łańcuch rozbudowany uwzględnia również „dostawców dostawców", „klientów klientów" oraz firmy świadczące usługi pozostałym uczestnikom. Podstawą przewagi konkurencyjnej jest przy tym zrozumienie całego sektora, a nie wyłącznie tej części systemu wartości, w której przedsiębiorstwo bezpośrednio uczestniczy[110].

Analiza poszczególnych ogniw łańcucha pozwala wskazać miejsca, w których wartość powstaje w najwyższym stopniu, oraz te, w których dochodzi do strat[111]. Precyzyjne określenie struktury łańcucha jest jednak w praktyce trudne, ponieważ ma ona charakter dynamiczny: przedsiębiorstwo może uczestniczyć w kilku łańcuchach jednocześnie, pełniąc w nich odmienne role (koordynatora, integratora lub specjalisty), a jego granice stają się coraz bardziej płynne wraz z zacieśnianiem relacji

---

[106]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 77.

[107]Walas-Trębacz, J. (2013). Analiza procesów kształtujących łańcuch wartości przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, *922*, 5–26, s. 8.

[108]Stabryła, 2007, s. 165, za: Walas-Trębacz, 2013, s. 8.

[109]Porter, 2006, s. 65, za: Walas-Trębacz, 2013, s. 8–9.

[110]Anisiewicz, U., Wołowiec, T., Marczuk, M., Cichorzewska, M. (2023). Corporate social responsibility in relation to the economic dimension of socio-economic policy. Journal of Modern Science, 54(5), 226-252. https://doi.org/10.13166/jms/176182.

[111]Walas-Trębacz, 2013, s. 12.

partnerskich[112]. Już w klasycznym ujęciu podkreśla się, że na wartość dodaną wpływają także procesy zachodzące w łańcuchach dostawców, kooperantów i odbiorców[113]. To spostrzeżenie stanowi naturalny pomost do rozwiązań przyjętych w ESRS.

Łańcuch wartości w ujęciu ESRS

ESRS przejmują logikę łańcucha wartości, lecz zmieniają cel jego analizy. Zamiast poszukiwania źródeł marży i przewagi konkurencyjnej chodzi o identyfikację wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem. Zgodnie z definicją zawartą w standardach łańcuch wartości obejmuje pełen zakres działań, zasobów i powiązań związanych z modelem biznesowym przedsiębiorstwa oraz otoczeniem, w którym ono działa – od koncepcji produktu lub usługi, przez jego dostawę i konsumpcję, aż po koniec cyklu życia[114]. Mieszczą się w nim zarówno podmioty uczestniczące bezpośrednio w działalności jednostki (np. zasoby ludzkie), jak i te związane z zaopatrzeniem, marketingiem i kanałami dystrybucji, a także sposób finansowania oraz geograficzne, geopolityczne i regulacyjne otoczenie przedsiębiorstwa[115].

ESRS rozróżniają przy tym górny nurt łańcucha wartości (*upstream*), obejmujący podmioty dostarczające produkty i usługi wykorzystywane do wytwarzania produktów i usług jednostki, oraz dolny nurt (*downstream*), obejmujący podmioty otrzymujące produkty i usługi przedsiębiorstwa, takie jak dystrybutorzy i klienci. W działalności jednego przedsiębiorstwa można przy tym wyróżnić nie jeden, lecz kilka łańcuchów wartości[116] – co pozostaje w pełnej zgodności z dorobkiem nauk o zarządzaniu. Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju sporządza się dla tej samej jednostki sprawozdawczej co sprawozdanie finansowe, jednak rozszerza się je o informacje dotyczące istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z bezpośrednimi i pośrednimi relacjami biznesowymi w łańcuchu wartości. Rozszerzenie to nie oznacza obowiązku raportowania o każdym kontrahencie, lecz o tych elementach łańcucha, które okazały się istotne w ocenie istotności[117]. Różnice między obydwoma ujęciami zestawiono w tabeli 1.

[112]Walas-Trębacz, 2013, s. 12–13.

[113]Walas-Trębacz, 2013, s. 7.

[114]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 77–78.

[116]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 78.

[117]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. (2023). *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 2023/2772, załącznik I, ESRS 1, rozdz. 5.

Tabela 1. Łańcuch wartości w ujęciu klasycznym i w ujęciu ESRS

Kryterium	**Ujęcie klasyczne (M.E. Porter)**	**Ujęcie ESRS**
Cel analizy	Identyfikacja źródeł wartości dodanej i przewagi konkurencyjnej	Identyfikacja istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem
Granice	Przede wszystkim wewnętrzny łańcuch przedsiębiorstwa, osadzony w systemie wartości sektora	Działalność własna oraz górny i dolny nurt łańcucha – w zakresie, w jakim kwestie są istotne
Kluczowi uczestnicy	Dostawcy, poddostawcy, kooperanci, dystrybutorzy, klienci	Dostawcy, pracownicy w łańcuchu wartości, dystrybutorzy, konsumenci i użytkownicy końcowi, społeczności
Horyzont	Od projektowania do sprzedaży i serwisu	Od pozyskania surowców do konsumpcji i końca cyklu życia produktu
Miary	Koszty, marża, skuteczność i efektywność procesów	Wskaźniki ESRS i wskaźniki własne jednostki (np. emisje zakresu 3, warunki pracy u dostawców)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Walas-Trębacz (2013, s. 7–13); Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 76–80).

Łańcuch wartości a zasada podwójnej istotności

Podejście oparte na łańcuchu wartości jest nierozerwalnie związane z zasadą podwójnej istotności. Istotność wpływu polega na możliwości powiązania jednostki z negatywnym lub pozytywnym oddziaływaniem na środowisko i społeczeństwo nie tylko poprzez działalność bezpośrednią, lecz także poprzez jej łańcuch wartości. Ocena wpływu opiera się na jego skali, zakresie, nieodwracalnym charakterze oraz prawdopodobieństwie wystąpienia[118]. Z kolei istotność finansowa obejmuje ryzyka i szanse oddziałujące na sytuację finansową spółki i jej wyniki – w tym te, które wynikają z zależności od zasobów i partnerów w łańcuchu, np. zakłóceń w dostawach surowców.

Konsekwencje tego podejścia widać w standardach tematycznych. ESRS S2 „Pracownicy w łańcuchu wartości" wymaga wskazania warunków pracy osób zatrudnionych w łańcuchu dostaw, w tym bezpieczeństwa zatrudnienia, czasu pracy, pracy dzieci i warunków sanitarnych, a ESRS S3 i S4 dotyczą odpowiednio społeczności dotkniętych działalnością jednostki oraz konsumentów i użytkowników

[118]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 76–77.

końcowych, a więc w dużej mierze dolnego nurtu łańcucha[119]. W obszarze środowiskowym najbardziej wyrazistym przykładem jest obowiązek ujawniania emisji gazów cieplarnianych zakresu 3, czyli emisji powstających w łańcuchu wartości poza bezpośrednią kontrolą jednostki[120].

Podejście oparte na łańcuchu wartości jest jednym z najbardziej wymagających elementów ESRS. Zakres oświadczenia powinien być zgodny z zakresem sprawozdań finansowych, ale rozszerzony o istotne wpływy, ryzyka i możliwości związane z relacjami biznesowymi w łańcuchu wartości, zarówno poprzedzającym (np. dostawcy), jak i następczym (np. dystrybutorzy, klienci). Nie oznacza to obowiązku raportowania o wszystkich podmiotach, lecz jedynie o informacjach istotnych.[121] Ślażyńska-Kluczek zauważa, że spółka może wyróżnić nie jeden, lecz kilka łańcuchów wartości.[122]

Pozyskanie informacji od partnerów bywa trudne, ESRS 1 przewiduje przepisy przejściowe: przez pierwsze trzy lata raportowania spółka może być zwolniona z raportowania informacji o łańcuchu wartości, jeśli nie są dostępne, ale powinna wyjaśnić podjęte działania, powody braku danych i plany ich uzyskania. Dopuszczalne jest szacowanie na podstawie źródeł pośrednich, takich jak dane uśrednione dla sektora.[123] Problem dostępności danych potwierdza literatura: wśród wyzwań zarządzania ryzykiem ESG wskazuje się brak rozwiązań do oceny ryzyka we własnej działalności oraz trudność pozyskania podobnych danych w łańcuchu dostaw.[124] Kostecka-Jurczyk i Marak dodają, że dane wykraczające poza jednostkę sprawozdawczą stanowią wyzwanie ze względu na trudności zarówno z ich pozyskaniem, jak i weryfikacją, co czyni ich publikację ryzykowną.[125]

W kontekście OECD problem ten wymaga rozróżnienia sytuacji, w których przedsiębiorstwo samo powoduje skutek, od takich, w których skutek jest jedynie powiązany z jego relacjami biznesowymi. W drugim przypadku oczekuje się wykorzystania siły oddziaływania i współpracy z dostawcami, a nie przejęcia całej odpowiedzialności za ich działania.[126] Rozwiązania te są szczególnie ważne dla mniejszych podmiotów, które mogą nie mieć wystarczającej siły rynkowej, by samodzielnie wpływać na kontrahentów.

---

[119] Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 80.

[120] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, 2023, załącznik I, ESRS E1, wymóg ujawniania E1-6.

[121] Steward Redqueen (2024, s. 36).

[122] Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 78).

[123] Wójcik-Jurkiewicz M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG, Nr 108 (164), 2020, s. 207−228, http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603 .

[124] Ślażyńska-Kluczek (2024, s. 71).

[125] Kostecka-Jurczyk i Marak (2025, s. 144).

[126] OECD (2022, s. 18–19).

Wyzwania praktyczne i rola analizy procesowej

Objęcie raportowaniem podmiotów, nad którymi jednostka nie sprawuje kontroli, jest jednym z najtrudniejszych elementów wdrażania ESRS. Wśród wyzwań zarządzania ryzykiem ESG wskazuje się m.in. brak rozwiązań pozwalających na wyliczenie i ocenę ryzyka, np. emisji CO_2, w odniesieniu do własnej działalności, a także trudność pozyskania podobnych danych w zakresie łańcucha dostaw[127]. Standardy częściowo odpowiadają na ten problem: jeżeli jednostka mimo podjęcia rozsądnych starań nie jest w stanie zgromadzić danych od partnerów, może posłużyć się szacunkami opartymi na racjonalnych i możliwych do uzasadnienia informacjach, takich jak średnie sektorowe i dane zastępcze. Ponadto przez pierwsze trzy lata stosowania ESRS jednostka, która nie dysponuje wszystkimi informacjami o łańcuchu wartości, wyjaśnia podjęte starania, przyczyny braku danych oraz plany ich pozyskania[128]. Niejasności interpretacyjne skłoniły EFRAG do opracowania wytycznych wdrożeniowych IG 2 poświęconych łańcuchowi wartości; mają one jednak charakter niewiążących wskazówek[129].

Pomocne w identyfikacji punktów styku z partnerami może być dorobek analizy procesowej. Obejmuje ona identyfikację i hierarchizację procesów, określenie ich roli w tworzeniu wartości dodanej, pomiar i ocenę rezultatów oraz doskonalenie procesów, a karta opisu procesu wskazuje m.in. jego głównych uczestników – w tym klientów, dostawców i przewoźników[130]. Taka mapa procesów pozwala ustalić, w których ogniwach powstają potencjalnie istotne wpływy i skąd należy pozyskiwać dane. Stosowane w analizie procesowej finansowe i niefinansowe mierniki skuteczności i efektywności[131] mogą zostać uzupełnione o wskaźniki ESG, co ułatwia powiązanie sprawozdawczości z codziennym zarządzaniem.

Podsumowując, podejście oparte na łańcuchu wartości przenosi na grunt sprawozdawczości ugruntowaną w naukach o zarządzaniu koncepcję, nadając jej nowy cel. Obowiązek oceny podwójnej istotności w odniesieniu do całego łańcucha – u dostawców, odbiorców i użytkowników końcowych – sprzyja ujednoliceniu podejścia do kwestii ESG, zwiększa przejrzystość łańcuchów dostaw i porównywalność raportów, a jednostki dotychczas pomijające te zagadnienia zmusza do sporządzenia stosownych ujawnień[132].

---

[127]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 71.

[128]Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, 2023, załącznik I, ESRS 1, rozdz. 5 oraz pkt 10.2.

[129]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 76.

[130]Walas-Trębacz, 2013, s. 13–16; autorka opiera się na: Biazzo i Bernardi, 2003, s. 154–156.

[131]Walas-Trębacz, 2013, s. 18–20.

[132]Ślażyńska-Kluczek, 2024, s. 78, 81.

Bibliografia

Literatura i inne źródła

Anisiewicz, U., Wołowiec, T., Marczuk, M., Cichorzewska, M. (2023). Corporate social responsibility in relation to the economic dimension of socio-economic policy. Journal of Modern Science, 54(5), 226-252. https://doi.org/10.13166/jms/176182

Dubiel, N. (2018). Należyta staranność, dobra wiara w postępowaniu kontrolnym przed urzędem skarbowym a prawo do odliczenia nadwyżki podatku naliczonego. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, *377*, 20–30.

Grant Thornton. (2022). *Należyta staranność coraz ważniejsza: Kryterium należytej staranności w podatkowych interpretacjach indywidualnych w latach 2018–2022*.

Kostecka-Jurczyk, D., & Marak, K. (2025). Ramy prawne raportowania ESG w Unii Europejskiej – ewolucja od NFRD do CSRD. *Prawo i Więź*, *4*(57), 127–147. https://doi.org/10.36128/PRIW.VI57.1409

Latham & Watkins. (2026, 27 lutego). *EU Sustainability Omnibus published in the Official Journal*. https://www.lw.com/en/insights/EU-Sustainability-Omnibus-Published-in-the-Official-Journal

Ministerstwo Finansów. (b.d.). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*.

Naskręt, A. (2025). Standard należytej staranności na gruncie podatku od wartości dodanej. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, *12*, 69–74. https://doi.org/10.5604/01.3001.0055.5477

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. (2022). *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej* (Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, Tłum.). (Oryginalnie opublikowano 2018).

Steward Redqueen. (2024). *Wytyczne do raportowania ESG: Przewodnik dla spółek notowanych na GPW* (wyd. zaktual.). Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju; Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie.

Szalacha, P. (2024). Double materiality implementation and its impact on sustainability reporting: Findings from Polish early adopter reports. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *48*(4), 133–154. https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.8692

Ślażyńska-Kluczek, D. (2024). Regulacje ESG jako element ujednolicania raportowania kwestii ESG przez przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem wymogów wprowadzonych przez ESRS. *Nauki Ekonomiczne*, *39*, 67–84. https://doi.org/10.19251/ne/2024.39(4)

Tanso. (2026). *EU sustainability Omnibus I finally adopted by the Council – what this means for CSRD & CSDDD*. https://www.tanso.de/en/news/eu-omnibus-i-finally-adopted-by-the-council-what-this-means-for-csrd-csddd

Walas-Trębacz, J. (2013). Analiza procesów kształtujących łańcuch wartości przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, *922*, 5–26.

Wojturska, W. (2024). Raportowanie niefinansowe oraz zmiany przewidziane przez CSRD. W J. Bednarek (Red.), *ESG – przewodnik po regulacjach prawnych* (s. 1–37). C.H. Beck.

Wójcik-Jurkiewicz M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG, Nr 108 (164), 2020, s. 207−228, http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0014.3603

Akty prawne

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. (2022). *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 322, 15–80.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. zmieniająca dyrektywy (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do dat, od których państwa członkowskie mają stosować określone wymogi dotyczące sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju i należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju. (2025). *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 2025/794.

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. (2023). *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 2023/2772.

ROZDZIAŁ 2 Standardy przekrojowe (ESRS 1, ESRS 2) i ich raportowanie

2.1 Informacje ogólne na temat Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju

2.1.1. Rola standardów przekrojowych w systemie ESRS

Standardy przekrojowe nie określają katalogu zagadnień środowiskowych, społecznych ani dotyczących ładu korporacyjnego, które przedsiębiorstwo powinno raportować. Ich funkcją jest zbudowanie wspólnej architektury sprawozdania zrównoważonego rozwoju oraz zapewnienie, aby informacje prezentowane w poszczególnych częściach raportu tworzyły spójny obraz sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa.[133] W konsekwencji ESRS (*European Sustainability Reporting Standards -ESRS*) 1 i ESRS 2 należy interpretować nie jako zbiór odrębnych obowiązków informacyjnych, lecz jako standard określający logikę całego procesu raportowania.[134]

Najczęstszym błędem przedsiębiorstw przygotowujących pierwszy raport zgodny z ESRS jest traktowanie poszczególnych standardów jako niezależnych modułów sprawozdawczych. Prowadzi to do sytuacji, w której informacje dotyczące emisji gazów cieplarnianych, zatrudnienia czy zasad etyki biznesu przedstawiane są jako odrębne zestawy danych, bez wskazania ich związku z modelem biznesowym, strategią przedsiębiorstwa oraz procesem zarządzania. Tak przygotowany raport może spełniać formalne wymagania dotyczące zakresu ujawnień, jednak nie realizuje podstawowego celu ESRS, którym jest przedstawienie zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa, jego wpływem na otoczenie oraz wpływem czynników zrównoważonego rozwoju na zdolność organizacji do tworzenia wartości.

Z perspektywy użytkownika sprawozdania raport powinien odpowiadać na ciąg logicznie powiązanych pytań. W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, w jaki sposób przedsiębiorstwo prowadzi działalność oraz od jakich zasobów zależy jego model biznesowy. Następnie konieczne jest przedstawienie sposobu zarządzania kwestiami zrównoważonego rozwoju, w tym odpowiedzialności organów zarządzających oraz mechanizmów nadzoru. Kolejnym elementem jest identyfikacja wpływów, ryzyk i szans wynikających z prowadzonej działalności oraz zewnętrznego otoczenia przedsiębiorstwa. Dopiero na tej podstawie możliwe jest przedstawienie polityk, działań, celów i wskaźników opisujących sposób reagowania organizacji na zidentyfikowane wyzwania.

Logika ta znajduje odzwierciedlenie w strukturze ESRS 2. Ujawnienia dotyczące modelu biznesowego i strategii (*Strategy and Business Model-SBM*) stanowią punkt wyjścia dla opisu

---

[133] Robatian, M. R. (2024). *Mögliche Auswirkungen von CSRD & ESRS auf die digitale Wirtschaft und der Fertigungsindustrie in Deutschland: aus der Perspektive der Industrieperformance und der nachhaltigen Entwicklung* (pp. 696–717). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-499-6-robatian.

[134] Fleaca, B., Fleaca, E., & Corocaescu, M. (2023). Sustainability information – analysis of current trends in sustainability monitoring & reporting. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, *10*(3), 274–287. https://doi.org/10.9770/jesi.2023.10.3(18).

działalności przedsiębiorstwa.[135] Ujawnienia z zakresu zarządzania (GOV) wskazują, w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju zostały włączone do systemu podejmowania decyzji. Proces identyfikacji wpływów, ryzyk i szans (IRO) uzasadnia zakres zagadnień uznanych za istotne, natomiast minimalne wymagania dotyczące polityk, działań, celów i mierników (MDR) tworzą wspólne ramy dla wszystkich standardów tematycznych. Konstrukcja ta powoduje, że informacje prezentowane zgodnie z ESRS E, ESRS S oraz ESRS G nie powinny być analizowane w oderwaniu od ujawnień przekrojowych.

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych zachowanie tej logiki ma szczególne znaczenie. Działalność w tym sektorze opiera się na współpracy wielu podmiotów funkcjonujących w ramach jednego produktu turystycznego, silnym uzależnieniu od jakości środowiska naturalnego oraz bezpośrednich relacjach z klientami i społecznościami lokalnymi. Dane dotyczące zużycia energii, emisji, zatrudnienia czy współpracy z dostawcami nie mogą być właściwie ocenione bez wcześniejszego wyjaśnienia, jaki model biznesowy realizuje przedsiębiorstwo, od jakich zasobów zależy jego działalność oraz jakie czynniki uznano za kluczowe z punktu widzenia długoterminowego rozwoju.

Z tego względu raportowanie zgodnie z ESRS wymaga odejścia od prezentowania pojedynczych działań na rzecz przedstawienia systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Użytkownik raportu powinien mieć możliwość prześledzenia całego procesu – od identyfikacji zagadnienia, poprzez decyzje zarządcze, aż do oceny skuteczności podjętych działań. Tylko w takim ujęciu informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju stają się porównywalne oraz użyteczne dla inwestorów, instytucji finansowych, organów administracji i pozostałych interesariuszy.[136]

Raport ESG nie jest katalogiem działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo. Jest opisem systemu zarządzania, który wyjaśnia, dlaczego określone działania zostały podjęte, kto ponosi za nie odpowiedzialność oraz w jaki sposób oceniana jest ich skuteczność.

Standardy przekrojowe mają charakter uniwersalny i znajdują zastosowanie niezależnie od branży, jednak sposób ich implementacji powinien uwzględniać specyfikę modelu biznesowego przedsiębiorstwa. W sektorze turystycznym wymóg ten nabiera szczególnego znaczenia. Przedsiębiorstwa świadczące usługi turystyczne funkcjonują bowiem w otwartym systemie gospodarczym, którego powodzenie zależy od jakości środowiska przyrodniczego, relacji społecznych oraz współpracy wielu podmiotów uczestniczących w tworzeniu produktu turystycznego. W konsekwencji raportowanie zgodne z ESRS nie może ograniczać się do opisu działalności pojedynczego przedsiębiorstwa, lecz powinno uwzględniać zależności zachodzące w całym łańcuchu wartości.

Przedsiębiorstwa przygotowujące raporty zrównoważonego rozwoju błędnie utożsamiają granice organizacyjne z granicami odpowiedzialności. W działalności turystycznej takie podejście prowadzi do znacznego uproszczenia rzeczywistego obrazu oddziaływania przedsiębiorstwa. Hotel nie funkcjonuje wyłącznie jako obiekt noclegowy, lecz jako element lokalnego systemu gospodarczego obejmującego dostawców energii, żywności, usług

[135] Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards - (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

[136] *A mesterséges intelligencia szerepe a fenntartható gazdasági döntésekben*. (2023). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-495-8

pralniczych, transportowych i rekreacyjnych. Organizator turystyki nie tworzy produktu samodzielnie, lecz integruje usługi przewoźników, obiektów noclegowych, gastronomii, przewodników i operatorów atrakcji. Z kolei przedsiębiorstwa gastronomiczne, uzdrowiskowe czy rekreacyjne pozostają integralną częścią doświadczenia turystycznego i współdecydują o jakości całego produktu. Raportowanie zgodnie z ESRS wymaga zatem przedstawienia nie tylko własnych procesów, ale również sposobu zarządzania relacjami z partnerami biznesowymi.

Drugim elementem wyróżniającym sektor jest szczególna zależność od kapitału naturalnego. W wielu branżach środowisko stanowi przede wszystkim otoczenie prowadzonej działalności. W turystyce jest ono jednym z podstawowych zasobów przedsiębiorstwa. Walory krajobrazowe, jakość wód, stan ekosystemów, dziedzictwo kulturowe czy estetyka przestrzeni publicznej współtworzą wartość oferowanej usługi.[137] Pogorszenie ich jakości prowadzi nie tylko do negatywnego wpływu środowiskowego, lecz również do osłabienia konkurencyjności przedsiębiorstwa oraz całej destynacji turystycznej. Oznacza to, że zależność pomiędzy wpływem przedsiębiorstwa na środowisko a wpływem środowiska na przedsiębiorstwo jest w sektorze turystycznym wyjątkowo silna i powinna znaleźć odzwierciedlenie zarówno w analizie podwójnej istotności, jak i w opisie modelu biznesowego.

Nie mniej istotna pozostaje zależność od kapitału społecznego. Rozwój turystyki wpływa na rynek pracy, sytuację ekonomiczną mieszkańców oraz sposób użytkowania przestrzeni. Jednocześnie akceptacja społeczności lokalnej staje się jednym z warunków trwałego rozwoju przedsiębiorstw turystycznych. Zjawiska określane mianem overtourism, konflikty dotyczące zagospodarowania przestrzeni czy ograniczenia wynikające z ochrony dziedzictwa kulturowego pokazują, że utrata społecznej akceptacji może prowadzić do ograniczenia możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od jej wyników finansowych. Z tego względu opis relacji ze społecznościami lokalnymi nie powinien być traktowany jako element działań społecznej odpowiedzialności biznesu, lecz jako składnik analizy ryzyka i odporności modelu biznesowego.

Kolejną cechą sektora jest sezonowość działalności. Większość przedsiębiorstw turystycznych funkcjonuje w cyklu charakteryzującym się znacznymi wahaniami popytu, zatrudnienia oraz wykorzystania infrastruktury. Średnie wartości roczne mogą nie odzwierciedlać rzeczywistej skali oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko i społeczeństwo. W okresach największego natężenia ruchu turystycznego wzrasta zużycie energii i wody, ilość wytwarzanych odpadów, obciążenie infrastruktury komunalnej oraz zapotrzebowanie na pracowników sezonowych. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwa powinny rozważyć prezentowanie części danych również z uwzględnieniem sezonowości działalności, nawet jeżeli standard nie nakłada wprost takiego obowiązku. Pozwala to lepiej zrozumieć rzeczywistą skalę wpływów oraz skuteczność działań zarządczych.

Na sposób raportowania wpływa również struktura przedsiębiorstw funkcjonujących w sektorze turystycznym. Dominującą grupę stanowią mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa, które dysponują ograniczonymi zasobami organizacyjnymi oraz finansowymi. W wielu przypadkach właściciel pełni jednocześnie funkcję zarządzającą, operacyjną i nadzorczą. Nie oznacza to jednak zwolnienia z obowiązku przedstawienia systemu zarządzania

[137] Skorupska, K. Z., (2025). Czy zrównoważona turystyka jest możliwa? : Fair Trade w branży turystycznej = [W:] Śliwińska M. (red.) *W kierunku zrównoważonego rozwoju : wyzwania, narzędzia, perspektywy. 121-133.*

zrównoważonym rozwojem. ESRS nie wymagają tworzenia rozbudowanych struktur organizacyjnych, lecz wykazania, że odpowiedzialność za kwestie ESG została jednoznacznie przypisana, a proces podejmowania decyzji jest możliwy do odtworzenia i udokumentowania. Dla sektora turystycznego oznacza to, że skuteczne wdrożenie standardów przekrojowych zależy przede wszystkim od jakości organizacji procesów zarządczych, a nie od wielkości przedsiębiorstwa.

Należałoby więc podsumować, że największym wyzwaniem raportowania w sektorze turystycznym nie jest zebranie danych środowiskowych lub społecznych. Jest nim wykazanie zależności pomiędzy tymi danymi a modelem biznesowym przedsiębiorstwa. Dopiero wtedy raport pozwala zrozumieć, dlaczego określone wpływy, ryzyka i szanse zostały uznane za istotne oraz jakie znaczenie mają dla zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w długim okresie.[138]

Szczególną cechą standardów przekrojowych jest zakres obowiązkowych ujawnień. W przeciwieństwie do standardów tematycznych, których zastosowanie zależy od wyników analizy podwójnej istotności, zasadnicza część wymagań ESRS 2 ma charakter obligatoryjny. Oznacza to, że przedsiębiorstwo zobowiązane jest przedstawić informacje dotyczące modelu biznesowego, struktury zarządzania, procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans oraz ogólnych zasad przygotowania raportu niezależnie od tego, jakie zagadnienia środowiskowe lub społeczne zostały uznane za istotne.

Takie rozwiązanie nie ma charakteru formalnego. Celem obowiązkowych ujawnień jest zapewnienie użytkownikom raportu informacji umożliwiających ocenę wiarygodności całego procesu raportowania. Dane liczbowe dotyczące emisji, zużycia zasobów czy zatrudnienia nabierają znaczenia dopiero wtedy, gdy wiadomo, w jaki sposób zostały zidentyfikowane, kto odpowiada za ich monitorowanie oraz jak wpisują się w strategię przedsiębiorstwa. Elementem tego systemu jest również możliwość oceny jakości i kompletności informacji wykorzystywanych w raportowaniu.

Dla przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność przedstawienia informacji wykraczających poza opis bieżącej działalności operacyjnej. Raport powinien wyjaśniać, w jaki sposób organizacja uwzględnia sezonowość działalności, współpracę z partnerami tworzącymi produkt turystyczny, zależność od zasobów środowiskowych oraz relacje ze społecznościami lokalnymi. Są to elementy, które determinują sposób interpretacji wszystkich późniejszych ujawnień tematycznych.

W praktyce obowiązkowy charakter ujawnień ESRS 2 oznacza również konieczność zapewnienia spójności pomiędzy raportem zrównoważonego rozwoju a pozostałymi dokumentami publikowanymi przez przedsiębiorstwo. Strategia, sprawozdanie finansowe, raport zarządu czy komunikacja z inwestorami powinny przedstawiać jednolity obraz działalności organizacji. Rozbieżności pomiędzy tymi dokumentami mogą podważać wiarygodność całego procesu raportowania, nawet jeżeli poszczególne informacje są formalnie poprawne.

[138] Jaworska, E., & Majchrzak, I. Raportowanie zrównoważonego rozwoju–wyzwanie dla podmiotów branży hotelarskiej. *pod redakcją Agnieszki Brelik*, 77.

2.1.2. Zakres standardów przekrojowych i logika ujawnień ESRS

Standardy przekrojowe nie tworzą katalogu zagadnień podlegających raportowaniu. Ich zadaniem jest określenie zasad, według których przedsiębiorstwo powinno przedstawić informacje umożliwiające zrozumienie sposobu zarządzania zrównoważonym rozwojem. Z tego względu ESRS 1 i ESRS 2 nie należy analizować oddzielnie od pozostałych standardów. Stanowią one wspólne ramy interpretacyjne dla wszystkich ujawnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego.[139]

W praktyce oznacza to, że użytkownik sprawozdania powinien móc prześledzić logiczny ciąg prowadzący od modelu biznesowego przedsiębiorstwa do konkretnych wskaźników prezentowanych w dalszej części raportu. Logika ta opiera się na kilku wzajemnie powiązanych elementach. Punktem wyjścia jest opis działalności oraz modelu biznesowego przedsiębiorstwa (SBM – Strategy and Business Model), następnie przedstawienie systemu zarządzania i odpowiedzialności organów (GOV – Governance), procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans (IRO – Impacts, Risks and Opportunities), a w dalszej kolejności polityk, działań, celów oraz mierników służących monitorowaniu ich realizacji (MDR – Minimum Disclosure Requirements). Poszczególne standardy tematyczne rozwijają ten schemat w odniesieniu do konkretnych zagadnień środowiskowych, społecznych lub dotyczących ładu korporacyjnego.[140]

Tak skonstruowany system ujawnień oznacza odejście od raportowania opartego na zbiorze niepowiązanych informacji. Poszczególne części raportu powinny tworzyć spójną narrację, w której cele wynikają z analizy istotnych wpływów i ryzyk, działania odpowiadają przyjętym politykom, a wskaźniki umożliwiają ocenę skuteczności podejmowanych działań. Raport zawierający komplet danych liczbowych, lecz pozbawiony wyjaśnienia zależności pomiędzy tymi elementami, nie realizuje celu standardów ESRS.

W sektorze turystycznym znaczenie tej logiki jest szczególnie widoczne. Przykładowo przedsiębiorstwo może raportować zużycie energii, emisję gazów cieplarnianych czy działania na rzecz społeczności lokalnych, jednak informacje te pozostają niepełne, jeżeli nie zostaną powiązane z charakterystyką prowadzonej działalności, strukturą łańcucha wartości oraz strategią przedsiębiorstwa. Hotel zlokalizowany na obszarze chronionym będzie identyfikował inne ryzyka i wpływy niż organizator turystyki specjalizujący się w podróżach lotniczych, mimo że oba podmioty raportują zgodnie z tymi samymi standardami. ESRS nie narzucają jednolitej treści raportów, lecz jednolitą metodę ich budowy.

---

[139] Urilli, F. (2025) Towards Sustainable Circular Reporting: How Italian Companies Are Embracing Europe's New Sustainability Standards. Tesi di Laurea Magistrale in Management Engineering - Ingegneria Gestionale, Advisor: Prof. Davide Chiaroni, https://www.politesi.polimi.it/retrieve/d2ac5dc4-57bb-4d05-9189-369adc3f4051/2025_12_Urilli.pdf ;
Serrelli, M., D'Eusanio, M., & Petti, L. (2026). A social risk-based approach supporting Corporate Sustainability Reporting Directive framework. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. https://doi.org/10.1002/csr.70459

[140] Rautenberg C, Michelis D (2026;), "Software, transformation and ESRS: systematic assessment of current research on impact potential of ESG management software for sustainable business transformation". *The Bottom Line*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/BL-12-2025-0289

Konsekwencją takiego podejścia jest również sposób interpretacji zasady podwójnej istotności. Rozdział pierwszy niniejszego opracowania omawia jej założenia oraz metodykę przeprowadzania analizy, dlatego nie ma potrzeby ich powtarzania. Z perspektywy standardów przekrojowych kluczowe jest natomiast wykazanie, w jaki sposób wyniki analizy wpłynęły na zakres ujawnień przedstawionych w raporcie. Analiza podwójnej istotności nie stanowi odrębnego dokumentu przygotowywanego na potrzeby sprawozdawczości. Jest elementem procesu zarządzania, który determinuje zarówno treść ujawnień, jak i wybór celów, polityk oraz wskaźników prezentowanych w dalszych częściach raportu. Proces ten jest nierozerwalnie związany z należytą starannością (due diligence) w rozumieniu OECD i wytycznych ONZ.

W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo nie raportuje wszystkich możliwych zagadnień ESG, lecz wyłącznie te, które zostały uznane za istotne zgodnie z wymogami ESRS. Wyjątek stanowią ujawnienia obowiązkowe określone w ESRS 2, odnoszące się do modelu biznesowego, strategii, zarządzania oraz procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans. To właśnie one tworzą wspólny punkt odniesienia dla wszystkich raportujących podmiotów, umożliwiając porównywalność sprawozdań niezależnie od branży i skali działalności.

2.2. Model biznesowy, zasady zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie, zarządzanie kwestiami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i istotny wpływ, zaangażowanie interesariuszy

2.2.1 Model biznesowy jako przedmiot ujawnienia (SBM)

Model biznesowy stanowi centralny element części strategicznej raportu zrównoważonego rozwoju. Wymogi ESRS 2 nie traktują go jako opisu przedsiębiorstwa ani katalogu oferowanych produktów i usług. Celem ujawnienia jest przedstawienie mechanizmu tworzenia wartości oraz wyjaśnienie zależności pomiędzy działalnością przedsiębiorstwa, wykorzystywanymi zasobami i otoczeniem, w którym organizacja prowadzi działalność. Model biznesowy powinien umożliwiać użytkownikowi sprawozdania zrozumienie, od czego zależy zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie oraz jakie czynniki mogą tę zdolność wzmacniać lub osłabiać.

Najczęstszym błędem popełnianym podczas przygotowywania raportów zgodnych z ESRS jest utożsamianie modelu biznesowego z opisem działalności operacyjnej. Informacje dotyczące liczby obiektów hotelowych, kierunków wyjazdów, liczby klientów czy struktury organizacyjnej mają charakter informacyjny, jednak same w sobie nie wyjaśniają sposobu tworzenia wartości. Z perspektywy ESRS opis modelu biznesowego powinien odpowiadać na pytanie, dlaczego przedsiębiorstwo osiąga określone wyniki oraz od jakich zasobów i relacji zależy możliwość ich utrzymania w przyszłości.

W praktyce oznacza to konieczność przedstawienia wzajemnych zależności pomiędzy strategią przedsiębiorstwa, wykorzystywanymi zasobami oraz czynnikami zewnętrznymi. W sektorze turystycznym szczególne znaczenie mają zasoby środowiskowe i społeczne, których przedsiębiorstwo nie posiada, lecz od których funkcjonowania pozostaje bezpośrednio uzależnione. Walory krajobrazowe, stan środowiska przyrodniczego, dziedzictwo kulturowe, bezpieczeństwo destynacji czy jakość infrastruktury publicznej współtworzą wartość oferowanych usług. W konsekwencji model biznesowy przedsiębiorstwa turystycznego nie

może być analizowany wyłącznie przez pryzmat posiadanych aktywów, lecz powinien uwzględniać również zasoby pozostające poza bezpośrednią kontrolą organizacji.

2.2.2. Model biznesowy a tworzenie wartości

W standardach ESRS tworzenie wartości ma charakter wielowymiarowy. Obejmuje nie tylko wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa, lecz również sposób oddziaływania na środowisko, społeczeństwo oraz relacje z interesariuszami. Oznacza to odejście od tradycyjnego postrzegania modelu biznesowego jako mechanizmu generowania przychodów. W ujęciu ESRS wartość tworzona jest w wyniku wykorzystania różnorodnych kapitałów – finansowego, ludzkiego, społecznego i naturalnego – których dostępność warunkuje możliwość prowadzenia działalności w długim okresie.

W przedsiębiorstwach turystycznych zależność ta jest szczególnie wyraźna. Jakość usług hotelarskich pozostaje bezpośrednio związana z kompetencjami pracowników, jakością współpracy z dostawcami oraz stanem środowiska, w którym zlokalizowany jest obiekt. Organizator turystyki tworzy wartość dzięki zdolności integrowania usług świadczonych przez wielu partnerów, natomiast przedsiębiorstwa prowadzące działalność rekreacyjną opierają swoją konkurencyjność na zachowaniu walorów przyrodniczych i kulturowych miejsca.[141] W każdym z tych przypadków wartość ekonomiczna pozostaje nierozerwalnie związana z zasobami, które nie zawsze znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym.

Z tego względu opis modelu biznesowego powinien wykraczać poza charakterystykę działalności operacyjnej. Przedsiębiorstwo powinno wskazać, które zasoby mają kluczowe znaczenie dla prowadzonej działalności, jakie procesy odpowiadają za tworzenie wartości oraz jakie zagrożenia mogą wpływać na trwałość przyjętego modelu. Dopiero takie ujęcie umożliwia zrozumienie późniejszych ujawnień dotyczących wpływów środowiskowych, społecznych oraz ryzyk związanych z prowadzeniem działalności.

2.2.3. Model biznesowy a strategia przedsiębiorstwa

Model biznesowy nie jest dokumentem strategicznym, jednak pozostaje z nim nierozerwalnie związany. Strategia określa kierunki rozwoju przedsiębiorstwa oraz cele, które organizacja zamierza osiągnąć, natomiast model biznesowy wyjaśnia, w jaki sposób cele te mają zostać zrealizowane przy wykorzystaniu dostępnych zasobów i relacji z otoczeniem. Raportowanie zgodnie z ESRS wymaga zachowania spójności pomiędzy tymi elementami. W konsekwencji opis modelu biznesowego powinien również umożliwiać ocenę odporności przedsiębiorstwa na zmiany zachodzące w jego otoczeniu.[142]

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność przedstawienia wpływu długoterminowych trendów na sposób prowadzenia działalności. Zmiany klimatu, transformacja energetyczna, cyfryzacja usług, starzenie się społeczeństwa, zmiany preferencji konsumentów czy rosnące znaczenie turystyki odpowiedzialnej wpływają na sposób

---

[141] Por. Vićentijević, K. (n.d.). The role of ESRS standards in achieving sustainable competitiveness in the textile industry. *Tekstilna Industrija*. https://doi.org/10.5937/tekstind2504071v

[142] Voto, A. (2025). From compliance to competitive advantage: A case for the boards or how European ESG regulation reshapes corporate strategy. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, *21*(2), 102–108. https://doi.org/10.22495/cbv21i2art9

funkcjonowania przedsiębiorstw i powinny znaleźć odzwierciedlenie zarówno w strategii[143], jak i w opisie modelu biznesowego. Użytkownik raportu powinien mieć możliwość oceny, czy organizacja dostrzega te zmiany oraz czy podejmuje działania zwiększające odporność modelu biznesowego.

Nie oznacza to obowiązku przedstawiania szczegółowych planów inwestycyjnych lub informacji objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. ESRS wymagają ujawnienia informacji w zakresie umożliwiającym zrozumienie kierunków rozwoju przedsiębiorstwa oraz wpływu najważniejszych czynników zewnętrznych na jego działalność. Zakres ujawnienia powinien pozostawać proporcjonalny do skali działalności oraz stopnia złożoności modelu biznesowego.

2.2.4. Znaczenie dla przedsiębiorstw turystycznych

W sektorze turystycznym model biznesowy ma charakter sieciowy. Wartość oferowanej usługi powstaje w wyniku współdziałania wielu podmiotów, których działalność pozostaje wzajemnie zależna. Jakość usług hotelarskich wpływa na ocenę organizatora turystyki, dostępność transportu determinuje atrakcyjność destynacji, a stan środowiska naturalnego decyduje o konkurencyjności całego regionu. Zależności te powodują, że opis modelu biznesowego powinien uwzględniać nie tylko działalność przedsiębiorstwa, lecz również jego miejsce w łańcuchu wartości.

W praktyce raportowania oznacza to konieczność wskazania najważniejszych grup partnerów biznesowych, charakteru współpracy oraz czynników, od których zależy ciągłość świadczenia usług. Nie chodzi przy tym o szczegółowe przedstawienie wszystkich relacji handlowych, lecz o identyfikację tych elementów, które mają kluczowe znaczenie dla trwałości modelu biznesowego oraz realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Model biznesowy nie odpowiada na pytanie, czym zajmuje się przedsiębiorstwo. Odpowiada na pytanie, dlaczego przedsiębiorstwo jest w stanie tworzyć wartość oraz jakie warunki muszą zostać spełnione, aby zdolność ta została utrzymana w przyszłości. W sektorze turystycznym odpowiedź ta niemal zawsze wykracza poza granice samej organizacji i obejmuje jakość środowiska, relacje społeczne oraz funkcjonowanie całego łańcucha wartości.

2.3. Zarządzanie kwestiami zrównoważonego rozwoju (ujawnienia ESRS 2 GOV-1–GOV-5)

2.3.1.Zarządzanie jako element systemu tworzenia wartości

Jednym z najczęściej spotykanych nieporozumień dotyczących raportowania zgodnie z ESRS jest utożsamianie zarządzania kwestiami zrównoważonego rozwoju z wdrożeniem polityki ESG lub powołaniem osoby odpowiedzialnej za ten obszar. Tymczasem standard ESRS 2 nie koncentruje się na istnieniu dokumentów organizacyjnych, lecz na sposobie podejmowania decyzji. Przedmiotem ujawnienia jest system zarządzania, który pozwala ocenić, czy kwestie środowiskowe, społeczne i dotyczące ładu korporacyjnego rzeczywiście wpływają na kierunek rozwoju przedsiębiorstwa oraz decyzje podejmowane przez jego organy.

---

[143] Bataleblu, A. A., Rauch, E., Cochran, D. S., & Matt, D. T. (2024). *Impact of European Sustainability Reporting Standards Guidelines on the Design of Sustainable Factories and Manufacturing Systems* (pp. 237–253). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-56474-1_18

Ujawnienia GOV-1–GOV-5 (*Governance* – GOV) mają umożliwić użytkownikowi raportu ocenę, czy odpowiedzialność za kwestie zrównoważonego rozwoju została osadzona na poziomie strategicznym, czy też pozostaje wyłącznie funkcją operacyjną. Nie chodzi zatem o wykazanie, że przedsiębiorstwo prowadzi działania z zakresu ESG, ale o przedstawienie, kto podejmuje decyzje dotyczące tych działań, jakie informacje są wykorzystywane w procesie decyzyjnym oraz w jaki sposób organy zarządzające monitorują realizację przyjętych celów. Ważne jest również, aby przedsiębiorstwo mogło wykazać, że korzysta z wiarygodnych i kompletnych informacji.

W praktyce oznacza to odejście od postrzegania ESG jako obszaru funkcjonującego równolegle do podstawowej działalności przedsiębiorstwa. Zrównoważony rozwój powinien stanowić element systemu zarządzania organizacją, podobnie jak zarządzanie finansami, ryzykiem operacyjnym czy bezpieczeństwem informacji. Jeżeli decyzje dotyczące inwestycji, rozwoju oferty, wyboru dostawców lub zarządzania personelem podejmowane są bez uwzględnienia ich konsekwencji środowiskowych i społecznych, trudno uznać, że kwestie ESG zostały skutecznie zintegrowane z działalnością przedsiębiorstwa.[144]

2.3.2.Odpowiedzialność organów zarządzających (ESRS 2 GOV-1)

ESRS nie narzucają określonego modelu organizacyjnego ani nie wymagają tworzenia nowych stanowisk odpowiedzialnych za zrównoważony rozwój. Wymagają natomiast, aby przedsiębiorstwo jednoznacznie określiło, który organ sprawuje nadzór nad kwestiami ESG, jakie kompetencje posiada oraz w jaki sposób realizuje przypisane mu zadania. Z perspektywy użytkownika raportu istotniejsze od liczby komitetów czy stanowisk jest zrozumienie, gdzie w strukturze organizacyjnej zapadają decyzje dotyczące zagadnień zrównoważonego rozwoju.

W dużych przedsiębiorstwach odpowiedzialność ta często rozkłada się pomiędzy zarząd, radę nadzorczą[145] oraz wyspecjalizowane komitety. W sektorze turystycznym dominują jednak mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, w których funkcje właścicielskie, zarządcze i operacyjne są nierzadko wykonywane przez tę samą osobę. Nie stanowi to przeszkody dla prawidłowego raportowania. ESRS nie oceniają rozbudowania struktury organizacyjnej, lecz przejrzystość podziału odpowiedzialności oraz możliwość wykazania, że kwestie ESG są przedmiotem rzeczywistego nadzoru.

W praktyce przedsiębiorstwa powinny wskazać, kto odpowiada za zatwierdzanie polityk związanych ze zrównoważonym rozwojem, kto monitoruje realizację celów oraz kto podejmuje decyzje dotyczące działań naprawczych.[146] W przypadku przedsiębiorstw turystycznych szczególnie istotne jest również określenie odpowiedzialności za zarządzanie relacjami z

---

[144] Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, *10*(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

[145] Fischer, T. M., Adolph, J., Schöber, M., Townend, J., & Zipse, O. (2023). *The Future of Corporate Disclosure* (pp. 93–121). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-42224-9_4; Baumüller, J. (2024). *Sustainability Due Diligence & Governance in den ESRS*. https://doi.org/10.34726/5364.

[146] Grove, H., & Clouse, M. (n.d.). Board oversight: Required ESG for public companies in Europe. *Corporate Ownership and Control*. https://doi.org/10.22495/cocv21i1art7

partnerami funkcjonującymi w łańcuchu wartości, ponieważ znacząca część wpływów środowiskowych i społecznych powstaje poza granicami samej organizacji.

2.3.3. Informacje przekazywane organom oraz kwestie zrównoważonego rozwoju przez nie podejmowane (ESRS 2 GOV-2)

Skuteczny system zarządzania nie zależy wyłącznie od formalnego przypisania odpowiedzialności. Warunkiem jego funkcjonowania jest zapewnienie organom zarządzającym dostępu do informacji pozwalających podejmować świadome decyzje. ESRS wymagają zatem ujawnienia sposobu, w jaki kwestie zrównoważonego rozwoju są przedstawiane zarządowi oraz radzie nadzorczej, jak często są analizowane i jaki mają wpływ na decyzje strategiczne.

W praktyce przedsiębiorstw turystycznych szczególne znaczenie ma integracja informacji pochodzących z różnych obszarów działalności. Dane dotyczące zużycia energii, zatrudnienia, bezpieczeństwa gości, współpracy z dostawcami czy skarg klientów często pozostają rozproszone pomiędzy różnymi komórkami organizacyjnymi. Jeżeli nie zostaną zestawione w jednolitym systemie raportowania wewnętrznego, zarząd nie jest w stanie ocenić ich wzajemnych zależności ani wpływu na realizację strategii przedsiębiorstwa.

Dlatego coraz większego znaczenia nabiera tworzenie zintegrowanych systemów informacji zarządczej obejmujących zarówno wskaźniki finansowe, jak i dane dotyczące zrównoważonego rozwoju. Nie chodzi przy tym o zwiększenie liczby raportów przygotowywanych dla kierownictwa, lecz o zapewnienie, że informacje wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji odzwierciedlają pełny obraz działalności przedsiębiorstwa.

2.3.4. Wynagradzanie kadry i uwzględnianie wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju w systemach zachęt (ESRS 2 GOV-3)

Jednym z nowych elementów ujawnień ESRS jest przedstawienie związku pomiędzy realizacją celów zrównoważonego rozwoju a systemem wynagradzania najwyższego kierownictwa. Celem tego wymogu nie jest promowanie określonych modeli wynagrodzeń, lecz umożliwienie oceny, czy przedsiębiorstwo tworzy mechanizmy motywujące do realizacji przyjętej strategii.

W praktyce sektora turystycznego rozwiązania te występują stosunkowo rzadko, zwłaszcza w przedsiębiorstwach rodzinnych oraz w sektorze MŚP. Nie oznacza to jednak, że zagadnienie pozostaje bez znaczenia. Nawet jeżeli wynagrodzenie kadry kierowniczej nie jest bezpośrednio powiązane z realizacją celów ESG, przedsiębiorstwo powinno wyjaśnić sposób oceny skuteczności zarządzania tym obszarem oraz rolę, jaką kwestie zrównoważonego rozwoju odgrywają w procesie oceny pracy osób pełniących funkcje kierownicze.

Coraz częściej obserwuje się również włączanie wskaźników środowiskowych i społecznych do systemów premiowania kadry zarządzającej, zwłaszcza w dużych grupach hotelowych oraz przedsiębiorstwach funkcjonujących na rynkach międzynarodowych. Rozwiązania te sprzyjają lepszej integracji celów finansowych i pozafinansowych, jednak ich skuteczność zależy od właściwego doboru mierników oraz możliwości ich obiektywnej weryfikacji.

2.3.5. Powiązanie należytej staranności z zarządzaniem ryzykiem i kontrolą wewnętrzną (ESRS 2 GOV-4 i ESRS 2 GOV-5)

W przedsiębiorstwach turystycznych skuteczność systemu zarządzania zależy przede wszystkim od zdolności koordynowania decyzji podejmowanych przez wiele jednostek organizacyjnych oraz partnerów zewnętrznych. Działania dotyczące efektywności energetycznej, gospodarki odpadami, bezpieczeństwa gości, polityki zatrudnienia czy współpracy z lokalnymi społecznościami nie mogą być prowadzone niezależnie od siebie. Powinny stanowić element jednej strategii zarządzania przedsiębiorstwem.

Z tego względu raportowanie zgodnie z ESRS powinno pokazywać nie tyle strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, ile sposób przepływu informacji oraz odpowiedzialności pomiędzy poszczególnymi poziomami zarządzania.[147] Użytkownik raportu powinien mieć możliwość oceny, czy kwestie zrównoważonego rozwoju wpływają na decyzje strategiczne, czy też pozostają wyłącznie przedmiotem działań operacyjnych.

Największym zagrożeniem dla jakości ujawnień z zakresu governance nie jest brak polityk ESG. Jest nim brak możliwości wykazania, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju rzeczywiście wpływają na decyzje podejmowane przez organy przedsiębiorstwa. Dokument można opracować jednorazowo. System zarządzania musi funkcjonować każdego dnia.

2.4. Wpływy, ryzyka i szanse jako podstawa raportowania (IRO)

2.4.1. Identyfikacja wpływów, ryzyk i szans jako element zarządzania

Ocena wpływów, ryzyk i szans (*Impacts, Risks and Opportunities – IRO*) stanowi centralny element systemu raportowania zgodnego z ESRS. To właśnie ona łączy model biznesowy przedsiębiorstwa z analizą podwójnej istotności oraz determinuje zakres ujawnień przedstawianych w dalszej części raportu. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo nie rozpoczyna procesu raportowania od wyboru wskaźników, lecz od identyfikacji zjawisk, które mogą wpływać na jego otoczenie lub na zdolność organizacji do tworzenia wartości.

Najczęściej popełnianym błędem jest traktowanie analizy IRO jako rozszerzonego rejestru ryzyk przedsiębiorstwa. Takie podejście odzwierciedla tradycyjne systemy zarządzania ryzykiem, których celem jest identyfikacja zagrożeń dla działalności organizacji. Standardy ESRS wymagają jednak znacznie szerszej perspektywy. Ocenie podlega nie tylko to, jakie zagrożenia oddziałują na przedsiębiorstwo, lecz również to, jaki wpływ przedsiębiorstwo wywiera na ludzi, środowisko oraz gospodarkę. Dopiero zestawienie obu perspektyw pozwala określić zagadnienia istotne z punktu widzenia raportowania.[148]

W praktyce proces identyfikacji IRO powinien stanowić element systemu zarządzania strategicznego. Nie jest to jednorazowa analiza przygotowywana na potrzeby

---

[147] Samborski, A. Z. (2026). Changes in Corporate Governance due to EU Regulations on ESG Reporting. W I. Novo-Corti, X. Picatoste, & M. Valeri (Redaktorzy), Human Resource Development for Sustainability and Social Responsibility. 14th International Conference on Economics Development and Social Sustainability, Rome, Italy, April 3-4, 2025. https://doi.org/10.1007/978-3-032-09683-8_11

[148] Tomasz Mankowski (2024). Integration of Sustainability Reporting into Enterprise Risk Management: A Scoping Review, European Research Studies Journal Volume XXVII Special Issue B, 792-802

sprawozdawczości, lecz proces aktualizowany wraz ze zmianami modelu biznesowego, otoczenia regulacyjnego oraz warunków prowadzenia działalności. Raport powinien zatem przedstawiać nie tylko wyniki analizy, ale również sposób jej przeprowadzenia, źródła informacji oraz kryteria oceny istotności. Proces ten pozostaje blisko związany z należytą starannością (due diligence) w rozumieniu wytycznych OECD i ONZ.

2.4.2. Wpływ jako kategoria zarządcza

W standardach ESRS pojęcie wpływu (*impact*) odnosi się do rzeczywistych lub potencjalnych skutków działalności przedsiębiorstwa dla środowiska i społeczeństwa. Wpływy mogą mieć charakter pozytywny lub negatywny, bezpośredni lub pośredni, krótkotrwały lub długookresowy. Kluczowe znaczenie ma jednak to, że oceniane są z perspektywy otoczenia przedsiębiorstwa, a nie jego wyników ekonomicznych.

Dla przedsiębiorstw turystycznych oznacza to konieczność analizy znacznie szerszego spektrum oddziaływań niż w wielu innych sektorach gospodarki. Rozwój działalności może przyczyniać się do tworzenia miejsc pracy, wzrostu dochodów lokalnych przedsiębiorców czy ochrony dziedzictwa kulturowego poprzez finansowanie działań konserwatorskich. Jednocześnie może prowadzić do nadmiernego wykorzystania zasobów wodnych, zwiększenia ilości odpadów, presji na obszary chronione lub pogorszenia jakości życia mieszkańców w wyniku nadmiernej koncentracji ruchu turystycznego.

Wpływy te nie powinny być oceniane wyłącznie z punktu widzenia zgodności z przepisami prawa. ESRS wymagają uwzględnienia również skali oddziaływania, jego zasięgu, trwałości oraz możliwości odwrócenia skutków. W praktyce oznacza to konieczność prowadzenia analizy wykraczającej poza obowiązki wynikające z krajowych regulacji środowiskowych czy społecznych.

2.4.3. Ryzyko i szansa w rozumieniu ESRS

Ryzyko w ujęciu ESRS oznacza możliwość wystąpienia zdarzeń, które mogą wpływać na sytuację finansową przedsiębiorstwa, jego model biznesowy lub zdolność do realizacji strategii. Szanse odnoszą się natomiast do możliwości osiągnięcia korzyści wynikających ze zmian zachodzących w otoczeniu gospodarczym, społecznym lub środowiskowym. W obu przypadkach punktem odniesienia pozostaje zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości.

W sektorze turystycznym ryzyka i szanse mają często charakter systemowy. Zmiany klimatu mogą prowadzić do skrócenia sezonu narciarskiego, zwiększenia częstotliwości ekstremalnych zjawisk pogodowych czy ograniczenia dostępności zasobów wodnych. Jednocześnie rozwój turystyki zrównoważonej, wzrost zainteresowania lokalnymi produktami oraz rozwój technologii cyfrowych stwarzają nowe możliwości budowania przewagi konkurencyjnej. Przedsiębiorstwo powinno wykazać, że identyfikuje te procesy oraz uwzględnia je przy planowaniu działalności.

Nie każde zidentyfikowane ryzyko wymaga szczegółowego ujawnienia. Raport powinien koncentrować się na tych zagadnieniach, które zostały uznane za istotne w wyniku analizy podwójnej istotności. Wymaga to zachowania spójności pomiędzy opisem modelu

biznesowego, procesem identyfikacji IRO oraz zakresem ujawnień przedstawionych w standardach tematycznych.

2.4.4. Łańcuch wartości jako źródło wpływów i ryzyk

W przedsiębiorstwach turystycznych znacząca część wpływów i ryzyk powstaje poza bezpośrednimi granicami organizacji. Usługi transportowe, zakwaterowanie, gastronomia, organizacja wydarzeń czy działalność podwykonawców wpływają zarówno na jakość produktu turystycznego, jak i na skalę oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko oraz społeczeństwo. Oznacza to, że analiza IRO powinna obejmować również relacje z podmiotami funkcjonującymi w łańcuchu wartości.

Nie oznacza to przejęcia odpowiedzialności za wszystkie działania partnerów biznesowych. Przedsiębiorstwo powinno jednak wykazać, że identyfikuje obszary, w których działalność dostawców lub wykonawców może wpływać na realizację celów zrównoważonego rozwoju oraz podejmuje działania ograniczające zidentyfikowane ryzyka.[149] W praktyce mogą to być kryteria wyboru dostawców, wymagania dotyczące zgodności z politykami przedsiębiorstwa, audyty, szkolenia lub wspólne inicjatywy na rzecz poprawy standardów środowiskowych i społecznych.

W przypadku sektora turystycznego szczególnego znaczenia nabierają relacje z lokalnymi przedsiębiorcami i organizacjami odpowiedzialnymi za zarządzanie destynacją. Jakość współpracy z tymi podmiotami wpływa nie tylko na konkurencyjność przedsiębiorstwa, lecz również na możliwość ograniczania negatywnych skutków ruchu turystycznego oraz wzmacniania jego pozytywnego oddziaływania.

Analiza wpływów, ryzyk i szans nie służy przygotowaniu raportu. To raport stanowi odzwierciedlenie procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans funkcjonującego w przedsiębiorstwie. Jeżeli analiza IRO została przeprowadzona wyłącznie na potrzeby sprawozdawczości, trudno uznać ją za element systemu zarządzania, którego wymagają standardy ESRS.

2.5. Zaangażowanie interesariuszy

2.5.1. Interesariusze jako źródło informacji zarządczej

Zaangażowanie interesariuszy w standardach ESRS nie sprowadza się do identyfikacji grup, z którymi przedsiębiorstwo utrzymuje relacje. Samo sporządzenie mapy interesariuszy, wskazanie kanałów komunikacji czy przedstawienie liczby przeprowadzonych konsultacji nie pozwala jeszcze ocenić, czy głos interesariuszy jest rzeczywiście uwzględniany w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Z punktu widzenia ESRS 2 istotne jest przede wszystkim wykazanie, w jaki sposób interesy, poglądy i prawa kluczowych grup są uwzględniane w strategii i modelu biznesowym oraz jak wyniki dialogu wpływają na proces identyfikacji istotnych wpływów, ryzyk i szans.

---

[149] Mezzanotte, F. E. (2024). Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. *The Journal of Corporate Law Studies*, 1–31. https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058

Problematyka ta znajduje bezpośrednie odzwierciedlenie przede wszystkim w ujawnieniu SBM-2 dotyczącym interesów i poglądów zainteresowanych stron, a także pozostaje powiązana z SBM-3 oraz procesem oceny istotności. W praktyce oznacza to, że zaangażowanie interesariuszy nie powinno stanowić wydzielonego działania komunikacyjnego prowadzonego równolegle do zarządzania przedsiębiorstwem. Informacje uzyskiwane od pracowników, klientów, dostawców, społeczności lokalnych czy innych podmiotów powinny stanowić jedno ze źródeł wykorzystywanych przy identyfikowaniu wpływów oraz podejmowaniu decyzji strategicznych.

Opis interesariuszy nie jest jeszcze opisem ich zaangażowania. Z perspektywy ESRS znaczenie ma przede wszystkim to, czego przedsiębiorstwo dowiedziało się w wyniku dialogu i czy informacja ta wpłynęła na sposób prowadzenia działalności.[150]

2.5.2. Specyfika interesariuszy sektora turystycznego

Sektor turystyczny charakteryzuje się szczególnie rozbudowaną strukturą interesariuszy. Wynika to z sieciowego charakteru produktu turystycznego oraz silnego powiązania działalności przedsiębiorstw z miejscem świadczenia usług. Na doświadczenie turysty wpływa nie tylko przedsiębiorstwo, z którym zawiera on umowę, ale również transport, zakwaterowanie, gastronomia, infrastruktura publiczna, atrakcje turystyczne, stan środowiska, bezpieczeństwo oraz jakość relacji ze społecznością przyjmującą.

Do podstawowych grup interesariuszy przedsiębiorstw turystycznych można zaliczyć klientów, pracowników, osoby wykonujące pracę sezonową, dostawców i podwykonawców, mieszkańców destynacji, jednostki samorządu terytorialnego, organizacje zarządzające destynacją, instytucje ochrony przyrody i dziedzictwa kulturowego, organizacje społeczne oraz partnerów finansowych. Zakres ten nie powinien jednak być traktowany jako uniwersalny katalog. Dobór interesariuszy powinien wynikać z modelu biznesowego, lokalizacji działalności oraz rzeczywistych i potencjalnych wpływów przedsiębiorstwa.

Szczególnego znaczenia nabiera rozróżnienie pomiędzy interesariuszami, którzy korzystają z działalności przedsiębiorstwa, a osobami i społecznościami, które mogą doświadczać jej negatywnych skutków. Klienci mogą oczekiwać większej dostępności usług, rozbudowy infrastruktury oraz wydłużenia godzin funkcjonowania obiektów. Mieszkańcy tej samej destynacji mogą natomiast doświadczać wzrostu natężenia ruchu, hałasu, presji na przestrzeń publiczną, zwiększenia ilości odpadów lub wzrostu cen niektórych usług. Właściwe zarządzanie interesariuszami nie polega więc na poszukiwaniu jednego stanowiska reprezentującego wszystkie grupy, lecz na identyfikacji potencjalnie sprzecznych interesów oraz uwzględnieniu ich w procesie podejmowania decyzji.

W przypadku turystyki szczególną grupą są społeczności lokalne. Relacja pomiędzy przedsiębiorstwem turystycznym a mieszkańcami nie ma charakteru wyłącznie ekonomicznego. Mieszkańcy są jednocześnie pracownikami, przedsiębiorcami,

[150] Baumüller, J., Leitner-Hanetseder, S., & Eisl, C. (2023). *Sustainable Performance Measurement under the New European Regulation for Corporate Sustainability Reporting: What Will Be the Impact of the European Sustainability Reporting Standards (Beyond New KPIs)?* (pp. 41–55). Wroclaw University of Economics and Business. https://doi.org/10.15611/2023.83.1.02

użytkownikami infrastruktury, uczestnikami lokalnego życia społecznego oraz osobami, których codzienne funkcjonowanie może być bezpośrednio kształtowane przez natężenie ruchu turystycznego.[151]

Rozwój turystyki może przynosić społeczności lokalnej korzyści w postaci nowych miejsc pracy, wzrostu dochodów przedsiębiorstw, zwiększenia wpływów do budżetów samorządowych czy rozwoju infrastruktury. Te same procesy mogą jednak powodować konflikty związane z użytkowaniem przestrzeni, dostępnością mieszkań, przeciążeniem infrastruktury lub nadmierną komercjalizacją dziedzictwa kulturowego. Z perspektywy raportowania nie wystarczy zatem wykazanie ekonomicznych korzyści wynikających z obecności przedsiębiorstwa. Konieczna jest również identyfikacja grup, które mogą ponosić koszty jego działalności.

W tym kontekście szczególnie istotne jest unikanie utożsamiania dialogu ze społecznością lokalną wyłącznie ze współpracą z jednostką samorządu terytorialnego. Samorząd jest jednym z kluczowych interesariuszy, lecz nie zawsze może zastępować bezpośredni kontakt z osobami dotkniętymi wpływem przedsiębiorstwa. W zależności od charakteru działalności uzasadnione może być uwzględnienie opinii mieszkańców, lokalnych organizacji społecznych, organizacji reprezentujących określone grupy lub instytucji zajmujących się ochroną przyrody i dziedzictwa kulturowego.

Istotnym źródłem informacji pozostają również pracownicy. Dotyczy to szczególnie sektora turystycznego, w którym jakość usługi jest w znacznym stopniu uzależniona od bezpośredniej pracy człowieka. Pracownicy dysponują wiedzą o problemach operacyjnych, których najwyższe kierownictwo może nie dostrzegać na podstawie standardowych danych zarządczych. Informacje dotyczące przeciążenia pracą w sezonie, bezpieczeństwa, zachowań klientów, dostępności zasobów czy praktyk podwykonawców mogą mieć znaczenie dla identyfikacji istotnych wpływów i ryzyk.

Podobną funkcję pełni dialog z partnerami biznesowymi. Sieciowy charakter turystyki powoduje, że pojedyncze przedsiębiorstwo nie posiada pełnej informacji o wszystkich oddziaływaniach występujących w jego łańcuchu wartości. Organizator turystyki może potrzebować danych od przewoźników i obiektów noclegowych, hotel od dostawców żywności i usług zewnętrznych, a zarządzający atrakcją turystyczną – od operatorów transportu, samorządu oraz innych podmiotów funkcjonujących w destynacji. Zaangażowanie partnerów biznesowych może zatem służyć nie tylko budowaniu relacji, ale przede wszystkim uzupełnianiu informacji niezbędnych do prawidłowej oceny istotności.

Klienci stanowią kolejną kluczową grupę interesariuszy, jednak również w tym przypadku zaangażowanie nie powinno być utożsamiane z tradycyjnym badaniem satysfakcji. Opinie klientów mogą dostarczać informacji dotyczących dostępności usług, bezpieczeństwa, sposobu komunikowania informacji środowiskowych czy oczekiwań wobec odpowiedzialnego sposobu świadczenia usług.

---

[151] Prasad, K. (2024). The role of local community in enhancing sustainable community based tourism. *J. Electrical Systems*, *20*(7s), 558-571.

Jednocześnie deklarowane preferencje konsumentów powinny być interpretowane ostrożnie. Popularność określonego rozwiązania nie przesądza o jego zgodności z celami zrównoważonego rozwoju. Rolą przedsiębiorstwa nie jest automatyczne podporządkowanie strategii każdemu oczekiwaniu interesariuszy, lecz uwzględnienie ich opinii jako jednego z elementów procesu decyzyjnego.

Jest to szczególnie istotne w sytuacji konfliktu pomiędzy krótkoterminowymi oczekiwaniami klientów a długoterminową ochroną zasobów, na których opiera się produkt turystyczny. Ograniczenie liczby odwiedzających, zmiana zasad korzystania z atrakcji, rezygnacja z części jednorazowych produktów czy wprowadzenie rozwiązań ograniczających zużycie wody mogą początkowo spotkać się z negatywną reakcją części klientów. Nie zwalnia to przedsiębiorstwa z odpowiedzialności za zarządzanie istotnymi wpływami.

2.5.3. Od konsultacji do decyzji

Najważniejszym etapem procesu zaangażowania interesariuszy jest przełożenie uzyskanych informacji na decyzje przedsiębiorstwa. W raporcie należy zatem unikać przedstawiania dialogu wyłącznie poprzez liczbę ankiet, spotkań lub konsultacji. Dane takie mogą pełnić funkcję pomocniczą, ale nie pokazują skuteczności procesu.

Znacznie większą wartość informacyjną ma wskazanie, jakie kwestie zostały podniesione przez poszczególne grupy, w jaki sposób przedsiębiorstwo je oceniło oraz czy doprowadziły one do zmiany polityki, działania, celu, sposobu monitorowania ryzyka albo modelu świadczenia usług. Nie każda opinia interesariusza musi prowadzić do zmiany decyzji. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo deklaruje systematyczne zaangażowanie interesariuszy, powinno być w stanie wykazać mechanizm wykorzystywania uzyskiwanych informacji.[152]

Można to przedstawić w następującym ciągu:

interesariusz → zgłoszona kwestia → ocena znaczenia → decyzja przedsiębiorstwa → działanie → monitorowanie rezultatu.

Taki sposób dokumentowania procesu pozwala jednocześnie powiązać zaangażowanie interesariuszy z analizą IRO. Jeżeli przykładowo mieszkańcy destynacji wskazują powtarzające się problemy związane z hałasem generowanym przez działalność obiektu, informacja ta może stanowić podstawę ponownej oceny skali negatywnego wpływu.[153] Jeżeli pracownicy sezonowi sygnalizują problemy z organizacją czasu pracy, informacja powinna zostać uwzględniona przy analizie wpływów dotyczących własnych zasobów pracowniczych. Dialog nie jest więc końcowym elementem raportowania, lecz jednym ze źródeł danych zasilających system zarządzania.

---

[152] Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, *10*(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

[153] Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards - (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

2.5.4. Reprezentatywność i grupy narażone na szczególne oddziaływanie

Jakość procesu zaangażowania zależy nie tylko od liczby uczestników, ale również od tego, czy przedsiębiorstwo dociera do grup rzeczywiście dotkniętych jego wpływem. Konsultowanie wyłącznie interesariuszy posiadających silną pozycję ekonomiczną może prowadzić do pominięcia perspektywy osób, które ponoszą największe negatywne konsekwencje działalności.

W sektorze turystycznym problem ten może dotyczyć m.in. pracowników sezonowych, osób zatrudnionych przez podwykonawców, mieszkańców bezpośredniego sąsiedztwa obiektów turystycznych czy osób o szczególnych potrzebach w zakresie dostępności usług. Przedsiębiorstwo powinno zatem ocenić nie tylko, z kim prowadzi dialog, ale również czy zastosowane metody umożliwiają udział grupom, których głos jest trudniejszy do pozyskania.

Nie oznacza to konieczności prowadzenia rozbudowanych konsultacji dla każdej decyzji operacyjnej. Zakres zaangażowania powinien pozostawać proporcjonalny do charakteru oraz skali potencjalnego wpływu. Im poważniejsze i bardziej długotrwałe mogą być konsekwencje decyzji przedsiębiorstwa, tym większe znaczenie ma właściwe rozpoznanie perspektywy osób i społeczności dotkniętych tym wpływem.

2.5.5. Informowanie organów przedsiębiorstwa o wynikach dialogu

Zaangażowanie interesariuszy pozostaje również bezpośrednio związane z ujawnieniami dotyczącymi governance. Jeżeli przedsiębiorstwo deklaruje, że opinie interesariuszy wpływają na strategię i model biznesowy, wyniki dialogu powinny docierać do osób posiadających kompetencje do podejmowania odpowiednich decyzji.

W przedsiębiorstwach o rozbudowanej strukturze oznacza to konieczność określenia sposobu przekazywania istotnych kwestii zarządowi lub organom nadzorczym. W mniejszych przedsiębiorstwach turystycznych proces może być znacznie prostszy, jednak również powinien być możliwy do wykazania. Formalizacja nie jest celem samym w sobie. Jej zadaniem jest zapewnienie, że istotna informacja uzyskana od interesariuszy nie pozostanie na poziomie działu obsługi klienta, działu personalnego czy kierownika pojedynczego obiektu.

Zaangażowanie interesariuszy nie oznacza przekazania im odpowiedzialności za strategię przedsiębiorstwa. Odpowiedzialność za decyzję pozostaje po stronie organów przedsiębiorstwa. ESRS wymagają natomiast możliwości wykazania, że decyzja została podjęta ze świadomością jej istotnych skutków dla osób i grup, na które przedsiębiorstwo oddziałuje.

2.5.6. Najczęstsze błędy raportowania dotyczącego interesariuszy

W praktyce przygotowywania ujawnień dotyczących interesariuszy należy zwrócić uwagę przede wszystkim na kilka problemów:

- przedstawienie katalogu interesariuszy bez wyjaśnienia, dlaczego poszczególne grupy uznano za istotne;
- utożsamienie zaangażowania z komunikacją marketingową lub badaniem satysfakcji;

- wykazywanie liczby konsultacji bez przedstawienia ich rezultatów;
- brak informacji o wpływie opinii interesariuszy na strategię, model biznesowy lub analizę IRO;
- ograniczenie dialogu ze społecznościami lokalnymi do kontaktów z administracją publiczną;
- pomijanie grup słabiej reprezentowanych lub szczególnie narażonych na negatywne oddziaływanie;
- brak mechanizmu przekazywania istotnych wyników dialogu organom zarządzającym.

Najbardziej rozbudowany system konsultacji nie poprawia jakości raportowania, jeżeli przedsiębiorstwo nie potrafi wykazać, w jaki sposób uzyskane informacje zostały wykorzystane. W ESRS miarą jakości zaangażowania nie jest liczba rozmów z interesariuszami, lecz ich znaczenie dla procesu zarządzania.

Wdrażanie standardów przekrojowych powinno rozpoczynać się od istniejącego systemu zarządzania przedsiębiorstwem, a nie od tworzenia odrębnej struktury służącej wyłącznie przygotowaniu raportu. W szczególności rekomenduje się:

1. Powiązanie modelu biznesowego z IRO. Należy określić najważniejsze zasoby, relacje i elementy łańcucha wartości, od których zależy działalność, a następnie wykorzystać je przy identyfikacji wpływów, ryzyk i szans.
2. Jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności. Powinno być możliwe wskazanie osób lub organów odpowiedzialnych za nadzór nad poszczególnymi istotnymi kwestiami oraz monitorowanie celów.
3. Włączenie ESG do informacji zarządczej. Dane dotyczące zrównoważonego rozwoju powinny być przekazywane osobom podejmującym decyzje wraz z innymi informacjami wykorzystywanymi w zarządzaniu przedsiębiorstwem.
4. Dokumentowanie procesu IRO. Należy zachować informacje o źródłach danych, zastosowanych kryteriach, uczestnikach procesu oraz powodach uznania poszczególnych kwestii za istotne lub nieistotne.
5. Uwzględnienie łańcucha wartości. W sektorze turystycznym szczególnej analizy wymagają transport, zakwaterowanie, gastronomia, dostawcy żywności, usługi zewnętrzne oraz partnerzy współtworzący produkt turystyczny.
6. Dostosowanie danych do sezonowości. W przypadku znaczących wahań działalności średnie roczne należy interpretować z uwzględnieniem okresów szczytowego obciążenia.
7. Powiązanie dialogu z decyzjami. Dokumentacja zaangażowania interesariuszy powinna wskazywać nie tylko uczestników i kanały komunikacji, ale również najważniejsze zgłoszone kwestie oraz sposób reakcji przedsiębiorstwa.

8. Zachowanie spójności raportu. Model biznesowy, strategia, IRO, polityki, działania, cele i wskaźniki powinny tworzyć jeden ciąg informacyjny. Sprzeczności pomiędzy poszczególnymi częściami sprawozdania są sygnałem, że proces raportowania został oddzielony od rzeczywistego systemu zarządzania.

2.5.8. Propozycja wskaźników

W przypadku standardów przekrojowych wskaźniki mają odmienny charakter niż w standardach środowiskowych lub społecznych. Nie powinny zastępować wymaganych ujawnień narracyjnych. Mogą natomiast wspierać ocenę dojrzałości systemu zarządzania oraz umożliwiać obserwację zmian pomiędzy kolejnymi okresami sprawozdawczymi.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Powiązanie z ESRS 2
P1	Integracja ESG ze strategią	Udział celów strategicznych, dla których zidentyfikowano powiązanie z istotnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju	SBM
P2	Nadzór nad ESG	Liczba posiedzeń właściwego organu, podczas których rozpatrywano istotne kwestie zrównoważonego rozwoju	GOV
P3	Kompetencje ESG	Odsetek członków organów administrujących, zarządzających i nadzorczych objętych szkoleniami lub posiadających kompetencje adekwatne do istotnych kwestii ESG	GOV
P4	Pokrycie IRO odpowiedzialnością	Odsetek istotnych IRO, dla których wyznaczono właściciela odpowiedzialnego za zarządzanie	IRO/GOV
P5	Aktualność oceny IRO	Liczba miesięcy od ostatniego przeglądu lub aktualizacji procesu identyfikacji istotnych IRO	IRO
P6	Pokrycie łańcucha wartości	Udział kluczowych kategorii łańcucha wartości uwzględnionych w procesie identyfikacji IRO	IRO/SBM
P7	Zaangażowanie interesariuszy	Odsetek zidentyfikowanych kluczowych grup interesariuszy objętych adekwatną formą dialogu w okresie sprawozdawczym	SBM-2
P8	Reakcja na istotne kwestie	Odsetek istotnych kwestii zgłoszonych przez interesariuszy, dla których udokumentowano ocenę i decyzję przedsiębiorstwa	SBM-2

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Powiązanie z ESRS 2
P9	Realizacja działań	Odsetek zaplanowanych działań dotyczących istotnych kwestii ESG wykonanych zgodnie z harmonogramem	MDR
P10	Pokrycie celami	Odsetek istotnych kwestii, dla których określono mierzalne cele, jeżeli charakter kwestii uzasadnia ich ustanowienie	MDR
P11	Jakość danych ESG	Odsetek kluczowych danych objętych udokumentowaną kontrolą wewnętrzną przed publikacją	GOV
P12	Aktualizacja polityk	Odsetek polityk odnoszących się do istotnych kwestii, które poddano przeglądowi zgodnie z przyjętym cyklem	MDR

Zaproponowane wskaźniki mają charakter pomocniczy i nie powinny być traktowane jako zamiennik wymagań ujawnieniowych wynikających z ESRS. W szczególności wysoka liczba posiedzeń organu zarządzającego, konsultacji z interesariuszami czy przyjętych polityk sama w sobie nie świadczy o skuteczności zarządzania. Ocena powinna koncentrować się na rezultacie procesu: jakości decyzji, stopniu realizacji celów, reakcji na zidentyfikowane wpływy oraz zmianach zachodzących w modelu biznesowym.

Wskaźniki należy również interpretować z uwzględnieniem wielkości i struktury przedsiębiorstwa. W małym obiekcie hotelarskim odpowiedzialność za kilka obszarów może spoczywać na jednej osobie, podczas gdy w dużej grupie hotelowej konieczny będzie wielopoziomowy system nadzoru. Nie oznacza to automatycznie niższego poziomu dojrzałości pierwszego podmiotu. Kluczowe znaczenie ma możliwość wykazania, że odpowiedzialność została przypisana, informacje docierają do właściwych osób, a decyzje są podejmowane na podstawie wiarygodnych danych.

W przypadku przedsiębiorstw charakteryzujących się wysoką sezonowością część wskaźników warto analizować również w odniesieniu do okresów szczytowego obciążenia. Dotyczy to zwłaszcza danych wykorzystywanych przy ocenie wpływów związanych z pracownikami, wykorzystaniem zasobów, społecznościami lokalnymi oraz funkcjonowaniem infrastruktury.

Standardy przekrojowe powinny ostatecznie pozwolić użytkownikowi raportu odpowiedzieć na trzy pytania: co przedsiębiorstwo uznaje za istotne, dlaczego uznaje to za istotne oraz w jaki sposób tym zarządza. Jeżeli z raportu nie można odtworzyć odpowiedzi na te pytania, sama kompletność tabel i wskaźników nie zapewnia odpowiedniej jakości sprawozdawczości.

2.6. Wskaźniki i cele (MDR-M, MDR-T)

Wskaźniki i cele stanowią część uzupełniającą opis polityk, działań i procesów zarządzania kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem. Ich zadaniem jest pokazanie nie tylko,

jakie działania przedsiębiorstwo deklaruje, lecz przede wszystkim jak mierzy ich wykonanie i czy prowadzą one do zmiany w zakresie istotnych oddziaływań, ryzyk i szans.

W przypadku standardów społecznych ESRS S1–S4 wskaźniki powinny być powiązane z wcześniej zidentyfikowanymi istotnymi kwestiami. Oznacza to, że przedsiębiorstwo nie powinno tworzyć odrębnego systemu raportowania ESG oderwanego od działalności operacyjnej. W pierwszej kolejności należy wykorzystać dane już wytwarzane w ramach zarządzania personelem, bezpieczeństwem, zakupami, obsługą klientów, reklamacjami, zgłoszeniami oraz relacjami ze społecznościami lokalnymi.

Dla każdego ujawnianego wskaźnika należy zapewnić możliwość ustalenia:

- nazwy i definicji wskaźnika;
- zakresu podmiotowego i geograficznego;
- jednostki miary;
- metody obliczenia;
- źródła danych;
- okresu sprawozdawczego;
- wartości za okres bieżący oraz, jeżeli jest dostępna, wartości porównawczej;
- istotnych założeń, ograniczeń i zmian metodologii;

powiązania wskaźnika z odpowiednią istotną kwestią związaną ze zrównoważonym rozwojem.

W sektorze turystycznym szczególne znaczenie ma zapewnienie porównywalności danych pomimo sezonowości działalności. Dlatego wartości bezwzględne powinny być, tam gdzie jest to właściwe, uzupełniane wskaźnikami odniesionymi do skali działalności, np. liczby pracowników, zmian, liczby gości, uczestników, wartości zakupów czy liczby mieszkańców danej destynacji. Jest to zgodne z przyjętą w niniejszym opracowaniu zasadą, że wartości wskaźników należy interpretować w kontekście skali działalności i lokalnych uwarunkowań. W przypadku S3 dokument wskazuje dodatkowo na potrzebę obliczania wskaźników dla pojedynczej destynacji przed ich ewentualnym agregowaniem.

2.6.1. Mierniki w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem (MDR-M)

MDR-M (*Minimum Disclosure Requirements – Metrics*) należy rozumieć jako część systemu ujawnień, która pozwala przełożyć zidentyfikowane istotne kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem na mierzalne rezultaty. W odniesieniu do standardów społecznych oznacza to przede wszystkim wskazanie, w jaki sposób przedsiębiorstwo mierzy swoje oddziaływanie na pracowników, osoby pracujące w łańcuchu wartości, społeczności lokalne oraz turystów i innych użytkowników końcowych.

Dobór mierników powinien wynikać z wyników oceny istotności. Nie jest wymagane tworzenie wskaźnika dla każdej możliwej kwestii społecznej. Należy natomiast zapewnić, aby dla kwestii uznanych za istotne istniała możliwość przedstawienia danych pozwalających ocenić skalę oddziaływania oraz zmianę tej skali w czasie.

W praktyce dla przedsiębiorstwa turystycznego oznacza to m.in. pomiar:

- w zakresie własnych zasobów pracowniczych (S1):
- struktury form zaangażowania;
- rotacji i powracalności pracowników sezonowych;
- naruszeń okresów odpoczynku;
- wykorzystania urlopów;
- godzin nadliczbowych;
- luki płacowej;
- reprezentacji kobiet na stanowiskach kierowniczych;
- wypadkowości;
- dostępu do szkoleń;
- wykorzystania elastycznej organizacji pracy;
- zgłoszeń dotyczących dyskryminacji, mobbingu i warunków pracy.

Wskaźniki te powinny być w miarę możliwości oparte na danych pozostających pod kontrolą przedsiębiorstwa, takich jak rejestr zakupów, płatności, umowy i zgłoszenia, a dane pozyskiwane od dostawców powinny być odpowiednio oznaczone pod względem zakresu i sposobu pozyskania. Powinny być one także odnoszone do odpowiedniego mianownika, np. liczby gości / nocy lub uczestników, a nie wyłącznie do liczby imprez. Pozwala to oddzielić zmianę poziomu ryzyka od zwykłej zmiany skali działalności.

Miernik powinien być stosowany konsekwentnie w kolejnych okresach sprawozdawczych. Jeżeli przedsiębiorstwo zmienia definicję, zakres lub metodę obliczania wskaźnika, powinno wyjaśnić wpływ tej zmiany na porównywalność danych.

Szczególną uwagę należy zwrócić na wskaźniki, w przypadku których wzrost wartości nie musi oznaczać pogorszenia sytuacji. Dotyczy to np. liczby zgłoszeń. Wzrost liczby zgłoszeń po uruchomieniu lub poprawie dostępności kanału może oznaczać zwiększenie dostępności mechanizmu zgłaszania, a nie wzrost liczby naruszeń. Dlatego liczba zgłoszeń powinna być analizowana łącznie z odsetkiem spraw zakończonych działaniem naprawczym oraz czasem ich rozpatrywania.

2.6.2. Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów (MDR-T)

Monitorowanie skuteczności polityk i działań z wykorzystaniem celów, czyli wskaźnik MDR-T (*Minimum Disclosure Requirements – Targets*) służy zaś przełożeniu polityk i działań przedsiębiorstwa na konkretny, możliwy do monitorowania kierunek zmiany. Samo posiadanie polityki lub przeprowadzenie działania nie pozwala ocenić, czy przedsiębiorstwo skutecznie ogranicza negatywne oddziaływania albo wzmacnia pozytywne efekty.

Dla każdego istotnego celu należy określić co najmniej:

- przedmiot celu, czyli czego ma dotyczyć zmiana;
- miernik, za pomocą którego będzie oceniany postęp;
- wartość bazową i okres bazowy, jeżeli zostały ustalone;

- wartość docelową;
- termin osiągnięcia celu;
- zakres organizacyjny i geograficzny;
- sposób monitorowania postępu;
- działania podejmowane w przypadku braku postępu;
- odpowiedzialność za realizację celu;
- ewentualne zasoby przeznaczone na jego wykonanie.

Cele powinny być bezpośrednio powiązane z istotnymi oddziaływaniami, ryzykami lub szansami. Przykładowo, jeżeli analiza danych wykazuje problem z naruszaniem okresów odpoczynku, celem może być zmniejszenie liczby takich przypadków w określonym czasie. Jeżeli problemem jest ograniczony dostęp personelu sezonowego do szkoleń, celem może być zwiększenie odsetka tych osób objętych szkoleniami.

Może to przyjąć następującą postać:

Istotna kwestia	Miernik	Przykład celu	Monitorowanie
Okresy odpoczynku	liczba naruszeń na 1000 zmian	ograniczenie liczby naruszeń do określonego poziomu	kwartalnie i po sezonie
Rozwój pracowników	godziny szkoleniowe/osobę	objęcie szkoleniami określonego udziału personelu sezonowego	półrocznie
Równość wynagrodzeń	luka płacowa	zmniejszenie luki w określonym okresie	rocznie
Bezpieczeństwo pracy	wypadki/1000 zatrudnionych	ograniczenie wypadkowości	kwartalnie
Zgłoszenia	% spraw zakończonych działaniem naprawczym	zwiększenie odsetka skutecznie zamkniętych spraw	kwartalnie

2.6.3. Cele a rzeczywista skuteczność działań

Nie należy utożsamiać liczby wykonanych działań z osiągnięciem celu. Liczba przeprowadzonych konsultacji, szkoleń, audytów czy spotkań jest przede wszystkim miernikiem nakładu. O skuteczności świadczy dopiero zmiana odpowiedniego rezultatu.

Przykładowo:

- liczba konsultacji ze społecznością → odsetek postulatów uwzględnionych;
- liczba przeprowadzonych szkoleń → odsetek osób, które uzyskały wymagane kompetencje;

- liczba kontroli dostawców → odsetek stwierdzonych problemów, które zostały skutecznie usunięte;
- liczba zgłoszeń → odsetek spraw zakończonych działaniem naprawczym;
- liczba działań dotyczących bezpieczeństwa → zmiana częstości wypadków lub zdarzeń potencjalnie wypadkowych.

Takie rozróżnienie jest szczególnie istotne w niniejszym opracowaniu: wskazano już, że wskaźniki wejściowe nie powinny zastępować wskaźników wynikowych, a sama liczba konsultacji nie pokazuje jeszcze wpływu na społeczność.

Monitorowanie postępu i aktualizacja celów

Postęp w realizacji celu powinien być oceniany w regularnych odstępach czasu, z wykorzystaniem tego samego miernika i tej samej metodologii, która została przyjęta przy ustalaniu wartości bazowej. Jeżeli wystąpią istotne zmiany w działalności przedsiębiorstwa, strukturze grupy, zakresie raportowania albo metodzie pomiaru, należy wyjaśnić ich wpływ na możliwość porównania wyników.

Jeżeli cel nie zostanie osiągnięty, ujawnienie powinno pozwalać zrozumieć przyczynę odchylenia oraz działania podjęte w odpowiedzi. Sam brak osiągnięcia wartości docelowej nie powinien prowadzić do zmiany metodologii w taki sposób, aby poprawić wynik — ważniejsza jest ciągłość i wiarygodność pomiaru.

Wskaźniki i cele tworzą wspólny mechanizm zarządzania kwestiami społecznymi. Wskaźnik odpowiada na pytanie, co się dzieje, natomiast cel — do jakiego poziomu przedsiębiorstwo zamierza doprowadzić zmianę. Działanie opisuje natomiast co przedsiębiorstwo robi, aby tę zmianę osiągnąć. Dopiero połączenie tych trzech elementów pozwala ocenić skuteczność polityki.

W niniejszym opracowaniu zaproponowane wskaźniki S1–S4 zostały zaprojektowane w taki sposób, aby w możliwie dużym stopniu wykorzystywać dane już dostępne w przedsiębiorstwie. Ogranicza to koszt wdrożenia systemu raportowania i jednocześnie zwiększa możliwość jego powtarzalnego stosowania. Wymaga jednak zachowania stałych definicji, odpowiednich mianowników, dezagregacji danych tam, gdzie jest ona konieczna, oraz wyraźnego rozróżnienia między miernikami nakładu, rezultatu i skuteczności.

MDR-M odpowiada zatem za wiarygodny pomiar istotnych kwestii, natomiast MDR-T za wykazanie, czy przyjęte polityki i działania prowadzą do zakładanej zmiany. Razem tworzą część raportowania, która pozwala przejść od deklaracji dotyczących zrównoważonego rozwoju do mierzalnego monitorowania wyników.

To dobrze domyka obecny rozdział, bo dokument ma już szczegółowe tabele S1–S4, ale obecnie brakuje właśnie takiego przekrojowego „mostu” między wskaźnikami a celami.

2.7. Podsumowanie

Standardy przekrojowe ESRS 1 i ESRS 2 stanowią fundament europejskiego systemu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ich znaczenie wykracza poza określenie

formalnych zasad przygotowania raportu. Tworzą one wspólne ramy interpretacyjne dla wszystkich ujawnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego, zapewniając spójność pomiędzy modelem biznesowym przedsiębiorstwa, procesem zarządzania, analizą wpływów, ryzyk i szans oraz prezentowanymi celami i wskaźnikami.

Proces zarządzania i raportowania opiera się również na należytej staranności (due diligence) oraz na jakości i kompletności informacji wykorzystywanych w raportowaniu. W ujęciu praktycznym oznacza to konieczność stałego powiązania strategii, modelu biznesowego, systemu nadzoru, analizy IRO, dialogu z interesariuszami oraz działań monitorowanych wskaźnikami.

Z perspektywy przedsiębiorstw turystycznych standardy przekrojowe odgrywają szczególną rolę. Specyfika sektora powoduje, że zdolność do tworzenia wartości pozostaje silnie uzależniona od jakości środowiska naturalnego, relacji ze społecznościami lokalnymi oraz współpracy z partnerami funkcjonującymi w łańcuchu wartości. W rezultacie raportowanie zgodne z ESRS wymaga przedstawienia nie tylko wyników działalności przedsiębiorstwa, lecz przede wszystkim sposobu zarządzania zależnościami występującymi pomiędzy organizacją a jej otoczeniem.

Przeprowadzona analiza wskazuje, że największym wyzwaniem wdrażania standardów przekrojowych nie jest pozyskanie danych niezbędnych do sporządzenia raportu. Znacznie większe znaczenie ma integracja zagadnień zrównoważonego rozwoju z istniejącymi procesami zarządczymi oraz zapewnienie spójności pomiędzy strategią przedsiębiorstwa, modelem biznesowym, analizą podwójnej istotności, politykami, działaniami i systemem monitorowania rezultatów. Dopiero takie podejście umożliwia przygotowanie raportu odzwierciedlającego rzeczywisty sposób funkcjonowania organizacji.

Dla przedsiębiorstw sektora turystycznego szczególnie istotne jest uwzględnienie sieciowego charakteru produktu turystycznego oraz znaczenia relacji z interesariuszami. Odpowiedzialne zarządzanie nie ogranicza się do minimalizowania negatywnych wpływów własnej działalności, lecz obejmuje również współpracę z partnerami biznesowymi, społecznościami lokalnymi i instytucjami odpowiedzialnymi za rozwój destynacji. Tak rozumiane standardy przekrojowe stają się nie tylko narzędziem raportowania, ale również elementem wspierającym budowanie długookresowej odporności przedsiębiorstw oraz konkurencyjności całego sektora.

Standardy przekrojowe nie zastępują standardów tematycznych. Wyznaczają jednak sposób ich interpretacji oraz porządkują proces ujawniania informacji. Z tego względu analiza zagadnień środowiskowych, społecznych i dotyczących ładu korporacyjnego przedstawiona w kolejnych rozdziałach powinna być odczytywana przez pryzmat modelu biznesowego, systemu zarządzania oraz procesu identyfikacji wpływów, ryzyk i szans omówionych w niniejszym rozdziale.

Bibliografia

Bataleblu, A. A., Rauch, E., Cochran, D. S., & Matt, D. T. (2024). *Impact of European Sustainability Reporting Standards Guidelines on the Design of Sustainable Factories and Manufacturing Systems* (pp. 237–253). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-56474-1_18

Baumüller, J. (2024). *Sustainability Due Diligence & Governance in den ESRS*. https://doi.org/10.34726/5364

Baumüller, J., Leitner-Hanetseder, S., & Eisl, C. (2023). *Sustainable Performance Measurement under the New European Regulation for Corporate Sustainability Reporting: What Will Be the Impact of the European Sustainability Reporting Standards (Beyond New KPIs)?* (pp. 41–55). Wroclaw University of Economics and Business. https://doi.org/10.15611/2023.83.1.02

Fischer, T. M., Adolph, J., Schöber, M., Townend, J., & Zipse, O. (2023). *The Future of Corporate Disclosure* (pp. 93–121). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-3-031-42224-9_4

Fleaca, B., Fleaca, E., & Corocaescu, M. (2023). Sustainability information – analysis of current trends in sustainability monitoring & reporting. *Entrepreneurship and Sustainability Issues, 10*(3), 274–287. https://doi.org/10.9770/jesi.2023.10.3(18)

Grove, H., & Clouse, M. (n.d.). Board oversight: Required ESG for public companies in Europe. *Corporate Ownership and Control*. https://doi.org/10.22495/cocv21i1art7

Jaworska, E., & Majchrzak, I. (2025) Raportowanie zrównoważonego rozwoju–wyzwanie dla podmiotów branży hotelarskiej. [W:] Brelik A. Gospodarka Turystyczna – Trendy, Problemy, Wyzwania, Szczecin, 77-102.

Mankowski, T. (2024). Integration of Sustainability Reporting into Enterprise Risk Management: A Scoping Review. *European Research Studies Journal, XXVII*, Special Issue B, 792–802.

Mezzanotte, F. E. (2024). Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. *The Journal of Corporate Law Studies*, 1–31. https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058

Moratis, L., & Van Liedekerke, L. (n.d.). Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards – (What) does it matter? *Social Science Research Network*. https://doi.org/10.2139/ssrn.4702851

A mesterséges intelligencia szerepe a fenntartható gazdasági döntésekben. (2023). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-495-8

Prasad, K. (2024). The role of local community in enhancing sustainable community based tourism. *J. Electrical Systems, 20*(7s), 558–571.

Rautenberg, C., & Michelis, D. (2026). Software, transformation and ESRS: systematic assessment of current research on impact potential of ESG management software for sustainable business transformation. *The Bottom Line*, ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/BL-12-2025-0289

Robatian, M. R. (2024). *Mögliche Auswirkungen von CSRD & ESRS auf die digitale Wirtschaft und der Fertigungsindustrie in Deutschland: aus der Perspektive der Industrieperformance und der nachhaltigen Entwicklung* (pp. 696–717). Soproni Egyetem Kiadó. https://doi.org/10.35511/978-963-334-499-6-robatian

Samborski, A. Z. (2026). Changes in Corporate Governance due to EU Regulations on ESG Reporting. In I. Novo-Corti, X. Picatoste, & M. Valeri (Eds.), *Human Resource Development for Sustainability and Social Responsibility. 14th International Conference on Economics Development and Social Sustainability, Rome, Italy, April 3–4, 2025*. https://doi.org/10.1007/978-3-032-09683-8_11

Serrelli, M., D'Eusanio, M., & Petti, L. (2026). A social risk-based approach supporting Corporate Sustainability Reporting Directive framework. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. https://doi.org/10.1002/csr.70459

Skorupska, K. Z. (2025). Czy zrównoważona turystyka jest możliwa? Fair Trade w branży turystycznej. In M. Śliwińska (red.), *W kierunku zrównoważonego rozwoju: wyzwania, narzędzia, perspektywy* (s. 121–133).

Tarakçıoğlu Altınay, A., & Sardoğan, B. (2025). The Transition to an Impact-Based Approach in Sustainability and Financial Reporting. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi, 10*(Özel Sayı), 194–215. https://doi.org/10.30784/epfad.1813830

Urilli, F. (2025). *Towards Sustainable Circular Reporting: How Italian Companies Are Embracing Europe's New Sustainability Standards*. Tesi di Laurea Magistrale in Management Engineering – Ingegneria Gestionale. Advisor: Prof. Davide Chiaroni. https://www.politesi.polimi.it/retrieve/d2ac5dc4-57bb-4d05-9189-369adc3f4051/2025_12_Urilli.pdf

Vićentijević, K. (n.d.). The role of ESRS standards in achieving sustainable competitiveness in the textile industry. *Tekstilna Industrija*. https://doi.org/10.5937/tekstind2504071v

Voto, A. (2025). From compliance to competitive advantage: A case for the boards or how European ESG regulation reshapes corporate strategy. *Corporate Board: Role, Duties and Composition, 21*(2), 102–108. https://doi.org/10.22495/cbv21i2art9

Rozdział 3. Standardy środowiskowe (ESRS E) i ich raportowanie

Środowisko naturalne jako fundament rozwoju sektora turystycznego

Rozwój współczesnej turystyki jest nierozerwalnie związany ze stanem środowiska naturalnego. Walory przyrodnicze, krajobrazowe i klimatyczne stanowią jeden z najważniejszych czynników decydujących o atrakcyjności regionów turystycznych oraz konkurencyjności przedsiębiorstw funkcjonujących w branży. Góry, wybrzeża morskie, jeziora, lasy, parki narodowe czy obszary wiejskie są nie tylko miejscem wypoczynku i rekreacji, lecz także podstawowym zasobem gospodarczym, od którego zależy rozwój hotelarstwa, gastronomii, transportu turystycznego, organizatorów turystyki oraz licznych atrakcji i usług towarzyszących. Wysoka jakość środowiska wpływa bezpośrednio na poziom satysfakcji turystów, długość sezonu turystycznego oraz możliwości rozwoju lokalnych przedsiębiorstw[154].

Jednocześnie działalność turystyczna wywiera istotny wpływ na środowisko naturalne. Funkcjonowanie obiektów noclegowych, gastronomicznych i rekreacyjnych wiąże się z wykorzystaniem znacznych ilości energii, wody i surowców, a także z powstawaniem odpadów oraz emisją gazów cieplarnianych i innych zanieczyszczeń. Intensywny ruch turystyczny może prowadzić do degradacji ekosystemów, zwiększenia presji na lokalne zasoby wodne, pogorszenia jakości powietrza oraz wzrostu ilości odpadów komunalnych. Skala tego oddziaływania zależy od rodzaju prowadzonej działalności, wielkości przedsiębiorstwa, lokalizacji oraz stosowanych rozwiązań organizacyjnych i technologicznych[155].

Szczególnym wyzwaniem dla sektora turystycznego stają się obecnie zmiany klimatu. Wzrost średnich temperatur, częstsze występowanie ekstremalnych zjawisk pogodowych, susze, powodzie czy zmiany długości sezonów turystycznych wpływają zarówno na funkcjonowanie przedsiębiorstw, jak i na preferencje podróżujących. Przykładowo skracanie sezonu zimowego oddziałuje na ośrodki narciarskie, natomiast fale upałów, niedobory wody czy pożary lasów mogą ograniczać atrakcyjność wielu regionów turystycznych. Zmiany klimatyczne wpływają również na koszty prowadzenia działalności, zwiększając wydatki

---

[154] OECD. (2024). *OECD tourism trends and policies 2024*. OECD Publishing, ss. 17-19; Florek, I., Sitek, M. (2026). *Legal and administrative tools for managing overtourism in sustainable regional development*. *Regional Formation and Development Studies, 49*(2), ss. 48-50.

[155] United Nations Environment Programme. (2024). *Global resources outlook 2024*. UNEP, ss. 46-47.

związane z chłodzeniem i ogrzewaniem obiektów, zaopatrzeniem w wodę czy dostosowaniem infrastruktury do nowych warunków środowiskowych[156].

Rosnąca świadomość ekologiczna społeczeństwa powoduje jednocześnie, że coraz większa liczba turystów zwraca uwagę nie tylko na jakość oferowanych usług, ale również na sposób funkcjonowania przedsiębiorstw. Klienci częściej wybierają obiekty stosujące rozwiązania proekologiczne, ograniczające zużycie energii i wody, wykorzystujące odnawialne źródła energii, przeciwdziałające marnowaniu żywności czy wspierające lokalnych dostawców. Odpowiedzialność środowiskowa staje się zatem nie tylko obowiązkiem wynikającym z regulacji prawnych, lecz także elementem budowania przewagi konkurencyjnej i pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa.

W odpowiedzi na te wyzwania przedsiębiorstwa sektora turystycznego coraz częściej wdrażają rozwiązania zgodne z zasadami zrównoważonego rozwoju. Obejmują one między innymi poprawę efektywności energetycznej budynków, racjonalne gospodarowanie wodą, ograniczanie ilości odpadów, wdrażanie zasad gospodarki o obiegu zamkniętym, ochronę bioróżnorodności oraz ograniczanie emisji gazów cieplarnianych. Działania te nie tylko przyczyniają się do zmniejszenia negatywnego wpływu działalności na środowisko, ale również pozwalają ograniczać koszty operacyjne, zwiększać efektywność wykorzystania zasobów oraz wzmacniać odporność przedsiębiorstw na zmieniające się uwarunkowania rynkowe i klimatyczne.

Istotnym elementem skutecznego zarządzania środowiskowego jest systematyczne monitorowanie wpływu przedsiębiorstwa na środowisko oraz ujawnianie informacji dotyczących podejmowanych działań i osiąganych rezultatów. Raportowanie środowiskowe, stanowiące integralną część raportowania ESG, umożliwia identyfikację najważniejszych aspektów środowiskowych działalności, ocenę postępów w realizacji celów zrównoważonego rozwoju oraz komunikowanie interesariuszom wiarygodnych informacji o wpływie przedsiębiorstwa na środowisko. Dla podmiotów działających w sektorze turystycznym oznacza to przejście od działań o charakterze doraźnym do świadomego i opartego na danych zarządzania środowiskowego[157].

---

[156] Sitek, M. (2025). *Regulations of tourism law in the era of global crises: Pandemic, war, climate*. *Journal of Modern Science, 63*(3), ss. 11–33; Prandecki, K., & Kotyński, J. (2024). *Globalne zagrożenia środowiska przyrodniczego jako wyzwanie rozwoju gospodarczego Polski*. *Journal of Modern Science, 58*(4), ss. 206-210.

[157] 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. (2023). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 2023/2772, 22 grudnia 2023 r., załącznik I – ESRS 2 „General Disclosures", IRO-1–IRO-2 oraz SBM; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski,

W tym kontekście zagadnienia związane z ochroną środowiska stają się integralnym elementem strategii rozwoju przedsiębiorstw turystycznych. Odpowiedzialne gospodarowanie zasobami naturalnymi, ograniczanie negatywnego wpływu na klimat oraz transparentne raportowanie działań środowiskowych nie są już wyłącznie odpowiedzią na wymagania regulacyjne, lecz stanowią jeden z podstawowych warunków długofalowego rozwoju i konkurencyjności przedsiębiorstw w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym[158].

Standardy środowiskowe ESRS – zakres i znaczenie

Rosnące znaczenie zrównoważonego rozwoju w działalności przedsiębiorstw znalazło odzwierciedlenie w europejskich regulacjach dotyczących sprawozdawczości przedsiębiorstw. W odpowiedzi na potrzebę ujednolicenia zasad ujawniania informacji dotyczących wpływu działalności gospodarczej na środowisko, społeczeństwo i ład korporacyjny opracowano **Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (European Sustainability Reporting Standards – ESRS)**. Standardy te stanowią podstawę raportowania zgodnie z dyrektywą Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i określają zakres informacji, jakie przedsiębiorstwa powinny ujawniać w swoich raportach zrównoważonego rozwoju[159].

Obszar środowiskowy standardów ESRS obejmuje pięć standardów tematycznych oznaczonych symbolem **E (Environmental)**. Każdy z nich odnosi się do innego aspektu oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko, tworząc jednocześnie spójny system oceny i raportowania wpływu organizacji na zasoby naturalne oraz zmianę klimatu.

Pierwszy z nich, **ESRS E1 – Zmiana klimatu (Climate Change)**, koncentruje się na zagadnieniach związanych z łagodzeniem zmian klimatu oraz adaptacją do ich skutków. Obejmuje on między innymi zarządzanie ryzykiem klimatycznym, emisje gazów cieplarnianych, zużycie energii, cele klimatyczne oraz działania służące ograniczaniu śladu węglowego przedsiębiorstwa. Dla sektora turystycznego standard ten ma szczególne znaczenie, ponieważ wiele rodzajów działalności – zwłaszcza hotelarstwo, gastronomia czy transport

---

A. (2024). *Raportowanie pozafinansowe. Przewodnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Szablon raportu ESG wraz z omówieniem*. Akademia Nauk Stosowanych WSGE im. A. De Gasperi w Józefowie, ss. 35–36, 50–51

[158] Zob.: 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. (2022). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 322, 15–80.; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772.

[159] Por.: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772.

turystyczny – charakteryzuje się znacznym zużyciem energii oraz emisjami wynikającymi z prowadzonej działalności[160].

ESRS E2 – Zanieczyszczenia (Pollution) odnosi się do zapobiegania oraz ograniczania emisji zanieczyszczeń do powietrza, wody i gleby. Standard obejmuje również zagadnienia związane z wykorzystywaniem substancji niebezpiecznych oraz działaniami podejmowanymi w celu minimalizacji negatywnego wpływu przedsiębiorstwa na środowisko. Choć w sektorze turystycznym problematyka ta nie zawsze ma charakter dominujący, może mieć istotne znaczenie w przypadku obiektów gastronomicznych, pralni hotelowych, marin czy przedsiębiorstw wykorzystujących środki chemiczne w procesach technologicznych[161].

ESRS E3 – Zasoby wodne i morskie (Water and Marine Resources) dotyczy gospodarowania zasobami wodnymi oraz wpływu działalności przedsiębiorstwa na ich jakość i dostępność. W branży turystycznej zagadnienie to ma szczególne znaczenie ze względu na wysokie zużycie wody przez obiekty noclegowe, gastronomiczne, baseny, centra rekreacyjne oraz infrastrukturę uzdrowiskową. Standard zwraca uwagę zarówno na wielkość poboru wody, jak i działania podejmowane w celu racjonalnego gospodarowania tym zasobem[162].

Kolejny standard, **ESRS E4 – Bioróżnorodność i ekosystemy (Biodiversity and Ecosystems)**, koncentruje się na ochronie różnorodności biologicznej oraz ograniczaniu negatywnego wpływu działalności przedsiębiorstw na ekosystemy. Dla wielu przedsiębiorstw turystycznych prowadzących działalność na terenach cennych przyrodniczo zagadnienie to ma szczególne znaczenie, gdyż zachowanie walorów przyrodniczych stanowi podstawę atrakcyjności oferowanych usług[163].

Ostatnim standardem środowiskowym jest **ESRS E5 – Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym (Resource Use and Circular Economy)**. Koncentruje się on na efektywnym wykorzystaniu surowców, ograniczaniu ilości odpadów, zwiększaniu poziomu recyklingu oraz wdrażaniu zasad gospodarki o obiegu zamkniętym. W przedsiębiorstwach turystycznych oznacza to między innymi racjonalne gospodarowanie materiałami eksploatacyjnymi, ograniczanie jednorazowych produktów, przeciwdziałanie

[160] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1 „Zmiana klimatu", E1-1–E1-9.
[161] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E2 „Zanieczyszczenia", E2-1–E2-6., załącznik I – ESRS E3 „Zasoby wodne i morskie", E3-1–E3-5.
[162] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3 „Zasoby wodne i morskie", E3-1–E3-5
[163] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E4 „Bioróżnorodność i ekosystemy", E4-1–E4-6.

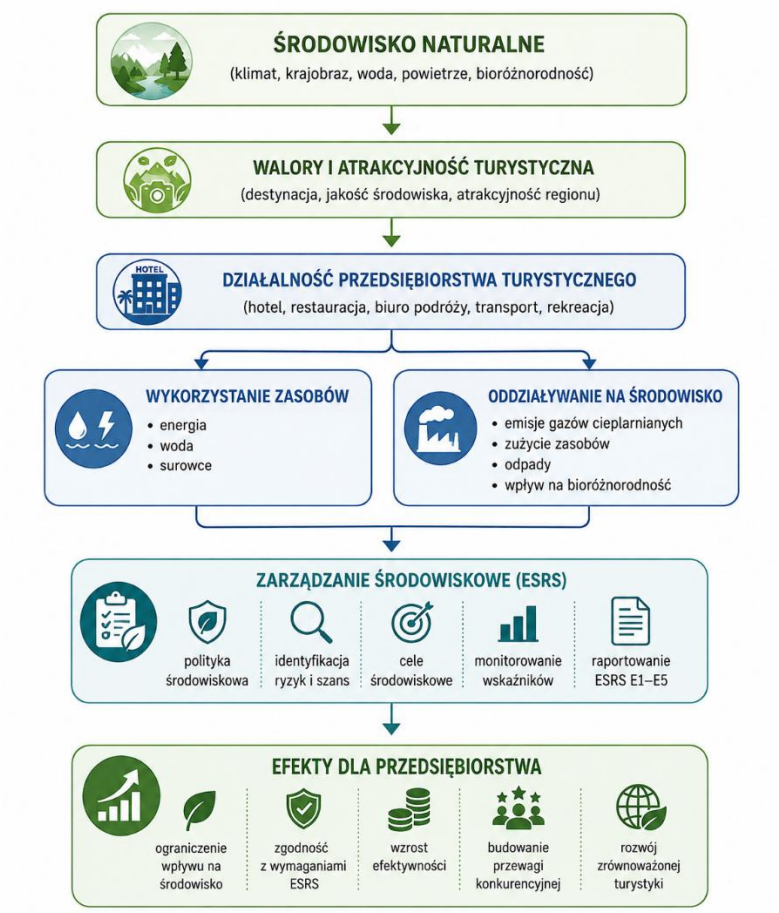
marnowaniu żywności oraz zwiększanie udziału materiałów podlegających ponownemu wykorzystaniu lub recyklingowi[164].

Mimo że każdy z wymienionych standardów odnosi się do odrębnego obszaru środowiskowego, wszystkie opierają się na tej samej logice raportowania. Przedsiębiorstwa powinny przedstawiać informacje dotyczące prowadzonej polityki środowiskowej, identyfikowanych ryzyk i szans, podejmowanych działań, wyznaczonych celów, stosowanych mierników i wskaźników efektywności, a także osiąganych rezultatów. Celem raportowania nie jest wyłącznie prezentacja danych liczbowych, lecz przede wszystkim pokazanie, w jaki sposób organizacja zarządza swoim wpływem na środowisko oraz jakie działania podejmuje w celu jego ograniczania.

W przypadku przedsiębiorstw sektora turystycznego standardy środowiskowe ESRS stanowią nie tylko zbiór wymagań sprawozdawczych, ale również praktyczne narzędzie wspierające zarządzanie środowiskowe. Umożliwiają identyfikację najważniejszych aspektów działalności, monitorowanie efektów podejmowanych działań oraz budowanie transparentnej komunikacji z klientami, inwestorami, partnerami biznesowymi i innymi interesariuszami. Dzięki temu raportowanie środowiskowe staje się elementem wspierającym zarówno realizację obowiązków regulacyjnych, jak i długofalowe budowanie wartości oraz konkurencyjności przedsiębiorstwa.

Rysunek …: Relacja między środowiskiem naturalnym a działalnością przedsiębiorstwa turystycznego

[164] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5 „Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym", E5-1–E5-6



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury[165].

Zakres i układ rozdziału

Przedstawione wcześniej standardy środowiskowe ESRS (E1–E5) stanowią spójny system ujawniania informacji dotyczących wpływu przedsiębiorstw na środowisko. Każdy z nich obejmuje określony obszar tematyczny oraz szczegółowe wymagania dotyczące polityk, działań, celów i wskaźników raportowanych przez przedsiębiorstwa. Struktura standardów została opracowana z myślą o zapewnieniu porównywalności informacji prezentowanych przez podmioty z różnych sektorów gospodarki.

Niniejszy rozdział nie odtwarza jednak wprost układu poszczególnych standardów ESRS. Jest to zabieg celowy, wynikający z praktycznego charakteru publikacji, której celem jest przedstawienie sposobu przygotowania raportu ESG przez przedsiębiorstwa sektora turystycznego. Z perspektywy przedsiębiorcy bardziej użyteczne jest omówienie zagadnień środowiskowych według obszarów zarządzania, takich jak zmiana klimatu, emisje gazów cieplarnianych, zużycie energii, gospodarowanie wodą czy zarządzanie odpadami, niż odwzorowanie formalnej struktury standardów.

---

[165] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 oraz zob. m.in.: Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

Przyjęty układ rozdziału pozwala na powiązanie poszczególnych wymagań ESRS z konkretnymi procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwach turystycznych, takich jak hotelarstwo, gastronomia, transport turystyczny, działalność rekreacyjna czy organizacja imprez turystycznych. Dzięki temu czytelnik może łatwiej zidentyfikować informacje podlegające raportowaniu oraz powiązać wymagania standardów z codziennym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa.

Należy jednocześnie podkreślić, że przyjęta struktura rozdziału pozostaje w pełni zgodna z zakresem merytorycznym standardów środowiskowych ESRS. Poszczególne podrozdziały odnoszą się do wymagań odpowiednich standardów, jednak zostały uporządkowane w sposób odpowiadający logice zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwie. Takie rozwiązanie ma ułatwić interpretację wymagań ESRS oraz ich praktyczne wykorzystanie podczas przygotowywania raportów ESG przez przedsiębiorstwa sektora turystycznego.

Tabela …: Powiązanie struktury rozdziału z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)

Podrozdział	Główne zagadnienia	Powiązanie ze standardami ESRS
3.1. Zarządzanie kwestiami dotyczącymi zmiany klimatu	Ryzyka i szanse klimatyczne, zarządzanie zmianą klimatu, działania adaptacyjne i mitygacyjne	ESRS E1 – Zmiana klimatu (Climate Change)
3.2. Emisje gazów cieplarnianych	Emisje GHG (Scope 1, Scope 2 i Scope 3), ślad węglowy, działania ograniczające emisje	ESRS E1 – Zmiana klimatu (Climate Change)
3.3. Zużycie energii i jej źródła	Zużycie energii, efektywność energetyczna, odnawialne źródła energii	ESRS E1 – Zmiana klimatu (Climate Change)
3.4. Zużycie wody i zarządzanie zasobami wodnymi	Pobór i zużycie wody, efektywność wykorzystania zasobów wodnych, działania ograniczające zużycie	ESRS E3 – Zasoby wodne i morskie (Water and Marine Resources)
3.5. Zarządzanie odpadami	Powstawanie odpadów, segregacja, recykling, gospodarka o obiegu zamkniętym, ograniczanie marnowania żywności	ESRS E5 – Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym (Resource Use and Circular Economy); w wybranych aspektach ESRS E2 – Zanieczyszczenia (Pollution)
3.6. Polityka środowiskowa (sposób monitorowania działalności, bioróżnorodność)	Polityka środowiskowa, cele i wskaźniki, monitoring środowiskowy, ochrona bioróżnorodności	ESRS E4 – Bioróżnorodność i ekosystemy (Biodiversity and Ecosystems) oraz przekrojowe wymagania wszystkich standardów środowiskowych dotyczące polityk, działań, celów i wskaźników

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury[166]

Przyjęta konstrukcja rozdziału umożliwia przedstawienie wymagań ESRS w sposób odpowiadający specyfice przedsiębiorstw turystycznych oraz potrzebom praktyki gospodarczej. W kolejnych podrozdziałach omówiono najważniejsze aspekty środowiskowe z punktu widzenia funkcjonowania przedsiębiorstw branży turystycznej, wskazując zarówno zakres informacji podlegających raportowaniu, jak i przykładowe działania oraz rozwiązania wspierające realizację celów zrównoważonego rozwoju.

[166] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772.

3.1. Zarządzanie kwestiami dotyczącymi zmiany klimatu

Zarządzanie kwestiami dotyczącymi zmiany klimatu stanowi jeden z kluczowych elementów środowiskowego wymiaru ESG oraz podstawowy obszar ujawnień określonych w standardzie ESRS E1 – Zmiana klimatu. Dla przedsiębiorstw sektora turystycznego zagadnienie to ma szczególne znaczenie, ponieważ ich działalność jest jednocześnie uzależniona od jakości środowiska naturalnego oraz wpływa na klimat poprzez zużycie energii, transport, wykorzystanie zasobów i emisję gazów cieplarnianych. Skuteczne zarządzanie aspektami klimatycznymi wymaga identyfikacji ryzyk i szans, wdrażania działań ograniczających negatywny wpływ na środowisko oraz prowadzenia przejrzystego raportowania zgodnego z wymaganiami Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju.

3.1.1. Zmiana klimatu jako wyzwanie dla sektora turystycznego

Zmiana klimatu stanowi jedno z najważniejszych wyzwań wpływających na funkcjonowanie współczesnej gospodarki oraz rozwój społeczny. Wzrost średniej temperatury powietrza, częstsze występowanie ekstremalnych zjawisk pogodowych, zmiany w rozkładzie opadów oraz postępująca degradacja środowiska naturalnego oddziałują na wiele sektorów gospodarki. Szczególnie istotne znaczenie mają jednak dla sektora turystycznego, którego rozwój jest bezpośrednio uzależniony od jakości środowiska przyrodniczego oraz stabilnych warunków klimatycznych[167].

Przedsiębiorstwa turystyczne funkcjonują w ścisłym związku z otaczającym je środowiskiem. Walory krajobrazowe, czystość powietrza i wód, dostępność zasobów naturalnych oraz sprzyjające warunki pogodowe decydują o atrakcyjności destynacji turystycznych i wpływają na decyzje podejmowane przez turystów. Zmiany klimatu powodują zatem nie tylko przekształcenia środowiska naturalnego, ale również oddziałują na sposób funkcjonowania hoteli, pensjonatów, restauracji, biur podróży, przedsiębiorstw transportu turystycznego oraz obiektów rekreacyjnych[168].

W ostatnich latach obserwuje się coraz częstsze zjawiska wpływające na działalność branży turystycznej. Skracanie sezonów zimowych ogranicza możliwości rozwoju turystyki narciarskiej, fale upałów zmieniają preferencje dotyczące wyboru kierunków podróży, a susze, powodzie czy gwałtowne burze powodują zakłócenia w funkcjonowaniu infrastruktury turystycznej. Przedsiębiorstwa są zmuszone dostosowywać swoją działalność do nowych

[167] Prandecki, K., & Kotyński, J. (2024)., dz. cyt., ss. 206-207.
[168] OECD. (2024)., dz. cyt., ss. 14-17.

warunków poprzez modernizację obiektów, zmianę oferty usług oraz zwiększanie odporności na skutki zmian klimatu[169].

Jednocześnie sektor turystyczny oddziałuje na klimat poprzez zużycie energii, wykorzystanie paliw kopalnych, transport turystów oraz funkcjonowanie infrastruktury noclegowej i gastronomicznej. Oznacza to, że przedsiębiorstwa turystyczne są zarówno odbiorcami skutków zmian klimatu, jak i uczestnikami działań zmierzających do ich ograniczenia[170].

Współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem turystycznym wymaga uwzględnienia aspektów klimatycznych zarówno w planowaniu strategicznym, jak i w codziennym prowadzeniu działalności. Coraz większego znaczenia nabierają inwestycje poprawiające efektywność energetyczną budynków, wykorzystanie odnawialnych źródeł energii, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych oraz rozwój usług zgodnych z zasadami zrównoważonej turystyki. Działania te nie tylko ograniczają negatywny wpływ przedsiębiorstwa na środowisko, lecz także zwiększają jego konkurencyjność oraz odporność na zmieniające się warunki rynkowe[171].

Znaczenie zarządzania kwestiami klimatycznymi zostało odzwierciedlone w Europejskich Standardach Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju. Standard ESRS E1 – Zmiana klimatu zobowiązuje przedsiębiorstwa do identyfikacji wpływu działalności na klimat, analizy ryzyk i szans klimatycznych, określenia celów środowiskowych oraz ujawniania informacji dotyczących działań podejmowanych w celu ograniczania negatywnego oddziaływania na środowisko.

3.1.2. Ryzyka i szanse klimatyczne w przedsiębiorstwach turystycznych

Zarządzanie kwestiami klimatycznymi rozpoczyna się od identyfikacji ryzyk i szans związanych ze zmianą klimatu. W sektorze turystycznym mają one szczególne znaczenie, ponieważ działalność przedsiębiorstw jest silnie uzależniona od warunków środowiskowych oraz sezonowości ruchu turystycznego. Analiza ryzyk klimatycznych pozwala określić obszary działalności najbardziej narażone na skutki zmian klimatu oraz zaplanować działania ograniczające ich wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa[172].

Do najważniejszych ryzyk fizycznych należą ekstremalne zjawiska pogodowe, wzrost temperatury, niedobory wody oraz zmiany sezonowości ruchu turystycznego. Mogą one

[169] OECD. (2024)., dz. cyt., ss. 34-35.
[170] OECD. (2024)., dz. cyt., ss. 34-35.
[171] Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., ss. 21-22.
[172] Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., s. 44.

prowadzić do uszkodzenia infrastruktury, ograniczenia dostępności atrakcji turystycznych, wzrostu kosztów działalności czy zmniejszenia liczby odwiedzających. Skutki te dotyczą zarówno hoteli i pensjonatów, jak również restauracji, przedsiębiorstw transportowych, biur podróży oraz obiektów rekreacyjnych[173].

Drugą grupę stanowią ryzyka transformacyjne wynikające z wdrażania polityki klimatycznej oraz nowych wymagań regulacyjnych. Przedsiębiorstwa turystyczne coraz częściej inwestują w poprawę efektywności energetycznej budynków, modernizację urządzeń technicznych, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych oraz rozwój usług zgodnych z zasadami zrównoważonego rozwoju. Działania te wiążą się z koniecznością ponoszenia nakładów inwestycyjnych, jednak jednocześnie przyczyniają się do ograniczenia kosztów eksploatacyjnych oraz zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstwa[174].

Zmiany klimatu stwarzają również nowe możliwości rozwoju. Coraz większe zainteresowanie turystyką zrównoważoną sprzyja przedsiębiorstwom wykorzystującym odnawialne źródła energii, współpracującym z lokalnymi dostawcami oraz wdrażającym rozwiązania ograniczające zużycie energii i innych zasobów. Rosnące znaczenie odpowiedzialnej turystyki powoduje, że działania prośrodowiskowe stają się ważnym elementem budowania wizerunku przedsiębiorstwa oraz przewagi konkurencyjnej[175].

Tabela 3.2. Ryzyka i szanse klimatyczne w poszczególnych segmentach sektora turystycznego

Segment działalności	Ryzyka klimatyczne	Szanse	Przykładowe działania
Hotel	Wzrost kosztów energii, fale upałów, niedobory wody, ekstremalne zjawiska pogodowe	Obniżenie kosztów dzięki efektywności energetycznej, wzrost zainteresowania „zielonymi hotelami”	Modernizacja systemów ogrzewania i klimatyzacji, instalacje OZE, monitoring zużycia energii i wody
Gastronomia	Wzrost cen żywności, zakłócenia w dostawach, większe zużycie energii	Współpraca z lokalnymi dostawcami, rozwój oferty sezonowej i ekologicznej	Ograniczanie marnowania żywności, zakup produktów lokalnych, energooszczędne wyposażenie

[173] León-Cruz, J. F., Neger, C., & Gössling, S. (2025). Extreme weather risks for tourism in the European Union. *Natural Hazards, 121*, ss. 18288–18289.
[174] Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017). *Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures: Final report*. Financial Stability Board, ss. 5-6.
[175] Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017)., dz. cyt., ss. 6-8.

Segment działalności	Ryzyka klimatyczne	Szanse	Przykładowe działania
Biuro podróży	Zmiana atrakcyjności kierunków turystycznych, ograniczenia transportowe, zmiany preferencji klientów	Rozwój oferty turystyki zrównoważonej i całorocznej	Współpraca z certyfikowanymi partnerami, promowanie mniej emisyjnych form podróżowania
Transport turystyczny	Rosnące ceny paliw, regulacje klimatyczne, koszty redukcji emisji	Modernizacja floty, wykorzystanie pojazdów niskoemisyjnych	Wymiana pojazdów, optymalizacja tras, szkolenia z ekologicznej jazdy
Obiekty rekreacyjne	Uszkodzenia infrastruktury wskutek ekstremalnych zjawisk pogodowych, skrócenie sezonów	Rozwój całorocznej oferty, inwestycje zwiększające odporność infrastruktury	Modernizacja obiektów, zarządzanie energią i wodą, dostosowanie oferty do zmieniających się warunków klimatycznych
Agroturystyka	Susze, zmiany warunków wegetacji, niedobory wody, spadek atrakcyjności krajobrazu	Rozwój turystyki ekologicznej, wykorzystanie lokalnych zasobów i produktów	Retencja wody, odnawialne źródła energii, ochrona bioróżnorodności, współpraca z lokalnymi producentami

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.[176]

Uwzględnienie ryzyk i szans klimatycznych pozwala przedsiębiorstwom turystycznym lepiej przygotować się do zmian zachodzących w otoczeniu, podejmować bardziej świadome decyzje inwestycyjne oraz skuteczniej realizować cele zrównoważonego rozwoju.

3.1.3. Zarządzanie ryzykiem klimatycznym w przedsiębiorstwie turystycznym

Skuteczne zarządzanie zmianą klimatu wymaga systematycznego podejścia obejmującego identyfikację zagrożeń, ocenę ich wpływu na działalność przedsiębiorstwa oraz planowanie działań ograniczających ryzyko. Proces ten powinien być integralnym elementem systemu zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym i obejmować zarówno działania operacyjne, jak i strategiczne.

Pierwszym etapem jest identyfikacja obszarów działalności najbardziej narażonych na skutki zmian klimatu. W hotelach mogą to być systemy ogrzewania, klimatyzacji i przygotowania ciepłej wody użytkowej, w restauracjach dostępność produktów spożywczych i zużycie energii, w przedsiębiorstwach transportu turystycznego koszty paliw oraz emisje gazów cieplarnianych, natomiast w obiektach rekreacyjnych odporność infrastruktury na ekstremalne zjawiska pogodowe.

[176] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, zob. m.in: Florek, I., Sitek, M. (2026)., dz. cyt.; OECD. (2024)., dz. cyt.

Kolejnym etapem jest planowanie działań zmniejszających wpływ zmian klimatu na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Mogą one obejmować modernizację infrastruktury, poprawę efektywności energetycznej budynków, wykorzystanie odnawialnych źródeł energii, racjonalne gospodarowanie wodą, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych oraz rozwój usług odpowiadających zasadom zrównoważonej turystyki. Istotnym elementem zarządzania jest również edukacja pracowników oraz budowanie świadomości ekologicznej klientów.

Podejmowane działania powinny być systematycznie monitorowane i oceniane z wykorzystaniem odpowiednich wskaźników. Pozwala to przedsiębiorstwu ocenić skuteczność realizowanych działań, planować kolejne inwestycje oraz doskonalić proces zarządzania środowiskowego[177].

3.1.4. Raportowanie zgodnie z ESRS E1

Standard ESRS E1 określa zakres informacji, jakie przedsiębiorstwa powinny ujawniać w odniesieniu do zarządzania zmianą klimatu. Raportowanie obejmuje opis polityki klimatycznej przedsiębiorstwa, identyfikację ryzyk i szans klimatycznych, cele środowiskowe, działania podejmowane w celu ograniczania wpływu na klimat oraz ocenę osiąganych rezultatów[178].

W przypadku przedsiębiorstw turystycznych raport powinien przedstawiać informacje dotyczące sposobu zarządzania aspektami klimatycznymi, działań związanych z poprawą efektywności energetycznej, ograniczaniem emisji gazów cieplarnianych, wykorzystaniem odnawialnych źródeł energii oraz inwestycji zwiększających odporność infrastruktury na skutki zmian klimatu. Zakres ujawnianych danych powinien odpowiadać charakterowi prowadzonej działalności oraz wynikom analizy istotności[179].

Istotnym elementem raportowania jest również przedstawienie mierzalnych wskaźników pozwalających ocenić skuteczność podejmowanych działań. Mogą one dotyczyć między innymi zużycia energii, emisji gazów cieplarnianych, udziału energii ze źródeł odnawialnych czy realizacji przyjętych celów środowiskowych[180].

Raportowanie zgodne z ESRS E1 stanowi nie tylko realizację obowiązków wynikających z przepisów prawa, ale również narzędzie wspierające zarządzanie przedsiębiorstwem turystycznym. Umożliwia ocenę skuteczności podejmowanych działań,

---

[177] Por.: International Organization for Standardization. (2026). *ISO 14001:2026 Environmental management systems — Requirements with guidance for use* (4th ed.). International Organization for Standardization; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., ss. 18-20, 44-46.

[178] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1 „Zmiana klimatu", E1-1–E1-9.

[179] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1 oraz ESRS E1, IRO-1, SBM-3, E1-1–E1-4.

[180] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-5–E1-8.

zwiększa przejrzystość działalności oraz wzmacnia zaufanie klientów, partnerów biznesowych i inwestorów. Dzięki temu przedsiębiorstwa mogą skuteczniej budować swoją konkurencyjność oraz rozwijać działalność zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju[181].

3.2. Emisje gazów cieplarnianych

Emisje gazów cieplarnianych należą do najważniejszych wskaźników środowiskowych wykorzystywanych w ocenie wpływu przedsiębiorstw na klimat i stanowią jeden z podstawowych obszarów ujawnień wymaganych przez standard ESRS E1 – Zmiana klimatu. W sektorze turystycznym monitorowanie i ograniczanie emisji ma szczególne znaczenie, ponieważ działalność hoteli, restauracji, przedsiębiorstw transportowych, biur podróży oraz obiektów rekreacyjnych wiąże się z wykorzystaniem energii, paliw oraz rozbudowanej infrastruktury. Skuteczne zarządzanie emisjami gazów cieplarnianych wymaga identyfikacji ich źródeł, wdrażania działań redukcyjnych oraz systematycznego raportowania wyników zgodnie z wymaganiami Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju.

3.2.1. Emisje gazów cieplarnianych w działalności przedsiębiorstw turystycznych

Emisje gazów cieplarnianych należą do najważniejszych aspektów środowiskowych uwzględnianych w raportowaniu ESG oraz Europejskich Standardach Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju. Ich monitorowanie umożliwia ocenę wpływu przedsiębiorstwa na klimat oraz stanowi podstawę planowania działań zmierzających do ograniczenia negatywnego oddziaływania na środowisko. W sektorze turystycznym zagadnienie to ma szczególne znaczenie, ponieważ działalność przedsiębiorstw wiąże się z intensywnym wykorzystaniem energii, transportem osób oraz funkcjonowaniem rozbudowanej infrastruktury noclegowej, gastronomicznej i rekreacyjnej[182].

Źródła emisji gazów cieplarnianych różnią się w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. W hotelach największy udział mają systemy ogrzewania, klimatyzacji, przygotowania ciepłej wody użytkowej oraz zużycie energii elektrycznej. W restauracjach emisje związane są przede wszystkim z funkcjonowaniem urządzeń kuchennych i chłodniczych oraz transportem produktów spożywczych. Przedsiębiorstwa transportu turystycznego generują

---

[181] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. (2025). Dz.U. z 2025 r. poz. 120 (tekst jednolity, ze zm.), art. 63r–63zg; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2 oraz ESRS E1; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., ss. 35-36, 50-51.

[182] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1 „Zmiana klimatu", E1-5–E1-8; OECD. (2024)., dz. cyt., ss. 34-35.

emisje głównie poprzez zużycie paliw, natomiast biura podróży wpływają na wielkość emisji przede wszystkim poprzez wybór partnerów świadczących usługi transportowe, noclegowe i rekreacyjne. W przypadku obiektów rekreacyjnych i centrów konferencyjnych istotnym źródłem emisji jest eksploatacja budynków oraz urządzeń technicznych[183].

Współczesne przedsiębiorstwa turystyczne coraz częściej traktują monitorowanie emisji jako element odpowiedzialnego zarządzania. Dane dotyczące emisji gazów cieplarnianych pozwalają identyfikować obszary wymagające poprawy, planować inwestycje środowiskowe oraz oceniać skuteczność podejmowanych działań. Stanowią również ważne źródło informacji dla klientów, inwestorów, instytucji finansowych oraz partnerów biznesowych zainteresowanych współpracą z przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju[184].

3.2.2. Zakres emisji gazów cieplarnianych

Raportowanie emisji gazów cieplarnianych opiera się na podziale na trzy zakresy: Scope 1, Scope 2 oraz Scope 3. Klasyfikacja ta umożliwia kompleksową ocenę wpływu przedsiębiorstwa na klimat oraz identyfikację głównych źródeł emisji związanych z prowadzoną działalnością.

Scope 1 obejmuje emisje bezpośrednie powstające ze źródeł pozostających pod kontrolą przedsiębiorstwa. W sektorze turystycznym będą to między innymi emisje związane ze spalaniem gazu lub oleju opałowego w hotelowych kotłowniach, użytkowaniem własnych pojazdów służbowych lub autobusów turystycznych oraz eksploatacją urządzeń wykorzystujących paliwa kopalne[185].

Scope 2 obejmuje emisje pośrednie wynikające z zakupu energii elektrycznej, ciepła lub chłodu wykorzystywanych w działalności przedsiębiorstwa. W hotelach, restauracjach, obiektach SPA oraz centrach konferencyjnych zakres ten ma szczególne znaczenie ze względu na wysokie zapotrzebowanie na energię niezbędną do zapewnienia odpowiedniego standardu świadczonych usług[186].

Scope 3 obejmuje pozostałe emisje pośrednie powstające w całym łańcuchu wartości. W przedsiębiorstwach turystycznych mogą one wynikać z transportu klientów, podróży

---

[183] World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004). *The greenhouse gas protocol: A corporate accounting and reporting standard* (wyd. popr.). World Resources Institute, rozdział 4-5; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-6.

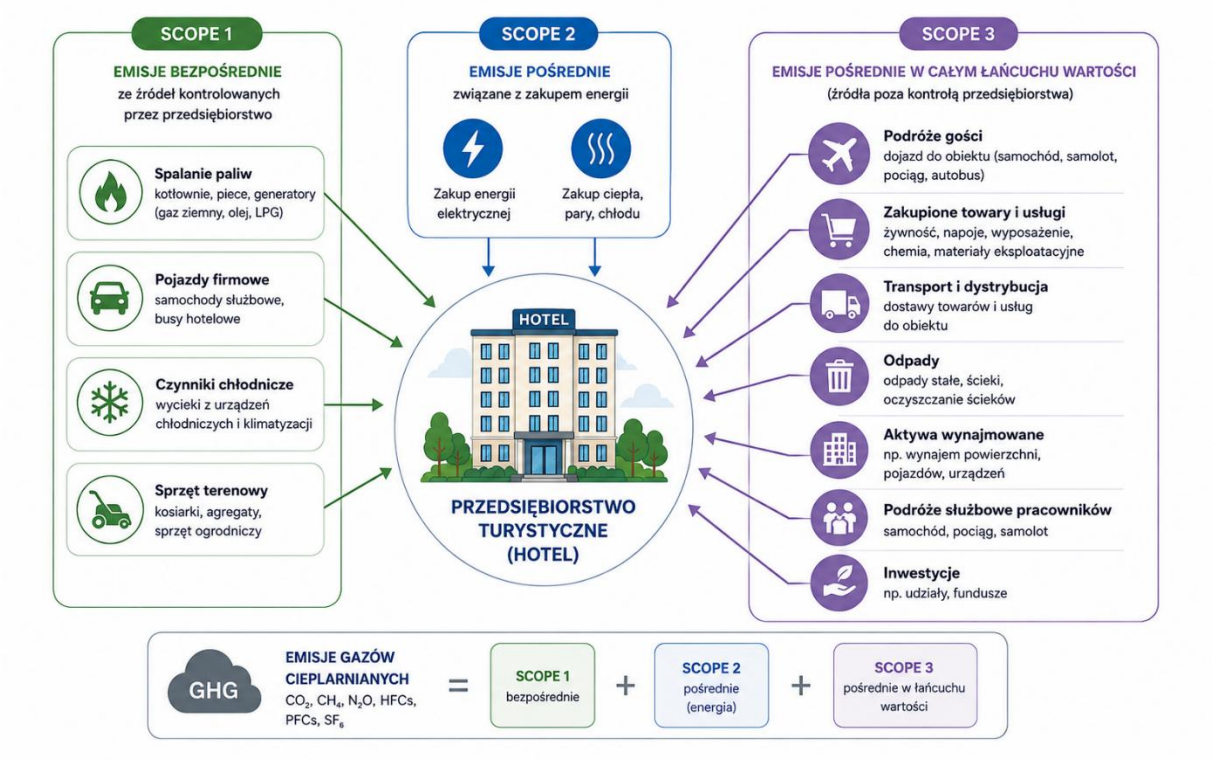
[184] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-5–E1-8; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., ss. 44-46.

[185] World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., ss. 25-27, Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-6.

[186] World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., ss. 27-28; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-6.

służbowych pracowników, zakupu żywności i innych produktów, usług pralniczych, gospodarowania odpadami czy działalności podwykonawców świadczących usługi na rzecz przedsiębiorstwa. W wielu przypadkach właśnie emisje Scope 3 stanowią największą część całkowitego śladu węglowego przedsiębiorstwa turystycznego[187].

Rysunek 3.2. Źródła emisji Scope 1, Scope 2 i Scope 3 w przedsiębiorstwie turystycznym (przykład: hotel)



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury[188].

Zakres raportowanych danych powinien być dostosowany do charakteru prowadzonej działalności oraz wyników analizy istotności. Oznacza to konieczność identyfikacji tych źródeł emisji, które mają największy wpływ na środowisko oraz są najistotniejsze z punktu widzenia interesariuszy.

3.2.3. Ograniczanie emisji gazów cieplarnianych

Ograniczanie emisji gazów cieplarnianych stanowi jeden z podstawowych celów zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwach turystycznych. Podejmowane działania powinny koncentrować się zarówno na poprawie efektywności wykorzystania zasobów, jak i na stopniowym zmniejszaniu zależności od paliw kopalnych[189].

---

[187] World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., ss. 28-31, Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-6.

[188] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772; zob. m.in.: World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt.; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

[189] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1 „Zmiana klimatu", E1-1–E1-4; Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017)., ss. 6–8

W hotelach i pensjonatach działania redukcyjne obejmują przede wszystkim modernizację systemów ogrzewania i klimatyzacji, wykorzystanie odnawialnych źródeł energii, poprawę izolacyjności budynków oraz stosowanie energooszczędnego oświetlenia i wyposażenia. W restauracjach istotne znaczenie mają energooszczędne urządzenia gastronomiczne, ograniczanie marnowania żywności oraz współpraca z lokalnymi dostawcami, pozwalająca ograniczyć emisje związane z transportem produktów[190].

Przedsiębiorstwa transportu turystycznego mogą ograniczać emisje poprzez modernizację floty, wykorzystanie pojazdów niskoemisyjnych, optymalizację tras przejazdu oraz szkolenia kierowców w zakresie ekonomicznej jazdy. Z kolei biura podróży mogą wspierać ograniczanie emisji poprzez współpracę z partnerami realizującymi działania środowiskowe oraz promowanie ofert uwzględniających zasady zrównoważonej turystyki[191].

Wdrażanie działań redukcyjnych powinno być procesem długofalowym, opartym na wyznaczaniu celów, monitorowaniu osiąganych rezultatów oraz systematycznym doskonaleniu stosowanych rozwiązań. Dzięki temu przedsiębiorstwa turystyczne mogą jednocześnie ograniczać wpływ na środowisko, zmniejszać koszty funkcjonowania oraz wzmacniać swoją pozycję konkurencyjną.

3.2.4. Raportowanie emisji gazów cieplarnianych zgodnie z ESRS E1

Standard ESRS E1 wymaga ujawniania informacji dotyczących emisji gazów cieplarnianych oraz działań podejmowanych w celu ich ograniczania. Raport powinien przedstawiać dane umożliwiające ocenę wpływu przedsiębiorstwa na klimat, realizowanych celów środowiskowych oraz skuteczności wdrażanych działań[192].

W przedsiębiorstwach turystycznych raportowanie obejmuje przede wszystkim informacje dotyczące wielkości emisji w poszczególnych zakresach, metod ich monitorowania, realizowanych inwestycji środowiskowych oraz działań zmierzających do ograniczenia śladu węglowego. Istotne znaczenie ma również przedstawienie planów dotyczących dalszej redukcji emisji oraz sposobu zarządzania ryzykiem klimatycznym[193].

Do najczęściej wykorzystywanych wskaźników należą całkowita emisja gazów cieplarnianych, emisje w zakresie Scope 1, Scope 2 i Scope 3, intensywność emisji w odniesieniu do skali działalności przedsiębiorstwa oraz stopień realizacji celów redukcyjnych.

---

[190] Zob.: International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., rozdz. 6 i 8; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., s. 21–22.
[191] Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017)., dz. cyt., ss. 6–8; OECD. (2024)., dz. cyt., s. 33–35.
[192] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1 „Zmiana klimatu", E1-5–E1-9.
[193] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, IRO-1, E1-1–E1-9; World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., rozdz. 4–5.

Analiza tych danych umożliwia ocenę postępów osiąganych przez przedsiębiorstwo oraz porównanie wyników w kolejnych okresach sprawozdawczych[194].

Tabela 3.3. Przykładowe wskaźniki emisji gazów cieplarnianych raportowane zgodnie z ESRS E1

Wskaźnik	Zakres	Jednostka	Przykład w przedsiębiorstwie turystycznym
Emisje Scope 1	Emisje bezpośrednie ze źródeł będących pod kontrolą przedsiębiorstwa	t CO_2e/rok	Emisje z kotłowni gazowej hotelu, pojazdów służbowych, autobusów turystycznych
Emisje Scope 2	Emisje pośrednie związane z zakupem energii elektrycznej, ciepła lub chłodu	t CO_2e/rok	Emisje wynikające z zakupu energii elektrycznej wykorzystywanej w hotelu, restauracji lub centrum SPA
Emisje Scope 3	Pozostałe emisje pośrednie w całym łańcuchu wartości	t CO_2e/rok	Transport gości, podróże służbowe pracowników, zakup żywności, usługi pralnicze, odpady
Całkowita emisja gazów cieplarnianych	Łączna emisja Scope 1–3	t CO_2e/rok	Łączny ślad węglowy przedsiębiorstwa turystycznego
Intensywność emisji	Emisja w odniesieniu do skali działalności	kg CO_2e/nocleg, kg CO_2e/gościa, kg CO_2e/pasażera	Hotel – emisja na udzielony nocleg; restauracja – emisja na obsłużonego gościa; przewoźnik – emisja na pasażera
Cel redukcji emisji	Planowana redukcja emisji w określonym czasie	% lub t CO_2e	Redukcja emisji o 30% do 2030 r. względem roku bazowego 2024
Udział energii odnawialnej wpływający na emisje	Wykorzystanie energii z OZE ograniczające emisję	%	Udział energii elektrycznej pochodzącej z instalacji fotowoltaicznej lub zakupu zielonej energii

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.[195]

Raportowanie emisji gazów cieplarnianych nie powinno być postrzegane wyłącznie jako obowiązek wynikający z przepisów prawa. Dla przedsiębiorstw turystycznych stanowi ono narzędzie wspierające zarządzanie środowiskowe, umożliwiające podejmowanie świadomych decyzji inwestycyjnych, budowanie wiarygodności wobec klientów i partnerów biznesowych oraz wzmacnianie pozycji konkurencyjnej na rynku usług turystycznych.

[194] World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., rozdz. 4–5; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-6–E1-8.

[195] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772; zob. m.in.: Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

3.3. Zużycie energii i jej źródła

Efektywne gospodarowanie energią należy do podstawowych elementów zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwach sektora turystycznego i stanowi jeden z kluczowych obszarów ujawnień wymaganych przez standard ESRS E1 – Zmiana klimatu. Ze względu na energochłonność obiektów noclegowych, gastronomicznych, rekreacyjnych oraz transportu turystycznego sposób wykorzystania energii wpływa zarówno na koszty działalności, jak i poziom emisji gazów cieplarnianych oraz oddziaływanie przedsiębiorstwa na środowisko. Wdrażanie działań poprawiających efektywność energetyczną, zwiększanie udziału odnawialnych źródeł energii oraz systematyczne monitorowanie i raportowanie zużycia energii stanowią obecnie istotny element zrównoważonego zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym.

3.3.1. Znaczenie energii w działalności przedsiębiorstw turystycznych

Energia stanowi jeden z podstawowych zasobów wykorzystywanych w działalności przedsiębiorstw sektora turystycznego. Jest niezbędna do funkcjonowania obiektów noclegowych, lokali gastronomicznych, obiektów rekreacyjnych, centrów konferencyjnych oraz przedsiębiorstw świadczących usługi transportowe. Od sposobu gospodarowania energią zależą nie tylko koszty prowadzenia działalności, lecz również poziom oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko oraz wielkość emisji gazów cieplarnianych[196].

W hotelach i pensjonatach energia wykorzystywana jest przede wszystkim do ogrzewania i klimatyzacji pomieszczeń, przygotowania ciepłej wody użytkowej, oświetlenia oraz zasilania urządzeń technicznych. W restauracjach największe zużycie energii związane jest z funkcjonowaniem urządzeń kuchennych, chłodniczych i wentylacyjnych. Obiekty SPA, centra wellness oraz baseny charakteryzują się wysokim zapotrzebowaniem na energię niezbędną do ogrzewania wody, utrzymania odpowiednich parametrów powietrza oraz zasilania urządzeń rekreacyjnych. W przedsiębiorstwach transportu turystycznego dominującym nośnikiem energii pozostają paliwa wykorzystywane do napędu pojazdów[197].

Rosnące ceny energii, wymagania wynikające z polityki klimatycznej Unii Europejskiej oraz oczekiwania klientów powodują, że racjonalne gospodarowanie energią staje się jednym z kluczowych elementów zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym. Ograniczanie zużycia energii pozwala jednocześnie zmniejszać koszty działalności, ograniczać emisję gazów

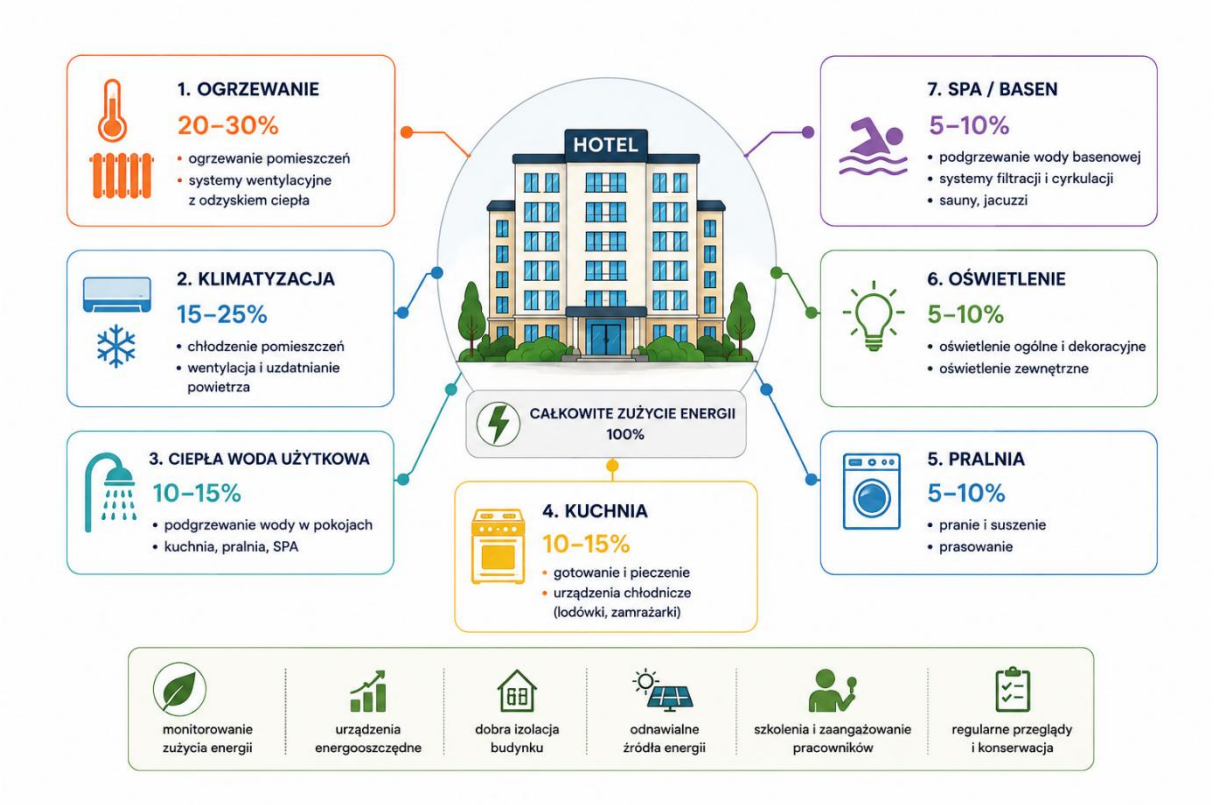
---

[196] Por.: Polski Komitet Normalizacyjny. (2020). *PN-EN ISO 50001:2018-09 Systemy zarządzania energią – Wymagania i wytyczne dotyczące stosowania*. Polski Komitet Normalizacyjny.

[197] Por.: Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–8; International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., rozdz. 8).

cieplarnianych oraz zwiększać konkurencyjność przedsiębiorstwa (Polski Komitet Normalizacyjny, 2020, rozdz. 4–10; Szejniuk, Anisiewicz, & Życzkowski, 2024, s. 21–22)[198].

Rysunek 3.3. Obszary największego zużycia energii w hotelu



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatura.[199]

Znaczenie zagadnień energetycznych zostało uwzględnione w standardzie ESRS E1 – Zmiana klimatu, który zobowiązuje przedsiębiorstwa do ujawniania informacji dotyczących zużycia energii, udziału energii ze źródeł odnawialnych oraz działań podejmowanych na rzecz poprawy efektywności energetycznej.

3.3.2. Efektywność energetyczna i wykorzystanie odnawialnych źródeł energii

Efektywność energetyczna oznacza racjonalne wykorzystanie energii przy zachowaniu odpowiedniej jakości świadczonych usług. W przedsiębiorstwach turystycznych działania w tym zakresie mają szczególne znaczenie, ponieważ pozwalają jednocześnie ograniczać koszty funkcjonowania oraz zmniejszać wpływ działalności na środowisko[200].

Do najczęściej stosowanych rozwiązań należą modernizacja systemów ogrzewania i klimatyzacji, wymiana oświetlenia na energooszczędne technologie LED, poprawa

[198] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 4–10; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., s. 21–22.
[199] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772; zob. m.in.: Polski Komitet Normalizacyjny. (2020). dz. cyt.
[200] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020). dz. cyt., rozdz. 3–6; International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., rozdz. 6.

izolacyjności budynków, instalacja automatycznych systemów zarządzania energią oraz zakup urządzeń o wysokiej klasie efektywności energetycznej. W hotelach coraz częściej wykorzystywane są systemy sterujące temperaturą w pokojach, czujniki obecności oraz rozwiązania umożliwiające monitorowanie zużycia energii w czasie rzeczywistym. Restauracje inwestują w nowoczesne urządzenia gastronomiczne o niższym zużyciu energii, natomiast obiekty rekreacyjne modernizują instalacje basenowe, wentylacyjne i oświetleniowe[201].

Coraz większego znaczenia nabiera również wykorzystanie odnawialnych źródeł energii. Przedsiębiorstwa turystyczne inwestują w instalacje fotowoltaiczne, pompy ciepła, kolektory słoneczne oraz zakup energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł. Rozwiązania te pozwalają ograniczyć zużycie paliw kopalnych, zmniejszyć emisję gazów cieplarnianych oraz zwiększyć bezpieczeństwo energetyczne przedsiębiorstwa[202].

Podejmowane działania powinny być elementem długoterminowej strategii zarządzania energią, uwzględniającej zarówno aspekty środowiskowe, jak i ekonomiczne. Inwestycje w efektywność energetyczną coraz częściej stają się czynnikiem decydującym o konkurencyjności przedsiębiorstw turystycznych oraz ich zdolności do funkcjonowania w warunkach rosnących kosztów energii[203].

3.3.3. Zarządzanie energią w przedsiębiorstwie turystycznym

Skuteczne zarządzanie energią wymaga systematycznego monitorowania jej zużycia oraz identyfikacji procesów charakteryzujących się największym zapotrzebowaniem energetycznym. Pozwala to określić obszary wymagające modernizacji oraz planować działania prowadzące do poprawy efektywności energetycznej[204].

Pierwszym etapem jest analiza struktury zużycia energii w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. W hotelach obejmuje ona przede wszystkim ogrzewanie, klimatyzację, przygotowanie ciepłej wody użytkowej, pralnie oraz oświetlenie. W restauracjach analizowane są urządzenia gastronomiczne i chłodnicze, natomiast w obiektach SPA i rekreacyjnych szczególne znaczenie mają instalacje basenowe, sauny oraz systemy wentylacji[205].

---

[201] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–8; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., s. 21–22.
[202] Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017). dz. cyt., ss. 6–7; Polski Komitet Normalizacyjny, 2020, rozdz. 6–8).
[203] (International Organization for Standardization, 2026, rozdz. 6, 9–10; Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 9–10; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., s. 44–46).
[204] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–10; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt., s. 21–22.
[205] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–8.

Na podstawie wyników analizy przedsiębiorstwo może określić cele dotyczące ograniczenia zużycia energii oraz zaplanować działania modernizacyjne. Obejmują one między innymi wymianę urządzeń na bardziej energooszczędne, optymalizację parametrów pracy instalacji, modernizację budynków oraz zwiększenie udziału energii pochodzącej ze źródeł odnawialnych[206].

Istotnym elementem zarządzania energią jest również monitorowanie efektów podejmowanych działań. Regularna analiza danych pozwala ocenić skuteczność realizowanych inwestycji, identyfikować nowe możliwości poprawy efektywności energetycznej oraz doskonalić system zarządzania środowiskowego przedsiębiorstwa[207].

3.3.4. Raportowanie zużycia energii zgodnie z ESRS E1

Standard ESRS E1 wymaga ujawniania informacji dotyczących sposobu gospodarowania energią oraz działań podejmowanych na rzecz poprawy efektywności energetycznej. Raport powinien przedstawiać dane dotyczące całkowitego zużycia energii, struktury wykorzystywanych nośników energii, udziału energii pochodzącej ze źródeł odnawialnych oraz działań prowadzących do ograniczenia zużycia energii i emisji gazów cieplarnianych[208].

W przedsiębiorstwach turystycznych raportowanie powinno uwzględniać charakter prowadzonej działalności oraz specyfikę poszczególnych obiektów. Hotele mogą prezentować dane dotyczące zużycia energii przypadającego na liczbę wynajętych pokoi lub udzielonych noclegów, restauracje w odniesieniu do liczby obsłużonych gości, natomiast przedsiębiorstwa transportowe mogą analizować zużycie paliwa oraz energii w przeliczeniu na liczbę przewiezionych pasażerów lub przejechanych kilometrów. Takie podejście umożliwia bardziej obiektywną ocenę efektywności wykorzystania energii oraz porównywanie wyników w kolejnych okresach sprawozdawczych[209].

Do najczęściej wykorzystywanych wskaźników należą całkowite zużycie energii, udział energii ze źródeł odnawialnych, intensywność zużycia energii oraz stopień realizacji celów dotyczących poprawy efektywności energetycznej. Analiza tych danych umożliwia ocenę

---

[206] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–8; International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., pkt 6.2, 8.1.
[207] Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 6–8; International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., pkt 6.2, 8.1.
[208] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-5–E1-8.
[209] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1; ESRS E1; World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004)., dz. cyt., rozdz. 5.

skuteczności podejmowanych działań oraz planowanie kolejnych inwestycji środowiskowych[210].

Raportowanie informacji dotyczących zużycia energii nie powinno być traktowane wyłącznie jako obowiązek wynikający z przepisów prawa. Dla przedsiębiorstw turystycznych stanowi ono narzędzie wspierające zarządzanie kosztami, planowanie inwestycji oraz budowanie wizerunku organizacji prowadzącej działalność zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju. Dzięki systematycznemu monitorowaniu i analizie danych przedsiębiorstwa mogą zwiększać efektywność wykorzystania energii, ograniczać wpływ na środowisko oraz wzmacniać swoją pozycję konkurencyjną na rynku usług turystycznych.

3.4. Zużycie wody i zarządzanie zasobami wodnymi

Racjonalne gospodarowanie zasobami wodnymi stanowi jeden z kluczowych elementów zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwach sektora turystycznego oraz istotny obszar ujawnień wymaganych przez standard ESRS E3 – Zasoby wodne i morskie. Wysokie zapotrzebowanie na wodę w hotelarstwie, gastronomii, obiektach rekreacyjnych i wellness sprawia, że sposób jej wykorzystania wpływa zarówno na koszty prowadzenia działalności, jak i na oddziaływanie przedsiębiorstwa na lokalne zasoby wodne. Skuteczne zarządzanie wodą wymaga monitorowania jej zużycia, wdrażania rozwiązań zwiększających efektywność wykorzystania zasobów oraz systematycznego raportowania działań i osiąganych efektów zgodnie z wymaganiami Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju.

3.4.1. Znaczenie zasobów wodnych w działalności przedsiębiorstw turystycznych

Woda należy do podstawowych zasobów warunkujących funkcjonowanie przedsiębiorstw sektora turystycznego. Jest wykorzystywana zarówno do świadczenia usług noclegowych i gastronomicznych, jak również do utrzymania infrastruktury rekreacyjnej, terenów zielonych oraz zapewnienia odpowiednich standardów higieny i bezpieczeństwa. Sposób gospodarowania wodą wpływa nie tylko na koszty prowadzenia działalności, ale również na oddziaływanie przedsiębiorstwa na środowisko naturalne[211].

Zapotrzebowanie na wodę różni się w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. W hotelach i pensjonatach największe zużycie związane jest z przygotowaniem ciepłej wody

[210] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1, E1-5–E1-8; Polski Komitet Normalizacyjny. (2020)., dz. cyt., rozdz. 9–10.
[211] International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt., rozdz. 4–6; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3.

użytkowej, funkcjonowaniem łazienek, pralni oraz utrzymaniem czystości obiektów. Restauracje wykorzystują wodę przede wszystkim podczas przygotowywania posiłków, mycia naczyń oraz utrzymania standardów sanitarnych. W obiektach SPA, centrach wellness, basenach i parkach wodnych znaczne ilości wody są niezbędne do funkcjonowania urządzeń rekreacyjnych. W gospodarstwach agroturystycznych oraz obiektach posiadających rozległe tereny zielone dodatkowe zużycie wiąże się z nawadnianiem roślin i utrzymaniem otoczenia.

Zmiany klimatu oraz coraz częściej występujące okresy suszy powodują, że racjonalne gospodarowanie zasobami wodnymi staje się jednym z istotnych elementów zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwach turystycznych. Ograniczanie zużycia wody pozwala nie tylko zmniejszać koszty działalności, lecz również ograniczać presję na lokalne zasoby wodne oraz zwiększać odporność przedsiębiorstwa na skutki zmian klimatu[212].

Zagadnienia związane z gospodarowaniem zasobami wodnymi zostały uwzględnione w standardzie ESRS E3 – Zasoby wodne i morskie, który wymaga identyfikacji wpływu działalności przedsiębiorstwa na zasoby wodne oraz ujawniania informacji dotyczących sposobu zarządzania wodą i działań podejmowanych w celu ograniczenia jej zużycia.

3.4.2. Racjonalne gospodarowanie wodą w przedsiębiorstwach turystycznych

Efektywne gospodarowanie wodą polega na ograniczaniu jej zużycia przy jednoczesnym zachowaniu jakości świadczonych usług oraz wymagań sanitarnych. W przedsiębiorstwach turystycznych działania w tym zakresie obejmują zarówno rozwiązania organizacyjne, jak i inwestycje techniczne.

Do najczęściej stosowanych rozwiązań należą montaż armatury ograniczającej przepływ wody, instalacja bezdotykowych baterii, wykorzystanie spłuczek o zmniejszonym zużyciu wody, systematyczna kontrola szczelności instalacji oraz monitoring zużycia wody. W hotelach coraz częściej stosowane są programy zachęcające gości do ograniczania częstotliwości wymiany ręczników i pościeli, co pozwala zmniejszyć zużycie wody oraz energii wykorzystywanej podczas prania.

Istotnym kierunkiem działań jest również wykorzystanie nowoczesnych technologii umożliwiających odzysk i ponowne wykorzystanie wody. W niektórych obiektach stosowane są systemy wykorzystujące wodę deszczową do podlewania terenów zielonych lub rozwiązania pozwalające na ponowne wykorzystanie tzw. wody szarej do celów technicznych. Coraz większe znaczenie ma także dobór roślin niewymagających intensywnego nawadniania oraz stosowanie nowoczesnych systemów automatycznego podlewania.

---

[212] Por.: International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt., rozdz. 4–6; United Nations Environment Programme. (2024)., dz. cyt.; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3.

Rysunek …: Obieg wody w przedsiębiorstwie turystycznym



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.[213]

Racjonalne gospodarowanie wodą przynosi przedsiębiorstwom turystycznym wymierne korzyści ekonomiczne, ogranicza ryzyko związane z niedoborami wody oraz wzmacnia wizerunek organizacji prowadzącej działalność zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju.

3.4.3. Zarządzanie zasobami wodnymi w przedsiębiorstwie turystycznym

Skuteczne zarządzanie zasobami wodnymi wymaga systematycznego monitorowania zużycia oraz identyfikacji obszarów charakteryzujących się największym zapotrzebowaniem na wodę. Analiza danych pozwala określić możliwości ograniczenia zużycia oraz zaplanować działania zwiększające efektywność gospodarowania zasobami wodnymi[214].

Pierwszym etapem jest rozpoznanie procesów odpowiadających za największe zużycie wody. W hotelach obejmuje to przede wszystkim łazienki, pralnie oraz przygotowanie ciepłej wody użytkowej. W restauracjach analizowane jest zużycie wody podczas przygotowywania posiłków i utrzymania czystości, natomiast w obiektach SPA oraz rekreacyjnych szczególnej

[213] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772; zob. m.in.: International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt.; OECD. (2024)., dz. cyt.; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

[214] International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt., rozdz. 6–9.

uwagi wymagają baseny, sauny i instalacje techniczne. W gospodarstwach agroturystycznych istotnym obszarem jest również nawadnianie terenów zielonych[215].

Na podstawie uzyskanych informacji przedsiębiorstwo może określić cele dotyczące ograniczenia zużycia wody oraz wdrażać działania prowadzące do ich realizacji. Obejmują one modernizację instalacji wodnych, eliminację strat wynikających z nieszczelności, wykorzystanie urządzeń ograniczających zużycie wody oraz prowadzenie działań edukacyjnych skierowanych do pracowników i klientów[216].

Regularne monitorowanie zużycia wody umożliwia ocenę skuteczności podejmowanych działań oraz identyfikację nowych możliwości poprawy efektywności gospodarowania zasobami wodnymi. Stanowi również podstawę planowania inwestycji oraz doskonalenia systemu zarządzania środowiskowego.

3.4.4. Raportowanie zużycia wody zgodnie z ESRS E3

Standard ESRS E3 wymaga ujawniania informacji dotyczących wpływu przedsiębiorstwa na zasoby wodne oraz sposobu zarządzania ich wykorzystaniem. Raport powinien przedstawiać dane dotyczące zużycia wody, działań podejmowanych na rzecz jej oszczędzania, identyfikacji ryzyk związanych z dostępnością zasobów wodnych oraz efektów wdrażanych rozwiązań[217].

W przedsiębiorstwach turystycznych raportowanie powinno uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności. Hotele mogą prezentować zużycie wody w przeliczeniu na liczbę udzielonych noclegów, restauracje w odniesieniu do liczby obsłużonych gości, natomiast obiekty rekreacyjne mogą analizować zużycie wody w zależności od liczby użytkowników infrastruktury. Takie podejście umożliwia ocenę efektywności wykorzystania zasobów wodnych oraz porównywanie wyników w kolejnych okresach sprawozdawczych[218].

Do najczęściej wykorzystywanych wskaźników należą całkowite zużycie wody, intensywność zużycia w odniesieniu do skali działalności, ilość odzyskanej lub ponownie wykorzystanej wody oraz stopień realizacji celów dotyczących ograniczenia zużycia zasobów wodnych. Analiza tych danych umożliwia ocenę skuteczności podejmowanych działań oraz

---

[215] International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt. rozdz. 6–8.
[216] International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt. rozdz. 6–8; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3.
[217] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3 „Water and marine resources", E3-1–E3-5.
[218] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1 oraz ESRS E3; International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt., rozdz. 9.

planowanie kolejnych przedsięwzięć służących poprawie efektywności gospodarowania wodą[219].

Raportowanie zgodne z ESRS E3 wspiera przedsiębiorstwa turystyczne w odpowiedzialnym zarządzaniu zasobami wodnymi, zwiększa przejrzystość prowadzonej działalności oraz dostarcza interesariuszom informacji dotyczących zaangażowania przedsiębiorstwa w ochronę środowiska i realizację celów zrównoważonego rozwoju.

3.5. Zarządzanie odpadami

Zarządzanie odpadami stanowi jeden z podstawowych elementów środowiskowego wymiaru ESG oraz istotny obszar ujawnień wynikających ze standardu ESRS E5 – Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym. W przedsiębiorstwach sektora turystycznego odpowiedzialne gospodarowanie odpadami ma szczególne znaczenie ze względu na dużą liczbę odwiedzających oraz różnorodność świadczonych usług, które generują znaczne ilości odpadów komunalnych, opakowaniowych i żywnościowych. Skuteczne zarządzanie odpadami wymaga ograniczania ich powstawania, wdrażania zasad gospodarki o obiegu zamkniętym, monitorowania efektów podejmowanych działań oraz przejrzystego raportowania zgodnego z wymaganiami Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju.

3.5.1. Znaczenie gospodarki odpadami w przedsiębiorstwach turystycznych

Powstawanie odpadów jest nieodłącznym elementem działalności przedsiębiorstw sektora turystycznego. Hotele, pensjonaty, restauracje, obiekty rekreacyjne, centra konferencyjne oraz przedsiębiorstwa świadczące usługi turystyczne każdego dnia wytwarzają znaczne ilości odpadów komunalnych, opakowaniowych, spożywczych oraz odpadów powstających w wyniku bieżącej eksploatacji obiektów. Sposób postępowania z odpadami wpływa nie tylko na stan środowiska naturalnego, lecz również na koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa, jego wizerunek oraz zgodność z obowiązującymi przepisami prawa[220].

Rozwój turystyki wiąże się ze wzrostem liczby odwiedzających, a tym samym ze zwiększeniem ilości wytwarzanych odpadów. W obiektach noclegowych dominują odpady komunalne, opakowania po produktach higienicznych oraz tekstylia wykorzystywane podczas świadczenia usług. Restauracje i obiekty gastronomiczne generują przede wszystkim odpady

[219] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E3, E3-4–E3-5; International Organization for Standardization. (2019)., dz. cyt. rozdz. 9–10.

[220] Por.: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rad (UE) 2008/98/WE z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie odpadów oraz uchylająca niektóre dyrektywy (Tekst mający znaczenie dla EOG). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 312, 3–30, United Nations Environment Programme. (2024)., dz. cyt.

żywnościowe, opakowania oraz zużyte oleje spożywcze. W centrach konferencyjnych i obiektach rekreacyjnych znaczną część odpadów stanowią opakowania jednorazowe, materiały promocyjne oraz odpady powstające podczas organizacji wydarzeń[221].

Niewłaściwe gospodarowanie odpadami może prowadzić do zanieczyszczenia środowiska, zwiększenia kosztów działalności oraz pogorszenia wizerunku przedsiębiorstwa. Z tego względu coraz większego znaczenia nabiera wdrażanie zasad gospodarki o obiegu zamkniętym, której celem jest ograniczenie ilości wytwarzanych odpadów oraz maksymalne wykorzystanie surowców poprzez ich ponowne użycie i recykling[222].

Znaczenie gospodarki odpadami zostało uwzględnione w standardzie ESRS E5 – Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym, który zobowiązuje przedsiębiorstwa do identyfikacji wpływu działalności na wykorzystanie zasobów oraz ujawniania informacji dotyczących powstawania odpadów, sposobu ich zagospodarowania i działań podejmowanych na rzecz ograniczania ich ilości.

3.5.2. Ograniczanie ilości odpadów i selektywna zbiórka

Podstawowym celem zarządzania odpadami w przedsiębiorstwach turystycznych jest zapobieganie ich powstawaniu oraz ograniczanie ilości odpadów kierowanych do unieszkodliwiania. Osiągnięcie tego celu wymaga odpowiedniej organizacji procesów, zaangażowania pracowników oraz współpracy z dostawcami i klientami[223].

W hotelach działania te obejmują między innymi rezygnację z jednorazowych kosmetyków na rzecz dozowników wielokrotnego użytku, ograniczanie stosowania opakowań jednorazowych, cyfryzację dokumentów oraz wydłużanie okresu użytkowania wyposażenia. Restauracje mogą ograniczać ilość odpadów poprzez racjonalne planowanie zakupów, właściwe magazynowanie żywności, ograniczanie marnowania produktów oraz stosowanie opakowań nadających się do recyklingu lub ponownego wykorzystania[224].

Istotnym elementem gospodarki odpadami jest selektywna zbiórka odpadów zgodnie z obowiązującymi przepisami. Odpowiednie oznakowanie pojemników, organizacja miejsc gromadzenia odpadów oraz szkolenie pracowników umożliwiają zwiększenie poziomu recyklingu i ograniczenie ilości odpadów trafiających na składowiska. Coraz więcej

---

[221] Por.: United Nations Environment Programme. (2024)., dz. cyt.
[222] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5 „Resource Use and Circular Economy", E5-1–E5-5.
[223] Por.: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE, art. 4; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5, E5-1–E5-5.
[224] Por.: Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5, E5-2–E5-5; United Nations Environment Programme. (2024)., dz. cyt.

przedsiębiorstw turystycznych prowadzi również działania edukacyjne skierowane do gości, zachęcając ich do segregowania odpadów oraz odpowiedzialnego korzystania z zasobów.

Rysunek …: Hierarchia postępowania z odpadami w przedsiębiorstwie turystycznym



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatura przedmiotu.[225]

Ograniczanie ilości odpadów przynosi przedsiębiorstwom wymierne korzyści ekonomiczne poprzez zmniejszenie kosztów zakupu materiałów, transportu odpadów oraz opłat związanych z ich zagospodarowaniem. Jednocześnie wzmacnia pozytywny wizerunek przedsiębiorstwa jako organizacji odpowiedzialnej społecznie i środowiskowo.

3.5.3. Zarządzanie gospodarką odpadami w przedsiębiorstwie turystycznym

Skuteczne zarządzanie odpadami wymaga systemowego podejścia obejmującego planowanie, monitorowanie oraz doskonalenie procesów związanych z gospodarowaniem odpadami. Punktem wyjścia jest identyfikacja rodzajów odpadów powstających w przedsiębiorstwie oraz określenie miejsc ich powstawania.

W hotelach analiza obejmuje między innymi odpady komunalne, tekstylia, opakowania oraz odpady powstające podczas prac konserwacyjnych. W restauracjach szczególną uwagę poświęca się odpadom żywnościowym, opakowaniom oraz zużytym olejom spożywczym. W

[225] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE; Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464, zob. też m.in.: OECD. (2024)., dz. cyt.; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

obiektach rekreacyjnych i konferencyjnych monitorowane są odpady powstające podczas organizacji wydarzeń, eksploatacji infrastruktury oraz utrzymania terenów zielonych.

Na podstawie przeprowadzonej analizy przedsiębiorstwo może określić cele dotyczące ograniczenia ilości odpadów, zwiększenia poziomu recyklingu oraz poprawy efektywności wykorzystania surowców. Działania te obejmują wdrażanie procedur segregacji odpadów, współpracę z wyspecjalizowanymi podmiotami odbierającymi odpady, wybór produktów o mniejszej ilości opakowań oraz stosowanie rozwiązań zgodnych z zasadami gospodarki o obiegu zamkniętym[226].

Istotnym elementem zarządzania jest również monitorowanie ilości wytwarzanych odpadów oraz ocena skuteczności podejmowanych działań. Regularna analiza danych umożliwia identyfikację obszarów wymagających poprawy oraz planowanie kolejnych działań zwiększających efektywność gospodarowania zasobami.

3.5.4. Raportowanie gospodarki odpadami zgodnie z ESRS E5

Standard ESRS E5 wymaga ujawniania informacji dotyczących wykorzystania zasobów oraz gospodarki o obiegu zamkniętym, w tym danych odnoszących się do powstawania i zagospodarowania odpadów. Raport powinien przedstawiać informacje dotyczące rodzajów wytwarzanych odpadów, sposobów ich zagospodarowania, działań ograniczających ilość odpadów oraz stopnia realizacji przyjętych celów środowiskowych[227].

W przedsiębiorstwach turystycznych raportowanie powinno uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności. Hotele mogą analizować ilość odpadów przypadającą na liczbę udzielonych noclegów, restauracje mogą odnosić ilość odpadów żywnościowych do liczby wydanych posiłków, natomiast centra konferencyjne i obiekty rekreacyjne mogą monitorować ilość odpadów powstających podczas organizowanych wydarzeń lub w przeliczeniu na liczbę odwiedzających. Takie wskaźniki umożliwiają ocenę efektywności działań podejmowanych na rzecz ograniczenia ilości odpadów oraz porównywanie wyników w kolejnych okresach sprawozdawczych.

Do najczęściej wykorzystywanych wskaźników należą całkowita masa wytwarzanych odpadów, udział odpadów poddawanych recyklingowi, ilość odpadów kierowanych do odzysku oraz stopień ograniczenia odpadów wytwarzanych w wyniku działalności przedsiębiorstwa.

---

[226] Zob.: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE, art. 4, 10 i 11; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5, E5-1–E5-5.

[227] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5 „Resource Use and Circular Economy", E5-1–E5-6.

Analiza tych danych pozwala ocenić skuteczność wdrażanych działań oraz planować kolejne przedsięwzięcia służące poprawie efektywności gospodarowania zasobami[228].

Raportowanie zgodne z ESRS E5 wspiera przedsiębiorstwa turystyczne w realizacji zasad gospodarki o obiegu zamkniętym, zwiększa przejrzystość prowadzonej działalności oraz dostarcza interesariuszom informacji dotyczących odpowiedzialnego gospodarowania zasobami i ograniczania wpływu działalności na środowisko.

3.6. Polityka środowiskowa (monitorowanie działalności, bioróżnorodność)

Polityka środowiskowa stanowi zwieńczenie działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo w zakresie ochrony środowiska oraz podstawę ich skutecznego planowania, monitorowania i raportowania. W przedsiębiorstwach sektora turystycznego obejmuje ona nie tylko zarządzanie energią, wodą, emisjami gazów cieplarnianych i odpadami, ale również ochronę bioróżnorodności oraz systematyczną ocenę wpływu działalności na środowisko naturalne. Skuteczna realizacja polityki środowiskowej wymaga wyznaczenia celów, monitorowania osiąganych rezultatów oraz ujawniania informacji zgodnie z wymaganiami Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju, w szczególności standardów środowiskowych ESRS E1–E5.

3.6.1. Polityka środowiskowa w przedsiębiorstwach turystycznych

Polityka środowiskowa stanowi jeden z podstawowych elementów zarządzania zrównoważonym rozwojem w przedsiębiorstwach sektora turystycznego. Określa kierunki działań związanych z ochroną środowiska, racjonalnym wykorzystaniem zasobów naturalnych oraz ograniczaniem negatywnego wpływu działalności na otoczenie. Dobrze opracowana polityka środowiskowa wyznacza cele, definiuje odpowiedzialność poszczególnych komórek organizacyjnych oraz tworzy podstawy do systematycznego monitorowania efektów podejmowanych działań[229].

W sektorze turystycznym znaczenie polityki środowiskowej jest szczególnie duże, ponieważ jakość środowiska naturalnego stanowi jeden z podstawowych czynników decydujących o atrakcyjności destynacji turystycznych. Przedsiębiorstwa świadczące usługi noclegowe, gastronomiczne, rekreacyjne czy transportowe są bezpośrednio uzależnione od stanu otaczającego środowiska oraz jakości zasobów przyrodniczych. Odpowiedzialne zarządzanie środowiskowe staje się zatem nie tylko obowiązkiem wynikającym z przepisów

[228] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E5, E5-4–E5-6; Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE, art. 11.
[229] International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., pkt 5.2, 5.3, 6.2, 9.1.

prawa, ale również elementem budowania przewagi konkurencyjnej i długoterminowego rozwoju przedsiębiorstwa[230].

Polityka środowiskowa powinna obejmować wszystkie istotne obszary działalności przedsiębiorstwa, w tym zarządzanie energią, wodą, odpadami, emisjami gazów cieplarnianych oraz ochronę różnorodności biologicznej. Jej realizacja wymaga zaangażowania kierownictwa, pracowników oraz partnerów biznesowych, a także uwzględnienia oczekiwań klientów coraz częściej wybierających usługi świadczone zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju.[231]

Zagadnienia dotyczące polityki środowiskowej znajdują odzwierciedlenie w Europejskich Standardach Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju, przede wszystkim w standardach ESRS E1–E5, które wymagają ujawniania informacji dotyczących sposobu zarządzania aspektami środowiskowymi, realizowanych celów oraz osiąganych rezultatów.

3.6.2. Monitorowanie działalności środowiskowej

Skuteczna realizacja polityki środowiskowej wymaga systematycznego monitorowania wpływu przedsiębiorstwa na środowisko. Proces ten polega na regularnym gromadzeniu, analizowaniu i ocenie danych dotyczących najważniejszych aspektów środowiskowych oraz wykorzystywaniu uzyskanych informacji do podejmowania decyzji zarządczych.

W przedsiębiorstwach turystycznych monitorowanie obejmuje przede wszystkim zużycie energii i wody, emisję gazów cieplarnianych, ilość wytwarzanych odpadów oraz stopień wykorzystania odnawialnych źródeł energii. W hotelach dodatkowo analizowane są wskaźniki dotyczące zużycia zasobów w przeliczeniu na liczbę udzielonych noclegów, natomiast w restauracjach monitorowane mogą być ilość odpadów żywnościowych oraz zużycie energii i wody w odniesieniu do liczby wydanych posiłków. W przedsiębiorstwach transportu turystycznego szczególne znaczenie ma kontrola zużycia paliwa oraz emisji związanych z realizowanymi przewozami.

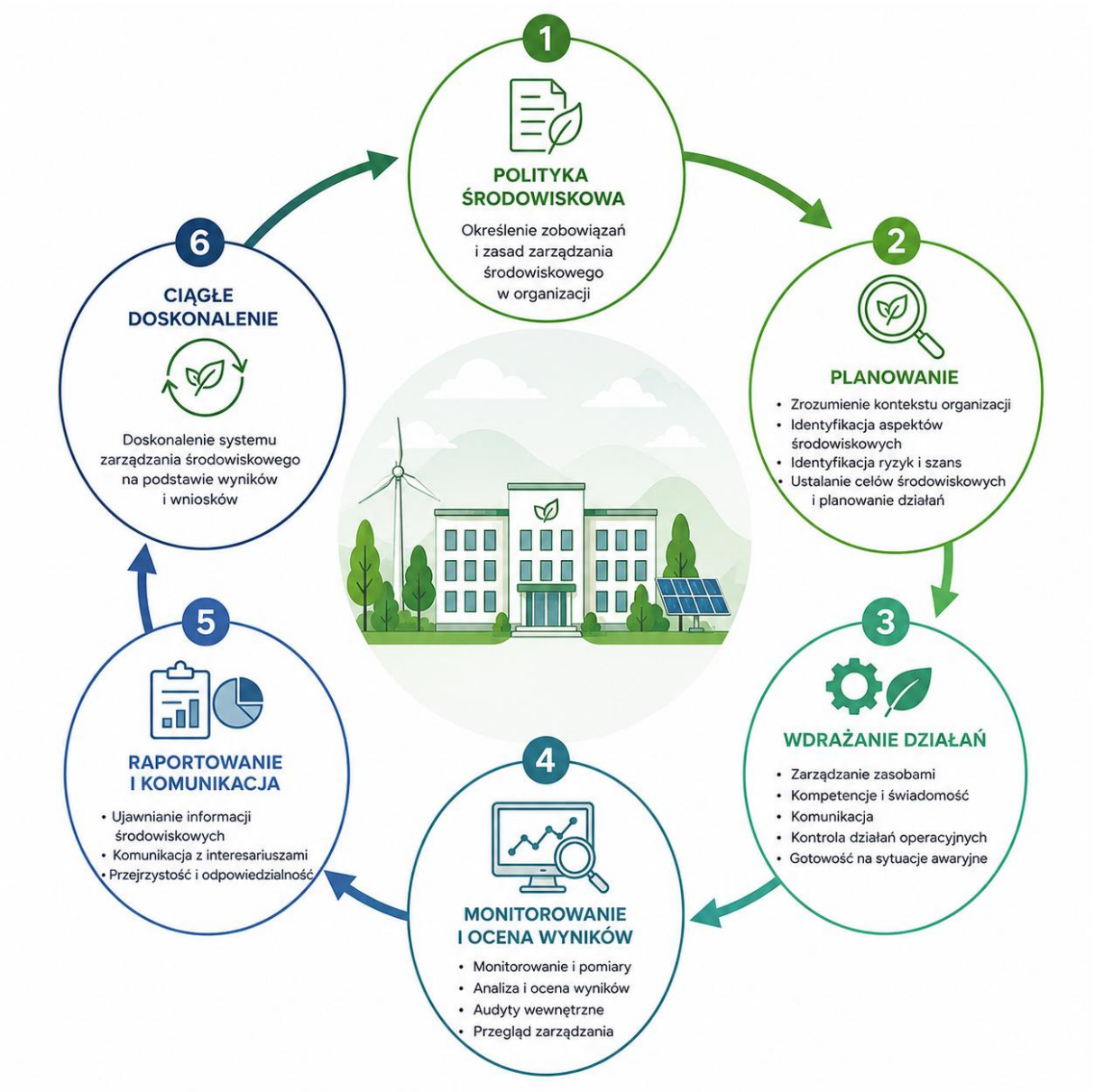
Coraz częściej przedsiębiorstwa wykorzystują systemy informatyczne umożliwiające bieżący monitoring zużycia mediów oraz automatyczne generowanie raportów. Pozwala to szybciej identyfikować nieprawidłowości, oceniać efektywność wdrażanych rozwiązań oraz planować kolejne działania modernizacyjne. Istotnym elementem monitorowania jest również prowadzenie okresowych audytów środowiskowych oraz przeglądów realizacji przyjętych celów.

---

[230] OECD. (2024)., dz. cyt., ss. 34–36.

[231] International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt., pkt 5.1–5.3, 7.3–7.4; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2; Anisiewicz, U., Wołowiec, T. (2022). *Społeczna odpowiedzialność biznesu a integracyjna wizja społeczeństwa – uwarunkowania ekonomiczne i społeczne*. *Journal of Modern Science, 48*(1), ss. 226–227.

Rysunek …: Cykl zarządzania środowiskowego w przedsiębiorstwie turystycznym



Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.[232]

Regularna analiza danych umożliwia ocenę skuteczności polityki środowiskowej, identyfikację nowych obszarów wymagających poprawy oraz podejmowanie działań sprzyjających ograniczeniu wpływu przedsiębiorstwa na środowisko naturalne.

3.6.3. Ochrona bioróżnorodności w sektorze turystycznym

Bioróżnorodność stanowi jeden z najcenniejszych zasobów wykorzystywanych przez sektor turystyczny. Parki narodowe, rezerwaty przyrody, obszary Natura 2000, lasy, jeziora, wybrzeża morskie oraz tereny górskie należą do najważniejszych atrakcji przyciągających

[232] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464; zob. też m.in.: International Organization for Standardization. (2026)., dz. cyt.; Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024)., dz. cyt.

turystów. Zachowanie ich walorów przyrodniczych jest warunkiem trwałego rozwoju wielu przedsiębiorstw świadczących usługi turystyczne[233].

Działalność turystyczna może wywierać negatywny wpływ na różnorodność biologiczną poprzez nadmierną presję turystyczną, degradację środowiska, zajmowanie terenów cennych przyrodniczo oraz nadmierną eksploatację zasobów naturalnych. Dlatego przedsiębiorstwa powinny uwzględniać kwestie ochrony bioróżnorodności zarówno podczas planowania inwestycji, jak i prowadzenia bieżącej działalności[234].

Do działań wspierających ochronę bioróżnorodności należą między innymi odpowiedzialne planowanie lokalizacji nowych inwestycji, ochrona terenów zielonych, ograniczanie stosowania środków chemicznych, wykorzystywanie rodzimych gatunków roślin podczas zagospodarowania otoczenia obiektów, ograniczanie zanieczyszczenia światłem i hałasem oraz współpraca z lokalnymi samorządami i organizacjami zajmującymi się ochroną przyrody. Coraz więcej przedsiębiorstw turystycznych prowadzi również działania edukacyjne promujące odpowiedzialne zachowania turystów oraz poszanowanie środowiska naturalnego[235].

Ochrona bioróżnorodności nie powinna być postrzegana wyłącznie jako obowiązek środowiskowy. Stanowi ona inwestycję w utrzymanie atrakcyjności regionów turystycznych, zachowanie walorów krajobrazowych oraz budowanie pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa jako odpowiedzialnego uczestnika rynku.

3.6.4. Raportowanie polityki środowiskowej zgodnie z ESRS

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju wymagają ujawniania informacji dotyczących sposobu zarządzania zagadnieniami środowiskowymi, realizowanych celów, wdrożonych polityk oraz efektów podejmowanych działań. Raport powinien przedstawiać nie tylko dane ilościowe, lecz również opisywać proces zarządzania środowiskowego oraz sposób monitorowania osiąganych rezultatów[236].

W przedsiębiorstwach turystycznych raportowanie może obejmować informacje dotyczące funkcjonowania polityki środowiskowej, wyników monitorowania zużycia energii i wody, poziomu emisji gazów cieplarnianych, gospodarki odpadami, działań na rzecz ochrony bioróżnorodności oraz współpracy z lokalnymi społecznościami w zakresie ochrony

[233] OECD, (2024), dz. cyt., ss. 34–36; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E4).
[234] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E4; Florek, I., Sitek, M. (2026), dz. cyt., ss. 51–55.
[235] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E4, E4-2–E4-6.
[236] Dz.U. z 2025 r. poz. 120, art. 63r–63zg. Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2 oraz ESRS E1–E5

środowiska. Istotnym elementem raportu jest również przedstawienie celów środowiskowych, stopnia ich realizacji oraz działań planowanych w kolejnych okresach sprawozdawczych.

Do najczęściej wykorzystywanych wskaźników należą stopień realizacji celów środowiskowych, liczba wdrożonych działań ograniczających wpływ na środowisko, powierzchnia terenów objętych działaniami ochronnymi, udział energii ze źródeł odnawialnych, poziom recyklingu odpadów oraz wskaźniki dotyczące zużycia energii i wody. Analiza tych informacji umożliwia ocenę skuteczności prowadzonej polityki środowiskowej oraz wspiera podejmowanie decyzji dotyczących dalszego rozwoju przedsiębiorstwa[237].

Warto również zasygnalizować jeszcze jedną kwestię. Coraz większe znaczenie w zarządzaniu turystyką zyskuje wykorzystanie narzędzi cyfrowych, sztucznej inteligencji oraz analizy Big Data do monitorowania ruchu turystycznego, prognozowania jego zmian oraz wspierania procesów decyzyjnych przedsiębiorstw i administracji publicznej. Rozwiązania te umożliwiają pozyskiwanie aktualnych danych o ruchu turystycznym i mogą wspierać planowanie rozwoju turystyki zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju.[238] Tym samym umożliwiają pozyskiwanie bardziej aktualnych i precyzyjnych danych, co sprzyja skuteczniejszemu planowaniu działań na rzecz zrównoważonego rozwoju oraz realizacji obowiązków sprawozdawczych wynikających z Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju.

Raportowanie zgodne z ESRS pozwala przedsiębiorstwom turystycznym wykazać odpowiedzialne podejście do ochrony środowiska, zwiększa przejrzystość prowadzonej działalności oraz wzmacnia zaufanie klientów, partnerów biznesowych, inwestorów i społeczności lokalnych. Dzięki systematycznemu monitorowaniu i ujawnianiu danych środowiskowych przedsiębiorstwa mogą skuteczniej realizować cele zrównoważonego rozwoju oraz budować trwałą przewagę konkurencyjną na rynku usług turystycznych.

Podsumowanie

Przedstawione w rozdziale zagadnienia wskazują, że zarządzanie aspektami środowiskowymi staje się integralnym elementem funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw turystycznych. Hotele, pensjonaty, restauracje, biura podróży, przedsiębiorstwa transportu turystycznego oraz obiekty rekreacyjne coraz częściej

[237] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS E1–E5.
[238] Więcej na temat cyfrowego zarządzania: Borek, D. (2025). *Administrative law activities of the minister responsible for tourism in experimental research on tourist traffic – Casus Poland*. *Journal of Modern Science, 64*(4), ss. 443–458.

uwzględniają kwestie środowiskowe nie tylko w celu spełnienia wymagań prawnych, ale również jako element budowania przewagi konkurencyjnej oraz odpowiedzi na rosnące oczekiwania klientów i partnerów biznesowych.

Wdrażanie zasad zrównoważonego zarządzania środowiskowego obejmuje cały cykl funkcjonowania przedsiębiorstwa – od identyfikacji ryzyk klimatycznych, monitorowania emisji gazów cieplarnianych oraz zużycia energii i wody, poprzez odpowiedzialne gospodarowanie odpadami, aż po ochronę bioróżnorodności i systematyczne monitorowanie realizowanych działań środowiskowych. Poszczególne obszary pozostają ze sobą ściśle powiązane i dopiero ich kompleksowe uwzględnienie umożliwia skuteczne ograniczanie wpływu działalności turystycznej na środowisko.

Szczególne znaczenie dla przedsiębiorstw turystycznych ma wdrożenie spójnej polityki środowiskowej opartej na mierzalnych celach, odpowiednich wskaźnikach oraz regularnym monitorowaniu efektów. Dzięki temu możliwe jest nie tylko ograniczanie kosztów związanych z zużyciem energii, wody czy gospodarowaniem odpadami, ale również zwiększenie odporności przedsiębiorstwa na skutki zmian klimatu oraz poprawa jakości świadczonych usług.

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju tworzą jednolite ramy pozwalające przedsiębiorstwom sektora turystycznego planować, monitorować i prezentować działania środowiskowe w sposób porównywalny i przejrzysty. W praktyce oznacza to przejście od pojedynczych inicjatyw proekologicznych do systemowego zarządzania środowiskiem, opartego na analizie danych, wyznaczaniu celów oraz ocenie osiąganych rezultatów.

Dla branży turystycznej ma to znaczenie szczególne, ponieważ jakość środowiska naturalnego stanowi jeden z podstawowych czynników decydujących o atrakcyjności destynacji oraz konkurencyjności oferowanych usług. Ochrona klimatu, racjonalne gospodarowanie zasobami, ograniczanie emisji gazów cieplarnianych, efektywne wykorzystanie energii i wody oraz dbałość o bioróżnorodność nie są już wyłącznie działaniami prośrodowiskowymi, lecz stają się elementem nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem turystycznym. W konsekwencji właściwa realizacja wymagań ESRS wspiera nie tylko osiąganie celów środowiskowych, ale również długofalowy rozwój przedsiębiorstw oraz wzmacnia konkurencyjność całego sektora turystycznego.

Bibliografia

Podstawa prawna

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rad (UE) 2008/98/WE z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie odpadów oraz uchylająca niektóre dyrektywy (Tekst mający znaczenie dla EOG). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 312, 3–30.
2. 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 (Tekst mający znaczenie dla EOG). (2022). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 322, 15–80.
3. 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. (2023). Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 2023/2772, 22 grudnia 2023 r.
4. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. (2025). Dz.U. z 2025 r. poz. 120 (tekst jednolity, ze zm.).

Literatura przedmiotu

1. Anisiewicz, U., Wołowiec, T. (2022). *Społeczna odpowiedzialność biznesu a integracyjna wizja społeczeństwa – uwarunkowania ekonomiczne i społeczne*. *Journal of Modern Science, 48*(1), 207–230. https://doi.org/10.13166/jms/149835
2. Borek, D. (2025). *Administrative law activities of the minister responsible for tourism in experimental research on tourist traffic – Casus Poland*. *Journal of Modern Science, 64*(4), 443–458. https://doi.org/10.13166/jms/214586
3. Florek, I., Sitek, M. (2026). *Legal and administrative tools for managing overtourism in sustainable regional development*. *Regional Formation and Development Studies, 49*(2), 48–60. https://doi.org/10.15181/rfds.v49i2.2811
4. International Organization for Standardization. (2026). *ISO 14001:2026 Environmental management systems — Requirements with guidance for use* (4th ed.). International Organization for Standardization.
5. International Organization for Standardization. (2019). *ISO 46001:2019 Water efficiency management systems — Requirements with guidance for use*. International Organization for Standardization.
6. International Organization for Standardization. (2026). *ISO 14001:2026 Environmental management systems — Requirements with guidance for use* (4th ed.). International Organization for Standardization.
7. León-Cruz, J. F., Neger, C., Gössling, S. (2025). Extreme weather risks for tourism in the European Union. *Natural Hazards, 121*, 18275–18294. https://doi.org/10.1007/s11069-025-07516-5
8. OECD. (2024). *OECD tourism trends and policies 2024*. OECD Publishing.
9. Polski Komitet Normalizacyjny. (2020). *PN-EN ISO 50001:2018-09 Systemy zarządzania energią – Wymagania i wytyczne dotyczące stosowania*. Polski Komitet Normalizacyjny.
10. Prandecki, K., Kotyński, J. (2024). *Globalne zagrożenia środowiska przyrodniczego jako wyzwanie rozwoju gospodarczego Polski*. *Journal of Modern Science, 58*(4), 201–219. https://doi.org/10.13166/jms/192190

11. Sitek, M. (2025). *Regulations of tourism law in the era of global crises: Pandemic, war, climate*. *Journal of Modern Science, 63*(3), 11–33. https://doi.org/10.13166/jms/212616
12. Szejniuk, A., Anisiewicz, U., Życzkowski, A. (2024). *Raportowanie pozafinansowe. Przewodnik dla małych i średnich przedsiębiorstw. Szablon raportu ESG wraz z omówieniem*. Akademia Nauk Stosowanych WSGE im. A. De Gasperi w Józefowie. https://doi.org/10.13166/awsge/196502
13. Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017). *Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures: Final report*. Financial Stability Board.
14. United Nations Environment Programme. (2024). *Global resources outlook 2024*. UNEP.
15. World Resources Institute, & World Business Council for Sustainable Development. (2004). *The greenhouse gas protocol: A corporate accounting and reporting standard* (wyd. popr.). World Resources Institute.

ROZDZIAŁ 4 STANDARDY SPOŁECZNE I ICH RAPORTOWANIE

4.1 Własne zasoby pracownicze w sektorze turystycznym

Prawa pracownicze są prawami człowieka.[239] Praca zapewnia element ludzkiej godności i gwarantuje wynagrodzenie niezbędne do utrzymania odpowiedniego poziomu życia — twierdzenie to, sformułowane w art. 23 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka i rozwinięte w art. 6–8 Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych[240], jest punktem wyjścia dla standardu ESRS S1[241]. W sektorze turystycznym nabiera ono szczególnej ostrości, ponieważ personel jest tu jednocześnie najwyższą wartością dodaną produktu i grupą najsłabiej zabezpieczoną formalnie.

Prawo dotyczące turystyki tworzone jest pod potrzeby turystów i interesy ekonomiczne sektora, z pominięciem pracowników — można wręcz mówić o ich uprzedmiotowieniu wobec praw podmiotowych gościa. Standard S1 odwraca tę perspektywę.

Najpoważniejszym problemem zgodnościowym nie jest brak polityk, lecz nadużywanie umów cywilnoprawnych tam, gdzie praca jest faktycznie wykonywana w warunkach stosunku pracy. Umowa cywilnoprawna słabiej zabezpiecza interesy pracownika, a jej zastosowanie w tych warunkach jest wprost niedopuszczalne (art. 22 § 1² k.p.)[242].

4.1.1 Podmiot ochrony, struktura i obowiązki dokumentacyjne

Kogo obejmują własne zasoby pracownicze

Standard S1 obejmuje osoby pracujące dla przedsiębiorstwa niezależnie od podstawy prawnej: pracowników w rozumieniu kodeksu pracy oraz osoby zaangażowane inaczej, lecz pozostające pod jego kierownictwem — zleceniobiorców, wykonawców dzieła, samozatrudnionych świadczących pracę osobiście, stażystów, wolontariuszy i personel agencji pracy tymczasowej. Te właśnie grupy, formalnie spoza stosunku pracy, są w turystyce liczne i najsłabiej opisane w dokumentacji kadrowej. Osoby pracujące u kontrahentów należą do standardu S2 i pozostają poza zakresem opracowania.

Konstrukcja ujawnień

---

[239] Por. R.K.M. Smith, *Textbook on International Human Rights*, New York 2007, s. 318–332.

[240] Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, proklamowana rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ 217 A (III) z 10 grudnia 1948 r., art. 23; Międzynarodowy Pakt Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych, otwarty do podpisu w Nowym Jorku 19 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 169), art. 6–8. Prawo do pracy znajduje się w centrum działalności normotwórczej Międzynarodowej Organizacji Pracy od jej utworzenia w 1919 r.

[241] Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) zostały wydane na podstawie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD), Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15. Standard ESRS S1 *Własne zasoby pracownicze* należy do grupy standardów społecznych (S1–S4).

[242] Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. — Kodeks pracy (Dz.U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141 ze zm.), art. 22 § 1¹ i § 1². Dalej: k.p.

Zrewidowany ESRS S1, przyjęty przez Komisję Europejską w połowie 2026 r. wraz z pozostałymi uproszczonymi standardami[243], opiera się na czterech elementach narracyjnych — politykach, procesach angażowania załogi, kanałach zgłoszeń wraz z naprawą szkody oraz działaniach i celach — uzupełnionych zestawem wskaźników. Grupują się one wokół charakterystyki załogi i form zaangażowania, rokowań zbiorowych, różnorodności, odpowiedniego wynagrodzenia, ochrony socjalnej, bezpieczeństwa i higieny pracy, szkoleń, równowagi praca–życie, luki płacowej oraz incydentów. Całość zakotwiczono w Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD[244].

Sprawozdawczość nie zastępuje zgodności z prawem. Opisanie polityki, która narusza przepisy o czasie pracy albo utrwala substytucję umów, nie czyni jej dopuszczalną — czyni ją jedynie udokumentowaną.

Problem strukturalny: skala podmiotów a obowiązki dokumentacyjne

Sektor jest zdominowany przez podmioty najmniejsze. Badanie rynku pracy w turystyce z 2017 r. wykazało[245], że blisko 90% podmiotów stanowią firmy prywatne, w większości zatrudniające średniorocznie od dwóch do czterech osób, a firmy powyżej 99 pracowników występują najrzadziej. Ma to bezpośredni skutek prawny: obowiązek wprowadzenia regulaminu pracy powstaje dopiero przy zatrudnieniu co najmniej 50 pracowników (art. 104 § 1^1 k.p.), a przy zatrudnieniu od 20 do 50 osób — na wniosek zakładowej organizacji związkowej (art. 104 § 3 k.p.)[246]. Przeważająca część sektora nie ma zatem regulaminu pracy i nie ma obowiązku go posiadać. Dla sprawozdawczości oznacza to, że dokumentu, który w innych branżach stanowi naturalny nośnik polityki zatrudnienia, po prostu nie ma — i trzeba go zastąpić innym, choćby zwięzłym aktem wewnętrznym.

4.1.2 Portret zatrudnienia w sektorze

Badanie z udziałem 2000 pracowników sektora pokazuje obraz niejednoznaczny.[247] Nieco ponad połowa badanych pracowała na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony, co czwarty — na czas określony lub próbny, 5,1% stanowili samozatrudnieni, a 3,1% osoby na umowie zlecenia lub o dzieło. Blisko 80% pracowało w pełnym wymiarze czasu pracy, a 86% deklarowało pracę o charakterze stałym; praca sezonowa, tymczasowa lub dorywcza dotyczyła

---

[243] Zmiana ram sprawozdawczych nastąpiła w następstwie tzw. pakietu Omnibus I — dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470, opublikowanej w Dzienniku Urzędowym UE 26 lutego 2026 r. i obowiązującej od 19 marca 2026 r.; termin transpozycji przepisów dotyczących CSRD upływa 19 marca 2027 r. Zrewidowane (uproszczone) standardy ESRS Komisja Europejska przyjęła w połowie 2026 r., na podstawie porady technicznej EFRAG. Stan na 31 lipca 2026 r.

[244] *Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations „Protect, Respect and Remedy" Framework*, dokument ONZ A/HRC/17/31, zatwierdzony przez Radę Praw Człowieka ONZ rezolucją 17/4 z 16 czerwca 2011 r.; *OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, OECD, Paryż 2023.

[245] *Badanie rynku pracy w turystyce. Raport z badania*, Ministerstwo Sportu i Turystyki — wykonawca: Grupa BST, Katowice, czerwiec 2017 r. Dalej: Badanie rynku pracy w turystyce.

[246] Art. 104 § 1^1 i § 3 k.p. Pracodawca zatrudniający mniej niż 50 pracowników *może* wprowadzić regulamin pracy (art. 104 § 2 k.p.), chyba że w zakresie objętym regulaminem obowiązują postanowienia układu zbiorowego pracy.

[247] *Badanie rynku pracy w turystyce*, op. cit. — część badania zrealizowana z udziałem pracowników (n = 2000), techniką bezpośredniego wywiadu kwestionariuszowego wspomaganego komputerowo (CAPI).

10,4% badanych — z tym że w podmiotach świadczących usługi zakwaterowania odsetek ten sięgał co piątego pracownika. Kobiety stanowiły 55% badanej próby.[248]

Ocena warunków rozkłada się przy tym asymetrycznie. Pracownicy pozytywnie oceniają atmosferę pracy, własne kompetencje oraz możliwość podnoszenia kwalifikacji, natomiast zdecydowanie negatywnie — satysfakcję z wynagrodzenia, stabilność warunków płacowych oraz świadczenia pozapłacowe. Co trzeci badany wykonuje pracę niespójną z posiadanym wykształceniem, a co czwarty ocenia własne kwalifikacje jako wyższe niż wymagane na zajmowanym stanowisku. Najczęściej cenioną przez pracodawców cechą pozostaje dyspozycyjność — co w połączeniu z powyższym rysuje sektor, w którym jakość relacji zawodowej nie przekłada się na jakość warunków ekonomicznych.

Uwaga metodyczna do danych: w badaniu jedynie 3,1% pracowników wskazało umowę zlecenia lub o dzieło, podczas gdy 62,9% pracodawców deklarowało stosowanie tej formy[249]. Rozbieżność wynika z konstrukcji próby — badanie w miejscu pracy dociera przede wszystkim do osób w stosunku pracy. Segment cywilnoprawny jest zatem systematycznie niedoszacowany i wymaga odrębnego pomiaru.

4.1.3 Obszary polityki zatrudnienia

Czas pracy i prawo do wypoczynku

Kodeks pracy przewiduje systemy dostosowane do rytmu sektora. System równoważny (art. 135 k.p.) pozwala przedłużyć dobowy wymiar do 12 godzin[250] w okresie rozliczeniowym do miesiąca, przedłużalnym do trzech miesięcy, a przy pracach zależnych od pory roku — dłużej. System pracy weekendowej (art. 144 k.p.)[251] dopuszcza świadczenie pracy wyłącznie w piątki, soboty, niedziele i święta, również do 12 godzin, przy czym może być stosowany wyłącznie na wniosek pracownika złożony w postaci papierowej lub elektronicznej. Nieprzekraczalne pozostają natomiast okresy odpoczynku: 11 godzin dobowo (art. 132 k.p.) i 35 godzin tygodniowo (art. 133 k.p.)[252].

Największe napięcie powstaje tam, gdzie praca polega na ciągłej gotowości. Rezydenci i piloci wycieczek muszą pozostawać do dyspozycji turystów, za których odpowiadają, nierzadko w innych strefach czasowych — a organizacja czasu pracy oparta na przepisach krajowych tej specyfice nie odpowiada[253]. Organizacja, w której pracownicy faktycznie nie mogą odpocząć, jest naruszeniem godności, a nie jedynie uchybieniem ewidencyjnym.

---

[248] *Badanie rynku pracy w turystyce*, op. cit. — struktura próby pracowników; najliczniej reprezentowane były osoby w wieku 31–40 lat, o wykształceniu wyższym lub średnim.

[249] *Badanie rynku pracy w turystyce*, op. cit. — część badania zrealizowana z udziałem pracodawców. Umowa o pracę na czas nieokreślony jako forma stosowana: 73%, umowa zlecenia lub o dzieło: 62,9%, staż lub wolontariat: 30,9%; jako *główna* forma zatrudnienia umowy cywilnoprawne występowały jednak tylko w 4,8% podmiotów.

[250] Art. 135 § 1–3 k.p. Przy pracach uzależnionych od pory roku lub warunków atmosferycznych okres rozliczeniowy może zostać przedłużony do 4 miesięcy (art. 135 § 3 k.p.).

[251] Art. 144 k.p. System ten może być stosowany *wyłącznie na wniosek pracownika* złożony w postaci papierowej lub elektronicznej.

[252] Art. 132 § 1 i art. 133 § 1 k.p. Wyjątki dotyczą pracowników zarządzających zakładem pracy w imieniu pracodawcy oraz akcji ratowniczych; w tych przypadkach pracownikowi przysługuje równoważny okres odpoczynku (art. 132 § 2 i 3 k.p.).

[253] W aktach międzynarodowego prawa turystycznego brak przepisów chroniących sytuację pracowniczą personelu sektora; prawo to tworzone jest pod potrzeby turystów i interesy ekonomiczne branży. Wyjątkiem pozostaje art. 7 ust. 2 Globalnego Kodeksu Etyki w Turystyce, wskazujący na potrzebę racjonalnego ograniczenia

Forma zatrudnienia i granica substytucji

Zatrudnienie w warunkach określonych w art. 22 § 1 k.p. — praca określonego rodzaju na rzecz pracodawcy, pod jego kierownictwem, w wyznaczonym miejscu i czasie — jest zatrudnieniem na podstawie stosunku pracy bez względu na nazwę umowy (art. 22 § 1^1 k.p.), a zastąpienie umowy o pracę umową cywilnoprawną przy zachowaniu tych warunków jest niedopuszczalne (art. 22 § 1^2 k.p.). W turystyce, gdzie umowy zlecenia i o dzieło zawierane są powszechnie, granica ta bywa przekraczana rutynowo — zwłaszcza wobec personelu sezonowego w gastronomii i obsłudze obiektów, wykonującego pracę w grafiku i pod bezpośrednim nadzorem.

Konsekwencje sięgają dalej niż sama kwalifikacja umowy. Osoba na umowie cywilnoprawnej nie ma prawa do urlopu wypoczynkowego, do okresów odpoczynku, do wynagrodzenia za nadgodziny ani do ochrony przed wypowiedzeniem — a więc dokładnie tych uprawnień, których realizację standard S1 nakazuje wykazać. Przegląd stanowisk pod kątem art. 22 § 1 k.p. jest z tego powodu pierwszą czynnością, od której należy zacząć wdrożenie, a nie jego elementem końcowym.

Równość wynagrodzeń i obowiązek informacyjny

Pracownicy mają prawo do jednakowego wynagrodzenia za jednakową pracę lub pracę o jednakowej wartości, obejmującego wszystkie składniki i świadczenia związane z pracą, także niepieniężne (art. 18^3c § 1 i 2 k.p.); pracami o jednakowej wartości są prace wymagające porównywalnych kwalifikacji, odpowiedzialności i wysiłku (art. 18^3c § 3 k.p.)[254]. Ustawą z 4 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy — Kodeks pracy, obowiązującą od 24 grudnia 2025 r., dodano art. 18^3ca, wdrażający art. 5 dyrektywy (UE) 2023/970[255]. Kandydat otrzymuje informację o wynagrodzeniu, jego początkowej wysokości lub przedziale opartym na obiektywnych, neutralnych pod względem płci kryteriach — w ogłoszeniu o naborze, a najpóźniej przed rozmową kwalifikacyjną. Ogłoszenia i nazwy stanowisk mają być neutralne pod względem płci, a proces rekrutacyjny niedyskryminujący.

Wdrożenie dyrektywy pozostaje niepełne. Termin transpozycji upłynął 7 czerwca 2026 r., a projekt ustawy o wzmocnieniu stosowania prawa do jednakowego wynagrodzenia (UC127) w wersji z 29 kwietnia 2026 r. został w maju skierowany do ponownych uzgodnień i konsultacji[256], z przewidzianym sześciomiesięcznym vacatio legis. Przedsiębiorstwa powinny zatem przygotowywać się na obowiązki jeszcze nieobowiązujące: jawność kryteriów wynagradzania, prawo pracownika do informacji o średnich poziomach wynagrodzeń w podziale na płeć, nieważność klauzul poufności wynagrodzenia, raportowanie luki płacowej przez pracodawców zatrudniających co najmniej 100 osób oraz wspólną ocenę wynagrodzeń,

---

godzin pracy i okresowych płatnych urlopów — co jest pochodną art. 24 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka i art. 7 lit. d Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych.

[254] Art. 18^3c § 1–3 k.p.

[255] Ustawa z dnia 4 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy — Kodeks pracy (Dz.U. z 2025 r. poz. 807), która weszła w życie 24 grudnia 2025 r.; dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/970 z dnia 10 maja 2023 r. w sprawie wzmocnienia stosowania zasady równości wynagrodzeń dla kobiet i mężczyzn za taką samą pracę lub pracę o takiej samej wartości za pośrednictwem mechanizmów przejrzystości wynagrodzeń oraz mechanizmów egzekwowania (Dz. Urz. UE L 132 z 17.05.2023, s. 21).

[256] Projekt ustawy o wzmocnieniu stosowania prawa do jednakowego wynagrodzenia mężczyzn i kobiet za jednakową pracę lub za pracę o jednakowej wartości (nr w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów: UC127); wersja datowana na 29 kwietnia 2026 r., opublikowana 4 maja 2026 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji i skierowana do ponownych uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. Projekt przewiduje sześciomiesięczny okres vacatio legis. Stan na 31 lipca 2026 r.

gdy luka przekracza 5% i nie znajduje obiektywnego uzasadnienia. Dla sektora istotne jest przy tym, że unijne pojęcie pracownika jest szersze niż kodeksowe i obejmować może również zleceniobiorców[257].

Przeciwdziałanie dyskryminacji

Podstawę stanowią art. 18³a–18³e k.p.: zakaz dyskryminacji bezpośredniej i pośredniej, prawo do odszkodowania nie niższego niż minimalne wynagrodzenie (art. 18³d) oraz — co przy wysokiej rotacji szczególnie istotne — zakaz negatywnych konsekwencji wobec pracownika korzystającego z uprawnień i wobec osoby, która udzieliła mu wsparcia (art. 18³e)[258]. Ryzyko koncentruje się tu w strukturze awansu przy przewadze zatrudnienia kobiet oraz w wielokulturowym środowisku pracy, w którym napięcia z gośćmi bywają przenoszone na personel.

Rotacja, sezonowość i równowaga praca–życie

Sezonowość jest cechą strukturalną, nie zakłóceniem. Zarządzanie nią wymaga rozróżnienia rotacji nieuniknionej od rotacji będącej kosztem warunków pracy — miarą tego drugiego jest odsetek pracowników sezonowych powracających w kolejnym sezonie. Instrumenty równowagi praca–życie, w tym elastyczna organizacja pracy, urlop opiekuńczy i zwolnienie z powodu siły wyższej, są w sektorze o nieregularnym rytmie trudniejsze do stosowania niż gdzie indziej, co czyni liczbę wniosków i odsetek rozpatrzonych pozytywnie wskaźnikiem realnej dostępności tych uprawnień.

Bezpieczeństwo i higiena pracy

Dział X kodeksu pracy nakłada na pracodawcę odpowiedzialność za stan bezpieczeństwa i higieny pracy[259] oraz obowiązek oceny i dokumentowania ryzyka zawodowego. W turystyce ocena ta bywa prowadzona formalnie, z pominięciem obciążeń rzeczywiście występujących: pracy w pozycji stojącej i wymuszonej przez całą zmianę w recepcji, obsłudze kelnerskiej i służbie pięter, dźwigania w gospodarce magazynowej i przy obsłudze bagażu, mikroklimatu gorącego w kuchni wraz z ryzykiem oparzeń i skaleczeń, a także obciążenia emocjonalnego wynikającego z długotrwałego i nierzadko roszczeniowego kontaktu z gościem. Ergonomia stanowiska nie jest tu kwestią komfortu, lecz przesłanką wypadkowości i absencji.

4.1.4 Wytyczne dla przedsiębiorstw turystycznych i sektora HoReCa

Wypełnianie wymogów prawnych oraz faktyczna zgodność z przepisami prawa pracy muszą bezwzględnie wyprzedzać same działania sprawozdawcze przedsiębiorstwa. Podstawowym krokiem w tym obszarze jest przeprowadzenie szczegółowego przeglądu stanowisk obsadzonych na podstawie umów cywilnoprawnych pod kątem spełniania przesłanek ze stosunku pracy. W sytuacjach, gdy praca wykonywana jest według ustalonego grafiku, w wyznaczonym miejscu oraz pod nadzorem przełożonego, umowa

---

[257] Dyrektywa 2023/970 odsyła do autonomicznego, unijnego pojęcia pracownika, ukształtowanego orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które jest szersze niż pojęcie pracownika z art. 2 k.p. i może obejmować — pod pewnymi warunkami — także zleceniobiorcę, a nawet osobę prowadzącą działalność gospodarczą.

[258] Art. 18³a–18³e k.p. Odszkodowanie przysługuje w wysokości nie niższej niż minimalne wynagrodzenie za pracę (art. 18³d i art. 18³e § 3 k.p.).

[259] Dział X k.p. *Bezpieczeństwo i higiena pracy*, w szczególności art. 207 § 1 i 2 (odpowiedzialność pracodawcy za stan bhp) oraz art. 226 (obowiązek oceny i dokumentowania ryzyka zawodowego oraz informowania o nim pracowników).

powinna zostać niezwłocznie przekształcona w umowę o pracę, niezależnie od jej dotychczasowej nazwy oraz intencji obu stron. Pracodawca powinien również wprowadzić wewnętrzny akt regulujący organizację pracy, nawet jeśli wielkość zatrudnienia nie obliguje go do tworzenia pełnego regulaminu pracy, ponieważ brak takiego dokumentu uniemożliwia rzetelne ujawnienie polityk pracowniczych w raportach. Ponadto stosowanie weekendowego systemu czasu pracy jest dopuszczalne wyłącznie na pisemny lub elektroniczny wniosek samego pracownika, a jego wprowadzenie z inicjatywy pracodawcy stanowi naruszenie przepisów, nawet jeśli taki układ wydaje się dogodny dla obu stron.

Prawidłowe zarządzanie czasem pracy wymaga skrupulatnej ewidencji nie tylko przepracowanych godzin, ale przede wszystkim okresów obowiązkowego odpoczynku. Naruszenie normy 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku dobowego lub 35 godzin odpoczynku tygodniowego stanowi samodzielne uchybienie, które musi być rejestrowane jako odrębne zdarzenie, nawet w przypadku zachowania ogólnej normy czasu pracy w przyjętym okresie rozliczeniowym. Szczególnej regulacji wymaga dyżur i gotowość do pracy personelu przebywającego w destynacjach turystycznych. Przykładem są rezydenci pozostający pod telefonem przez całą dobę, którzy w praktyce nie korzystają z odpoczynku bez względu na zapisy w grafiku, co stwarza konieczność wprowadzenia formalnych zastępstw, rotacji dyżurów oraz wyraźnie wyznaczonych okien niedostępności. Ważnym wskaźnikiem kondycji kadrowej jest także bieżące monitorowanie wykorzystania urlopów wypoczynkowych w roku nabycia do nich prawa, gdyż narastające zaległości urlopowe są najwcześniejszym sygnałem niedoborów kadrowych i złej organizacji pracy.

W zakresie wynagrodzeń i równego traktowania kluczowe jest dostosowanie procesów rekrutacyjnych do aktualnych standardów prawnych, w tym rezygnacja z pytania kandydatów o ich historię płacową oraz zapewnienie przejrzystości wynagrodzeń w ogłoszeniach. Obowiązek ten dotyczy każdego pracodawcy niezależnie od liczby zatrudnionych osób, podczas gdy próg stu pracowników odnosi się wyłącznie do formalnego raportowania luki płacowej. Przedsiębiorstwo powinno z wyprzedzeniem utworzyć kategorie prac o jednakowej wartości w oparciu o obiektywne kryteria, takie jak wykształcenie, kwalifikacje, odpowiedzialność oraz wysiłek, gdyż bez dokładnej wyceny stanowisk obiektywne zmierzenie luki płacowej jest niemożliwe, a obrona przed zarzutem nierównego traktowania — niezwykle trudna. Ponadto najniższe oferowane stawki należy odnosić do rzeczywistych kosztów utrzymania w miejscu świadczenia pracy, a nie tylko do poziomu płacy minimalnej, ponieważ negatywna ocena poziomu wynagrodzeń stanowi główną przyczynę rotacji pracowników w branży turystycznej.

Tworzenie bezpiecznych warunków pracy oraz zapewnienie rozwoju zawodowego musi uwzględniać specyfikę specyficznych obciążeń występujących w sektorze turystycznym. Ocena ryzyka zawodowego nie może być powielana z ogólnych szablonów, lecz musi realnie uwzględniać wymuszoną pozycję stojącą, dźwiganie ciężarów, pracę w mikroklimacie gorącym oraz obciążenia emocjonalne i stres, co w razie wypadku chroni pracodawcę przed zarzutem niedopełnienia obowiązków. Dostęp do szkoleń i podnoszenia kwalifikacji powinien obejmować również personel sezonowy oraz osoby wykonujące pracę na podstawie umów cywilnoprawnych, gdyż wykluczanie tych grup tworzy mierzalną dyskryminację widoczną w sprawozdawczości, a przy dużej skali osób pracujących poniżej swoich kwalifikacji generuje realne straty operacyjne.

Dopełnieniem bezpiecznego środowiska pracy jest udostępnienie otwartego i anonimowego kanału zgłaszania nieprawidłowości wszystkim osobom wykonującym pracę — ze szczególnym uwzględnieniem osób na umowach cywilnoprawnych, które są statystycznie najbardziej narażone na naruszenia, a zarazem najrzadziej decydują się na formalne zgłoszenia.

4.1.5 Propozycja wskaźników

Zestaw oparto na danych już wytwarzanych przez przedsiębiorstwo: ewidencji czasu pracy, dokumentacji kadrowej i płacowej, rejestrze wypadków oraz ocenie ryzyka zawodowego. Kolumna ostatnia wskazuje obszar ujawnień ESRS S1.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S1
A. Struktura i stabilność zatrudnienia			
A1	**Struktura form zaangażowania**	Udział umów o pracę, umów cywilnoprawnych, samozatrudnienia oraz staży i wolontariatu w liczbie osób wykonujących pracę — raportowany odrębnie dla stanu średniorocznego i dla szczytu sezonu.	Charakterystyka załogi
A2	**Test substytucji umów**	Liczba stanowisk obsadzonych umową cywilnoprawną, na których praca jest wykonywana w warunkach art. 22 § 1 k.p. (kierownictwo, wyznaczone miejsce i czas), oraz liczba przekształconych w umowy o pracę po przeglądzie.	Zgodność; godziwe warunki
A3	**Rotacja i powracalność**	Wskaźnik odejść dobrowolnych w skali roku oraz — osobno — odsetek pracowników sezonowych powracających w kolejnym sezonie.	Charakterystyka załogi
B. Czas pracy i wypoczynek			
B1	**Naruszenia okresów odpoczynku**	Liczba przypadków niezapewnienia 11-godzinnego odpoczynku dobowego (art. 132 k.p.) lub 35-godzinnego tygodniowego (art. 133 k.p.) na 1000 zaplanowanych zmian, z wyodrębnieniem personelu pracującego w destynacji.	Godziwe warunki pracy

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S1
B2	**Wykorzystanie urlopu wypoczynkowego**	Odsetek urlopu wykorzystanego w roku nabycia prawa oraz liczba dni zaległych przypadająca na pracownika. Wskaźnik pokazuje, czy prawo do wypoczynku jest realizowane, czy odraczane.	Równowaga praca–życie
B3	**Godziny nadliczbowe**	Średnia liczba godzin nadliczbowych na pracownika, odrębnie dla szczytu sezonu oraz dla personelu pozostającego w gotowości poza siedzibą (rezydenci, piloci wycieczek).	Godziwe warunki pracy
C. Wynagrodzenia i równość			
C1	**Zgodność rekrutacji z obowiązkiem informacyjnym**	Odsetek ogłoszeń o naborze zawierających informację o wynagrodzeniu lub jego przedziale oraz odsetek rekrutacji, w których informacja została przekazana najpóźniej przed rozmową kwalifikacyjną (art. 18^3ca k.p.).	Wynagrodzenia; zgodność
C2	**Luka płacowa**	Różnica średnich i median wynagrodzeń kobiet i mężczyzn — ogółem oraz w obrębie kategorii prac o jednakowej wartości wyodrębnionych według kwalifikacji, odpowiedzialności i wysiłku (art. 18^3c § 3 k.p.).	Równość wynagrodzeń
C3	**Reprezentacja kobiet na stanowiskach kierowniczych**	Udział kobiet wśród kadry kierowniczej w zestawieniu z ich udziałem w załodze ogółem. Rozbieżność jest istotniejszą informacją niż każda z wartości osobno.	Różnorodność
C4	**Relacja do wynagrodzenia godziwego**	Iloraz najniższego wynagrodzenia faktycznie wypłacanego a szacowanego wynagrodzenia godziwego dla danego rynku lokalnego, z podaniem metodyki szacunku.	Odpowiednie wynagrodzenie
C5	**Objęcie regulacją zbiorową**	Odsetek pracowników objętych układem zbiorowym pracy lub regulaminem wynagradzania. W sektorze zdominowanym przez mikropodmioty wartość bliska zeru jest informacją, nie brakiem danych.	Rokowania zbiorowe
D. Bezpieczeństwo i higiena pracy			

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S1
D1	**Wypadkowość**	Liczba wypadków przy pracy na 1000 zatrudnionych, w podziale na obszary: kuchnia i zaplecze gastronomiczne, służba pięter, obsługa gości, transport.	Bezpieczeństwo i zdrowie
D2	**Aktualność oceny ryzyka zawodowego**	Odsetek stanowisk objętych oceną ryzyka uwzględniającą obciążenia właściwe dla sektora: pracę w pozycji stojącej i wymuszonej, dźwiganie, mikroklimat gorący w kuchni oraz obciążenie emocjonalne w kontakcie z gościem.	Bezpieczeństwo i zdrowie
E. Rozwój i równowaga praca–życie			
E1	**Szkolenia**	Średnia liczba godzin szkoleniowych na osobę wykonującą pracę, w podziale na płeć i formę zaangażowania. Rozbieżność między umową o pracę a umową cywilnoprawną wskazuje na segmentację załogi.	Szkolenia i rozwój
E2	**Elastyczna organizacja pracy**	Liczba wniosków o elastyczną organizację pracy oraz odsetek rozpatrzonych pozytywnie, wraz z medianą czasu rozpatrzenia.	Równowaga praca–życie
F. Zgłoszenia i incydenty			
F1	**Zgłoszenia i ich rozpatrzenie**	Liczba zgłoszeń dotyczących dyskryminacji, mobbingu i naruszeń warunków pracy; odsetek zamkniętych działaniem naprawczym; mediana czasu rozpatrzenia. Kanał musi obejmować także osoby na umowach cywilnoprawnych.	Kanały zgłoszeń; incydenty

Uwagi metodyczne

- Raportuj odrębnie dla szczytu sezonu i dla stanu średniorocznego. Średnia roczna w sektorze o wyraźnej sezonowości zaciera dokładnie ten okres, w którym powstaje większość naruszeń.
- Dezagreguj według formy zaangażowania. Wskaźnik liczony wyłącznie dla pracowników w rozumieniu kodeksu pracy pomija segment najbardziej narażony i tym samym systematycznie zawyża wynik.

- Wzrost liczby zgłoszeń po uruchomieniu kanału świadczy o jego dostępności, nie o pogorszeniu warunków. Interpretacji podlega para: liczba zgłoszeń i odsetek spraw zamkniętych działaniem naprawczym.

Personel jest w turystyce najwyższą wartością dodaną i występuje na każdym etapie tworzenia produktu, a jednocześnie prawo turystyczne — międzynarodowe i krajowe — niemal go nie dostrzega. Standard ESRS S1 nie usuwa tej asymetrii, ale zmusza przedsiębiorstwo do jej opisania: do wykazania, w jakich formach angażuje ludzi, czy zapewnia im odpoczynek, ile im płaci względem kosztów życia i czy różnicuje wynagrodzenia w sposób dający się uzasadnić. Największe ryzyko sprawozdawcze nie leży przy tym w brakujących wskaźnikach, lecz w tym, że rzetelnie zebrane dane ujawnią niezgodność istniejącą wcześniej — nadużywanie umów cywilnoprawnych, nieprzestrzegane okresy odpoczynku, nieudokumentowaną ocenę ryzyka. Uporządkowanie tych kwestii przed pierwszym sprawozdaniem jest tańsze niż ich ujawnienie w nim.

4.2 Osoby pracujące w łańcuchu dostaw

Raport dotyczy wyłącznie osób, które pracują na rzecz turystyki, nie będąc pracownikami przedsiębiorstw turystycznych: rolników i rybaków dostarczających żywność do hoteli, rzemieślników wytwarzających pamiątki, pralni i firm sprzątających, przewoźników i kierowców transferów, lokalnych przewodników i animatorów na umowach cywilnoprawnych, podwykonawców budowlanych przy inwestycjach turystycznych, agentów rekrutacyjnych sprowadzających personel sezonowy oraz osób obsługujących najem krótkoterminowy za pośrednictwem platform. Grupa ta jest liczniejsza niż załoga własna sektora[260], a jednocześnie pozostaje poza zasięgiem polityk kadrowych przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo turystyczne nie zatrudnia tych osób, lecz ustala warunki, w jakich pracują — poprzez cenę, termin płatności i wymagania kontraktowe. To jest właśnie oddziaływanie w rozumieniu standardu.

Najskuteczniejszym instrumentem nie jest audyt dostawcy, lecz własna polityka zakupowa. Cena, która nie pozwala zapłacić wynagrodzenia minimalnego, przesądza o warunkach pracy wcześniej, niż zdąży to wykazać jakakolwiek kontrola.

4.2.1 Kto należy do łańcucha wartości turystyki

Granica między załogą własną a łańcuchem wartości

Rozgraniczenie ma charakter sprawozdawczy, nie doktrynalny. Osoby zatrudnione przez przedsiębiorstwo — także sezonowo i na umowach cywilnoprawnych — należą do jego własnej załogi i podlegają ujawnieniom ESRS S1. Standard S2 obejmuje natomiast osoby, które pracują u kontrahentów: w górę łańcucha (dostawcy żywności, prania, sprzątania, ochrony, transportu, rzemiosła, wykonawcy robót budowlanych) oraz w dół (agenci, pośrednicy, operatorzy wycieczek fakultatywnych, obsługa obiektów zarządzanych na zlecenie). Kryterium przynależności nie jest umowa o pracę, lecz obecność w łańcuchu wartości przedsiębiorstwa.

Grupa ta obejmuje formy zaangażowania, które w statystyce rynku pracy występują odrębnie: osoby pracujące na własny rachunek, właścicieli i współwłaścicieli mikroprzedsiębiorstw wraz z pomagającymi członkami rodzin, osoby wykonujące pracę nakładczą oraz osoby zatrudniane przez agentów[261]. Znaczna ich część nie ma statusu pracownika w rozumieniu kodeksu pracy, a więc pozostaje poza zakresem ochrony przewidzianej dla stosunku pracy — w tym poza gwarancją wynagrodzenia minimalnego.

Skala zjawiska

Różnica między pojęciami „przemysł turystyczny” i „gospodarka turystyczna” jest w istocie miarą łańcucha wartości. W Polsce w 2013 r. w przemyśle turystycznym pracowało 334 tys. osób (2,1% zatrudnionych), podczas gdy w całej gospodarce turystycznej — 792,2 tys. (5,1%). W skali światowej relacja ta wynosiła odpowiednio około 101 mln i 266 mln osób.[262] Oznacza

---

[260] Zob. przypis dotyczący relacji między „przemysłem turystycznym” a „gospodarką turystyczną” w dalszej części podrozdziału.

[261] Klasyfikacja za: M. Kachniewska, *Metodologia badania rynku pracy w turystyce*, Warszawa 2014, s. 7–11.

[262] R. Seweryn, *Wkład turystyki w tworzenie miejsc pracy w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej po 1989 r.*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2015, nr 41(1), s. 392, na podstawie danych World Travel & Tourism Council, *Travel & Tourism Economic Impact 2014. World*, London 2014. Przez „gospodarkę turystyczną” rozumie się rynek wytworzony przez popyt turystyczny wraz z całą podażą służącą jego zaspokojeniu, w tym rodzajami działalności zależnymi od ruchu podróżnych jedynie częściowo.

to, że blisko trzy piąte osób, których utrzymanie zależy od turystyki, pracuje poza przedsiębiorstwami turystycznymi — czyli dokładnie w obszarze objętym standardem S2.

Struktura tej grupy jest rozdrobniona. W polskiej branży turystycznej ponad 90% podmiotów to własność prywatna, z czego 81,8% stanowią firmy zarejestrowane przez osoby fizyczne[263], a przeważają podmioty zatrudniające cztery osoby lub mniej. Rozdrobnienie przekłada się na dwie konsekwencje sprawozdawcze: brak układów zbiorowych w większości segmentów, przez co część osób pracujących pozostaje poza ochroną negocjowaną zbiorowo, oraz brak zdolności administracyjnej do odpowiadania na rozbudowane kwestionariusze ESG.

Ograniczenie żądań wobec mniejszych kontrahentów

Pakiet Omnibus I wprowadził tu istotne ograniczenie: podmiot objęty CSRD nie może wymagać od kontrahenta zatrudniającego nie więcej niż 1000 osób informacji wykraczających poza zakres standardu dobrowolnego opartego na VSME[264]. W turystyce, gdzie łańcuch składa się niemal wyłącznie z mikro- i małych podmiotów, ograniczenie to obejmuje praktycznie całą bazę dostawców. Wniosek praktyczny jest jednoznaczny: kwestionariusz przestaje być narzędziem wiodącym, a ciężar przenosi się na dane, które przedsiębiorstwo posiada samo — na warunki własnych umów, terminy płatności i kryteria wyboru ofert.

4.2.2 Cztery mechanizmy przenoszenia szkody w dół łańcucha

Presja cenowa

Dumpingowe ceny pakietów turystycznych nie powstają w próżni — są przenoszone na kontrahentów, którzy dostosowują się jedynym dostępnym im sposobem, czyli kosztem pracy. Prawo zamówień publicznych wypracowało instrument rozpoznawania tego zjawiska: obowiązek żądania wyjaśnień od oferenta proponującego rażąco niską cenę[265]. Kierunek unijny jest zbieżny — dyrektywa 2014/24/UE stwierdza w motywie 37, że nie należy uniemożliwiać stosowania warunków zatrudnienia korzystniejszych dla pracowników, a w art. 67 wyklucza cenę jako jedyne kryterium udzielenia zamówienia[266]. Trybunał Sprawiedliwości orzekł w sprawie C-115/14[267], że przepisy unijne nie stoją na przeszkodzie wykluczeniu oferenta, który odmawia zobowiązania się do zapłaty minimalnego wynagrodzenia zainteresowanemu personelowi.

Instrumenty wypracowane dla zamówień publicznych dają się przenieść do zakupów komercyjnych bez zmian konstrukcyjnych. Nie wymagają nowej regulacji, tylko decyzji zarządczej.

Forma zaangażowania

---

[263] *Badanie rynku pracy w turystyce*, op. cit.

[264] Tzw. ograniczenie żądań w łańcuchu wartości (*value chain cap*) wprowadzone pakietem Omnibus I. Wyłączenie nie obejmuje danych o emisjach gazów cieplarnianych wymaganych w ESRS E1-8. Standard dobrowolny oparty jest na VSME (*Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs*) opracowanym przez EFRAG.

[265] Art. 224 ustawy z dnia 11 września 2019 r. — Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.). Zamawiający żąda wyjaśnień, jeżeli zaoferowana cena wydaje się rażąco niska w stosunku do przedmiotu zamówienia lub budzi wątpliwości co do możliwości wykonania zamówienia.

[266] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, s. 65), motyw 37 i art. 67.

[267] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie C-115/14, *RegioPost GmbH & Co. KG przeciwko Stadt Landau in der Pfalz*, ECLI:EU:C:2015:760.

Gwarancja wynagrodzenia minimalnego obejmuje w prawie polskim pracowników w rozumieniu kodeksu pracy. Znaczna część osób wykonujących pracę na rzecz turystyki działa natomiast na podstawie umów cywilnoprawnych lub jako samozatrudnieni, pozostając poza tą ochroną — mimo że ich status ekonomiczny jest zbieżny ze statusem pracownika. Jest to zidentyfikowany postulat de lege ferenda[268]: rozważenia wymaga objęcie instytucją płacy minimalnej także osób zatrudnionych poza stosunkiem pracy, ze względu na podobieństwo obu grup, utrzymujących się z pracy własnych rąk. Do czasu takiej zmiany luka pozostaje po stronie przedsiębiorstwa zamawiającego, nie ustawodawcy.

Sezonowość i migracja

Osoby pracujące sezonowo i migrujące stanowią w łańcuchu turystycznym grupę najbardziej narażoną. Międzynarodowa Konwencja ONZ z 18 grudnia 1990 r. o ochronie praw wszystkich pracowników migrujących i członków ich rodzin[269] obejmuje wprost pracowników sezonowych i zatrudnionych do określonego zadania. Art. 25 gwarantuje im traktowanie nie gorsze niż pracownikom państwa przyjmującego — w zakresie wynagrodzenia, wynagrodzenia za nadgodziny, odpoczynku tygodniowego, płatnego zwolnienia oraz bezpieczeństwa i ochrony zdrowia; art. 26 zapewnia prawo zrzeszania się w związkach zawodowych; art. 14 chroni życie prywatne i rodzinne; art. 53 przewiduje dostęp do kształcenia zawodowego. W praktyce zagrożeniem są tu opłaty rekrutacyjne pobierane od pracownika przez pośredników, standard zakwaterowania oraz uzależnienie legalności pobytu od trwania umowy z jednym podmiotem.

Rozdrobnienie i brak reprezentacji

Komunikat Komisji COM(2010)352 wskazał[270], że małe i średnie przedsiębiorstwa turystyczne nie są w stanie samodzielnie sprostać przekształceniom technologicznym i zmianom modeli podróżowania. Aby utrzymać się na rynku, godzą się na gorsze warunki pracy i płacy — również wobec członków własnych rodzin pracujących w firmie. Nakłada się na to brak porozumień sektorowych w wielu segmentach, przez co osoby tam pracujące są wyłączone z ochrony negocjowanej zbiorowo, oraz przewaga zatrudnienia kobiet w sektorze, przekraczająca 60%[271], przy jednoczesnym braku systematycznych badań nierówności płacowych właśnie w turystyce.

4.2.3 Wytyczne dla przedsiębiorstw turystycznych i sektora HoReCa

Odpowiedzialne podejście do dostawców i podwykonawców wymaga strategicznego przygotowania jeszcze przed wystąpieniem z formalnym żądaniem udostępnienia danych.

---

[268] Zob. J. Wratny, *Prawo do wynagrodzenia za pracę w świetle zasad sprawiedliwości i równości*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G — Ius" 2015, vol. LXII, nr 2, s. 303 i n.

[269] Międzynarodowa konwencja o ochronie praw wszystkich pracowników migrujących i członków ich rodzin, przyjęta rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/RES/45/158 z dnia 18 grudnia 1990 r.; weszła w życie 1 lipca 2003 r. Rzeczpospolita Polska nie jest stroną tej konwencji, co ogranicza jej bezpośrednie zastosowanie do standardu odniesienia, a nie do źródła zobowiązania w prawie krajowym.

[270] Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów *Europa — najpopularniejszy kierunek turystyczny na świecie — nowe ramy polityczne dla europejskiego sektora turystycznego*, KOM(2010) 352 wersja ostateczna, Bruksela, 30 czerwca 2010 r., pkt 6.

[271] Dane o udziale kobiet w zatrudnieniu w turystyce różnią się w zależności od zakresu i źródła: w badaniu polskiego rynku pracy w turystyce kobiety stanowiły 55% próby pracowników (*Badanie rynku pracy w turystyce*, op. cit.), natomiast szacunki dla sektora w skali globalnej wskazują wartości wyższe. Podana wielkość wymaga uzupełnienia o źródło właściwe dla przyjętego zakresu porównania.

Mapowanie łańcucha dostaw powinno opierać się na ocenie ryzyka, a nie wyłącznie na wielkości wydatków, ponieważ największe zagrożenia naruszeń występują w kategoriach o niskiej marży i wysokiej pracochłonności — takich jak uslug sprzątania, pralnicze, ochrona, transfery czy prace sezonowe — a niekoniecznie u największych kontrahentów. Zakres wymaganych informacji należy dostosować do skali podmiotu, unikając nakładania na mikrodostawców wymogów wykraczających poza standardy dobrowolne, gdyż rozbudowane kwestionariusze skierowane do kilkuosobowych firm generują jedynie koszty i rzadko przynoszą wiarygodne dane. Proces weryfikacji warto rozpocząć od analizy posiadanych już informacji, ponieważ stosowane terminy płatności, kryteria wyboru ofert czy zapisy we własnych umowach mówią o rzeczywistych warunkach pracy w łańcuchu dostaw znacznie więcej niż same deklaracje kontrahentów.

Warunki handlowe oraz zasady rozliczeń z dostawcami bezpośrednio wpływają na standardy zatrudnienia u podwykonawców. Oferty rażąco niskie wymagają skrupulatnej weryfikacji w części dotyczącej kosztów pracy, gdyż wycena poniżej poziomu pozwalającego na wypłatę ustawowego wynagrodzenia stanowi wyraźny sygnał o planowanym naruszeniu przepisów, a nie o rynkowej okazji. Z tego powodu cena nie powinna stanowić jedynego kryterium wyboru; wprowadzanie kryteriów jakościowych oraz warunków zatrudnienia jest w pełni uzasadnione także w zakupach komercyjnych i stanowi jedyny sposób, aby uczciwi dostawcy nie przegrywali konkurencji z podmiotami stosującymi nieetyczne praktyki. Kluczowe jest również terminowe regulowanie zobowiązań i osobny monitoring płatności wobec mikrodostawców, którzy ze względu na brak zdolności kredytowej dotkliwie odczuwają każde opóźnienie, co przekłada się bezpośrednio na terminowość wypłat dla ich pracowników. Ponadto w umowach należy obligatoryjnie zamieszczać klauzule zobowiązujące do wypłaty co najmniej minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w miejscu świadczenia pracy wraz z przyznaniem sobie prawa do weryfikacji tych zapisów, gdyż brak uprawnień kontrolnych sprowadza zapisy umowne do bezużytecznych deklaracji.

Szczególna ochrona i nadzór są wymagane w przypadku zatrudniania pracowników sezonowych oraz migracyjnych. Przedsiębiorstwo powinno kategorycznie wymagać, aby wszelkie koszty rekrutacji były pokrywane przez pracodawcę, ponieważ obciążanie nimi pracowników tworzy niedopuszczalną zależność o cechach pracy przymusowej. Weryfikacja podwykonawców nie może ograniczać się do dokumentów pracowniczych, lecz musi obejmować fizyczną kontrolę warunków zakwaterowania zapewnianego pracownikom, gdyż to standardy lokalowe są najczęstszym i zarazem najłatwiejszym do wykrycia miejscem naruszeń. W umowach oraz praktyce operacyjnej należy bezwzględnie stosować klauzulę równego traktowania osób migrujących i miejscowych w zakresie wynagrodzenia, wymiaru nadgodzin, prawa do odpoczynku oraz ochrony zdrowia, zgodnie z normami określonymi w artykule 25 Międzynarodowej Konwencji z 1990 roku.

Zapewnienie skutecznych mechanizmów zgłaszania nieprawidłowości i naprawy szkód stanowi ostatni, niezbędny element nadzoru nad łańcuchem dostaw. Obiekt lub organizator powinien udostępnić otwarty kanał zgłoszeniowy dla osób niebędących jego bezpośrednimi pracownikami, gwarantujący możliwość składania zgłoszeń anonimowych oraz obsługiwany w językach, którymi faktycznie posługują się pracownicy dostawców. W przypadku wykrycia uchybień reakcja przedsiębiorstwa nie może sprowadzać się wyłącznie do natychmiastowego zerwania umowy z kontrahentem. Wyjście z relacji biznesowej pozwala jedynie usunąć problem z własnego sprawozdania, lecz pozostawia poszkodowanych pracowników bez

zadośćuczynienia i często pogarsza ich sytuację życiową, dlatego takie przypadki powinny być raportowane odrębnie wraz z podjętymi działaniami naprawczymi.

4.2.4 Propozycja wskaźników

Zestaw oparto na danych własnych przedsiębiorstwa — rejestrze zakupów, ewidencji płatności, treści umów i rejestrze zgłoszeń — a nie na oświadczeniach dostawców, których od mniejszych kontrahentów nie wolno wymagać ponad zakres standardu dobrowolnego.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S2
A. Widoczność łańcucha			
A1	**Pokrycie mapowaniem**	Odsetek wartości zakupów przypisany do zidentyfikowanych dostawców bezpośrednich oraz — osobno — odsetek kategorii wysokiego ryzyka (transport, sprzątanie, ochrona, praca sezonowa) z rozpoznanym dalszym podwykonawstwem.	Identyfikacja oddziaływań
A2	**Koncentracja zależności**	Odsetek dostawców, dla których przedsiębiorstwo odpowiada za ponad połowę rocznego przychodu. Miara realnej siły przetargowej, a więc i zakresu odpowiedzialności.	Kontekst; ESRS 2 SBM-3
B. Warunki ekonomiczne przenoszone w dół łańcucha			
B1	**Terminowość płatności**	Mediana rzeczywistego terminu zapłaty faktur oraz odsetek zapłaconych po terminie umownym, raportowane odrębnie dla mikro- i małych dostawców.	Działania; godziwe warunki pracy
B2	**Zamówienia bez kryterium wyłącznie cenowego**	Odsetek postępowań zakupowych, w których cena nie była jedynym kryterium wyboru (analogicznie do art. 67 dyrektywy 2014/24/UE).	Praktyki zakupowe
B3	**Weryfikacja rażąco niskiej ceny**	Odsetek ofert poniżej przyjętego progu, wobec których zażądano wyjaśnień w części dotyczącej kosztów pracy, oraz odsetek odrzuconych po weryfikacji.	Praktyki zakupowe

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S2
B4	**Klauzule wynagrodzeniowe**	Odsetek umów z kontrahentami zawierających zobowiązanie do wypłaty osobom wykonującym umowę co najmniej wynagrodzenia minimalnego obowiązującego w miejscu świadczenia pracy.	Polityki
C. Forma zaangażowania i ochrona osób pracujących			
C1	**Struktura form zatrudnienia u kluczowych dostawców**	Udział umów o pracę, umów cywilnoprawnych i samozatrudnienia wśród osób realizujących zlecenia przedsiębiorstwa u dostawców objętych badaniem.	Charakterystyka osób pracujących
C2	**Weryfikacja pracy sezonowej i migracyjnej**	Odsetek dostawców korzystających z pracy sezonowej lub migracyjnej, u których zweryfikowano legalność zatrudnienia, równe traktowanie oraz brak opłat rekrutacyjnych pobieranych od pracownika.	Praca przymusowa; równe traktowanie
C3	**Warunki zakwaterowania**	Odsetek lokalizacji, w których sprawdzono standard zakwaterowania zapewnianego przez dostawcę osobom sezonowym i delegowanym.	Godziwe warunki pracy
D. Równość i kwalifikacje			
D1	**Luka płacowa u kluczowych dostawców**	Różnica median wynagrodzeń kobiet i mężczyzn u dostawców objętych badaniem. Wskaźnik istotny wobec przewagi zatrudnienia kobiet w sektorze.	Równe traktowanie
D2	**Szkolenia poza własną załogą**	Liczba osób niebędących pracownikami przedsiębiorstwa objętych szkoleniami finansowanymi lub współfinansowanymi przez nie, w relacji do liczby osób pracujących u dostawców bezpośrednich.	Działania
E. Zgłoszenia i naprawa szkody			
E1	**Kanał dostępny poza własną załogą**	Odsetek lokalizacji i dostawców objętych kanałem zgłoszeń dostępnym dla osób niebędących pracownikami przedsiębiorstwa,	Kanały zgłoszeń

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S2
		prowadzonym w języku roboczym i umożliwiającym zgłoszenie anonimowe.	
E2	**Skuteczność rozpatrywania**	Liczba zgłoszeń od osób pracujących w łańcuchu wartości; odsetek zamkniętych działaniem naprawczym; mediana czasu rozpatrzenia; liczba przypadków zakończonych zerwaniem umowy zamiast naprawą.	Naprawa szkody

Uwagi metodyczne

- Wskaźniki z grupy B są w pełni pod kontrolą przedsiębiorstwa i nie wymagają współpracy dostawcy — to je czyni najbardziej wiarygodną częścią zestawu i od nich należy zacząć wdrożenie.
- Dane od dostawców zbieraj próbkowo w kategoriach wysokiego ryzyka, zamiast powszechnie i płytko. Ujawnij liczebność i sposób doboru próby — bez tego wskaźniki z grup C i D są nieweryfikowalne.
- Zerwanie umowy nie jest miarą skuteczności. Liczba relacji zakończonych naprawą w stosunku do zakończonych wypowiedzeniem pokazuje, czy przedsiębiorstwo realnie oddziałuje na łańcuch, czy tylko oczyszcza własne sprawozdanie.

Turystyka bywa opisywana jako narzędzie ograniczania ubóstwa, oferujące pracę osobom o niskich kwalifikacjach, kobietom i ludziom młodym, a poprzez popyt na lokalną żywność, rzemiosło i usługi — łączące się z tradycyjnymi źródłami utrzymania. Ten potencjał jest realny, ale urzeczywistnia się wyłącznie wtedy, gdy wartość faktycznie dociera do końca łańcucha. Standard ESRS S2 wymaga wykazania, że tak się dzieje. Dla przedsiębiorstwa turystycznego oznacza to przesunięcie uwagi z audytowania kontrahentów na rewizję własnych praktyk zakupowych — bo to one, a nie deklaracje dostawców, wyznaczają warunki pracy osób, których przedsiębiorstwo nie zatrudnia, a od których zależy jakość jego produktu.

4.3 Społeczności lokalne

Turystyka jest jedynym sektorem gospodarki, w którym sprzedawanym produktem jest w znacznej mierze miejsce zamieszkania osób trzecich. Mieszkaniec destynacji nie jest ani klientem, ani pracownikiem, ani dostawcą — a mimo to ponosi znaczną część kosztów działalności turystycznej. Standard ESRS S3 „Dotknięte społeczności" uczynił z tej grupy odrębny podmiot sprawozdawczy[272] — obejmuje osoby, na które przedsiębiorstwo oddziałuje przez działalność własną lub łańcuch wartości, choć nie łączy ich z nim żaden stosunek umowny.

Społeczność lokalna nie jest elementem otoczenia przedsiębiorstwa turystycznego, lecz podmiotem praw — a te prawa są elementem międzynarodowej ochrony praw człowieka, nie zaś kwestią dobrej woli operatora.

Akceptacja społeczna nie znika z powodu wielkości ruchu turystycznego, lecz z powodu asymetrii — gdy koszty (woda, przestrzeń, hałas, ceny mieszkań) ponosi społeczność, a korzyści wypływają poza destynację.

W opracowaniach dotyczących turystyki kwestia praw ludności goszczącej turystów była przez dziesięciolecia niemal całkowicie pomijana; mieszkaniec destynacji występował w nich jako element scenerii albo zasób siły roboczej. Zmiana wynika z dwóch zbieżnych procesów. Pierwszym jest przekształcenie popytu: model oparty na klasycznym trójkącie morze–słońce–piasek (ang. *sea-sun-sand*) ustępuje poszukiwaniu autentyczności i obszarów nieprzekształconych, co przesuwa strumień turystyczny dokładnie tam, gdzie żyją społeczności najbardziej wrażliwe na kontakt. Drugim jest wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego, nakazującego opisać oddziaływanie na osoby pozostające poza strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa.

Dla sektora turystycznego wynikają stąd cztery konsekwencje. Zrezygnowano z opracowywania standardów sektorowych — odrębny ESRS dla turystyki nie powstanie, a Komisja może wydawać jedynie wytyczne interpretacyjne. Podniesienie progów wyłączyło z bezpośredniego zakresu obowiązku około czterech piątych dotychczas objętych podmiotów, co oznacza, że przeważająca większość polskich przedsiębiorstw HoReCa nie będzie raportować samodzielnie. Wprowadzono ograniczenie żądań w łańcuchu wartości: podmiot objęty CSRD nie może wymagać od kontrahenta zatrudniającego nie więcej niż 1000 osób informacji wykraczających poza zakres standardu dobrowolnego. Obowiązek pośredni pozostał jednak w pełni — hotel, restauracja czy lokalny organizator, formalnie poza zakresem dyrektywy, otrzyma pytania o oddziaływanie na społeczność lokalną od touroperatora, sieci hotelowej, platformy rezerwacyjnej, klienta korporacyjnego i zamawiającego publicznego. Uproszczenie zmniejszyło liczbę pytań, nie zniosło zaś potrzeby posiadania na nie odpowiedzi.

Zrewidowany ESRS S3 zachował strukturę opartą na politykach, procesach angażowania i kanałach zgłoszeń, działaniach wraz z przypisanymi zasobami oraz celach. Wzmocniono natomiast zakotwiczenie standardu w Międzynarodowej Karcie Praw Człowieka, Wytycznych ONZ dotyczących biznesu i praw człowieka oraz Wytycznych OECD, doprecyzowano

[272] Standard ESRS S3 *Dotknięte społeczności* obejmuje osoby i grupy, na które przedsiębiorstwo oddziałuje poprzez działalność własną lub łańcuch wartości, niepozostające z nim w stosunku umownym; ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy oddziaływanie to zostało uznane za istotne w ocenie podwójnej istotności.

oczekiwania wobec zgody uprzedniej, swobodnej i świadomej (FPIC)[273], a kanały skargowe powiązano z kryteriami skuteczności z Wytycznych ONZ.

4.3.1 Podmiot ochrony: czym jest społeczność lokalna

Pojęcie społeczności lokalnej bywa odruchowo utożsamiane z mniejszością narodową lub etniczną — jest to utożsamienie mylące. Mniejszości mają odrębną i ugruntowaną ochronę prawnomiędzynarodową (Konwencja ramowa o ochronie mniejszości narodowych, polska ustawa z 6 stycznia 2005 r. z kryterium stuletniego zamieszkiwania przodków)[274]. Strumień turystyczny nie kieruje się jednak do mniejszości, lecz do konkretnych miejscowości, a interakcja turysty z mieszkańcem ma charakter typowo lokalny. Pojęcie społeczności lokalnej należy zatem ujmować socjologicznie — zgodnie z tradycją szkoły chicagowskiej[275], jako całość złożoną z trzech składników: zbiorowości ludzi, układu działań i stosunków społecznych oraz wytworzonej wspólnoty kulturowej. Jest to byt mniejszy niż mniejszość narodowa, powielający jednak jej cechy charakterystyczne.

Konsekwencja tego ujęcia jest praktyczna. Skoro chronionym dobrem jest układ stosunków społecznych i wspólnota kulturowa, a nie odrębność etniczna, to naruszenie może wystąpić wszędzie tam, gdzie układ ten zostaje zaburzony — nie tylko w Tajlandii czy Amazonii, ale również w Wenecji, Barcelonie[276] i w polskim Karpaczu, gdzie liczba miejsc noclegowych oferowanych na wynajem trzykrotnie przewyższa liczbę stałych mieszkańców[277]. Przedsiębiorstwo działające w Europie nie może więc traktować ESRS S3 jako standardu istotnego wyłącznie dla operacji w krajach globalnego Południa.

Prawa i wolności osób należących do społeczności lokalnej należy zatem uznać za integralną część międzynarodowej ochrony praw człowieka. Zalicza się do nich: prawo do dysponowania własnymi zasobami i bogactwami naturalnymi, prawo dostępu do zasobów naturalnych, prawo do samostanowienia, prawo do zachowania własnej tożsamości, kultury i religii, prawo do godziwych warunków pracy i płacy oraz prawo do miru domowego.

4.3.2 Katalog praw istotnych dla działalności turystycznej

Prawo do dysponowania zasobami i bogactwami naturalnymi

Prawo do dysponowania jest pochodną prawa własności. Zasoby naturalne rozumiane są tu szeroko: nie tylko kopaliny, lecz również użytki niewymierne — krajobraz, plaża, jezioro, las,

---

[273] Zasada uprzedniej, swobodnej i świadomej zgody (*free, prior and informed consent*) wywodzona jest z Deklaracji praw ludów tubylczych, przyjętej rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/RES/61/295 z dnia 13 września 2007 r., w szczególności z art. 10, 19, 29 i 32. Deklaracja nie ma charakteru wiążącego i nie została początkowo podpisana przez cztery państwa o znacznej populacji ludności tubylczej: Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię i Nową Zelandię.

[274] Konwencja ramowa o ochronie mniejszości narodowych, sporządzona w Strasburgu dnia 1 lutego 1995 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 22, poz. 209), art. 1, zgodnie z którym ochrona mniejszości narodowych oraz praw i wolności osób do nich należących stanowi integralną część międzynarodowej ochrony praw człowieka; ustawa z dnia 6 stycznia 2005 r. o mniejszościach narodowych i etnicznych oraz o języku regionalnym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 823), art. 2.

[275] Zob. L. Gilejko, *Funkcje społeczności lokalnych i szanse ich realizacji*, „Rocznik Żyrardowski" 2002, nr 1, s. 65–75.

[276] Zjawisko określane jako *overtourism*. Zob. D. Sipiński, *Turyści zadeptują kolejne raje*, „Polityka" 2018.

[277] R. Święcki, *Mieli leczyć, ale zarabiają na turystach*, „Polska Times" 2016 — liczba miejsc noclegowych oferowanych na wynajem w Karpaczu wynosi ok. 15 tys. wobec ok. 5 tys. stałych mieszkańców.

linia brzegowa. Dla wielu społeczności są to jedyne aktywa, dzięki którym funkcjonują, a jednocześnie podstawowy przedmiot sprzedaży w produkcie turystycznym. Zakotwiczenie prawne jest stare i mocne: rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 523 (VI) z 1952 r.[278], Deklaracja w sprawie przyznania niepodległości krajom i narodom kolonialnym z 1960 r.[279] oraz rezolucja 1803 (XVII) z 1962 r. o stałej suwerenności nad bogactwami naturalnymi[280], w myśl której prawo to musi być wykonywane w interesie rozwoju i dobrobytu ludności danego obszaru. Wynika stąd, że każda inwestycja turystyczna i każda decyzja o pojemności turystycznej wymaga omówienia ze społecznością i uzyskania jej aprobaty; wyjęcie obszaru spod dostępności mieszkańców bez ich zgody ma charakter faktycznego wywłaszczenia.

Prawo dostępu do zasobów naturalnych

Prawo dostępu jest szersze niż prawo do dysponowania: wynika nie tylko z własności, lecz obejmuje korzystanie niezależnie od tytułu prawnego — także wówczas, gdy teren oddano sektorowi turystycznemu w dzierżawę. Teren udostępniony operatorowi nie przestaje być terenem społeczności lokalnej. Naruszenia mają tu postać podręcznikową. W sprawie Mayagna (Sumo) Awas Tingni przeciwko Nikaragui Międzyamerykański Trybunał Praw Człowieka uznał w 2001 r.[281], powołując się na art. 21 Konwencji Amerykańskiej, że wydanie touroperatorowi koncesji na 600 ha lasu bez konsultacji ze społecznością naruszyło jej prawa. W marcu 2010 r. mieszkańcy okolic plaży Matapalo w Guanacaste na Kostaryce protestowali przed hotelem[282], który zamknął swobodny dostęp do plaży, odcinając przy okazji wędrownych sprzedawców od klientów.

Szczególnym przypadkiem jest woda. Na Zanzibarze ponad 90% hoteli nie jest podłączonych do publicznej sieci wodociągowej[283] i pobiera wodę własnymi ujęciami, podczas gdy około 70% wody z ujęć publicznych ucieka wskutek stanu rur i nielegalnych poborów; nadmierne wydobycie wód gruntowych w pasie nadbrzeżnym prowadzi do zasolenia całego zbiornika. Skala nierówności jest mierzalna: analiza czternastu hoteli na Barbadosie wykazała średnie zużycie 839 litrów na gościa dziennie[284], a na Majorce od 156 do 2425 litrów — przy średnim zużyciu mieszkańca Polski rzędu 100 litrów[285].

---

[278] Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 523 (VI) *Integrated Economic Development and Commercial Agreements* z dnia 12 stycznia 1952 r.

[279] Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 1514 (XV) *Declaration on the Granting of Independence to Colonial Countries and Peoples* z dnia 14 grudnia 1960 r.

[280] Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 1803 (XVII) *Permanent Sovereignty over Natural Resources* z dnia 14 grudnia 1962 r., pkt 1–2.

[281] Wyrok Międzyamerykańskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 31 sierpnia 2001 r., *The Mayagna (Sumo) Awas Tingni Community v. Nicaragua*, Series C No. 79; zob. też postanowienie tego Trybunału z 6 września 2002 r. Podstawą rozstrzygnięcia był art. 21 Amerykańskiej Konwencji Praw Człowieka z dnia 22 listopada 1969 r. Społeczność liczyła ok. 142 rodziny, a przedmiotem sporu była koncesja na 600 ha lasu wydana bez konsultacji z mieszkańcami.

[282] Protest z 1 marca 2010 r. przed hotelem Riu. Zob. E. Cañada, A. Sud, *Promote sustained, inclusive and sustainable economic growth, full and productive employment and decent work for all* (Goal 8), Transforming Tourism.

[283] C. Baumgartner, M. Beyer, *Human rights in tourism — findings and results*, raport przygotowany na zlecenie niemieckiego Federalnego Ministerstwa Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (BMZ).

[284] S. Becken, *Water equity — Contrasting tourism water use with that of the local community*, „Water Resources and Industry" 2014, vol. 7–8, s. 9–22.

[285] Dane Głównego Urzędu Statystycznego za 2017 r. — ok. 100 l na mieszkańca dziennie w miastach, mniej na obszarach wiejskich.

Zużycie wody na gościonoc jest w destynacjach o ograniczonych zasobach wskaźnikiem praw człowieka, nie tylko wskaźnikiem środowiskowym.

Prawo do samostanowienia wobec przewagi ekonomicznej operatorów

Prawo do samostanowienia należy do praw kolektywnych i jest zakotwiczone w art. 1 Karty Narodów Zjednoczonych, we wspólnym art. 1 obu Paktów z 1966 r. oraz w art. 20 Afrykańskiej Karty Praw Człowieka i Ludów[286]; w kontekście turystyki oznacza uprawnienie do współdecydowania o przeznaczeniu zasobów i o podziale generowanych środków. W 2013 r. władze Tanzanii zapowiedziały przekształcenie 1500 km² terenów graniczących z Parkiem Narodowym Serengeti[287] w korytarz przyrodniczy z wyłącznym dostępem dla luksusowego organizatora safari, co ograniczało obszar zamieszkiwany przez Masajów o blisko 40% i zakładało przesiedlenie około 30 tysięcy osób. Parlament Europejski przypomniał w rezolucji, że zmiana formy użytkowania gruntów może nastąpić dopiero po uzyskaniu uprzedniej zgody społeczności[288]; pod naciskiem międzynarodowym plan wycofano w 2014 r.

W literaturze przedmiotu istnieje w tej sprawie zgoda: turystyka tubylcza może być trwałym narzędziem rozwoju wyłącznie wtedy, gdy mieszkańcy kontrolują sektor i nim kierują, a nie wówczas, gdy są jego przedmiotem.

Prawo do zachowania własnej tożsamości

Turystyka etniczna czyni z mieszkańców i ich praktyk kulturowych oraz religijnych zasadniczy przedmiot zainteresowania[289] — a więc produkt. Sprzedawana jest wyjątkowość kulturowa, co rodzi relację władzy strukturalnie nierówną. Skutkiem jest uprzedmiotowienie i przekształcanie terenów zamieszkanych w rezerwaty lub skanseny, prowadzące do utraty pierwotnej kultury. Deklaracja z Manili z 1980 r. wskazuje w punkcie 8[290], że zysk nie może być jedynym czynnikiem inspirującym rozwój sektora, a decydenci powinni kierować się zasadą solidarności z ludnością goszczącą. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 3 lipca 2018 r. wzywa państwa[291] do zagwarantowania, by społeczności tubylcze odnosiły korzyści z przychodów turystyki zrównoważonej i były chronione przed skutkami turystyki masowej, wskazując, że źle regulowana turystyka bywa czynnikiem zachęcającym do wykupu gruntów.

Godziwe warunki pracy oraz mir domowy

---

[286] Karta Narodów Zjednoczonych, podpisana w San Francisco 26 czerwca 1945 r. (Dz.U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90 ze zm.), art. 1 ust. 2; wspólny art. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167) oraz Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych; Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów z dnia 27 czerwca 1981 r., art. 20 ust. 1.

[287] Zob. *La Tanzanie menace d'expulser 40 000 Masaï pour faire un terrain de chasse*, „Le Parisien", 19 listopada 2014 r.; *Rząd Tanzanii zmierza do masowych eksmisji Masajów*, 18 maja 2013 r. Szerzej o kulturze Masajów: G. Nasieku Tarayia, *The Legal Perspectives of the Maasai Culture, Customs, and Traditions*, „Arizona Journal of International & Comparative Law" 2004, vol. 21(1), s. 183–222.

[288] Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 12 marca 2015 r. w sprawie Tanzanii, w szczególności kwestii zawłaszczania ziemi (2015/2604(RSP)).

[289] Pojęcie turystyki etnicznej za: R.E. Wood, *Ethnic Tourism, the State and Cultural Change in Southeast Asia*, „Annals of Tourism Research" 1984, vol. 11(3), s. 353–374; zob. też L. Yang, G. Wall, *Ethnic tourism: A framework and an application*, „Tourism Management" 2009, vol. 30(4), s. 559–570.

[290] *Manila Declaration on World Tourism*, przyjęta 10 października 1980 r. w Manili przez delegatów 107 państw, pkt 8. Dalej: Deklaracja z Manili z 1980 r.

[291] Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 lipca 2018 r. w sprawie łamania praw ludności rdzennej na świecie, w tym masowego wykupu gruntów rolnych (2017/2206(INI)).

Sektor turystyczny ma strukturę pracochłonną, a zapotrzebowanie na pracę zaspokajają przede wszystkim przedstawiciele społeczności lokalnej. Czyni to jakość zatrudnienia najbardziej bezpośrednim i najłatwiej mierzalnym kanałem oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczność. Wsparcie mieszkańców dla turystyki zależy bowiem w znacznym stopniu od osobistych korzyści, jakie z niej czerpią; jeżeli praca jest sezonowa, nisko płatna i pozbawiona perspektywy awansu, deklarowane korzyści ekonomiczne pozostają abstrakcją. Prawo do miru domowego aktualizuje się natomiast wszędzie tam, gdzie funkcja turystyczna wypiera mieszkalną: hałas, zaśmiecenie, utrudniony dojazd, presja najmu krótkoterminowego na ceny mieszkań. Mieszkańcy odczuwają wtedy naruszenie przestrzeni życiowej, co prowadzi do alienacji od własnej kultury, tradycji i zasobów.

4.3.3 Mechanizm erozji akceptacji społecznej

Butler i Hinch[292] opisali zależność, którą warto potraktować jako model prognostyczny. Wraz ze wzrostem liczby turystów mieszkańcy, początkowo tolerancyjni, stają się coraz bardziej sceptyczni, a perspektywa długotrwałych korzyści ekonomicznych tego nastawienia nie odwraca. Nawet gdy spodziewane korzyści są osiągane, na znaczeniu zyskują koszty społeczne i środowiskowe, których nie wkalkulowano — i społeczność zaczyna wątpić, czy turystyka jest dla niej spodziewanym błogosławieństwem.

Dwie właściwości tego mechanizmu mają znaczenie zarządcze. Punkt przełamania nie jest ciągły — negatywne postawy narastają powoli, po czym ujawniają się skokowo, w postaci protestu, oporu regulacyjnego lub wrogości wobec gości; koszt odzyskania akceptacji jest przy tym wielokrotnie wyższy niż koszt jej utrzymania.

Dla przedsiębiorstwa oznacza to ryzyko o czterech postaciach: utraty społecznej licencji na działanie; ryzyka regulacyjnego, gdy samorząd reaguje limitami noclegowymi, opłatami lub zakazem najmu krótkoterminowego; ryzyka aktywów, gdy destynacja traci atrakcyjność wskutek przeciążenia; oraz ryzyka łańcucha wartości, gdy kontrahent objęty CSRD wycofuje się ze współpracy z podmiotem, którego oddziaływania nie potrafi opisać.

4.3.4 Wytyczne dla przedsiębiorstw turystycznych i sektora HoReCa

Poniższe zalecenia dają się wdrożyć zarówno w sieci hotelowej, jak i w pojedynczym obiekcie gastronomicznym. Zasada porządkująca jest jedna: rozwój turystyki bez włączenia społeczności lokalnej nie może zakończyć się powodzeniem, a podejście czysto ekonomiczno-planistyczne nie osiągnie rezultatu bez rozpatrzenia wartości i oczekiwań mieszkańców.

Etap planowania oraz powstawania nowego obiektu turystycznego lub modyfikacji istniejącej infrastruktury wymaga podmiotowego traktowania społeczności lokalnej. Mieszkańcy powinni mieć realny wpływ na procesy decyzyjne na wczesnych etapach inwestycji, a konsultacje przeprowadzone już po uzyskaniu pozwolenia na budowę nie spełniają swojej funkcji. Niezbędnym krokiem przed rozpoczęciem prac jest opracowanie mapy interesariuszy — obejmującej administrację publiczną, lokalnych przedsiębiorców, mieszkańców oraz samych turystów — oraz zaplanowanie zarządzania ewentualnymi napięciami między tymi grupami. Pojemność turystyczna obiektu musi być uzgadniana ze społecznością i samorządem, a relacja liczby miejsc noclegowych do liczby stałych mieszkańców powinna stanowić kluczowy

[292] T. Hinch, R. Butler, *Indigenous tourism: a common ground for discussion*, [w:] *Tourism and Indigenous Peoples*, London 1996, s. 17.

parametr projektowy. Dodatkowo, wszędzie tam, gdzie inwestycja dotyka gruntów wspólnotowych, terenów ludności rdzennej lub obszarów użytkowanych zwyczajowo, należy bezwzględnie stosować procedurę uprzedniej, swobodnej i świadomej zgody (FPIC), niezależnie od wymogów prawa krajowego. Wymaga to dokładnej weryfikacji, kto faktycznie korzysta z danego terenu, gdyż w systemach zwyczajowych prawa do zasobów mogą przysługiwać rodom lub rodzinom na zasadach niewidocznych w publicznych rejestrach.

W obszarze zarządzania zasobami naturalnymi przedsiębiorstwa turystyczne nie powinny konkurować z mieszkańcami o dostęp do wody. Kluczowe jest regularne mierzenie zużycia wody w przeliczeniu na gościa, porównywanie go ze średnim zużyciem mieszkańca gminy oraz wyznaczanie jasnych celów redukcyjnych, co w rejonach z deficytem wody może oznaczać konieczność ograniczenia najbardziej wodochłonnych funkcji obiektu zamiast rozbudowy własnych ujęć. Pełna odpowiedzialność za gospodarkę ściekową spoczywa na inwestorze na całym odcinku — od legalnego odbioru, przez regularną kontrolę szczelności zbiorników bezodpływowych, aż po uzyskanie potwierdzenia legalnego miejsca zrzutu od odbiorcy. Jednocześnie obiekty muszą dbać o zachowanie otwartego charakteru przestrzeni publicznej. Plaże, brzegi zbiorników wodnych, szlaki oraz drogi dojazdowe powinny pozostać w pełni dostępne dla społeczności lokalnej, a instrukcje dla personelu ochrony muszą wprost zakazywać usuwania mieszkańców z terenów ogólnodostępnych. Zamiast wypierać drobnych handlarzy i lokalnych usługodawców, należy włączać ich w funkcjonowanie obiektu poprzez wyznaczenie jasnych zasad obecności, co zapobiega kosztownym konfliktom społecznym.

Wpływ na gospodarkę lokalną powinien opierać się na maksymalizacji wartości zatrzymywanej w danej destynacji. Pozyskiwanie żywności, usług pralniczych, transportowych czy rzemiosła od lokalnych dostawców stanowi najskuteczniejszy mechanizm budowania społecznej akceptacji dla ruchu turystycznego. Przedsiębiorstwo powinno otwierać przed mieszkańcami realne ścieżki awansu, ponieważ odsetek osób miejscowych na stanowiskach kierowniczych znacznie lepiej świadczy o jakości relacji ze społecznością niż sam ogólny wskaźnik zatrudnienia. Istotne jest również ograniczanie niestabilności sezonowej poprzez wydłużanie sezonu, oferowanie umów wieloletnich oraz finansowanie szkoleń w okresach przestoju, przy czym wysoka powracalność pracowników sezonowych stanowi bezpośredni wskaźnik dobrych praktyk pracowniczych. Ponadto najniższe oferowane wynagrodzenie powinno być odnoszone do rzeczywistych kosztów utrzymania w danej miejscowości, a nie jedynie do płacy minimalnej, gdyż presja cenowa na rynku nieruchomości generowana przez sektor turystyczny często uniemożliwia pracownikom życie w miejscu pracy.

Edukacja gości w zakresie kultury i lokalnej tożsamości odgrywa kluczową rolę w budowaniu harmonijnych relacji. Turysta powinien jeszcze przed przyjazdem otrzymać rzetelne informacje o uwarunkowaniach politycznych, społecznych, ekonomicznych i kulturowych danego regionu, co wzorem rozwiązań takich jak nowozelandzkie zobowiązanie Tiaki[293] pozwala uniknąć dyskomfortu we wzajemnych kontaktach. Informator powinien również zalecać powstrzymanie się od eksponowania różnic ekonomicznych i kulturowych wobec mieszkańców, zgodnie z

[293] *Tiaki Promise* — zobowiązanie odwiedzających Nową Zelandię do dbałości o środowisko i otoczenie; inicjatywa przedstawiona m.in. podczas Światowego Forum Ekonomicznego w Davos w styczniu 2019 r. Zob. www.tiakinewzealand.com.

zapisami Kodeksu Turysty i Karty Praw Turystyki[294]. W przypadku komercjalizacji elementów kultury lokalnej konieczne jest uczciwe rozliczenie z jej depozytariuszami poprzez pisemne porozumienia określające udział w przychodach, zakres zgody na wykorzystanie wizerunku oraz granice dostępu do praktyk religijnych. Należy przy tym unikać tworzenia produktów w oparciu o inscenizowaną autentyczność, gdyż sprowadzanie żywej społeczności do roli skansenu niszczy jej tożsamość i w dłuższej perspektywie obniża atrakcyjność rynkową oferty.

Ostatnim filarem odpowiedzialnego zarządzania są przejrzystość, mechanizmy naprawy szkód oraz sprawny system zgłaszania uwag. Obiekt powinien uruchomić dedykowany kanał zgłoszeniowy dla osób niebędących gośćmi ani pracownikami, udostępniony w języku lokalnym, łatwo dostępny z zewnątrz bez konieczności wchodzenia na teren obiektu, gwarantujący opcję zgłoszenia anonimowego oraz zobowiązujący do odpowiedzi w określonym terminie. Powstałe szkody należy naprawiać w sposób bezpośredni — darowizna na rzecz gminy nie zastępuje bowiem przywrócenia utraconego dostępu do przestrzeni czy naprawy nieszczelnej infrastruktury. Przedsiębiorstwo powinno publikować dane dotyczące wpływu społecznego i środowiskowego w rozbiciu na poszczególne destynacje, unikać uśredniania wskaźników na poziomie całej grupy kapitałowej oraz uwzględniać w tych raportach oddziaływanie podwykonawców, takich jak przewoźnicy czy organizatorzy wycieczek, stanowiących integralną część łańcucha wartości.

4.3.5 Propozycja wskaźników raportowania zaangażowania na rzecz społeczności

Zestaw zaprojektowano jako minimum wykonalne dla średniego przedsiębiorstwa turystycznego lub obiektu HoReCa: dane potrzebne do obliczenia większości wskaźników już istnieją w ewidencji mediów, kadrach, księgach zakupu i rejestrze zgłoszeń. Kolumna ostatnia wskazuje obszar ujawnień ESRS S3, co pozwala wykorzystać zestaw zarówno we własnej sprawozdawczości, jak i w odpowiedzi na żądania kontrahentów objętych CSRD.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Powiązanie z ESRS S3
A. Dialog i uprzednia zgoda społeczności			
A1	**Konsultacje i ich skutek**	Odsetek obiektów lub destynacji z co najmniej jedną udokumentowaną konsultacją z mieszkańcami w okresie oraz — osobno — odsetek zgłoszonych postulatów faktycznie wdrożonych. Raportować obie wartości: liczba spotkań nie mierzy wpływu.	S3-2 — angażowanie

[294] *Tourism Bill of Rights and Tourist Code*, przyjęte przez Zgromadzenie Ogólne Światowej Organizacji Turystyki w Sofii 26 sierpnia 1985 r., art. 11 — zalecenie powstrzymania się przez turystów od akcentowania różnic ekonomicznych, społecznych i kulturowych wobec ludności miejscowej. Dalej: Karta Praw Turystyki z 1985 r.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Powiązanie z ESRS S3
A2	**Pokrycie procedurą FPIC**	Odsetek nowych inwestycji i istotnych zmian profilu działalności objętych procedurą uprzedniej, swobodnej i świadomej zgody (FPIC).	S3-1 — polityki; FPIC
B. Presja na zasoby i przestrzeń			
B1	**Zużycie wody i równość wodna**	Litry wody na gościa/doba (pobór ogółem / liczba gościonocy) oraz iloraz tej wartości i średniego dobowego zużycia wody na mieszkańca gminy. Iloraz powyżej 3 wymaga komentarza, powyżej 8 — planu redukcji.	Prawo do wody
B2	**Integralność gospodarki ściekowej**	Odsetek ścieków odprowadzanych do kanalizacji lub oczyszczalni z potwierdzonym odbiorem; osobno liczba i wynik przeglądów szczelności zbiorników bezodpływowych.	S3-3 — działania
B3	**Dostępność przestrzeni publicznej**	Odsetek odcinków linii brzegowej, szlaków i dróg dojazdowych na terenie zarządzanym przez przedsiębiorstwo, dostępnych dla mieszkańców nieodpłatnie i bez ograniczeń.	Prawo dostępu do zasobów
C. Wartość ekonomiczna zatrzymana lokalnie			
C1	**Udział zaopatrzenia lokalnego**	Wartość zakupów u dostawców z siedzibą w gminie lub powiecie / wartość zakupów ogółem. Definicję „lokalny” podać wprost i stosować konsekwentnie.	S3-3 — działania
C2	**Udział zatrudnienia lokalnego**	Odsetek pracowników zamieszkałych w gminie lub powiecie, odrębnie dla ogółu zatrudnionych i dla stanowisk kierowniczych — rozbieżność jest tu istotną informacją.	S3-3 — działania
C3	**Jakość zatrudnienia sezonowego**	Odsetek zatrudnionych na umowę o pracę wśród wszystkich form zaangażowania w szczycie sezonu oraz odsetek pracowników powracających w kolejnym sezonie.	Warunki pracy i płacy
C4	**Relacja do wynagrodzenia godziwego**	Iloraz najniższego wynagrodzenia faktycznie wypłacanego w destynacji i szacowanego	Warunki pracy i płacy

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Powiązanie z ESRS S3
		wynagrodzenia godziwego dla tego obszaru, z podaniem metodyki szacunku.	
D. Kultura, tożsamość i współżycie			
D1	**Udział społeczności w przychodach z kultury**	Odsetek przychodów z produktów opartych na lokalnej kulturze przekazywany twórcom lub instytucjom wskazanym przez społeczność	Tożsamość kulturowa
D2	**Uciążliwość dla otoczenia**	Liczba zgłoszeń zakłócenia ciszy nocnej, zaśmiecenia lub zablokowania dostępu na 1000 gościonocy, wraz z medianą czasu reakcji.	Mir domowy
E. Skargi, naprawa szkody i przejrzystość			
E1	**Dostępność kanału skargowego**	Odsetek obiektów z kanałem zgłoszeń dostępnym dla osób niebędących gośćmi ani pracownikami, prowadzonym w języku lokalnym i umożliwiającym zgłoszenie anonimowe.	S3-2 — kanały zgłoszeń
E2	**Skuteczność rozpatrywania skarg**	Liczba skarg mieszkańców ogółem; odsetek rozpatrzonych w terminie; odsetek zakończonych działaniem naprawczym; mediana czasu rozpatrzenia.	S3-2 — kanały zgłoszeń
E3	**Incydenty praw człowieka**	Liczba potwierdzonych naruszeń praw społeczności lokalnej (utrata dostępu do gruntu lub wody, przesiedlenie, zamknięcie przestrzeni publicznej) wraz z opisem środków naprawczych.	Incydenty; naprawa

Uwagi metodyczne

- Każdy wskaźnik należy obliczać dla pojedynczej destynacji i dopiero następnie — jeżeli w ogóle — sumować. Uśrednienie zużycia wody między obiektem na Mazurach a obiektem w regionie deficytowym pozbawia wskaźnik znaczenia informacyjnego.
- Wartości bezwzględne (liczba spotkań, kwota nakładów) nie informują o niczym bez odniesienia do gościonocy, liczby mieszkańców lub wartości zakupów. Zmiana rozumienia „dostawcy lokalnego” czy „pracownika miejscowego” między okresami czyni szereg czasowy bezużytecznym — definicje należy zapisać raz i ujawniać wraz z danymi.
- Do zestawu warto dołączyć relację liczby miejsc noclegowych przedsiębiorstwa do liczby stałych mieszkańców gminy — pokazuje ona udział firmy w presji tworzonej przez całą destynację.

- Wzrost liczby skarg nie jest złą wiadomością. Po uruchomieniu kanału zgłoszeń liczba skarg rośnie, bo rośnie dostępność kanału, nie zaś liczba naruszeń. Interpretacji podlega para: liczba zgłoszeń i odsetek spraw zamkniętych działaniem naprawczym.
- Wskaźniki wejściowe nie zastępują wynikowych. Liczba konsultacji jest miarą nakładu; miarą efektu jest odsetek postulatów wdrożonych oraz zmiana postaw mieszkańców, którą warto badać cyklicznym badaniem ankietowym w destynacji.

Rozwój turystyki w miejscu docelowym musi być powiązany z zachowaniem praw miejscowej ludności. Nie jest to postulat etyczny doklejony do modelu biznesowego, lecz warunek jego trwałości: zasoby stanowiące podstawę rozwoju sektora, jeżeli nie są odpowiednio eksploatowane, prowadzą destynację do upadku i utraty zdolności konkurowania z kierunkami nowymi. Standard ESRS S3 należy zatem odczytywać nie jako kolejny obowiązek administracyjny, lecz jako narzędzie porządkujące zarządzanie ryzykiem, które w tym sektorze i tak istnieje. Uproszczenie ram dokonane pakietem Omnibus I zmniejszyło liczbę wymaganych ujawnień, pozostawiając nienaruszoną istotę rzeczy: przedsiębiorstwo turystyczne działa w cudzym miejscu zamieszkania i odpowiada za skutki tego działania wobec ludzi, którzy nie są jego klientami. Najważniejszym elementem lokalnych zasobów, na których opiera się rozwój turystyki, pozostają bowiem ludzie.

4.4 Prawa turystów w działalności turystycznej

Sektor turystyczny traktuje turystę jako konsumenta — i wyłącznie jako konsumenta. Prawo konsumenckie chroni transakcję: umowę, cenę, standard usługi, tryb reklamacji. Nie obejmuje natomiast tego, co dla uczestnika najistotniejsze i najbardziej narażone: jego zdrowia, bezpieczeństwa osobistego, prywatności, swobody praktyk religijnych oraz realnej możliwości skorzystania z oferty. Standard ESRS S4 „Konsumenci i użytkownicy końcowi" przesuwa punkt ciężkości z transakcji na oddziaływanie[295] — pyta nie o to, czy usługa została wykonana zgodnie z umową, lecz o to, co przedsiębiorstwo robi z człowiekiem, który z niej korzysta.

Prawa przysługujące turyście są szersze niż uprawnienia wynikające z prawa konsumenckiego, a ochrona oparta wyłącznie na tym drugim jest niewystarczająca.

Wszystkie trzy obszary ujawnień S4 — bezpieczeństwo, włączenie i informacja — dotyczą zdarzeń, które w turystyce już zachodzą i są ewidencjonowane. Brakuje nie danych, lecz ich uporządkowania.

4.4.1 Turysta jako użytkownik końcowy

Poza prawem konsumenckim

W doktrynie nie prowadzi się badań nakierowanych na opisanie praw turysty z perspektywy koncepcji praw człowieka. Turystę postrzega się przede wszystkim jako konsumenta i analogicznie stosuje się do niego przepisy prawa konsumenckiego; chroniona jest w ten sposób jedynie warstwa krótkotrwałych przeżyć, a organizatorzy koncentrują się na dostarczeniu możliwie największej liczby jednostek przyjemności. Tymczasem turysta dokonuje wyborów niosących konsekwencje dla jego ciała i ducha, nie zawsze uświadamiane. Jak wskazuje Edward Karczewski, aktywność turystyczna dotyczy całego człowieka jako istoty psychosomatycznej[296]. Scott McCabe i Anya Diekmann[297] idą dalej, wiążąc turystykę ze zdrowiem, dobrostanem i jakością życia oraz uznając ją za konieczność życiową, a nie luksus; prawa z nią związane należy zatem postrzegać raczej jako prawa socjalne niż jako uprawnienia umowne.

Prawo do turystyki zdefiniowano w preambule i art. 7 Globalnego Kodeksu Etyki w Turystyce[298] jako bezpośrednią pochodną prawa do wypoczynku, gwarantowanego w art. 24 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka i art. 7 lit. d Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych. Wcześniej Deklaracja z Manili z 1980 r. uznała w punkcie 14 prawo do wypoczynku za fundamentalne prawo człowieka, a Karta Praw Turystyki z 1985 r. połączyła je

---

[295] Standard ESRS S4 *Konsumenci i użytkownicy końcowi* obejmuje osoby korzystające z produktów i usług przedsiębiorstwa; ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy oddziaływanie na nie zostało uznane za istotne.

[296] E. Karczewski, *Wpływ aktywności turystycznej na równowagę duchową i zdrowie człowieka*, „Zeszyty Naukowe. Turystyka i Rekreacja" 2013, nr 2(12), s. 80–81; por. K. Przecławski, *Człowiek a turystyka. Zarys socjologii turystyki*, Kraków 1997, s. 31.

[297] S. McCabe, A. Diekmann, *The rights to tourism: reflections on social tourism and human rights*, „Tourism Recreation Research" 2015, vol. 40(2), s. 198.

[298] Globalny Kodeks Etyki w Turystyce, przyjęty przez Zgromadzenie Ogólne Światowej Organizacji Turystyki w Santiago de Chile w 1999 r. (rezolucja A/RES/406(XIII)). Jest to pierwszy akt prawa międzynarodowego definiujący prawo człowieka do turystyki. Dalej: GKET.

w art. 1 ze swobodą przemieszczania się[299]. Wokół tego prawa układa się wiązka praw pochodnych, bez których turysta pozostaje zagrożony w swojej funkcji życiowej i społecznej.

Co przewiduje zrewidowany standard

Zrewidowany ESRS S4, przyjęty przez Komisję Europejską w połowie 2026 r. w ślad za pakietem Omnibus I, obejmuje oddziaływanie przedsiębiorstwa na osoby korzystające z jego produktów i usług i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy oddziaływanie to jest istotne. Ujawnienia uporządkowano wokół trzech grup: bezpieczeństwa osobistego, włączenia społecznego oraz kwestii związanych z informacją, w tym prywatności; doprecyzowano też wymogi wobec kanałów zgłoszeń i naprawy szkody. Podział ten pokrywa się niemal dokładnie z katalogiem praw turysty wywodzonym z prawa międzynarodowego, co czyni mapowanie jednym z prostszych zadań sprawozdawczych w tym sektorze.

4.4.2 Katalog praw turysty w układzie standardu

Bezpieczeństwo osobiste: zdrowie i ochrona przed zagrożeniem

Turysta opuszcza miejsce zamieszkania i zdaje się na uczciwość oferenta oraz na nieznany sobie miejscowy system opieki zdrowotnej. Prawo do ochrony zdrowia rozciąga się przy tym na czas podróży — wielogodzinny przelot w ciasnocie ma wymierny wpływ na krążenie — oraz na aktywności wymagające ponadprzeciętnej sprawności, także gdy odbywają się blisko domu uczestnika. Art. 4 lit. d Karty Turystyki zobowiązuje państwo do zapewnienia warunków higienicznych i dostępu do usług medycznych, a art. 6 ust. 2 Globalnego Kodeksu Etyki nakłada obowiązek pomocy w nagłych przypadkach wprost na fachowców z dziedziny turystyki, czyli na organizatora i jego personel.

Bezpieczeństwo osobiste turysty pozostaje przy tym pochodną bezpieczeństwa zbiorowego destynacji, a art. 1 Globalnego Kodeksu Etyki nakazuje szczególną uwagę wobec turystów zagranicznych jako narażonych na wszelkiego rodzaju niebezpieczeństwa. Skala zjawiska jest jednak mniejsza, niż sugeruje przekaz medialny: badanie Diokoa i Harrilla wskazało 15,9 ofiar śmiertelnych na 100 mln odwiedzających[300], przy czym najczęstszą przyczyną były wypadki drogowe (34,9% zgonów), a nie zamachy czy przestępczość. Ma to znaczenie zarządcze — środki bezpieczeństwa należy kierować przede wszystkim na transport.

Włączenie: dostęp do wypoczynku, przemieszczania się i praktyk religijnych

Art. 7 ust. 3 i 4 Globalnego Kodeksu Etyki nakazuje rozwijanie turystyki socjalnej oraz popieranie turystyki rodzinnej, młodzieżowej, studenckiej, seniorskiej i osób z niepełnosprawnościami. Najdalej idące zobowiązanie zawiera art. 30 Konwencji ONZ o prawach osób z niepełnosprawnościami[301], wymagający zapewnienia dostępu do usług

---

[299] Karta Praw Turystyki z 1985 r., art. 1: powszechnie uznaje się prawo wszystkich do wypoczynku, rozsądnego ograniczenia godzin pracy, okresowych urlopów z wynagrodzeniem oraz swobody przemieszczania się bez ograniczeń w granicach prawa; korzystanie z tego prawa stanowi czynnik równowagi społecznej.

[300] L.A.N. Dioko, R. Harrill, *Killed while traveling — Trends in tourism-related mortality, injuries, and leading causes of tourist deaths from published English news reports, 2000–2017 (1H)*, „Tourism Management" 2019, vol. 70, s. 103–112. Wypadki drogowe odpowiadały za 34,9% zgonów, upadki — 10,5%, zabójstwa oraz zgony wskutek konfliktów i terroryzmu — 9,6%.

[301] Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych, sporządzona w Nowym Jorku dnia 13 grudnia 2006 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 1169), art. 30 ust. 1 i ust. 5 lit. c i e — dostęp do miejsc działalności kulturalnej i usług turystycznych oraz do usług świadczonych przez organizatorów działalności w zakresie rekreacji, turystyki, wypoczynku i sportu, na zasadzie równości z innymi osobami.

turystycznych i do usług organizatorów wypoczynku na zasadzie równości z innymi osobami. Jest to jedyny obszar praw turysty obwarowany wiążącym zobowiązaniem traktatowym, a nie wyłącznie miękkim prawem.

Swoboda przemieszczania się, gwarantowana w art. 13 Powszechnej Deklaracji i art. 2 Protokołu nr 4 do Europejskiej Konwencji[302], jest warunkiem wstępnym całego sektora, choć jej realizacja leży poza możliwościami przedsiębiorstwa. Po stronie operatora leży natomiast styk obsługi i przekonań gościa: art. 6 ust. 3 Globalnego Kodeksu Etyki zobowiązuje profesjonalistów do stworzenia warunków, w których turyści mogą odbywać praktyki religijne w czasie podróży, a art. 13 ust. 2 lit. f Karty Turystyki zastrzega, że praktyki te nie mogą kolidować z kulturą lokalną. Napięcie między wolnością wyznania a wymogami bezpieczeństwa bywa realne i rozstrzygane na niekorzyść tej pierwszej — tak orzekał Europejski Trybunał Praw Człowieka (Phull i El Morsli przeciwko Francji)[303] oraz polski Sąd Najwyższy w sprawie zdjęcia turbanu podczas kontroli lotniskowej[304], z zachowaniem zasady proporcjonalności.

Informacja i prywatność

Obowiązek informacyjny wobec turysty ma umocowanie wykraczające poza treść umowy: art. 1 pkt 6 Globalnego Kodeksu Etyki zobowiązuje organizatorów do poinformowania turystów przed wyjazdem o zagrożeniach dla zdrowia w miejscach docelowych, a art. 5 Karty Turystyki nakłada na władze państwa przyjmującego powinność informowania o obowiązujących zwyczajach i przepisach. Informacja jest tu instrumentem ochrony, nie elementem oferty handlowej, co przekłada się na sposób jej dokumentowania.

Prawo do prywatności turysty nie znajduje natomiast odzwierciedlenia w aktach prawa turystycznego — problem nie jest dostrzegany ani przez ustawodawcę międzynarodowego, ani krajowego, mimo że realnie istnieje. Lukę wypełniają przepisy ogólne: art. 8 Europejskiej Konwencji, art. 7 Karty Praw Podstawowych, art. 47 Konstytucji RP oraz RODO[305]. Konsekwencje praktyczne są jednoznaczne: kamery w pokojach i łazienkach są zakazane bezwzględnie i nie usprawiedliwia ich powoływanie się na bezpieczeństwo zbiorowe gości, a obiekt prowadzący monitoring staje się administratorem danych.

Granica między tym, co prywatne i publiczne, jest przy tym uwarunkowana kulturowo, a naruszenie bywa generowane nie przez personel, lecz przez innych gości — jak w opisywanym

---

[302] Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, art. 13; Protokół nr 4 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175/2), art. 2. Zob. też art. 12 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych oraz art. 45 Karty praw podstawowych UE.

[303] Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 11 stycznia 2005 r. w sprawie *Phull przeciwko Francji*, skarga nr 35753/03; decyzja ETPC z dnia 4 marca 2008 r. w sprawie *El Morsli przeciwko Francji*, skarga nr 15585/06. Zob. też art. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/399 (kodeks graniczny Schengen), nakazujący poszanowanie godności ludzkiej przy dokonywaniu odpraw granicznych.

[304] Sprawa Shamindera Puriego, obywatela brytyjskiego pochodzenia indyjskiego, wyznawcy sikhizmu, któremu funkcjonariusze Straży Granicznej kilkakrotnie nakazali zdjęcie turbanu podczas kontroli bezpieczeństwa na lotnisku w Warszawie; Sąd Najwyższy oddalił skargę kasacyjną, wskazując, że naruszenie dóbr osobistych w toku kontroli nie rodzi odpowiedzialności, o ile zachowana została zasada proporcjonalności. Sygnaturę orzeczenia należy uzupełnić.

[305] Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), art. 8; Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 391), art. 7; Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), art. 47; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych (RODO), Dz. Urz. UE L 119 z 4.05.2016, s. 1.

przypadku skarg gości skandynawskich na sesje zdjęciowe koreańskich nowożeńców w tajlandzkim kurorcie[306]. Regulamin obiektu powinien tę sytuację przewidywać.

Punkt styku ze standardem S3

Prawo turysty do wspólnego dziedzictwa ludzkości, wywodzone z konwencji UNESCO z 1972 r. i doprecyzowane w art. 4 Globalnego Kodeksu Etyki[307], ma konstrukcję dwustronną: turystyka jest wobec dziedzictwa najpierw użytkownikiem, a dopiero potem beneficjentem. Dostęp turysty do zabytków i miejsc kultu jest zatem jego prawem, lecz realizowanym pod warunkiem poszanowania praw społeczności, która w tym miejscu żyje. Przypadek Luang Prabang w Laosie, gdzie poranny rytuał zbierania jałmużny przez mnichów stał się turystyczną sesją zdjęciową[308], pokazuje, że dostęp gościa i tożsamość gospodarza bywają w konflikcie — obszar ten należy raportować łącznie z ESRS S3.

4.4.3 Wytyczne dla przedsiębiorstw turystycznych i sektora HoReCa

Zapewnienie bezpieczeństwa oraz ochrona zdrowia uczestników turystyki wymagają od przedsiębiorców ciągłego i proaktywnego działania. Podstawą tych starań jest regularnie aktualizowana ocena ryzyka dla każdej destynacji znajdującej się w ofercie, uwzględniająca zarówno zagrożenia sanitarne, jak i ogólne bezpieczeństwo. Działania profilaktyczne oraz środki zaradcze należy kierować przede wszystkim tam, gdzie ryzyko jest statystycznie najwyższe, pamiętając, że transport drogowy generuje więcej niebezpiecznych zdarzeń niż wszystkie pozostałe czynniki razem wzięte. W sytuacjach kryzysowych obowiązek udzielenia pomocy ciąży bezpośrednio na organizatorze, a nie na ubezpieczycielu, dlatego procedury reagowania powinny być regularnie testowane w każdej lokalizacji pod kątem czasu od zdarzenia do pierwszego kontaktu z poszkodowanym. Szczególnej uwagi wymagają przy tym aktywności podwyższonego ryzyka, które należy zabezpieczyć odrębnie od standardowej oferty poprzez weryfikację kwalifikacji instruktorów, przeglądy sprzętu oraz wprowadzanie limitów uczestników. Zasada ta obowiązuje również wtedy, gdy atrakcje odbywają się blisko miejsca zamieszkania gości i sprawiają wrażenie całkowicie bezpiecznych.

Istotnym filarem odpowiedzialnej turystyki jest także dostępność i równe traktowanie wszystkich klientów. W komunikacji z osobami z niepełnosprawnościami należy rezygnować z samych deklaracji i piktogramów na rzecz precyzyjnych, faktycznych opisów obejmujących konkretne wymiary, liczbę stopni czy rodzaj nawierzchni, ponieważ wprowadzające w błąd informacje są znacznie bardziej dotkliwe niż uczciwe przyznanie się do braku dostosowania obiektu. Personel pierwszej linii musi być kompleksowo przeszkolony z zakresu procedur przy odmowie obsługi oraz zarządzania sytuacjami spornymi na tle pochodzenia, wyznania czy niepełnosprawności, przy czym każde takie zdarzenie powinno być rzetelnie rejestrowane w celu późniejszego raportowania i wprowadzania usprawnień. Ponadto obiekty powinny w rozsądnym zakresie umożliwiać gościom praktykowanie własnej religii — poprzez dostarczanie informacji o miejscach kultu, elastyczność godzin posiłków w okresach postu czy

---

[306] J. Dopping, *Organizing Spheres of Privacy in the Hospitality Industry*, „Procedia — Social and Behavioral Sciences" 2016, vol. 224, s. 476.

[307] Konwencja w sprawie ochrony światowego dziedzictwa kulturalnego i naturalnego, przyjęta w Paryżu dnia 16 listopada 1972 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 32, poz. 190); GKET, art. 4, zatytułowany *Turystyka — użytkownikiem, ale i beneficjentem dziedzictwa kulturowego ludzkości*.

[308] S. Ekern, W. Logan, B. Sauge, A. Sinding-Larsen, *Human rights and World Heritage: preserving our common dignity through rights-based approaches to site management*, „International Journal of Heritage Studies" 2012, vol. 18(3), s. 213–225.

wskazanie kierunku modlitwy — z jednoczesnym poszanowaniem dla norm obowiązujących w kulturze lokalnej.

Kwestie informacyjne i marketingowe stanowią kolejny kluczowy obszar działalności, w którym przejrzystość odgrywa decydującą rolę. Przekazywanie szczegółowych danych o ryzykach zdrowotnych, wymaganych szczepieniach oraz lokalnych przepisach i obyczajach musi następować jeszcze przed zawarciem umowy, a sam fakt doręczenia tych informacji powinien być skrupulatnie dokumentowany jako jedyny dowód spełnienia obowiązku prawnego. Materiały marketingowe przed publikacją wymagają bezwzględnej weryfikacji ze stanem faktycznym w danej destynacji. Sztuczne kreowanie popytu socjotechniką i opisywanie miejsc jako „nieodkryte" rodzi bowiem nie tylko ryzyko rozczarowania klienta, ale również realne zagrożenia dla jego bezpieczeństwa. Rzetelnie poinformowany gość, który zna lokalne normy prawne oraz zwyczaje, znacznie rzadziej naraża się na nieprzewidziane sankcje.

Dopełnieniem profesjonalnego standardu obsługi jest ochrona prywatności gości. Rozmieszczenie systemów monitoringu w obiekcie wymaga szczegółowego audytu, przy czym instalowanie kamer w pokojach oraz łazienkach jest bezwzględnie zakazane i nie może być usprawiedliwione względami bezpieczeństwa zbiorowego. Sam monitoring w przestrzeniach dozwolonych musi być jasny i czytelny dla obcokrajowców dzięki odpowiednim piktogramom, a retencja nagrań ściśle określona w czasie, ponieważ zestawienie nagrań z listą gości pozwala na identyfikację tożsamości i nakłada na obiekt obowiązki administratora danych osobowych. Ponadto regulamin obiektu powinien jednoznacznie określać zasady fotografowania i nagrywania w przestrzeniach wspólnych przez innych gości, gdyż to na obiekcie spoczywa odpowiedzialność za zapobieganie naruszeniom prywatności na swoim terenie.

4.4.4 Propozycja wskaźników

Zestaw ograniczono do wskaźników opartych na danych już gromadzonych przez przedsiębiorstwo — w rejestrze zdarzeń, systemie rezerwacyjnym, dokumentacji ubezpieczeniowej i rejestrze skarg. Kolumna ostatnia wskazuje obszar ujawnień ESRS S4.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S4
A. Dostępność i włączenie			
A1	**Dostępność dla osób z niepełnosprawnościami**	Odsetek obiektów spełniających zadeklarowany standard dostępności oraz odsetek pozycji oferty z rzetelnym opisem faktycznych barier, a nie samą deklaracją.	Włączenie społeczne
A2	**Oferta dostępna cenowo**	Udział przychodu z oferty adresowanej do segmentów wskazanych w art. 7 GKET — turystyki rodzinnej, młodzieżowej, studenckiej, seniorskiej i socjalnej — w przychodzie ogółem.	Włączenie społeczne

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S4
A3	**Zgłoszenia nierównego traktowania**	Liczba zgłoszeń odmowy obsługi lub nierównego traktowania gościa (pochodzenie, wyznanie, niepełnosprawność, wiek) na 10 tys. gościonocy oraz odsetek spraw zamkniętych działaniem naprawczym.	Niedyskryminacja
B. Bezpieczeństwo osobiste i zdrowie			
B1	**Zdarzenia niepożądane**	Liczba wypadków i urazów gości na 100 tys. gościonocy, w podziale na aktywności standardowe i podwyższonego ryzyka. Raportować także zdarzenia bez skutków.	Bezpieczeństwo osobiste
B2	**Pokrycie ubezpieczeniowe**	Odsetek uczestników objętych ubezpieczeniem NNW i kosztów leczenia (art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o imprezach turystycznych)[309] oraz odsetek z rozszerzeniem o ratownictwo i transport medyczny.	Bezpieczeństwo osobiste
B3	**Ocena ryzyka destynacji**	Odsetek destynacji objętych oceną zagrożeń bezpieczeństwa, sanitarnych i zdrowotnych nie starszą niż 12 miesięcy.	Bezpieczeństwo osobiste
B4	**Gotowość kryzysowa**	Odsetek destynacji z procedurą reagowania przetestowaną w okresie sprawozdawczym oraz mediana czasu od zdarzenia do nawiązania kontaktu z uczestnikami.	Bezpieczeństwo osobiste
C. Informacja i praktyki marketingowe			
C1	**Kompletność informacji przedwyjazdowej**	Odsetek rezerwacji, w których przed wyjazdem przekazano komplet informacji: szczepienia i ryzyka zdrowotne, lokalne przepisy i normy obyczajowe, ograniczenia wizowe.	Informacja; art. 1 pkt 6 GKET

[309] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2361 ze zm.), art. 7 ust. 2 pkt 2.

Nr	Wskaźnik	Definicja i sposób obliczenia	Obszar ESRS S4
C2	**Rzetelność przekazu handlowego**	Liczba skarg na niezgodność oferty ze stanem faktycznym na 10 tys. rezerwacji oraz liczba materiałów marketingowych skorygowanych lub wycofanych po weryfikacji wewnętrznej.	Odpowiedzialny marketing
D. Prywatność i dane osobowe			
D1	**Zgodność monitoringu wizyjnego**	Odsetek obiektów, w których zweryfikowano rozmieszczenie kamer (bezwzględny zakaz w pokojach i łazienkach) oraz oznakowanie zrozumiałe dla obcokrajowców.	Prywatność
D2	**Incydenty ochrony danych**	Liczba naruszeń ochrony danych gości, odsetek zgłoszonych organowi nadzorczemu w terminie 72 godzin oraz liczba osób, których naruszenie dotyczyło.	Prywatność
E. Skargi i naprawa			
E1	**Skuteczność rozpatrywania skarg**	Liczba skarg gości ogółem; odsetek rozpatrzonych w terminie; odsetek zakończonych działaniem naprawczym; mediana czasu rozpatrzenia.	Kanały zgłoszeń

Uwagi metodyczne

- Wskaźniki bezpieczeństwa wymagają mianownika w gościonocach lub uczestnikach, nie w liczbie imprez. Bez tego wzrost skali działalności odczytuje się jako pogorszenie bezpieczeństwa.
- Zdarzenia bez skutków (near miss) raportowane obok wypadków są wskaźnikiem wyprzedzającym i najtańszym źródłem poprawy; ich liczba rośnie wraz z jakością kultury zgłoszeń, nie wraz z pogorszeniem bezpieczeństwa. Ta sama uwaga dotyczy skarg — kanał zgłoszeniowy musi przy tym pozostać dostępny po zakończeniu imprezy, bo znaczna część naruszeń prywatności i nierównego traktowania jest uświadamiana przez gościa dopiero po powrocie.

Prawa turysty są szersze niż uprawnienia konsumenckie, a problemem pozostaje nie ich zdefiniowanie, lecz egzekwowanie — akty prawa turystycznego mają charakter przeważnie miękki i nie tworzą roszczenia. Standard ESRS S4 tego nie zmienia, lecz wprowadza mechanizm zastępczy: wymaga opisania własnego oddziaływania na użytkownika i wykazania, co przedsiębiorstwo robi, gdy okazuje się ono negatywne. Dla sektora, w którym

bezpieczeństwo, dostępność i prywatność są od dawna przedmiotem ewidencji, lecz rzadko sprawozdawczości, jest to zmiana porządkująca.

Bibliografia

I. Literatura naukowa

1. Baumgartner C., Beyer M., Human rights in tourism — findings and results, raport przygotowany na zlecenie Federalnego Ministerstwa Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (BMZ).

2. Becken S., Water equity — Contrasting tourism water use with that of the local community, „Water Resources and Industry" 2014, vol. 7–8, s. 9–22.

3. Cañada E., Sud A., Promote sustained, inclusive and sustainable economic growth, full and productive employment and decent work for all (Goal 8), Transforming Tourism.

4. Dioko L.A.N., Harrill R., Killed while traveling — Trends in tourism-related mortality, injuries, and leading causes of tourist deaths from published English news reports, 2000–2017 (1H), „Tourism Management" 2019, vol. 70, s. 103–112.

5. Dopping J., Organizing Spheres of Privacy in the Hospitality Industry, „Procedia — Social and Behavioral Sciences" 2016, vol. 224, s. 476.

6. Ekern S., Logan W., Sauge B., Sinding-Larsen A., Human rights and World Heritage: preserving our common dignity through rights-based approaches to site management, „International Journal of Heritage Studies" 2012, vol. 18(3), s. 213–225.

7. Gilejko L., Funkcje społeczności lokalnych i szanse ich realizacji, „Rocznik Żyrardowski" 2002, nr 1, s. 65–75.

8. Hinch T., Butler R., Indigenous tourism: a common ground for discussion, [w:] Tourism and Indigenous Peoples, London 1996, s. 17.

9. Kachniewska M., Metodologia badania rynku pracy w turystyce, Warszawa 2014.

10. Karczewski E., Wpływ aktywności turystycznej na równowagę duchową i zdrowie człowieka, „Zeszyty Naukowe. Turystyka i Rekreacja" 2013, nr 2(12), s. 80–81.

11. McCabe S., Diekmann A., The rights to tourism: reflections on social tourism and human rights, „Tourism Recreation Research" 2015, vol. 40(2), s. 198.

12. Nasieku Tarayia G., The Legal Perspectives of the Maasai Culture, Customs, and Traditions, „Arizona Journal of International & Comparative Law" 2004, vol. 21(1), s. 183–222.

13. Przecławski K., Człowiek a turystyka. Zarys socjologii turystyki, Kraków 1997.

14. Seweryn R., Wkład turystyki w tworzenie miejsc pracy w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej po 1989 r., „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy" 2015, nr 41(1), s. 392.

15. Sipiński D., Turyści zadeptują kolejne raje, „Polityka" 2018.

16. Smith R.K.M., Textbook on International Human Rights, New York 2007.

17. Święcki R., Mieli leczyć, ale zarabiają na turystach, „Polska Times" 2016.

18. Wood R.E., Ethnic Tourism, the State and Cultural Change in Southeast Asia, „Annals of Tourism Research" 1984, vol. 11(3), s. 353–374.

19. Wratny J., Prawo do wynagrodzenia za pracę w świetle zasad sprawiedliwości i równości, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G — Ius" 2015, vol. LXII, nr 2, s. 303 i n.

20. Yang L., Wall G., Ethnic tourism: A framework and an application, „Tourism Management" 2009, vol. 30(4), s. 559–570.

II. Raporty, opracowania i dokumenty instytucjonalne

1. Badanie rynku pracy w turystyce. Raport z badania, Ministerstwo Sportu i Turystyki, Grupa BST, Katowice 2017.

2. Europa — najpopularniejszy kierunek turystyczny na świecie — nowe ramy polityczne dla europejskiego sektora turystycznego, komunikat Komisji Europejskiej, KOM(2010) 352 wersja ostateczna, Bruksela, 30 czerwca 2010 r.

3. Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations „Protect, Respect and Remedy" Framework, Organizacja Narodów Zjednoczonych, dokument A/HRC/17/31, 2011.

4. OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, OECD, Paryż 2023.

5. Tiaki Promise, inicjatywa dotycząca odpowiedzialnego zachowania turystów w Nowej Zelandii, www.tiakinewzealand.com.

6. Travel & Tourism Economic Impact 2014. World, World Travel & Tourism Council, London 2014.

III. Akty prawne i dokumenty normatywne

A. Prawo międzynarodowe

1. Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów z dnia 27 czerwca 1981 r.

2. Amerykańska Konwencja Praw Człowieka z dnia 22 listopada 1969 r.

3. Deklaracja praw ludów tubylczych, przyjęta rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/RES/61/295 z dnia 13 września 2007 r.

4. Globalny Kodeks Etyki w Turystyce, przyjęty przez Zgromadzenie Ogólne Światowej Organizacji Turystyki w Santiago de Chile w 1999 r., rezolucja A/RES/406(XIII).

5. Karta Narodów Zjednoczonych, podpisana w San Francisco dnia 26 czerwca 1945 r. (Dz.U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90 ze zm.).

6. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.).

7. Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych, sporządzona w Nowym Jorku dnia 13 grudnia 2006 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 1169).

8. Konwencja ramowa o ochronie mniejszości narodowych, sporządzona w Strasburgu dnia 1 lutego 1995 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 22, poz. 209).

9. Konwencja w sprawie ochrony światowego dziedzictwa kulturalnego i naturalnego, przyjęta w Paryżu dnia 16 listopada 1972 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 32, poz. 190).

10. Manila Declaration on World Tourism, przyjęta w Manili dnia 10 października 1980 r.

11. Międzynarodowa konwencja o ochronie praw wszystkich pracowników migrujących i członków ich rodzin, przyjęta rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/RES/45/158 z dnia 18 grudnia 1990 r.

12. Międzynarodowy Pakt Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych, otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 169).

13. Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).

14. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, przyjęta rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ 217 A (III) z dnia 10 grudnia 1948 r.

15. Protokół nr 4 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175/2).

16. Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 523 (VI) Integrated Economic Development and Commercial Agreements z dnia 12 stycznia 1952 r.

17. Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 1514 (XV) Declaration on the Granting of Independence to Colonial Countries and Peoples z dnia 14 grudnia 1960 r.

18. Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 1803 (XVII) Permanent Sovereignty over Natural Resources z dnia 14 grudnia 1962 r.

19. Tourism Bill of Rights and Tourist Code, przyjęte przez Zgromadzenie Ogólne Światowej Organizacji Turystyki w Sofii dnia 26 sierpnia 1985 r.

B. Prawo Unii Europejskiej

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, s. 65).

2. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15).

3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/970 z dnia 10 maja 2023 r. w sprawie wzmocnienia stosowania zasady równości wynagrodzeń dla kobiet i mężczyzn za taką samą pracę lub pracę o takiej samej wartości za pośrednictwem mechanizmów przejrzystości wynagrodzeń oraz mechanizmów egzekwowania (Dz. Urz. UE L 132 z 17.05.2023, s. 21).

4. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z 2026 r., dotycząca zmian w ramach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pakiet Omnibus I).

5. Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), w tym ESRS S1 — Własne zasoby pracownicze, ESRS S3 — Dotknięte społeczności oraz ESRS S4 — Konsumenci i użytkownicy końcowi.

6. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 391).

7. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 12 marca 2015 r. w sprawie Tanzanii, w szczególności kwestii zawłaszczania ziemi (2015/2604(RSP)).

8. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 lipca 2018 r. w sprawie łamania praw ludności rdzennej na świecie, w tym masowego wykupu gruntów rolnych (2017/2206(INI)).

9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/399 z dnia 9 marca 2016 r. ustanawiające unijny kodeks zasad regulujących przepływ osób przez granice (kodeks graniczny Schengen).

10. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych (RODO), Dz. Urz. UE L 119 z 4.05.2016, s. 1.

C. Prawo krajowe

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

2. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. — Kodeks pracy (Dz.U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141 ze zm.).

3. Ustawa z dnia 6 stycznia 2005 r. o mniejszościach narodowych i etnicznych oraz o języku regionalnym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 823).

4. Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2361 ze zm.).

5. Ustawa z dnia 11 września 2019 r. — Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.).

6. Ustawa z dnia 4 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy — Kodeks pracy (Dz.U. z 2025 r. poz. 807).

D. Projekty aktów prawnych

1. Projekt ustawy o wzmocnieniu stosowania prawa do jednakowego wynagrodzenia mężczyzn i kobiet za jednakową pracę lub za pracę o jednakowej wartości, nr UC127, wersja z dnia 29 kwietnia 2026 r., Rządowe Centrum Legislacji.

IV. Orzecznictwo

1. Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 11 stycznia 2005 r. w sprawie Phull przeciwko Francji, skarga nr 35753/03.

2. Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 4 marca 2008 r. w sprawie El Morsli przeciwko Francji, skarga nr 15585/06.

3. Wyrok Międzyamerykańskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 31 sierpnia 2001 r. w sprawie The Mayagna (Sumo) Awas Tingni Community v. Nicaragua, Series C No. 79.

4. Postanowienie Międzyamerykańskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 6 września 2002 r. w sprawie The Mayagna (Sumo) Awas Tingni Community v. Nicaragua.

5. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie C-115/14, RegioPost GmbH & Co. KG przeciwko Stadt Landau in der Pfalz, ECLI:EU:C:2015:760.

V. Materiały prasowe i źródła internetowe

1. La Tanzanie menace d'expulser 40 000 Masaï pour faire un terrain de chasse, „Le Parisien”, 19 listopada 2014 r.

2. Rząd Tanzanii zmierza do masowych eksmisji Masajów, 18 maja 2013 r.

Rozdział 5. Standardy dotyczące ładu korporacyjnego (ESRS G) i ich raportowanie

Ład korporacyjny w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Litera G w skrócie ESG obejmuje sposób, w jaki przedsiębiorstwo jest kierowane i nadzorowane, a także zasady, którymi kieruje się w relacjach z kontrahentami, klientami, pracownikami i organami władzy publicznej. W europejskich standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS) obszar ten opisują dwa elementy. Pierwszym jest standard tematyczny ESRS G1, który w polskiej wersji rozporządzenia delegowanego 2023/2772 nosi tytuł „Prowadzenie działalności gospodarczej". Drugim są przekrojowe ujawnienia dotyczące rządzenia (GOV) zawarte w ESRS 2, w tym wymóg GOV-1 dotyczący składu i roli organów jednostki[310].

W turystyce zagadnienia te mają dwojakie znaczenie. Duże grupy hotelowe i touroperatorzy, którzy podlegają obowiązkowi sprawozdawczemu, muszą – jeżeli ocena istotności wskaże te kwestie jako istotne – ujawniać informacje o kulturze korporacyjnej, przeciwdziałaniu korupcji, relacjach z dostawcami i wpływie politycznym. Większość przedsiębiorstw turystycznych to jednak małe i średnie podmioty, które obowiązkowi temu nie podlegają, ale otrzymują pytania od kontrahentów sprawozdających się w ramach łańcucha wartości. M. Sitek zwraca uwagę, że największe znaczenie w sektorze turystycznym mają właśnie małe i średnie przedsiębiorstwa, podczas gdy obowiązki sprawozdawcze z dyrektywy 2022/2464 i rozporządzenia 2023/2772 obejmują przede wszystkim duże sieci hotelowe i touroperatorów[311]. Badania przeprowadzone wśród MŚP w Holandii opisują ten mechanizm jako efekt kaskadowy: duże spółki muszą pozyskiwać dane od kontrahentów z sektora MŚP, przez co wpływ dyrektywy wykracza daleko poza jej bezpośredni zakres podmiotowy[312].

Przegląd literatury dotyczącej strategii ESG w przedsiębiorstwach turystycznych wskazuje, że jakość ładu korporacyjnego warunkuje skuteczność działań środowiskowych

---

[310] 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), załącznik I – ESRS 1, pkt 4 lit. b i pkt 12 lit. a; ESRS 2, pkt 19–23; ESRS G1, pkt 1–2.

[311] Sitek, M. (2025). *Regulacje prawa turystycznego w erze globalnych kryzysów: pandemia, wojna, klimat*. *Journal of Modern Science, 63*(3), s. 25.

[312] Niemann, L., Morssinkhof, S., van der Linden, M. J., de Vries, K. (2025). *Data requests in value chains: The effects of corporate sustainability reporting on SMEs in the Netherlands*. *Sustainability, 17*(17), 8029, s. 2; por. Allgeier, S., Feldmann, R. (2023). *CSRD sustainability reporting for non-listed SMEs: European regulators remain challenged*. *European Company and Financial Law Review, 20*(3), s. 438.

i społecznych, ponieważ wpływa na rozliczalność, spójność strategii i wiarygodność przedsiębiorstwa. Ci sami autorzy zauważają jednak, że badań empirycznych dotyczących MŚP w turystyce jest niewiele[313]. W hotelarstwie do ładu korporacyjnego w ujęciu ESG zalicza się przede wszystkim skład i kompetencje organów zarządzających, polityki antykorupcyjne, systemy rozliczalności i zgodność z przepisami[314].

Zakres i układ rozdziału

Rozdział omawia wymogi ESRS G1 i ESRS 2 GOV-1 oraz ich odpowiedniki w standardzie do dobrowolnego stosowania (VSME). Przedstawia je z perspektywy przedsiębiorstwa turystycznego: hotelu, pensjonatu, ośrodka wypoczynkowego i biura podróży. Każde z zagadnień ujawnianych w raporcie ma w polskim prawie odpowiednik w postaci obowiązków, które przedsiębiorca musi spełniać niezależnie od tego, czy sporządza raport zrównoważonego rozwoju. Dotyczy to ochrony sygnalistów, przepisów karnych o korupcji, przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, terminów zapłaty w transakcjach handlowych oraz ochrony danych osobowych. Rozdział łączy zatem dwie perspektywy: co i jak ujawnia się w raporcie oraz jakie obowiązki prawne stoją za ujawnianymi informacjami.

Tabela 5.1. Powiązanie struktury rozdziału z wymogami ESRS i standardu dobrowolnego

Podrozdział	Główne zagadnienia	Powiązanie ze standardami
5.1. Ład korporacyjny w ESRS i w standardzie dobrowolnym	Zakres ESRS G1, zakres podmiotowy obowiązku sprawozdawczego, limit informacji z łańcucha wartości, rola organów	ESRS G1; ESRS 2 GOV-1; standard dobrowolny (B11, C2, C8, C9)
5.2. Etyka biznesu i kultura korporacyjna	Kodeks postępowania, ochrona sygnalistów, przeciwdziałanie korupcji, płatności gotówkowe, praktyki płatnicze, lobbing, dobrostan zwierząt, uczciwość wobec klienta	ESRS G1-1 – G1-6; standard dobrowolny (B11, C6)
5.3. Obowiązki organizatora turystyki	Impreza turystyczna, powiązane usługi turystyczne, zabezpieczenie finansowe, Turystyczny Fundusz Gwarancyjny	ESRS G1-1 (kultura korporacyjna) i G1-2 (relacje z dostawcami) – w zakresie odpowiedzialności za dostawców
5.4. Bezpieczeństwo informacji i ochrona danych osobowych	Miejsce ochrony danych w ESRS, obowiązki z RODO, inspektor ochrony danych, certyfikacja, cyberbezpieczeństwo	ESRS 2 GOV; ESRS S1, S2, S4 (prywatność); ESRS 1 pkt 11

[313] Khosravi, S., Cassano, R., Gennari, F. (2026). *ESG strategies in tourism enterprises: A systematic review and systems-based synthesis of sustainable management practices*. *Problems and Perspectives in Management, 24*(1), ss. 517, 521, 524.

[314] Cavero López, S. M., Ruiz Guerra, I., Barreal Pernas, J. (2025). *Sustainable leadership as a governance mechanism in the ESG era: A systematic review of organizational transformation in the hospitality sector*. *Merits, 5*(4), 22, ss. 6, 9.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 oraz rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2026/1560.

Rozdział uwzględnia stan prawny na dzień 28 października 2026 r. Ze względu na zmiany wprowadzone w 2026 r. konieczne jest wskazanie, do jakiej wersji standardów odnoszą się przywoływane jednostki redakcyjne. Numeracja punktów ESRS odpowiada pierwotnemu brzmieniu załącznika I do rozporządzenia 2023/2772, które stosuje się do lat obrotowych rozpoczynających się przed 1 stycznia 2027 r. Rozporządzeniem delegowanym (UE) 2026/1563 z dnia 3 lipca 2026 r. Komisja zastąpiła oba załączniki do rozporządzenia 2023/2772. Rozporządzenie to wchodzi w życie 10 listopada 2026 r., a nowe brzmienie standardów stosuje się do lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2027 r. lub później; za rok 2026 jednostka może wybrać jedno z dwóch brzmień[315]. Najważniejsze różnice dotyczące ESRS G1 i GOV-1 przedstawiono w punkcie 5.1.1 i przy omówieniu poszczególnych ujawnień.

5.1. Ład korporacyjny w ESRS i w standardzie dobrowolnym

5.1.1. Zakres standardu ESRS G1

ESRS G1 koncentruje się na trzech grupach kwestii. Pierwszą są etyka biznesu i kultura korporacyjna, w tym przeciwdziałanie korupcji i łapownictwu, ochrona sygnalistów i dobrostan zwierząt. Drugą jest zarządzanie stosunkami z dostawcami, w tym praktyki płatnicze. Trzecią jest działalność związana z wywieraniem wpływu politycznego, w tym działalność lobbingowa[316]. Na tej podstawie standard formułuje sześć wymogów ujawniania informacji:

1. G1-1 – polityki prowadzenia działalności gospodarczej i kultura korporacyjna. Jednostka opisuje m.in. mechanizmy identyfikacji, zgłaszania i badania obaw związanych z zachowaniem niezgodnym z prawem lub z kodeksem postępowania oraz wskazuje, czy przyjmuje zgłoszenia od wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy (pkt 10 lit. a). Ujawnia także, czy ma politykę w zakresie dobrostanu zwierząt (pkt 10 lit. f).

[315] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563 z dnia 3 lipca 2026 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 w odniesieniu do uproszczenia niektórych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 2026/1563 z 21.09.2026), art. 1–3.
[316] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 2 lit. a–c.

2. G1-2 – zarządzanie stosunkami z dostawcami. Jednostka opisuje swoje podejście do relacji z dostawcami, z uwzględnieniem ryzyka związanego z łańcuchem dostaw, oraz wskazuje, czy i jak uwzględnia kryteria społeczne i środowiskowe przy wyborze dostawców (pkt 15).
3. G1-3 – zapobieganie korupcji i przekupstwu oraz ich wykrywanie. Jednostka opisuje procedury zapobiegania zarzutom i incydentom korupcyjnym, ich wykrywania i reagowania na nie (pkt 18 lit. a). Podaje również odsetek osób pełniących funkcje narażone na ryzyko, które zostały objęte programami szkoleniowymi (pkt 21 lit. b). Jeżeli takich procedur nie ma, ujawnia ten fakt oraz ewentualne plany ich przyjęcia (pkt 19).
4. G1-4 – incydenty związane z korupcją lub przekupstwem. Jednostka podaje liczbę wyroków skazujących i kwotę grzywien za naruszenie przepisów antykorupcyjnych oraz działania podjęte w celu zaradzenia naruszeniom (pkt 24 lit. a i b). Ujawnienie liczby i charakteru potwierdzonych incydentów jest fakultatywne (pkt 25).
5. G1-5 – wpływ polityczny i działalność lobbingowa (pkt 27–30).
6. G1-6 – praktyki płatnicze (pkt 33).[317]

Wymogi te nie obowiązują bezwarunkowo. Poza ESRS 2 i powiązanymi z wymogiem IRO-1 wymogami standardów tematycznych (dla ESRS G1 – pkt 6) jednostka ujawnia informacje wymagane przez standardy tematyczne tylko wtedy, gdy w ocenie istotności uzna dany temat za istotny. Jeżeli temat oceniono jako nieistotny, nie ujawnia się dotyczących go informacji[318]. Praktyczne wskazówki dotyczące przeprowadzenia oceny istotności zawierają wytyczne EFRAG IG 1. Mają one charakter niewiążący i odnoszą się do ESRS w brzmieniu przyjętym w 2023 r.[319].

Od roku obrotowego 2027 struktura ESRS G1 zmienia się. Standard nosi tytuł „Postępowanie w biznesie" i dzieli wymogi według schematu polityki – działania – cele – mierniki. G1-1 obejmuje polityki, w tym informację, czy jednostka ma politykę antykorupcyjną zgodną z Konwencją Narodów Zjednoczonych przeciwko korupcji, czy ma politykę ochrony sygnalistów, oraz wskazanie funkcji najbardziej narażonych na korupcję. G1-2 obejmuje działania, w tym zarządzanie relacjami z dostawcami i procedury antykorupcyjne. G1-3 dotyczy celów. G1-4 – G1-6 to mierniki: wyroki skazujące i sankcje za korupcję, wkłady

[317] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 10, 15, 18–19, 21, 24–25, 27–30, 33.
[318] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1, pkt 2 i 29–31.
[319] EFRAG (2024). *EFRAG IG 1: Materiality Assessment Implementation Guidance*. European Financial Reporting Advisory Group.

o charakterze politycznym i działalność lobbingowa oraz praktyki płatnicze[320]. Zakres tematyczny standardu pozostaje taki sam, zmienia się natomiast numeracja i część punktów danych. Z nowego G1-1 zniknęły m.in. pytanie o politykę dobrostanu zwierząt i opis mechanizmu zgłaszania obaw; dobrostan zwierząt pozostaje jednak podtematem standardu (pkt 5 lit. a). Przygotowując od 2027 r. odpowiedzi dla kontrahentów, należy więc posługiwać się nowym tekstem standardu.

5.1.2. Kto raportuje i dlaczego pytania trafiają do małych przedsiębiorstw

Struktura podmiotowa polskiej gospodarki jest silnie rozdrobniona. W 2024 r. działało w Polsce 2374,5 tys. przedsiębiorstw niefinansowych, z czego 2307,8 tys., czyli 97,2%, stanowiły jednostki mikro. Sektor MŚP obejmował 99,8% wszystkich przedsiębiorstw, a duże przedsiębiorstwa – 0,2%[321]. Publikacja GUS nie wyodrębnia turystyki jako całości, ale pokazuje sekcję I „Zakwaterowanie i gastronomia". W tej sekcji jednostki duże wytworzyły w 2024 r. ok. 20% przychodów, a jednostki mikro – blisko połowę[322]. Inaczej jest wśród organizatorów turystyki i pośredników (PKD 79), gdzie według danych Eurostatu przedsiębiorstwa zatrudniające co najmniej 250 osób odpowiadały w 2024 r. za ok. 54% obrotów[323].

Zakres obowiązku sprawozdawczego wyznacza art. 19a ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym przez dyrektywę (UE) 2026/470. Obejmuje on jednostki, w których na dzień bilansowy przychody netto ze sprzedaży przekraczają 450 000 000 EUR, a średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym przekracza 1000. Oba progi muszą być przekroczone łącznie. Te same wartości, liczone w ujęciu skonsolidowanym, dotyczą sprawozdawczości grup kapitałowych (art. 29a ust. 1)[324]. Państwa członkowskie mają wdrożyć te zmiany do 19 marca 2027 r.[325]. W Polsce ustawą z 27 lutego 2026 r. umożliwiono niewykonywanie obowiązków sprawozdawczych w latach obrotowych rozpoczynających się w 2025 i 2026 r. jednostkom, które w danym roku obrotowym i w roku poprzednim nie

---

[320] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563, załącznik I – ESRS G1, pkt 5–18.
[321] Główny Urząd Statystyczny (2025). *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2024 r.* GUS, ss. 11, 15.
[322] Główny Urząd Statystyczny (2025), dz. cyt., tablice w formacie xlsx, tabl. 4.
[323] Eurostat (2026). *Enterprise statistics by size class and NACE Rev. 2 activity (from 2021 onwards)* [sbs_sc_ovw], obroty netto, Polska, 2024 r.
[324] 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 w zakresie zrównoważonego rozwoju i niektórych wymogów w zakresie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026), art. 2 pkt 4 lit. a i pkt 5 lit. a oraz motyw 7.
[325] Dyrektywa (UE) 2026/470, art. 5 ust. 1.

przekroczyły 1000 zatrudnionych (średniorocznie, w przeliczeniu na pełne etaty) albo 1 900 000 000 zł przychodów netto ze sprzedaży; analogiczne progi, liczone na poziomie grupy, dotyczą jednostek dominujących. Decyzję o niewykonywaniu obowiązków podejmuje kierownik jednostki[326]. W październiku 2026 r. Rada Ministrów przyjęła projekt nowelizacji ustawy o rachunkowości wdrażającej dyrektywę 2026/470[327].

Przeciętny hotel, pensjonat czy biuro podróży jest od tych progów bardzo daleko. Pytania o kwestie ESG docierają do niego w kwestionariuszu touroperatora, ankiecie platformy rezerwacyjnej, załączniku do umowy z siecią hotelową albo podczas rozmowy z bankiem o kredyt. Dyrektywa 2026/470 odnosi się do tego zjawiska wprost. Motyw 12 wskazuje, że jednostki w łańcuchu wartości, w tym MŚP, otrzymują od jednostek sprawozdających nadmierne wnioski o udzielenie informacji. Dyrektywa wprowadza dlatego pojęcia „jednostki sprawozdającej" (jednostki obowiązanej do składania sprawozdań na podstawie art. 19a ust. 1) i „jednostki chronionej", czyli jednostki z łańcucha wartości jednostki sprawozdającej, w której średnia liczba zatrudnionych w poprzednim roku obrotowym nie przekracza 1000[328].

Jednostki chronione mają prawo odmówić przekazania informacji wykraczających poza informacje określone w standardach do dobrowolnego stosowania. Postanowienia umowne sprzeczne z tym prawem nie są wiążące, a jednostka sprawozdająca, która występuje o informacje wykraczające poza ten zakres, musi poinformować kontrahenta o przysługującym mu prawie odmowy[329]. Ochrona ta ma dwie granice. Nie obejmuje wniosków składanych w innych celach niż sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, w tym wniosków związanych z unijnymi wymogami należytej staranności[330]. Nie powinna też ograniczać dobrowolnego udostępniania informacji, które są powszechnie udostępniane między jednostkami w danym sektorze[331]. Ten sam limit wiąże Komisję: standardy sprawozdawczości nie mogą wymagać pozyskiwania od jednostek chronionych informacji wykraczających poza informacje ujawniane zgodnie ze standardami do dobrowolnego stosowania[332]. W literaturze

[326] Ustawa z dnia 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2026 poz. 333), art. 1 pkt 2 (art. 84a ust. 1–3 ustawy o rachunkowości).
[327] Prawo.pl (2026, 20 października). *Rząd przyjął projekt upraszczający raportowanie ESG*.
[328] Dyrektywa (UE) 2026/470, motyw 12 oraz art. 2 pkt 4 lit. b (art. 19a ust. 3 akapit drugi lit. a i b dyrektywy 2013/34/UE).
[329] Dyrektywa (UE) 2026/470, art. 2 pkt 4 lit. b (art. 19a ust. 3 akapit czwarty lit. a–c dyrektywy 2013/34/UE).
[330] Tamże (art. 19a ust. 3 akapit piąty lit. a dyrektywy 2013/34/UE).
[331] Dyrektywa (UE) 2026/470, motyw 12.
[332] Dyrektywa (UE) 2026/470, art. 2 pkt 6 lit. c (art. 29b ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2013/34/UE).

polskiej rozwiązanie to opisuje się jako barierę przed przenoszeniem kosztów sprawozdawczości na mniejsze podmioty w łańcuchu wartości[333].

Standard do dobrowolnego stosowania, o którym mowa w dyrektywie, został przyjęty rozporządzeniem delegowanym (UE) 2026/1560. Limit informacji z łańcucha wartości obejmuje wyłącznie punkty danych wymienione w załączniku II do tego rozporządzenia i stosuje się od lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2027 r.[334]. Dla tematu tego rozdziału wniosek jest istotny: w załączniku II nie ma żadnego miernika dotyczącego ładu korporacyjnego. Obejmuje on m.in. ogólne informacje o jednostce, wybrane mierniki środowiskowe i pracownicze, a z modułu kompleksowego – informację o kodeksie postępowania lub polityce praw człowieka dla własnych pracowników i o mechanizmie rozpatrywania skarg (C6) oraz o potwierdzonych incydentach dotyczących praw człowieka (C7). Nie obejmuje natomiast wyroków i grzywien za korupcję (B11), przychodów z określonych sektorów (C8) ani wskaźnika różnorodności organu (C9)[335]. Po wdrożeniu dyrektywy do prawa polskiego, w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się od 1 stycznia 2027 r., mały hotel będzie więc mógł odmówić odpowiedzi na pytania kontrahenta o korupcję, lobbing czy praktyki płatnicze, jeżeli są one zadawane na potrzeby raportu zrównoważonego rozwoju. Jeżeli to samo pytanie pada w innym celu, w szczególności w ramach procesu należytej staranności, prawo odmowy nie przysługuje. Nic nie stoi też na przeszkodzie dobrowolnemu przekazaniu informacji zwyczajowo wymienianych w branży.

Badania wśród MŚP w Holandii pokazują, że w momencie badania większość z nich (72%) nie otrzymała jeszcze żadnych zapytań o dane dotyczące zrównoważonego rozwoju, a jedyny miernik ładu korporacyjnego w VSME – wyroki skazujące i grzywny – 83% badanych przedsiębiorstw uznało za nieistotny dla siebie[336]. Wynik ten dobrze oddaje sytuację małego przedsiębiorstwa turystycznego: najczęściej nie ma ono nic do wykazania w tym mierniku, ale powinno umieć to udokumentować.

---

[333] Otfinowski, W. (2025). *Wpływ pakietów Omnibus na raportowanie zrównoważonego rozwoju: motor czy hamulec realizacji strategii klimatycznej UE?* W: J. Dyczkowska, K. Piotrowska (red.), *Raportowanie zrównoważonego rozwoju. Kontekst regulacyjny a praktyka sprawozdawcza*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 13 (opracowanie dotyczy projektu Komisji z 2025 r.).

[334] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560 z dnia 3 lipca 2026 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE przez ustanowienie standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do dobrowolnego stosowania przez jednostki chronione w ramach limitu informacji z łańcucha wartości (Dz.Urz. UE L 2026/1560 z 21.09.2026), art. 1, 3 i 4.

[335] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik II.

[336] Niemann, L. i in. (2025), dz. cyt., ss. 1, 9.

5.1.3. Rola organów w małym obiekcie (ESRS 2 GOV-1)

ESRS G1 zawiera wymóg powiązany z ESRS 2 GOV-1. Jednostka opisuje w nim rolę organów administrujących, zarządzających i nadzorczych w odniesieniu do prowadzenia działalności gospodarczej oraz ich wiedzę fachową w tym zakresie[337]. Sam GOV-1 wymaga ujawnienia składu tych organów, ich ról i obowiązków oraz dostępu do wiedzy fachowej i umiejętności w kwestiach zrównoważonego rozwoju (pkt 19). Obejmuje to liczbę członków wykonawczych i niewykonawczych, reprezentację pracowników, doświadczenie sektorowe i geograficzne, odsetek członków według płci oraz odsetek niezależnych członków zarządu (pkt 21 lit. a–e)[338].

Wymogi te zakładają istnienie organów kolegialnych, których w hotelu prowadzonym w formie jednoosobowej działalności gospodarczej albo spółki jawnej nie ma. GOV-1 wymaga jednak także opisu roli kierownictwa w procesach rządzenia, kontrolach i procedurach, w tym wskazania, czy rolę tę powierzono osobie na konkretnym stanowisku kierowniczym lub komitetowi[339]. Kierownictwo istnieje również tam, gdzie nie ma zarządu ani rady nadzorczej. Jeżeli właściciel jest jednocześnie osobą zarządzającą, odpowiedzialną za zakupy i rozpatrującą skargi gości, rzetelne ujawnienie wskazuje go jako osobę nadzorującą kwestie zrównoważonego rozwoju i informuje o braku odrębnego organu i komitetu. Tworzenie komitetu, który istniałby tylko w dokumentach, podważałoby wiarygodność całego ujawnienia.

GOV-1 nie wymaga, aby organy posiadały wiedzę fachową w zakresie zrównoważonego rozwoju. Jednostka ma opisać, w jaki sposób ustala, czy odpowiednie umiejętności i wiedza fachowa są dostępne lub zostaną rozwinięte, w tym czy korzysta z wiedzy zewnętrznej, „na przykład poprzez dostęp do ekspertów lub szkoleń”[340]. Nowe brzmienie standardu utrzymuje to podejście: wiedza fachowa obejmuje wiedzę, którą organy posiadają bezpośrednio lub do której mają dostęp[341]. Dla obiektu bez działu ESG oznacza to, że wystarczające może być wskazanie odbytego szkolenia albo stałego doradcy zewnętrznego.

[337] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 5 lit. a i b.
[338] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2, pkt 19 i 21.
[339] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2, pkt 22 lit. c ppkt i.
[340] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 2, pkt 23 lit. a.
[341] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563, załącznik I – ESRS 2, pkt 12 lit. b i AR 7.

5.1.4. Standard do dobrowolnego stosowania (VSME)

Standard dobrowolny został pierwotnie ogłoszony jako zalecenie Komisji (UE) 2025/1710 (VSME)[342], a następnie – w brzmieniu dostosowanym do dyrektywy 2026/470 – przyjęty jako załącznik I do rozporządzenia delegowanego 2026/1560. Z dniem wejścia w życie tego rozporządzenia zalecenie przestało wywoływać skutki prawne. Standard jest przeznaczony dla jednostek zatrudniających średnio nie więcej niż 1000 pracowników[343]. Obejmuje te same kwestie zrównoważonego rozwoju co ESRS, ale opiera się na zasadzie proporcjonalności i uwzględnia możliwości jednostek, dla których jest przeznaczony, w tym mikrojednostek. W przeciwieństwie do ESRS nie nakłada prawnych obowiązków sprawozdawczych[344]. Polska literatura już przed jego przyjęciem wskazywała, że MŚP niebędące jednostkami zainteresowania publicznego, a działające jako dostawcy lub klienci w łańcuchach wartości, będą mogły stosować standardy dobrowolnie[345].

Standard składa się z modułu podstawowego (ujawnienia B1–B11), który stanowi podejście docelowe dla mikrojednostek, i z modułu kompleksowego (C1–C9). Zastosowanie modułu podstawowego jest warunkiem zastosowania modułu kompleksowego. Część punktów danych jest dobrowolna dla jednostek zatrudniających nie więcej niż 10 pracowników[346]. Dodatek B do standardu wymienia w temacie „Postępowanie w biznesie" te same kwestie co ESRS G1: kulturę korporacyjną wraz z przeciwdziałaniem korupcji, ochroną sygnalistów i dobrostanem zwierząt, wpływ polityczny wraz z działalnością lobbingową oraz zarządzanie relacjami z dostawcami wraz z praktykami płatniczymi[347].

Różnica polega na głębokości ujawnień. W module podstawowym ład korporacyjny reprezentuje jeden miernik – B11. Jeżeli w okresie sprawozdawczym jednostka otrzymała wyroki skazujące lub podlegała grzywnom za naruszenie przepisów antykorupcyjnych, ujawnia ich liczbę oraz łączną kwotę grzywien. Miernik ten odpowiada pkt 24 lit. a ESRS G1-4, bez działań naprawczych z lit. b. Moduł kompleksowy dodaje dwa mierniki: przychody z określonych rodzajów działalności (C8), takich jak produkcja broni zakazanej, tytoniu czy

---

[342] Zalecenie Komisji (UE) 2025/1710 z dnia 30 lipca 2025 r. w sprawie dobrowolnego standardu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek (Dz.Urz. UE L 2025/1710 z 05.08.2025).

[343] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, motyw 5 i załącznik I, pkt 2.

[344] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 3–4.

[345] Świderska, G. K., Krysik, M. (2023). *Czy zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jakie wprowadziła Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464, wpłyną na rachunkowość? Przyczynek do dyskusji*. *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, 68*(2), s. 8.

[346] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 6–8.

[347] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, dodatek B.

paliw kopalnych, oraz wskaźnik zróżnicowania organu ładu korporacyjnego pod względem płci (C9), ujawniany, jeżeli jednostka taki organ posiada[348]. W standardzie dobrowolnym brak odpowiednika odsetka niezależnych członków zarządu czy opisu wiedzy fachowej organów. Zamiast obowiązku opisu ról organów przewidziano możliwość wskazania najwyższego szczebla w jednostce (osoby lub organu) odpowiedzialnego za wdrożenie praktyk, polityk i inicjatyw na rzecz zrównoważonego rozwoju, jeżeli jednostka taki szczebel wyznaczyła (C2)[349]. Kodeks postępowania i mechanizm rozpatrywania skarg pojawiają się w ujawnieniu C6, ale w części społecznej, jako pytania (TAK/NIE) dotyczące praw człowieka własnych pracowników, a nie jako opis polityki postępowania w biznesie[350].

W praktyce mikroprzedsiębiorstwo turystyczne, które stosuje moduł podstawowy, w sekcji dotyczącej ładu korporacyjnego najczęściej nie wykaże żadnych danych. B11 wymaga ujawnienia tylko wtedy, gdy w okresie sprawozdawczym zapadł wyrok lub nałożono grzywnę, a standard przewiduje, że jeżeli pominięto ujawnienie mające zastosowanie tylko w określonych okolicznościach, przyjmuje się, że nie ma ono zastosowania do jednostki[351]. Nie zwalnia to jednak z prowadzenia dokumentacji, która pozwoli tę odpowiedź potwierdzić.

5.2. Etyka biznesu i kultura korporacyjna

5.2.1. Kodeks postępowania i kanał zgłoszeń

Ujawnienie G1-1 dotyczy kodeksu postępowania i mechanizmu zgłaszania obaw. Obiekty posiadające certyfikat zrównoważonej turystyki zwykle mają już oba te elementy, choć nazywają je inaczej niż ESRS. Standard hotelowy Światowej Rady ds. Zrównoważonej Turystyki (GSTC) wymaga, aby hotel posiadał pisemny kodeks postępowania określający zachowania personelu, dostawców i gości (kryterium B6). Hotel ma prowadzić regularne szkolenia z tego kodeksu dla całego personelu i przechowywać ich dokumentację na potrzeby weryfikacji (B6 pkt 6). Ma także dysponować systemem, w którym personel może bezpiecznie i poufnie zgłaszać skargi, z wyraźnymi gwarancjami ochrony przed działaniami odwetowymi (B9 pkt 7)[352]. Od wersji 4 kryteria GSTC dla branży zostały rozdzielone na odrębny standard

[348] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 43 (B11) oraz ujawnienia C8 i C9.
[349] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 48.
[350] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 61 lit. a i c.
[351] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, pkt 8 i 15.
[352] Global Sustainable Tourism Council (2025). *GSTC Hotel Standard v4.01 with Performance Indicators and SDGs*. GSTC, ss. 11–13.

dla hoteli i standard dla touroperatorów[353]. Obiekt bez certyfikatu, który podpisał kodeks postępowania dostawcy przygotowany przez dużego kontrahenta, może mieć podobne rozwiązania, jednak ich zakres zależy od treści konkretnego dokumentu.

Ani standard hotelowy, ani standard dla touroperatorów GSTC nie zawiera kryterium dotyczącego korupcji lub przekupstwa. Certyfikat nie zastępuje zatem procedury, której opisu wymaga ESRS G1-3, ani nie określa „funkcji narażonych na ryzyko", potrzebnych do obliczenia miernika z pkt 21 lit. b. Kryterium A2 GSTC zobowiązuje hotel do opracowania, wdrożenia i egzekwowania wewnętrznych polityk i procedur zapewniających zgodność ze wszystkimi wymogami prawnymi, choć nagłówek tego kryterium wymienia przepisy z zakresu spraw społecznych, kulturowych i środowiskowych, a nie korupcję[354].

Skuteczność kanału zgłoszeń zależy w dużej mierze od kultury organizacyjnej. Badanie przeprowadzone wśród 442 pracowników egipskich hoteli pięciogwiazdkowych wykazało, że gotowość do wewnętrznego zgłaszania nieprawidłowości wymaga zarówno cech indywidualnych, takich jak odwaga moralna, jak i odpowiedniego klimatu organizacyjnego, a kierownictwo powinno stanowić wzorzec postępowania etycznego[355].

5.2.2. Ochrona sygnalistów w przedsiębiorstwach sezonowych

Procedurę zgłoszeń wewnętrznych ustala podmiot prawny, na rzecz którego według stanu na dzień 1 stycznia lub 1 lipca danego roku wykonuje pracę zarobkową co najmniej 50 osób[356]. Dwa terminy pomiaru mają w turystyce duże znaczenie, ponieważ sezonowość zatrudnienia jest cechą strukturalną tego sektora. Globalny Kodeks Etyki w Turystyce wymienia „uwarunkowania wynikające z sezonowości" pracy osób zatrudnionych w turystyce i wskazuje, że szczególny status należy zapewnić pracownikom sezonowym[357]. Mały hotel często nie osiąga progu pięćdziesięciu osób, ale ośrodek wypoczynkowy z restauracją albo kemping z sezonową gastronomią może go przekroczyć. Przedsiębiorca, który w styczniu zatrudnia trzydzieści osób, a w lipcu sześćdziesiąt, przekracza próg według stanu na 1 lipca.

---

[353] Tamże, strona tytułowa, przyp. 1; Global Sustainable Tourism Council (2025). *GSTC Tour Operator Standard v4.01*. GSTC.

[354] Global Sustainable Tourism Council (2025). *GSTC Hotel Standard v4.01*, dz. cyt., s. 3 (kryterium A2 pkt 2).

[355] Mkheimer, I. M., Selem, K. M., Shehata, A. E., Hussain, K., Perez Perez, M. (2023). *Can hotel employees arise internal whistleblowing intentions? Leader ethics, workplace virtues and moral courage*. *European Journal of Management and Business Economics, 32*(2), s. 203.

[356] Ustawa z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz.U. 2024 poz. 928), art. 23 ust. 1.

[357] UN Tourism (1999). *Globalny Kodeks Etyki w Turystyce*, art. 9 ust. 1 i 2.

Przy ustalaniu liczby osób wlicza się pracowników w przeliczeniu na pełne etaty lub osoby świadczące pracę za wynagrodzeniem na innej podstawie niż stosunek pracy, jeżeli nie zatrudniają do tego rodzaju pracy innych osób, niezależnie od podstawy zatrudnienia[358]. Z gramatycznego brzmienia przepisu można wywodzić, że przeliczenie na pełne etaty dotyczy tylko pracowników, a osoby na umowach cywilnoprawnych liczy się według liczby osób. Za taką wykładnią przemawia sformułowanie „niezależnie od podstawy zatrudnienia" odniesione do drugiej grupy. W literaturze praktycznej spotyka się jednak także pogląd, że przeliczenie na etaty dotyczy wszystkich kategorii[359]. Przy przyjęciu pierwszej wykładni sezonowa obsada zatrudniona na umowach zlecenia może przesądzić o przekroczeniu progu. Nieustanowienie procedury jest wykroczeniem zagrożonym karą grzywny[360].

Z progiem pięćdziesięciu osób wiążą się trzy zastrzeżenia. Po pierwsze, próg dotyczy wyłącznie obowiązku ustanowienia procedury zgłoszeń wewnętrznych, a nie całej ustawy. Podejmowanie działań odwetowych wobec sygnalisty jest przestępstwem zagrożonym grzywną, karą ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2, a przy uporczywym działaniu – karą pozbawienia wolności do lat 3, niezależnie od liczby zatrudnionych[361]. Pensjonat zatrudniający dziesięć osób jest związany zakazem działań odwetowych tak samo jak sieć hotelowa. Po drugie, podmiot zatrudniający mniej niż 50 osób może ustalić procedurę dobrowolnie[362]. ESRS G1-1 wymaga opisu mechanizmu zgłaszania, a nie wyłącznie mechanizmu obowiązkowego. Jednostka, która nie ma polityki ochrony sygnalistów, ujawnia ten fakt i informuje, czy planuje ją wdrożyć, a jednostka objęta przepisami krajowymi transponującymi dyrektywę 2019/1937 może spełnić ten wymóg przez oświadczenie, że im podlega[363]. Z. Hajn i D. Skupień uznają próg pięćdziesięciu pracowników za właściwy. Ich zdaniem rozszerzenie obowiązku na podmioty zatrudniające ponad 20, ale mniej niż 50 pracowników, nie byłoby słuszne ze względu na koszty tworzenia kanału, a w małych organizacjach trudno zachować w poufności tożsamość sygnalisty[364].

Po trzecie, ustawa przewiduje stosowanie obowiązku niezależnie od liczby zatrudnionych do podmiotów wykonujących działalność w zakresie usług, produktów i rynków

---

[358] Ustawa o ochronie sygnalistów, art. 23 ust. 2.
[359] Por. Modro, M. (2024, 12 sierpnia). *Ustawa o ochronie sygnalistów – ilość wykonujących pracę czy ilość etatów?* Infor.pl.
[360] Ustawa o ochronie sygnalistów, art. 58 i 59.
[361] Ustawa o ochronie sygnalistów, art. 12 i art. 55 ust. 1 i 2.
[362] Ustawa o ochronie sygnalistów, art. 24 ust. 2.
[363] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 10 lit. d i pkt 11.
[364] Hajn, Z., Skupień, D. (2021). *Ochrona sygnalistów w miejscu pracy w państwach Grupy Wyszehradzkiej, Francji i Słowenii – propozycje zmian*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, s. 32.

finansowych oraz przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, bezpieczeństwa transportu i ochrony środowiska, objętą aktami prawa Unii wymienionymi w części I.B i II załącznika do dyrektywy 2019/1937[365]. Wyjątek dotyczący bezpieczeństwa transportu nie obejmuje przewoźnika autokarowego obsługującego wycieczki. W tym obszarze załącznik wymienia bowiem trzy akty: rozporządzenie w sprawie zdarzeń w lotnictwie cywilnym oraz dyrektywy dotyczące obowiązków państwa bandery i kontroli przez państwo portu[366]. W obszarze przeciwdziałania praniu pieniędzy załącznik wymienia natomiast dyrektywę 2015/849, rozporządzenie 2015/847 oraz – dodane przez dyrektywę 2024/1640 – rozporządzenie 2024/1624[367]. Hotel, który wymienia gościom waluty, może stać się instytucją obowiązaną w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy (zob. pkt 5.2.4). Przepis nie rozstrzyga, czy taki hotel „wykonuje działalność w zakresie" przeciwdziałania praniu pieniędzy. Ostrożniej jest jednak przyjąć, że próg pięćdziesięciu osób nie zwalnia z obowiązku ustanowienia procedury obiektu, który prowadzi wymianę walut.

5.2.3. Ryzyko korupcyjne w przedsiębiorstwie turystycznym

Badania międzynarodowe pokazują, że poziom korupcji wpływa na popyt turystyczny. Analiza danych dla 200 państw z lat 1995–2022 wykazała nieliniową zależność między korupcją a międzynarodowym popytem turystycznym[368]. W państwach śródziemnomorskich kontrola korupcji wpływa na turystykę przede wszystkim w krótkim okresie[369]. Z perspektywy pojedynczego przedsiębiorstwa ważniejsze są jednak konkretne sytuacje, w których może dojść do przestępstwa korupcyjnego. Wśród przestępstw korupcyjnych, w związku z którymi zgłaszający może korzystać z ochrony przewidzianej dla sygnalistów, wymienia się m.in. art. 228, 229, 230, 230a i 296a Kodeksu karnego[370]. Dla przedsiębiorstwa turystycznego szczególne znaczenie mają trzy z nich (art. 296a, 229 i 230 Kodeksu karnego), a także zakłócanie przetargu (art. 305 Kodeksu karnego), które nie jest klasycznym przestępstwem korupcyjnym, ale często mu towarzyszy.

---

[365] Ustawa o ochronie sygnalistów, art. 23 ust. 3.

[366] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii (Dz.Urz. UE L 305 z 26.11.2019, s. 17), załącznik, część II lit. B.

[367] Dyrektywa (UE) 2019/1937, załącznik, część II lit. A pkt 2; dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1640 z dnia 31 maja 2024 r. (Dz.Urz. UE L 2024/1640 z 19.06.2024), art. 75.

[368] Bayram, G. E., Abbasi, A. R., Raza, A., Shaikh, A. H., Soomro, S. A. (2024). *The U-shaped relationship between corruption and international tourism demand: A gravity model approach*. *Turyzm/Tourism, 34*(1), s. 97.

[369] Bayar, Y., Gavriletea, M. D., Remeikienė, R. (2023). *Impact of the rule of law, corruption and terrorism on tourism: Empirical evidence from Mediterranean countries*. *Oeconomia Copernicana, 14*(3), s. 1010.

[370] Łodziana, T. (2025). *Korupcja w kontekście ustawy o ochronie sygnalistów*. *Palestra*, nr 7, s. 83.

Pierwsza sytuacja dotyczy relacji między przedsiębiorcami. Karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 podlega ten, kto pełniąc funkcję kierowniczą w jednostce organizacyjnej wykonującej działalność gospodarczą lub pozostając z nią w stosunku pracy, umowy zlecenia albo umowy o dzieło, żąda lub przyjmuje korzyść majątkową lub osobistą albo jej obietnicę w zamian za nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, mogące wyrządzić tej jednostce szkodę majątkową albo stanowiące czyn nieuczciwej konkurencji lub niedopuszczalną czynność preferencyjną[371]. Tej samej karze podlega ten, kto korzyść udziela albo obiecuje udzielić (§ 2). Ustawa przewiduje łagodniejsze zagrożenie w wypadku mniejszej wagi (§ 3) i surowsze, gdy przyjmujący korzyść wyrządza znaczną szkodę majątkową (§ 4). Nie podlega karze sprawca, który udzielił korzyści, jeżeli korzyść lub jej obietnica zostały przyjęte, a sprawca zawiadomił o tym organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, zanim organ ten się o nim dowiedział (§ 5)[372].

W turystyce typowym przykładem jest prowizja za przywiezienie grupy do określonej restauracji lub sklepu, wypłacana przez restauratora pilotowi, przewodnikowi albo kierowcy autokaru, którzy pozostają z organizatorem w stosunku pracy lub zlecenia. Szkodę majątkową może w takiej sytuacji ponieść organizator. Sama prowizja nie jest przestępstwem; znamieniem czynu jest powiązanie korzyści z nadużyciem uprawnień lub niedopełnieniem obowiązku po stronie przyjmującego. Literatura dotycząca tzw. wycieczek „zero-fare" opisuje, jak wymuszone zakupy, finansowane prowizjami dla przewodników, prowadzą do konfliktów między uczestnikami a przewodnikami i rodzą pytanie o odpowiedzialność za nieetyczny model biznesowy[373].

Pozostałe sytuacje wiążą się przede wszystkim z kontaktami z organami władzy publicznej i podmiotami udzielającymi zamówień, które w turystyce są częste. Organizator turystyki musi uzyskać wpis do rejestru prowadzonego przez marszałka województwa[374], a kategorię obiektu hotelarskiego w drodze decyzji nadaje marszałek województwa właściwy ze względu na położenie obiektu[375]. Kategoria jest rozstrzygnięciem organu administracji, które bezpośrednio wpływa na cenę pokoju. Druga sytuacja to łapownictwo czynne z art. 229

---

[371] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2026 poz. 1342), art. 296a § 1.
[372] Kodeks karny, art. 296a § 2–5.
[373] Yan, L. (2020). *Zero-fare tours through the lens of a fatal conflict*. *Journal of Hospitality and Tourism Management, 45*, ss. 226–233.
[374] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych (t.j. Dz.U. 2026 poz. 925 ze zm.), art. 22 ust. 2 w zw. z art. 23 ust. 1.
[375] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz.U. 2023 poz. 1944 ze zm.), art. 38 ust. 1 i 4.

Kodeksu karnego. Udzielenie albo obietnica udzielenia korzyści majątkowej lub osobistej osobie pełniącej funkcję publiczną w związku z pełnieniem tej funkcji jest zagrożone karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Jeżeli sprawca działa, aby skłonić taką osobę do naruszenia przepisów prawa, albo udziela korzyści za takie naruszenie, grozi mu kara od roku do lat 10[376]. Odbiór sanitarny, kontrola przeciwpożarowa i kategoryzacja to typowe sytuacje, w których przedsiębiorca turystyczny ma kontakt z osobą pełniącą funkcję publiczną.

Trzecia sytuacja to płatna protekcja z art. 230 § 1 Kodeksu karnego. Od 1 października 2023 r. przepis wylicza w pięciu punktach podmioty, na które sprawca powołuje się, oferując pośrednictwo w załatwieniu sprawy. Punkt 2 obejmuje „organizację krajową lub międzynarodową", a punkt 3 – krajową lub zagraniczną jednostkę organizacyjną dysponującą środkami publicznymi[377]. Wymóg dysponowania środkami publicznymi odnosi się wyłącznie do punktu 3, a nie do organizacji krajowej lub międzynarodowej[378]. Nie można więc wykluczyć, że pojęcie organizacji krajowej obejmuje także ogólnokrajową izbę lub federację branżową, choć kwestia ta nie została rozstrzygnięta w orzecznictwie.

Czwarta sytuacja to zakłócanie przetargu z art. 305 Kodeksu karnego. Od 1 października 2023 r. przepis chroni każdy przetarg, a nie tylko przetarg publiczny, oraz każde postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego; odpowiednio stosuje się go także do aukcji[379]. Zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji ochrona obejmuje przetargi publiczne i prywatne, w szczególności prowadzone na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego[380]. Dla biura podróży ubiegającego się o organizację wycieczek szkolnych znaczenie ma § 2, który penalizuje wejście w porozumienie z inną osobą, przekazywanie lub rozpowszechnianie informacji albo przemilczanie istotnych okoliczności w celu wywarcia bezprawnego wpływu na wynik trwającego lub przygotowywanego przetargu lub postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jeżeli sprawca działa na szkodę właściciela mienia, osoby lub instytucji, na rzecz której przetarg jest lub ma być dokonywany bądź która prowadzi lub ma prowadzić postępowanie, albo na szkodę interesu publicznego. Działanie na szkodę jest więc znamieniem czynu, a nie tylko jego typowym skutkiem. Jeżeli sprawca działa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, grozi mu kara pozbawienia wolności od 6

[376] Kodeks karny, art. 229 § 1 i 3.
[377] Kodeks karny, art. 230 § 1 pkt 2 i 3.
[378] Dalecka-Werpachowska, A. (2024). *Ewolucja czy rewolucja? Kilka uwag o kolejnych nowelizacjach znamion przestępstwa płatnej protekcji*. *Problemy Prawa Karnego, 8*(1), s. 10.
[379] Kodeks karny, art. 305 § 1 i 4.
[380] Derewiecka, D. (2023). *Prawnokarna ochrona przetargu w świetle zmian przepisu art. 305 Kodeksu karnego*. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio G (Ius), 70*(2), s. 48.

miesięcy do lat 8 (§ 3). Ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego, chyba że pokrzywdzonym jest Skarb Państwa albo przedmiot przetargu, aukcji lub zamówienia jest co najmniej w części finansowany ze środków publicznych (§ 5). Czyn dotyczący wycieczki opłacanej ze środków szkoły publicznej będzie zatem ścigany z urzędu[381]. Jeżeli jednak szkoła prowadzi jedynie zapytanie ofertowe poniżej progu stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych, a nie przetarg w rozumieniu art. 70^1–70^5 Kodeksu cywilnego, zastosowanie art. 305 jest wątpliwe.

Brakuje badań, które pozwalałyby ocenić częstość tych zachowań w polskiej turystyce. Dla części przedsiębiorców ograniczone znaczenie ma także argument, że program zgodności chroni przed odpowiedzialnością podmiotu zbiorowego. Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych obejmuje osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, a także m.in. przedsiębiorcę niebędącego osobą fizyczną[382]. Ustawa nie dotyczy zatem przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, ale obejmuje hotele i biura podróży działające w formie spółek handlowych. Status spółki cywilnej jako podmiotu zbiorowego jest w doktrynie sporny[383].

Z tych czterech sytuacji można zbudować procedurę, której opisu wymaga ESRS G1-3 pkt 18 lit. a. W małym przedsiębiorstwie może ona zmieścić się na jednej stronie i obejmować trzy elementy. W zakresie zapobiegania wskazuje osoby, które kontaktują się z urzędami, przygotowują ofertę i program wycieczek oraz mogą otrzymać prowizję od dostawcy; są to funkcje narażone na ryzyko w rozumieniu AR 4 (zob. pkt 21 lit. b). Nowe brzmienie standardu wprost wskazuje jako przykład funkcje wchodzące w interakcję z organami publicznymi[384]. W zakresie wykrywania procedura wymaga dokumentowania, po obu stronach transakcji, każdej korzyści o wartości wyższej niż drobny upominek reklamowy. W zakresie reagowania wskazuje jedną osobę, do której kieruje się zgłoszenia, oraz termin udzielenia odpowiedzi.

5.2.4. Płatności gotówkowe, wymiana walut i przeciwdziałanie praniu pieniędzy

Przyjęcie od gościa 10 000 euro gotówką nie czyni hotelu instytucją obowiązaną w przypadku płatności za usługi. Art. 2 ust. 1 pkt 23 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy

---

[381] Kodeks karny, art. 305 § 2, 3 i 5.

[382] Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz.U. 2024 poz. 1822 ze zm.), art. 2 ust. 1 i 2.

[383] Stokłosa, K. (2019). *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych na nowych zasadach a obecne rozwiązania prawne. Wybrane zagadnienia*. *Zeszyty Prawnicze, 19*(4), ss. 210–211.

[384] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563, załącznik I – ESRS G1, AR 3.

obejmuje przedsiębiorców w zakresie, w jakim przyjmują lub dokonują płatności *za towary* w gotówce o wartości równej lub przekraczającej równowartość 10 000 euro, bez względu na to, czy transakcja jest przeprowadzana jako pojedyncza operacja, czy kilka operacji, które wydają się ze sobą powiązane[385]. W sąsiednich punktach 21 i 22, dotyczących fundacji i stowarzyszeń, mowa o płatnościach w gotówce bez zawężenia do towarów[386]. Różnica jest zamierzona. Hotel i biuro podróży sprzedają natomiast usługi. Przepis obejmuje jednak zarówno przyjmowanie, jak i dokonywanie płatności, dlatego w jego zakresie mieści się np. zakup towaru za gotówkę o takiej wartości od osoby niebędącej przedsiębiorcą (w relacjach z przedsiębiorcami płatność gotówkowa powyżej 15 000 zł jest i tak niedopuszczalna).

Sytuacja zmieni się od 10 lipca 2027 r. Od tego dnia rozporządzenie 2024/1624 ogranicza możliwość przyjmowania i dokonywania płatności gotówkowych przez osoby prowadzące handel towarami *lub świadczące usługi* do kwoty 10 000 euro, bez względu na to, czy transakcja jest przeprowadzana jako pojedyncza operacja, czy kilka powiązanych operacji[387]. Limit ten obejmie także usługi hotelowe i turystyczne. W relacjach między przedsiębiorcami już obecnie obowiązuje niższy limit: płatność musi zostać dokonana za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli stroną transakcji jest inny przedsiębiorca, a jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł[388].

Niezależnie od płatności gotówkowych instytucją obowiązaną może stać się przedsiębiorca, który świadczy usługę wymiany walut. Recepcja, która kupuje od gościa euro za złote, świadczy taką usługę. Art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy obejmuje nie tylko przedsiębiorców prowadzących działalność kantorową, ale też innych przedsiębiorców świadczących usługę wymiany walut lub pośrednictwa w wymianie walut, i nie przewiduje progu kwotowego[389]. Według literalnego brzmienia przepisu status instytucji obowiązanej może powstać już przy pierwszej wymianie świadczonej jako usługa, choć kwestia ta nie została rozstrzygnięta w orzecznictwie. Odrębnym zagadnieniem jest działalność kantorowa. Prawo dewizowe definiuje ją jako regulowaną działalność gospodarczą polegającą na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych oraz pośrednictwie w ich kupnie i sprzedaży.

---

[385] Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz.U. 2025 poz. 644 ze zm.), art. 2 ust. 1 pkt 23.

[386] Tamże, art. 2 ust. 1 pkt 21 i 22.

[387] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1624 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (Dz.Urz. UE L 2024/1624 z 19.06.2024), art. 80 ust. 1 i art. 90.

[388] Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2025 poz. 1480 ze zm.), art. 19.

[389] Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, art. 2 ust. 1 pkt 11.

Działalność ta wymaga wpisu do rejestru działalności kantorowej prowadzonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego[390]. Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły[391]. Wpisu wymaga zatem wymiana prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, a nie jednorazowa przysługa dla gościa.

Ustawa obejmuje także przedsiębiorców udostępniających skrytki sejfowe. Skrytką sejfową jest wyodrębnione i zabezpieczone miejsce w wydzielonym pomieszczeniu lub szafie ze skrytkami, udostępniane klientowi za opłatą na podstawie umowy, której łączny czas obowiązywania wynosi co najmniej 30 dni[392]. Sejf w pokoju hotelowym udostępniany bez odrębnej opłaty na czas kilkudniowego pobytu nie spełnia tej definicji. Salon gier na automatach w budynku hotelu stanowi natomiast odrębny tytuł (art. 2 ust. 1 pkt 20), który dotyczy podmiotu urządzającego gry, a nie hotelu wynajmującego mu powierzchnię.

5.2.5. Praktyki płatnicze

Ujawnienie G1-6 w brzmieniu z 2023 r. składa się z kilku elementów. Jednostka podaje średni czas regulowania faktury, liczony od dnia rozpoczęcia biegu umownego lub ustawowego terminu płatności (pkt 33 lit. a). Opisuje swoje standardowe warunki płatności w dniach według głównych kategorii dostawców i podaje odsetek płatności zgodnych z tymi warunkami (lit. b). Wskazuje liczbę nierozstrzygniętych postępowań sądowych dotyczących opóźnień w płatnościach (lit. c) oraz przedstawia informacje uzupełniające, w tym opis metody, jeżeli średni czas zapłaty obliczono na próbie reprezentatywnej (lit. d)[393]. W brzmieniu stosowanym od 2027 r. miernik średniego czasu zapłaty nie występuje. Jednostka ujawnia standardowe warunki płatności według głównych kategorii dostawców, z wyszczególnieniem warunków stosowanych wobec MŚP, jeżeli różnią się od warunków stosowanych wobec innych dostawców, odsetek płatności zgodnych z tymi warunkami oraz liczbę nierozstrzygniętych postępowań sądowych[394].

Z praktykami płatniczymi wiąże się także ujawnienie G1-2 w brzmieniu z 2023 r.: jednostka opisuje w nim swoją politykę zapobiegania opóźnieniom w płatnościach, w szczególności wobec MŚP[395]. Jest to naturalne miejsce na opis praktyki, której ramy

[390] Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (t.j. Dz.U. 2024 poz. 1131 ze zm.), art. 2 ust. 1 pkt 19 i 19a lit. a, art. 11 ust. 1 i art. 16 ust. 1.
[391] Prawo przedsiębiorców, art. 3.
[392] Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, art. 2 ust. 1 pkt 24 i ust. 2 pkt 19c.
[393] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 33.
[394] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563, załącznik I – ESRS G1, pkt 18.
[395] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 15 lit. a.

wyznaczają omówione niżej przepisy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych. Problem opóźnień płatniczych dotyczy w Polsce znacznej części przedsiębiorstw. Według badań z 2016 r. opóźnienia w płatnościach deklarowało średnio 62% przedsiębiorstw w Europie i 57,5% w Polsce, a jako główne przyczyny wskazywano brak środków u kontrahenta oraz wykorzystywanie nieopłaconych faktur jako formy finansowania[396]. Najsilniejszą ochronę ustawa o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych przewiduje w relacji z dużym dłużnikiem. Jeżeli dłużnikiem jest duży przedsiębiorca, a wierzycielem mikro-, mały lub średni przedsiębiorca, termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 60 dni od doręczenia faktury lub rachunku[397]. W pozostałych przypadkach strony mogą w umowie wyraźnie ustalić termin dłuższy niż 60 dni, pod warunkiem że ustalenie to nie jest rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela[398].

Transakcją handlową jest umowa, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, zawierana przez podmioty wymienione w ustawie w związku z wykonywaną działalnością. Touroperator płacący hotelowi za noclegi jest dłużnikiem w rozumieniu ustawy[399]. Ustawę stosuje się jednak tylko do transakcji, których wyłącznymi stronami są podmioty wymienione w jej art. 2 – przede wszystkim przedsiębiorcy, ale także m.in. podmioty publiczne i osoby wykonujące wolny zawód. Sprzedaż usług gościom będącym konsumentami pozostaje poza zakresem ustawy, natomiast sprzedaż za pośrednictwem touroperatora lub platformy rezerwacyjnej jest nią objęta, ponieważ jej stronami są przedsiębiorcy. Ustawa obejmuje przedsiębiorców z państw Unii Europejskiej, państw EFTA będących stronami umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz Szwajcarii, a także oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych[400]. Wobec touroperatora z Wielkiej Brytanii lub platformy spoza Europy, którzy nie mają w Polsce oddziału ani przedstawicielstwa, polski hotel nie może powołać się na tę ustawę. Nie traci jednak roszczenia o odsetki ustawowe za opóźnienie na podstawie Kodeksu cywilnego, jeżeli umowa podlega prawu polskiemu. W braku wyboru prawa przez strony wynika to co do zasady

---

[396] Rogowski, W. (2017). *Payment delays: Their reasons, scale and consequences*. *Journal of Management and Financial Sciences, 10*(30), ss. 92, 95.

[397] Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (t.j. Dz.U. 2023 poz. 1790), art. 7 ust. 2a.

[398] Tamże, art. 7 ust. 2 i art. 11a; zob. Kanarek-Równicka, A. (2021). *Odpowiedzialność za opóźnienia w płatności w transakcjach handlowych w dobie pandemii wirusa SARS-CoV-2*. *Studia Prawnicze*, nr 1(223), ss. 61–62.

[399] Ustawa o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, art. 4 pkt 1.

[400] Tamże, art. 2 pkt 5 i 7.

z rozporządzenia Rzym I, które dla umowy o świadczenie usług wskazuje prawo państwa, w którym usługodawca ma miejsce zwykłego pobytu[401].

Art. 7 ust. 2a chroni tylko w relacji z dużym przedsiębiorcą, przy czym kategorie przedsiębiorców ustawa określa przez odesłanie do załącznika I do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014[402]. Duże przedsiębiorstwa stanowią wprawdzie tylko 0,2% ogółu przedsiębiorstw[403], ale dla hotelu współpracującego z dużym touroperatorem ochrona ta może mieć istotne znaczenie. Z perspektywy raportowania praktyczny wniosek jest prosty: aby podać odsetek płatności zgodnych ze standardowymi warunkami, trzeba te warunki spisać. Mikroprzedsiębiorstwo zwykle nie ma takiego dokumentu i żaden przepis go od niego nie wymaga. Jedno zdanie, np. „płacimy dostawcom w terminie 21 dni od otrzymania faktury", wystarcza do opisania standardowego warunku. Odsetek płatności dokonanych w tym terminie trzeba następnie obliczyć na podstawie ewidencji księgowej.

5.2.6. Wpływ polityczny i działalność lobbingowa

Ujawnienie G1-5 obejmuje informacje o działalności i zobowiązaniach związanych z wywieraniem wpływu politycznego, w tym o działalności lobbingowej związanej z istotnymi oddziaływaniami, ryzykiem i możliwościami jednostki[404]. Jak wszystkie wymogi standardów tematycznych, wiąże ono jednostkę tylko wtedy, gdy uznała temat za istotny. W takim przypadku jednostka podaje m.in. informacje o wkładach o charakterze politycznym (pkt 29 lit. b) oraz główne tematy swojej działalności lobbingowej i stanowiska wobec nich (pkt 29 lit. c). Wkładem o charakterze politycznym jest wsparcie finansowe lub rzeczowe udzielane bezpośrednio partiom politycznym, ich wybranym przedstawicielom lub osobom ubiegającym się o urząd polityczny (AR 9). Pośrednim wkładem jest m.in. wsparcie organizacji takiej jak ośrodek analityczny lub organizacja gospodarcza powiązana z określonymi partiami lub kwestiami politycznymi (AR 10). Dwa elementy mają charakter fakultatywny: jednostka może podać kwotę zapłaconą za członkostwo w stowarzyszeniach lobbingowych (AR 12 lit. b), a jeżeli jest prawnie zobowiązana do członkostwa w izbie handlowej lub innej organizacji

[401] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2026 poz. 795), art. 481 § 1; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I) (Dz.Urz. UE L 177 z 04.07.2008, s. 6), art. 3 ust. 1 i art. 4 ust. 1 lit. b.

[402] Ustawa o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, art. 4 pkt 5 i 6.

[403] Główny Urząd Statystyczny (2025), dz. cyt., s. 15.

[404] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 27.

reprezentującej jej interesy, może ujawnić ten fakt (AR 13)[405]. AR 13 nie dotyczy hotelarzy, ponieważ polskie prawo nie nakłada na nich obowiązku członkostwa w izbie. Składka na izbę gospodarczą stanowi wkład o charakterze politycznym tylko wtedy, gdy izba jest powiązana z określonymi partiami lub kwestiami politycznymi. Izba, która występuje do władz o obniżenie stawki podatku, zwykle takiego powiązania nie ma; izba, która w kampanii otwarcie wspiera określoną partię lub kandydatów – ma je wprost.

Hotelarz, który zabiega u władz gminy o zmianę uchwały w sprawie opłat lokalnych albo miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, podejmuje działanie, które może mieścić się w ustawowej definicji działalności lobbingowej. Jest nią każde działanie prowadzone metodami prawnie dozwolonymi, zmierzające do wywarcia wpływu na organy władzy publicznej w procesie stanowienia prawa[406]. Definicja posługuje się szerokim pojęciem organów władzy publicznej, które w publicystyce prawniczej odnosi się także do organów samorządu terytorialnego[407]. Procedury przewidziane w ustawie dotyczą jednak projektów ustaw i rozporządzeń, a samorządy stosują jej rozwiązania przede wszystkim na podstawie własnych zarządzeń[408]. Hotelarz nie staje się przy tym zawodowym lobbystą, ponieważ zawodowa działalność lobbingowa to działalność zarobkowa prowadzona na rzecz osób trzecich; wpisu do rejestru wymaga dopiero ona[409]. ESRS nie odsyła do krajowej definicji lobbingu, ale ustawowa definicja pokazuje, że działalność, którą przy istotności tematu trzeba opisać zgodnie z pkt 29 lit. c, występuje także w małych przedsiębiorstwach.

Badania przedsiębiorstw amerykańskich wskazują, że prawdopodobieństwo publikacji raportu ESG w danym roku wynosiło średnio 42% w przypadku spółek prowadzących lobbing wobec 33% w pozostałych. Autorzy tłumaczą to tym, że raportowanie ESG wspiera reputację spółki i jej pozycję w kontaktach z politykami[410]. W nowym brzmieniu ESRS G1-5 jednostka ujawnia całkowitą wartość wkładów finansowych i rzeczowych o charakterze politycznym, główne kwestie objęte działalnością lobbingową i zajmowane stanowiska, a także informacje o powołaniu do organów osób, które w ciągu dwóch poprzednich lat zajmowały porównywalne

---

[405] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 29, AR 9, AR 10, AR 12 i AR 13.

[406] Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (t.j. Dz.U. 2026 poz. 936), art. 2 ust. 1.

[407] Kuczma, P. (2011, 21 grudnia). *Radni, lobbing samorządowy*. Rzeczpospolita.

[408] Sieć Obywatelska Watchdog Polska (2026). *Za zamkniętymi drzwiami. Lobbing na poziomie lokalnym*. Sieć Obywatelska Watchdog Polska; ustawa o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, art. 5–9d.

[409] Ustawa o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, art. 2 ust. 2 i art. 10.

[410] Liu, H., Wei, S., Zhang, J. (2023). *Corporate lobbying and ESG reports: Patterns among US companies, 1999–2017*. *Business and Politics, 25*(3), s. 294.

stanowisko w administracji publicznej. Pojęcie pośredniego wkładu politycznego obejmuje wprost wsparcie dla organizacji branżowej powiązanej z określonymi partiami lub celami politycznymi[411].

5.2.7. Dobrostan zwierząt w łańcuchu dostaw

Dobrostan zwierząt należy do zakresu ESRS G1 obok przeciwdziałania korupcji i ochrony sygnalistów[412], a standard dobrowolny wymienia go w temacie „Postępowanie w biznesie"[413]. ESRS G1 nie przewiduje odrębnego wymogu ujawniania dotyczącego zwierząt. W ramach G1-1 jednostka ujawnia jednak, czy ma politykę w zakresie dobrostanu zwierząt, w stosownych przypadkach[414]. Szersze informacje, jeżeli kwestia ta jest dla jednostki istotna, a nie jest wystarczająco objęta standardem, ujawnia się jako informacje dotyczące poszczególnych podmiotów[415].

W turystyce zwierzęta bywają częścią produktu: przejażdżka bryczką, zdjęcie z egzotycznym zwierzęciem na promenadzie, pokaz delfinów lub przejażdżka na słoniu w programie wycieczki zagranicznej. Skalę problemu pokazuje analiza 24 rodzajów atrakcji z udziałem dzikich zwierząt, odwiedzanych rocznie przez 3,6–6 mln turystów. Czternaście z nich miało negatywny wpływ na ochronę gatunków, a osiemnaście – na dobrostan zwierząt, przy czym tylko 7,8% opinii turystów o tych atrakcjach zawierało krytykę z tego powodu[416]. Badanie obiektów turystycznych w Tajlandii wykazało, że 75% makaków i 99% tygrysów utrzymywano w miejscach o bardzo niskiej ocenie warunków dobrostanu[417]. Opinie klientów nie sygnalizują zatem tego ryzyka. Biuro podróży musi je zidentyfikować samodzielnie.

Atrakcję z udziałem zwierząt zwykle zapewnia podwykonawca, dlatego narzędziem, którym dysponuje biuro podróży, jest ujawnienie G1-2. Wymaga ono opisu podejścia jednostki do relacji z dostawcami, z uwzględnieniem ryzyka związanego z łańcuchem dostaw, oraz wskazania, czy i jak jednostka uwzględnia kryteria społeczne i środowiskowe przy wyborze dostawców[418]. Dla organizatora turystyki nie jest to wyłącznie kwestia sprawozdawcza.

---

[411] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563, załącznik I – ESRS G1, pkt 14–16 i AR 8.
[412] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 2 lit. a.
[413] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560, załącznik I, dodatek B.
[414] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 10 lit. f.
[415] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1, pkt 11.
[416] Moorhouse, T. P., Dahlsjö, C. A. L., Baker, S. E., D'Cruze, N. C., Macdonald, D. W. (2015). *The customer isn't always right – Conservation and animal welfare implications of the increasing demand for wildlife tourism*. *PLOS ONE, 10*(10), e0138939, s. 1.
[417] Schmidt-Burbach, J., Ronfot, D., Srisangiam, R. (2015). *Asian elephant (Elephas maximus), pig-tailed macaque (Macaca nemestrina) and tiger (Panthera tigris) populations at tourism venues in Thailand and aspects of their welfare*. *PLOS ONE, 10*(9), e0139092, s. 1.
[418] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 15.

Organizator odpowiada za wykonanie usług turystycznych objętych umową o udział w imprezie turystycznej „bez względu na to, czy usługi te mają być wykonane przez organizatora turystyki, czy przez innych dostawców usług turystycznych”[419]. Skoro odpowiada za wykonanie usług przez dostawców, ma zarówno powód, jak i podstawę, aby ich wybierać i weryfikować.

Kryteria GSTC przewidują konkretne rozwiązania. Standard hotelowy wymaga, aby hotel weryfikował zgodność dostawców z wymaganiami co najmniej przy wyborze dostawcy i przy każdym odnowieniu umowy (A13 pkt 13). Jeżeli hotel oferuje wycieczki przyrodnicze, zapewnia, że ich organizatorzy przestrzegają przepisów o ochronie dzikiej przyrody i stosują praktyki stawiające dobrostan zwierząt na pierwszym miejscu (D11 pkt 1). Hotel zakazuje też bliskiego kontaktu gości z dzikimi zwierzętami na terenie, którym bezpośrednio zarządza, w tym karmienia, pływania z nimi, dotykania, trzymania i fotografowania z bliska (D11 pkt 3). Wytyczne do kryterium D12, dotyczącego zwierząt utrzymywanych przez hotel, wymieniają praktyki zakazane: występy zwierząt, dotykanie młodych dzikich zwierząt, spacery z drapieżnikami i waleniami lub bezpośredni kontakt z nimi oraz wykorzystywanie zwierząt do żebrania[420]. Dla biura podróży właściwy jest standard GSTC dla touroperatorów. Zgodnie z nim touroperator nie zawiera umów z dostawcami, którzy przetrzymują lub pokazują dzikie zwierzęta, i nie promuje ich, chyba że działalność ta jest dozwolona i w pełni zgodna z wymaganymi zezwoleniami; zapewnia też, że kontraktowani dostawcy przestrzegają odpowiednich przepisów. Wytyczne do tego standardu przyjmują jako minimum zakaz bezpośredniego kontaktu z dzikimi zwierzętami[421]. Według standardu dla touroperatorów zdjęcie z młodym drapieżnikiem, wymagające bezpośredniego kontaktu z dzikim zwierzęciem, jest wykluczone już na poziomie minimalnym. Pokaz delfinów odpowiada zaś „występom zwierząt”, których standard hotelowy zakazuje w odniesieniu do zwierząt utrzymywanych przez hotel. Odnowienie umowy z dostawcą jest dogodnym momentem, aby zapytać go o praktyki związane ze zwierzętami.

5.2.8. Uczciwość wobec klienta

W przedsiębiorstwie usługowym kultura korporacyjna przejawia się przede wszystkim w relacji z klientem. ESRS G1-1 nie wymienia wprost uczciwości wobec konsumenta wśród elementów kultury korporacyjnej; to tutaj jednak najłatwiej sprawdzić, czy deklarowane

[419] Ustawa o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, art. 48 ust. 1.
[420] Global Sustainable Tourism Council (2025). *GSTC Hotel Standard v4.01*, dz. cyt., ss. 9, 21, 33.
[421] Global Sustainable Tourism Council (2025). *GSTC Tour Operator Standard v4.01*, dz. cyt., ss. 19, 25.

wartości mają pokrycie w praktyce. Globalny Kodeks Etyki w Turystyce stanowi, że turyści muszą uzyskiwać od fachowców z dziedziny turystyki rzetelną i obiektywną informację o miejscach, do których się udają, warunkach podróżowania, zakwaterowania i pobytu, a warunki umów z klientami powinny być całkowicie przejrzyste w kwestiach dotyczących przedmiotu, ceny i jakości usług[422]. Kodeks nie jest aktem wiążącym; organizacje międzynarodowe, w tym UN Tourism, przyjmują w tej dziedzinie najczęściej akty tzw. miękkiego prawa[423].

Obowiązki o podobnej treści wynikają z prawa powszechnie obowiązującego. Cena to wartość, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy, a przedsiębiorca musi ją uwidocznić w sposób jednoznaczny, niebudzący wątpliwości i umożliwiający porównanie cen[424]. Prezes UOKiK utrzymał w mocy karę nałożoną na spółkę prowadzącą hotel za brak cennika noclegów i brak informacji o cenach w pokojach hotelowych[425]. W 2023 r. nałożył też ponad milion złotych kary na pośrednika turystycznego za prezentowanie na listach wyników wyszukiwania nieaktualnych lub niepełnych cen imprez turystycznych, uznane za nieuczciwą praktykę rynkową[426].

Cena łączna jest pierwszym miejscem, w którym widać, czy przedsiębiorca działa przejrzyście. Przykładem jest opłata miejscowa (potocznie nazywana klimatyczną), doliczana dopiero przy wymeldowaniu. Do końca 2026 r. rada gminy może zarządzić jej pobór w drodze inkasa i określić inkasentów[427]. Od 1 stycznia 2027 r. podmiot świadczący usługi zakwaterowania staje się płatnikiem opłaty miejscowej i uzdrowiskowej. Ustawa określa maksymalne stawki opłaty miejscowej (5,00 zł za każdą rozpoczętą dobę pobytu, a w miejscowościach położonych na obszarach ochrony uzdrowiskowej 5,50 zł) i opłaty uzdrowiskowej (6,86 zł), zobowiązuje płatnika do prowadzenia ewidencji opłat pobranych i niepobranych oraz do wpłaty pobranych opłat do 15. dnia następnego miesiąca, a za terminowe wpłaty przyznaje mu wynagrodzenie w wysokości co najmniej 10% pobranych kwot[428]. Od 2027 r. to obiekt, jako płatnik, pobiera opłatę i odprowadza ją do gminy, powinien

[422] UN Tourism (1999), dz. cyt., art. 6 ust. 1.
[423] Sitek, M. (2025), dz. cyt., s. 15.
[424] Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (t.j. Dz.U. 2023 poz. 168), art. 3 ust. 1 pkt 1 i art. 4 ust. 1.
[425] Decyzja Prezesa UOKiK nr DIH-IV-2/2023 z dnia 23 stycznia 2023 r.
[426] Decyzja Prezesa UOKiK nr RKT-8/2023 z dnia 20 grudnia 2023 r. (Wakacje.pl S.A.).
[427] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2025 poz. 707), art. 17 i art. 19 pkt 2.
[428] Ustawa z dnia 18 września 2026 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2026 poz. 1354), art. 1 i 11.

więc informować o niej gościa już na etapie prezentowania ceny, a nie dopiero przy wymeldowaniu. Drugim miejscem są warunki anulowania rezerwacji, a trzecim – opinie, które obiekt publikuje o sobie. Jeżeli w ujawnieniu G1-1 obiekt deklaruje określone wartości, to właśnie te trzy obszary pokazują, czy są one stosowane w praktyce.

5.3. Obowiązki organizatora turystyki niezależne od raportowania

Obowiązki sprawozdawcze dotyczą nielicznych dużych przedsiębiorstw. Obowiązki wynikające z ustawy o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych może natomiast uruchomić już jedna decyzja handlowa hotelu, niezależnie od jego wielkości. Ustawa wdraża dyrektywę 2015/2302, która reguluje m.in. odpowiedzialność organizatora i zabezpieczenie na wypadek jego niewypłacalności[429]. Dla ładu korporacyjnego obowiązki te mają znaczenie, ponieważ ich naruszenie może skutkować odpowiedzialnością karną osób zarządzających, a dla ujawnień ESRS – ponieważ odpowiedzialność organizatora za dostawców jest podstawą polityki zakupowej opisywanej w G1-2. Literatura podkreśla przedmiotowy charakter regulacji: o objęciu ustawą decyduje rodzaj wykonywanej czynności, a nie status podmiotu[430].

Imprezą turystyczną jest połączenie co najmniej dwóch różnych rodzajów usług turystycznych na potrzeby tej samej podróży lub wakacji[431], m.in. wtedy, gdy są one oferowane lub sprzedawane po cenie obejmującej wszystkie usługi albo po cenie całkowitej[432]. Organizatorem turystyki jest przedsiębiorca turystyczny, który tworzy i sprzedaje lub oferuje do sprzedaży imprezy turystyczne, bezpośrednio, za pośrednictwem innego przedsiębiorcy turystycznego lub razem z nim[433]. Nie każda usługa dodatkowa sprzedawana z noclegiem jest jednak odrębną usługą turystyczną. Zgodnie z motywem 17 dyrektywy 2015/2302 transfer między hotelem a lotniskiem, posiłki zapewniane w ramach zakwaterowania oraz dostęp do hotelowego basenu, sauny czy spa przeznaczony dla gości hotelowych są częścią usługi zakwaterowania[434]. Hotel, który sprzedaje w jednej cenie nocleg z wycieczką, staje się

[429] Sitek, M. (2025), dz. cyt., s. 16; por. Cybula, P. (2018). *Axiology of changes in consumer law on the example of the implementation of the 2015/2302 Directive on package travel and linked travel arrangements in Poland*. *Folia Turistica*, nr 49, ss. 129–153.
[430] Por. Borek, D. (2018). *Przedsiębiorca w ustawie o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych – koncepcja przedmiotowego charakteru regulacji*. *internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny*, nr 4(7), ss. 23–35.
[431] Ustawa o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, art. 4 pkt 2.
[432] Tamże, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b.
[433] Tamże, art. 4 pkt 8.
[434] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2302 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie imprez turystycznych i powiązanych usług turystycznych (Dz.Urz. UE L 326 z 11.12.2015, s. 1), motyw 17.

organizatorem turystyki, jeżeli wycieczka stanowi co najmniej 25% łącznej wartości połączonych usług, jest reklamowana jako istotny element oferty albo z innych przyczyn stanowi jej istotny element. Ostrożności wymaga przy tym kwalifikacja samej wycieczki. Próg 25% dotyczy wyłącznie połączenia jednej z usług wymienionych w art. 4 pkt 1 lit. a–c (przewóz, zakwaterowanie, wynajem pojazdów) z „innymi usługami turystycznymi" z lit. d. Jeżeli hotel oferuje w pakiecie odrębną usługę przewozu, np. autokarowy dojazd do atrakcji, można bronić poglądu, że łączy dwa różne rodzaje usług z lit. a–c, a wtedy do utworzenia imprezy turystycznej dochodzi niezależnie od udziału wartościowego wycieczki[435]. Usługi dodatkowe, takie jak zabieg w spa, bilet na koncert czy karnet narciarski, nie tworzą imprezy turystycznej, jeżeli stanowią mniej niż 25% łącznej wartości, nie są reklamowane jako istotny element połączenia i nie stanowią go z innych przyczyn. Imprezy nie tworzą też usługi wybrane i nabyte już po rozpoczęciu realizacji usługi noclegowej[436]. Wyłączenie dla usług trwających krócej niż 24 godziny nie ma w hotelarstwie znaczenia, ponieważ nie dotyczy imprez obejmujących nocleg[437].

Powiązane usługi turystyczne powstają m.in. wtedy, gdy przedsiębiorca turystyczny przy okazji jednej wizyty lub kontaktu z jego punktem sprzedaży ułatwia podróżnemu nabycie usług turystycznych z możliwością wyboru i zapłaty odrębnie za każdą z nich[438]. Dotyczy to np. sytuacji, w której obiekt przy dokonywaniu rezerwacji proponuje gościowi wynajem samochodu i przyjmuje za niego odrębną płatność. Propozycja złożona dopiero przy zameldowaniu, gdy nocleg zarezerwowano wcześniej, co do zasady takiego skutku nie wywołuje. Dyrektywa wskazuje, że usługi dodane do zarezerwowanego wcześniej zakwaterowania po przybyciu podróżnego do hotelu nie tworzą imprezy turystycznej[439]. Również przy powiązanych usługach turystycznych obowiązuje próg 25% dla usług dodatkowych[440].

Status organizatora turystyki lub przedsiębiorcy ułatwiającego nabywanie powiązanych usług turystycznych pociąga za sobą szereg obowiązków, wśród których szczególne znaczenie mają trzy grupy. Pierwszą jest uzyskanie wpisu do rejestru prowadzonego przez marszałka województwa właściwego ze względu na siedzibę przedsiębiorcy[441]. Drugą jest zapewnienie

[435] Ustawa o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, art. 4 pkt 1 i art. 5 ust. 2.
[436] Ustawa o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, art. 5 ust. 2 pkt 1 i 2.
[437] Tamże, art. 3 pkt 3.
[438] Tamże, art. 6 ust. 1 pkt 1.
[439] Dyrektywa (UE) 2015/2302, motyw 18.
[440] Ustawa o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, art. 6 ust. 2.
[441] Tamże, art. 22 ust. 2 w zw. z art. 23 ust. 1.

podróżnym zabezpieczenia na wypadek niewypłacalności, obejmującego pokrycie kosztów kontynuacji imprezy lub powrotu do kraju, jeżeli organizator wbrew obowiązkowi ich nie zapewnia, a także zwrot wpłat za imprezę lub jej część, która nie została lub nie zostanie zrealizowana z przyczyn dotyczących organizatora[442]. Trzecią jest comiesięczne rozliczanie składek na Turystyczny Fundusz Gwarancyjny. Przedsiębiorca bez wezwania oblicza składkę należną za dany miesiąc, przekazuje ją i składa deklarację do Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego w terminie do 21. dnia miesiąca następującego po danym okresie[443]. Ustawa wymaga ponadto m.in. prowadzenia i aktualizowania wykazu umów, składania marszałkowi województwa dokumentów zabezpieczenia finansowego oraz wykonywania obowiązków informacyjnych wobec podróżnych[444]. Ustawa przewiduje sankcje karne: zaniżenie należnej składki w deklaracji oraz prowadzenie działalności bez wymaganego wpisu lub bez zabezpieczenia finansowego są zagrożone grzywną, karą ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3[445]. Odpowiedzialność karną za działalność bez wpisu ponoszą także członkowie zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej spółki prowadzącej taką działalność[446], co bezpośrednio łączy te obowiązki z ładem korporacyjnym.

Obowiązki z ustawy o imprezach turystycznych nie zastępują obowiązków sprawozdawczych ani nie są przez nie zastępowane. Różnica polega na tym, że próg sprawozdawczy pozostaje dla większości przedsiębiorstw turystycznych odległy, a obowiązki organizatora może uruchomić jedna decyzja o sprzedaży pakietu.

5.4. Bezpieczeństwo informacji i ochrona danych osobowych

5.4.1. Miejsce ochrony danych w ESRS

ESRS G1 nie zawiera odrębnego wymogu dotyczącego ochrony danych osobowych, a ochrona danych nie należy do kwestii wymienionych w jego zakresie. W tabeli kwestii zrównoważonego rozwoju w ESRS 1 prywatność przypisano do standardów społecznych: do ESRS S1 (podtemat „Inne prawa związane z pracą”), do ESRS S2 oraz do ESRS S4 (podtemat „Oddziaływanie informacji na konsumentów lub użytkowników końcowych”)[447]. Hotel, który instaluje monitoring wizyjny na zapleczu albo przetwarza dane pracowników w systemie

[442] Tamże, art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a–c.
[443] Tamże, art. 37 ust. 1.
[444] Tamże, art. 7 ust. 1 pkt 2, 3 i 5.
[445] Tamże, art. 58–60.
[446] Tamże, art. 59 ust. 1.
[447] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1, dodatek A, AR 16.

rejestracji czasu pracy, ma do czynienia z kwestią pracowniczą (S1), a nie wyłącznie konsumencką (S4).

Ochrona danych może jednak trafić do raportu także przez ujawnienia dotyczące rządzenia. W ESRS rządzenie jest zarówno tematem standardów tematycznych, jak i przekrojowym obszarem sprawozdawczości obejmującym procesy rządzenia, kontrole i procedury stosowane do monitorowania i nadzorowania oddziaływań, ryzyka i możliwości oraz zarządzania nimi[448]. Pytanie o to, kto w obiekcie odpowiada za bezpieczeństwo danych gości i jak sprawuje nadzór, jest zatem pytaniem o ład korporacyjny. Jeżeli dane oddziaływanie lub ryzyko nie jest objęte ESRS albo jest objęte w niewystarczającym stopniu, a jest istotne ze względu na szczególne fakty i okoliczności jednostki, ujawnia się je jako informację dotyczącą poszczególnych podmiotów[449]. O tym, czy ryzyko związane z danymi jest istotne, rozstrzyga ocena istotności przeprowadzona przez jednostkę. Nie można z góry przyjąć, że jest ono istotne dla każdego obiektu, ale incydent, np. wyciek bazy rezerwacji, może przesądzić o istotności w obiekcie, którego dotyczy. Mechanizm zgłaszania obaw, którego opisu wymaga G1-1, obejmuje zachowania niezgodne z prawem[450], a naruszenie przepisów o ochronie danych jest takim zachowaniem. W ten sposób standard dotyka bezpieczeństwa informacji od strony proceduralnej.

Badanie gości sieci hotelowych wykazało, że podatność na wyciek danych zwiększa ich obawy o prywatność, a autorzy zalecają, aby hotele eksponowały zabezpieczenia, takie jak szyfrowanie i bezpieczne systemy płatności[451].

5.4.2. Obowiązki administratora danych w obiekcie noclegowym

Niezależnie od sprawozdawczości obiekt noclegowy jako administrator danych ma obowiązki wynikające z RODO. Pierwszym jest stosowanie środków bezpieczeństwa dobranych do ryzyka. Rozporządzenie nie określa katalogu zabezpieczeń. Administrator, uwzględniając stan wiedzy technicznej, koszt wdrażania oraz charakter, zakres, kontekst i cele przetwarzania, a także ryzyko naruszenia praw lub wolności osób fizycznych o różnym prawdopodobieństwie wystąpienia i wadze, wdraża odpowiednie środki techniczne i organizacyjne, aby zapewnić stopień bezpieczeństwa odpowiadający temu ryzyku[452].

---

[448] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS 1, pkt 4 lit. b i pkt 12 lit. a.
[449] Tamże, pkt 11.
[450] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772, załącznik I – ESRS G1, pkt 10 lit. a.
[451] Fakfare, P., Manosuthi, N., Lee, J.-S., Jin, M., Han, H., Kim, J. J. (2026). *Data vulnerability and privacy risk among hotel guests who share personal data*. *Journal of Vacation Marketing, 32*(2), ss. 390–407.
[452] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego

Wyliczenie środków ma charakter otwarty („w tym między innymi w stosownym przypadku"), a jego elementy nie ograniczają się do technologii: lit. b i c dotyczą zdolności do zapewnienia poufności, integralności, dostępności i odporności systemów oraz zdolności do szybkiego przywrócenia dostępu do danych. Obiekt bez działu IT może samodzielnie zrealizować przede wszystkim lit. d, czyli regularne testowanie, mierzenie i ocenianie skuteczności zastosowanych środków. Przepis nie określa częstotliwości tych działań; w małym obiekcie praktycznym rozwiązaniem jest coroczny przegląd z udokumentowanym wynikiem.

Drugim obowiązkiem jest zgłaszanie naruszeń ochrony danych. Administrator zgłasza naruszenie organowi nadzorczemu bez zbędnej zwłoki – w miarę możliwości nie później niż w terminie 72 godzin po jego stwierdzeniu – chyba że jest mało prawdopodobne, by skutkowało ono ryzykiem naruszenia praw lub wolności osób fizycznych. Do zgłoszenia przekazanego po upływie 72 godzin dołącza się wyjaśnienie przyczyn opóźnienia[453]. Według wytycznych Europejskiej Rady Ochrony Danych administrator „stwierdza" naruszenie, gdy ma wystarczający stopień pewności, że doszło do incydentu bezpieczeństwa prowadzącego do naruszenia ochrony danych; jako przykład wytyczne podają zgubienie niezaszyfrowanego nośnika USB[454]. Termin biegnie więc od chwili, w której obiekt uzyskał wystarczającą pewność, że doszło do naruszenia. Dlatego ważne jest, aby pracownik nocnej zmiany wiedział, komu zgłosić zgubiony pendrive albo logowanie się byłego pracownika do systemu rezerwacyjnego. Ryzyko to nie jest teoretyczne: Prezes UODO nałożył kary pieniężne zarówno na dwóch administratorów, jak i na podmiot przetwarzający w sprawie, w której pracownik podmiotu przetwarzającego zgubił niezabezpieczony nośnik z danymi pracowników, skopiowanymi w celu migracji do nowego systemu kadrowo-płacowego[455].

Trzecim obowiązkiem jest zawarcie umowy powierzenia przetwarzania z każdym podmiotem przetwarzającym dane w imieniu obiektu. Umowa określa przedmiot i czas trwania przetwarzania, jego charakter i cel, rodzaj danych, kategorie osób, których dane dotyczą, oraz obowiązki i prawa administratora. Stanowi także, że podmiot przetwarzający podejmuje wszelkie środki wymagane na mocy art. 32 (lit. c), a po zakończeniu świadczenia usług, zależnie od decyzji administratora, usuwa lub zwraca mu wszelkie dane osobowe oraz usuwa

---

przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119 z 04.05.2016, s. 1, ze sprost. Dz.Urz. UE L 127 z 23.05.2018, s. 2), dalej: RODO, art. 32 ust. 1.

[453] RODO, art. 33 ust. 1.

[454] Europejska Rada Ochrony Danych (2023). *Guidelines 9/2022 on personal data breach notification under GDPR*, wersja 2.0, pkt 31–33, s. 11.

[455] Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych nr DKN.5131.35.2021 z dnia 10 października 2024 r.

wszelkie ich istniejące kopie, chyba że prawo nakazuje ich przechowywanie (lit. g)[456]. Podmiotami przetwarzającymi są zwykle dostawca systemu rezerwacyjnego i channel managera, a także – w zależności od zakresu udzielanych mu poleceń – biuro rachunkowe. Firma sprzątająca, której pracownicy mają dostęp do pokoi, jest według wytycznych EROD co do zasady stroną trzecią, a nie podmiotem przetwarzającym; administrator powinien wówczas zapewnić odpowiednie zabezpieczenia i zobowiązać ją do zachowania poufności[457]. Pytanie z lit. g – co stanie się z danymi po zakończeniu współpracy – nabiera szczególnego znaczenia przy zmianie systemu rezerwacyjnego.

Umowa powierzenia nie przenosi odpowiedzialności na dostawcę. Jeżeli podmiot przetwarzający naruszy rozporządzenie przy określaniu celów i sposobów przetwarzania, uznaje się go za administratora w odniesieniu do tego przetwarzania, ale następuje to bez uszczerbku dla przepisów o odpowiedzialności i sankcjach[458]. W doktrynie wskazuje się, że podmiot przetwarzający traci wówczas uprzywilejowany status w zakresie odpowiedzialności i odpowiada za naruszenie tak jak administrator[459]. Obiekt odpowiada nadal, w tym za wybór dostawcy, ponieważ może korzystać wyłącznie z usług podmiotów zapewniających wystarczające gwarancje wdrożenia odpowiednich środków[460].

Wątpliwości budzi zwolnienie z obowiązku prowadzenia rejestru czynności przetwarzania. Obowiązek ten nie dotyczy przedsiębiorcy zatrudniającego mniej niż 250 osób, chyba że przetwarzanie może powodować ryzyko naruszenia praw lub wolności osób, których dane dotyczą, nie ma charakteru sporadycznego lub obejmuje szczególne kategorie danych albo dane dotyczące wyroków skazujących[461]. Przesłanki te mają charakter alternatywny, a jeżeli zachodzi którakolwiek z nich, rejestr obejmuje te rodzaje przetwarzania, których dotyczy przesłanka[462]. Ewidencja gości w obiekcie noclegowym jest prowadzona stale, dlatego zwolnienie nie obejmuje co najmniej tej czynności przetwarzania. Komisja Europejska zaproponowała zmianę art. 30 ust. 5, która zastąpiłaby obecne przesłanki kryterium wysokiego ryzyka i podniosła próg do 750 zatrudnionych[463]. Jeżeli zmiana wejdzie w życie

---

[456] RODO, art. 28 ust. 3.
[457] Europejska Rada Ochrony Danych (2021). *Guidelines 07/2020 on the concepts of controller and processor in the GDPR*, wersja 2.0, ss. 15–16, 29.
[458] RODO, art. 28 ust. 10.
[459] Mieszała, R. (2023). *Ryzyko w kontekście odpowiedzialności administratora danych osobowych i podmiotu przetwarzającego a zawarcie zapisów w umowie powierzenia przetwarzania danych osobowych w celu ograniczenia odpowiedzialności*. *Przegląd Prawa i Administracji, 135*, ss. 219–220.
[460] RODO, art. 28 ust. 1.
[461] RODO, art. 30 ust. 5.
[462] Grupa Robocza Art. 29 (2018). *Position paper on the derogations from the obligation to maintain records of processing activities pursuant to Article 30(5) GDPR*, 19 kwietnia 2018 r.
[463] Wniosek Komisji Europejskiej COM(2025) 501 z dnia 21 maja 2025 r.

w proponowanym brzmieniu, stały charakter ewidencji gości przestanie przesądzać o obowiązku prowadzenia rejestru.

Odrębne zagadnienie stanowią dane pracowników. Zgoda pracownika może być podstawą przetwarzania jego danych biometrycznych wyłącznie wtedy, gdy przekazanie danych następuje z jego inicjatywy; niezależnie od zgody przetwarzanie takich danych jest dopuszczalne, gdy jest niezbędne ze względu na kontrolę dostępu do szczególnie ważnych informacji lub pomieszczeń wymagających szczególnej ochrony[464]. Prezes UODO wskazał, że przetwarzanie danych biometrycznych pracowników nie może służyć ewidencji czasu pracy[465], a w literaturze podkreśla się, że obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości przetwarzania danych biometrycznych pracowników w celu kontroli czasu pracy[466]. Monitoring wizyjny pracodawca może wprowadzić, jeżeli jest to niezbędne m.in. do zapewnienia bezpieczeństwa pracowników lub ochrony mienia; monitoring co do zasady nie obejmuje pomieszczeń sanitarnych, szatni, stołówek ani palarni, a nagrania przechowuje się nie dłużej niż 3 miesiące od dnia nagrania[467].

5.4.3. Inspektor ochrony danych

Administrator wyznacza inspektora ochrony danych, gdy przetwarzania dokonuje organ lub podmiot publiczny, gdy jego główna działalność polega na operacjach przetwarzania wymagających regularnego i systematycznego monitorowania osób na dużą skalę albo gdy główna działalność polega na przetwarzaniu na dużą skalę szczególnych kategorii danych lub danych dotyczących wyroków skazujących[468]. Prawo Unii lub prawo państwa członkowskiego może przewidywać dodatkowe przypadki[469]. Według wytycznych Grupy Roboczej Art. 29 pojęcia „głównej działalności" nie należy interpretować jako wyłączającego przetwarzanie danych nierozerwalnie związane z działalnością podstawową; przykładem jest szpital, który nie może świadczyć opieki zdrowotnej bez przetwarzania danych o zdrowiu[470]. Hotel również nie może przyjmować gości bez przetwarzania ich danych. Zwykła obsługa rezerwacji i zameldowania nie jest jednak ani regularnym i systematycznym monitorowaniem osób na

---

[464] Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. 2026 poz. 1245), art. 22^{1b} § 1 i 2.
[465] Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych (2020, 11 maja). *Rejestracja czasu pracy za pomocą danych biometrycznych nie jest zgodna z RODO* [komunikat].
[466] Zaborska, S. (2021). *Selected legal aspects of processing employee biometric data*. *Studia Iuridica Lublinensia, 30*(4), ss. 599–600.
[467] Kodeks pracy, art. 22^{2} § 1–3.
[468] RODO, art. 37 ust. 1.
[469] RODO, art. 37 ust. 4.
[470] Grupa Robocza Art. 29 (2017). *Wytyczne dotyczące inspektorów ochrony danych*, WP 243 rev.01, s. 8 (wersja polska).

dużą skalę, ani przetwarzaniem szczególnych kategorii danych, dlatego typowy obiekt noclegowy nie ma obowiązku wyznaczenia inspektora.

Wniosek ten wymaga dwóch zastrzeżeń. Po pierwsze, duża sieć hotelowa z rozbudowanym monitoringiem wizyjnym i programem lojalnościowym może spełnić przesłankę monitorowania na dużą skalę; wytyczne wymieniają programy lojalnościowe i monitoring wizyjny jako przykłady monitorowania[471]. Po drugie, administrator może wyznaczyć inspektora dobrowolnie, ale wówczas wymogi art. 37–39 RODO stosuje się do jego wyznaczenia, statusu i zadań tak, jakby wyznaczenie było obowiązkowe[472]. Decyzja o dobrowolnym wyznaczeniu inspektora pociąga za sobą realne obowiązki organizacyjne.

5.4.4. Certyfikacja i cyberbezpieczeństwo

RODO wskazuje, że wywiązywanie się z obowiązków bezpieczeństwa można wykazać między innymi przez stosowanie zatwierdzonego kodeksu postępowania lub zatwierdzonego mechanizmu certyfikacji[473]. Chodzi o kodeksy i mechanizmy zatwierdzane na podstawie art. 40 i 42 RODO, a nie o certyfikaty systemów zarządzania bezpieczeństwem informacji wydawane na podstawie norm ISO. Żaden przepis nie nakłada na obiekt noclegowy obowiązku uzyskania takiego certyfikatu. Standard bezpieczeństwa danych kart płatniczych PCI DSS ma charakter umowny: jego przestrzeganie egzekwują organizacje płatnicze i banki rozliczające transakcje, a nie organ publiczny[474]. Dla hotelu obowiązek ten wynika z umowy z agentem rozliczeniowym, a ustawowym punktem odniesienia dla danych kart pozostaje art. 32 RODO.

Hotele i inne obiekty noclegowe nie zostały objęte przepisami wdrażającymi dyrektywę NIS2. Znowelizowana ustawa o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa, obowiązująca od 3 kwietnia 2026 r., nie wymienia ich w załącznikach określających sektory podmiotów kluczowych i ważnych; obejmuje natomiast dostawców internetowych platform handlowych[475]. Obowiązki z zakresu cyberbezpieczeństwa mogą zatem dotyczyć platform rezerwacyjnych, z którymi współpracuje obiekt, ale nie samego obiektu. Dla małego przedsiębiorstwa punktem odniesienia, według którego ocenia ono proporcjonalność swoich zabezpieczeń, pozostaje regularny przegląd skuteczności zabezpieczeń, o którym mowa w art. 32 ust. 1 lit. d RODO, przeprowadzany np. raz w roku i dokumentowany.

---

[471] Tamże, s. 10.
[472] Tamże, s. 7.
[473] RODO, art. 32 ust. 3.
[474] PCI Security Standards Council (2021). *At a glance: Role of the PCI Security Standards Council*.
[475] Ustawa z dnia 23 stycznia 2026 r. o zmianie ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2026 poz. 252), załączniki nr 1 i 2.

Zestawienie obowiązków i lista kontrolna

Tabela 5.2. Przesłanki powstania wybranych obowiązków przedsiębiorcy turystycznego

Obowiązek	Co go uruchamia	Podstawa prawna
Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju	Przychody netto powyżej 450 mln EUR oraz średnio powyżej 1000 zatrudnionych (oba progi łącznie)	Art. 19a ust. 1 i art. 29a ust. 1 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą (UE) 2026/470
Prawo odmowy informacji w łańcuchu wartości	Średnio nie więcej niż 1000 zatrudnionych; pytanie wykracza poza standard dobrowolny i służy sprawozdawczości (od lat obrotowych 2027, po transpozycji dyrektywy 2026/470 do prawa krajowego)	Art. 19a ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE; rozporządzenie delegowane (UE) 2026/1560, załącznik II
Procedura zgłoszeń wewnętrznych	Co najmniej 50 osób na 1 stycznia albo 1 lipca; bez względu na liczbę osób przy działalności objętej art. 23 ust. 3	Art. 23 ustawy o ochronie sygnalistów
Zakaz działań odwetowych	Bez progu – od pierwszej zatrudnionej osoby	Art. 12 (zakaz) i art. 55 (sankcja karna) ustawy o ochronie sygnalistów
Instytucja obowiązana – płatności gotówkowe	Płatność gotówkowa za towary co najmniej 10 000 EUR, przyjmowana lub dokonywana	Art. 2 ust. 1 pkt 23 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy
Limit płatności gotówkowych za towary i usługi	Płatność gotówkowa powyżej 10 000 EUR (od 10 lipca 2027 r.)	Art. 80 rozporządzenia (UE) 2024/1624
Instytucja obowiązana – wymiana walut	Świadczenie usługi wymiany walut, bez progu kwotowego	Art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy
Wpis do rejestru działalności kantorowej	Wymiana walut prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły	Art. 11 ust. 1 i art. 16 ust. 1 Prawa dewizowego
Płatność przez rachunek płatniczy	Transakcja z innym przedsiębiorcą o jednorazowej wartości powyżej 15 000 zł	Art. 19 Prawa przedsiębiorców
Termin zapłaty nie dłuższy niż 60 dni	Dłużnik – duży przedsiębiorca, wierzyciel – mikro-, mały lub średni przedsiębiorca	Art. 7 ust. 2a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych
Wpis do rejestru organizatorów i zabezpieczenie finansowe	Sprzedaż imprezy turystycznej lub ułatwianie nabywania powiązanych usług turystycznych, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa	Art. 7 ust. 1 i art. 22 ust. 2 ustawy o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych
Pobór opłaty miejscowej jako płatnik	Świadczenie usług zakwaterowania w miejscowości, w której gmina wprowadziła opłatę (od 1 stycznia 2027 r.)	Art. 17 ust. 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu nadanym ustawą z 18 września 2026 r.
Zgłoszenie naruszenia ochrony danych	Stwierdzenie naruszenia, chyba że ryzyko dla osób jest mało prawdopodobne; w miarę możliwości do 72 godzin, później z wyjaśnieniem opóźnienia	Art. 33 ust. 1 RODO
Wyznaczenie inspektora ochrony danych	Podmiot publiczny; główna działalność polegająca na regularnym i systematycznym monitorowaniu osób na dużą skalę lub na przetwarzaniu na dużą skalę danych szczególnych kategorii albo danych o wyrokach skazujących	Art. 37 ust. 1 RODO

Źródło: opracowanie własne na podstawie przywołanych aktów prawnych.

Poniższa lista kontrolna porządkuje działania, które małe przedsiębiorstwo turystyczne może wykonać samodzielnie, bez udziału doradców zewnętrznych. Przy każdym punkcie wskazano wymóg, któremu odpowiada.

1. Ustal liczbę osób wykonujących pracę zarobkową według stanu na 1 stycznia i na 1 lipca, z rozróżnieniem pracowników i osób na umowach cywilnoprawnych, i zapisz obie liczby (art. 23 ustawy o ochronie sygnalistów; ESRS G1-1).
2. Wskaż z imienia i nazwiska osobę nadzorującą kwestie zrównoważonego rozwoju; jeżeli nie ma odrębnego organu, odnotuj ten fakt (ESRS 2 GOV-1; standard dobrowolny C2).
3. Zbierz obowiązujące w przedsiębiorstwie kodeksy: kodeks postępowania dostawcy, standardy sieci, kryteria certyfikatu (ESRS G1-1; standard dobrowolny C6).
4. Wskaż osoby kontaktujące się z urzędami, przygotowujące ofertę i mogące otrzymywać prowizje od dostawców; opisz zasady przyjmowania korzyści i tryb zgłaszania nieprawidłowości (ESRS G1-3).
5. Sprawdź, czy przedsiębiorstwo otrzymało wyroki skazujące lub grzywny za korupcję w okresie sprawozdawczym, i zachowaj dokumentację odpowiedzi (ESRS G1-4; standard dobrowolny B11).
6. Sprawdź, czy przedsiębiorstwo sprzedaje usługi w cenie łącznej lub ułatwia nabywanie usług turystycznych przy rezerwacji, oraz czy recepcja wymienia gościom waluty (ustawa o imprezach turystycznych; ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy).
7. Zapisz standardowy termin płatności wobec dostawców i oblicz odsetek faktur zapłaconych w tym terminie (ESRS G1-6).
8. Odnotuj członkostwo w izbach i organizacjach branżowych oraz sprawy, w których przedsiębiorstwo występowało do organów władzy publicznej (ESRS G1-5).
9. Sprawdź umowy z dostawcami atrakcji pod kątem praktyk dotyczących zwierząt, najpóźniej przy ich odnowieniu (ESRS G1-1 pkt 10 lit. f; G1-2).
10. Sporządź wykaz podmiotów mających dostęp do danych gości i uzupełnij brakujące umowy powierzenia (art. 28 RODO).
11. Ustal, komu personel zgłasza incydent bezpieczeństwa danych i w jakim czasie, i udostępnij tę informację na recepcji (art. 33 RODO; ESRS G1-1).

Podsumowanie

Standard ESRS G1 i wymóg ESRS 2 GOV-1 obejmują sprawy, które w każdym przedsiębiorstwie turystycznym już występują: sposób kierowania firmą, zasady postępowania personelu, relacje z dostawcami, terminy płatności i kontakty z organami władzy publicznej. Obowiązek sprawozdawczy dotyczy jednak tylko największych przedsiębiorstw, a po zmianach wprowadzonych dyrektywą 2026/470 krąg ten jest jeszcze węższy. Dla małych i średnich przedsiębiorstw turystycznych standardy te mają znaczenie przede wszystkim pośrednie – jako źródło pytań zadawanych przez kontrahentów, banki i platformy rezerwacyjne.

Od lat obrotowych rozpoczynających się w 2027 r. zakres tych pytań ogranicza limit informacji z łańcucha wartości. Punkty danych objęte limitem nie obejmują mierników ładu korporacyjnego, dlatego małe przedsiębiorstwo może odmówić udzielenia takich informacji na potrzeby sprawozdawczości swojego kontrahenta. Prawo odmowy nie dotyczy jednak pytań zadawanych w innych celach, w tym w ramach należytej staranności, a odmowa sama w sobie nie buduje zaufania kontrahenta. Przedsiębiorca, który potrafi odpowiedzieć na takie pytania krótko i na podstawie dokumentów, ułatwia współpracę z kontrahentami.

Za ujawnieniami dotyczącymi ładu korporacyjnego stoją obowiązki prawne niezależne od raportowania: procedura zgłoszeń wewnętrznych i zakaz działań odwetowych wobec sygnalistów, przepisy karne o korupcji, ograniczenia płatności gotówkowych, terminy zapłaty w transakcjach handlowych, obowiązki organizatora turystyki oraz obowiązki administratora danych osobowych. Dla małego przedsiębiorstwa uporządkowanie tych obowiązków jest pierwszym krokiem do przygotowania rzetelnych odpowiedzi w ramach ujawnień ESRS G1 lub standardu dobrowolnego. Kroki te zwykle nie wymagają kosztownych rozwiązań, ale wymagają udokumentowania tego, co przedsiębiorstwo już robi.

Bibliografia

Podstawa prawna

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dz.Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19, ze zm.

2. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2302 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie imprez turystycznych i powiązanych usług turystycznych, zmieniająca rozporządzenie (WE) nr 2006/2004 i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/83/UE oraz uchylająca dyrektywę Rady 90/314/EWG. Dz.Urz. UE L 326 z 11.12.2015, s. 1.
3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii. Dz.Urz. UE L 305 z 26.11.2019, s. 17, ze zm.
4. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1640 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie mechanizmów, które państwa członkowskie powinny wprowadzić w celu zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 oraz zmieniająca i uchylająca dyrektywę (UE) 2015/849. Dz.Urz. UE L 2024/1640 z 19.06.2024.
5. 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 w zakresie zrównoważonego rozwoju i niektórych wymogów w zakresie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dz.Urz. UE L 2026/470 z 26.02.2026.
6. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I). Dz.Urz. UE L 177 z 04.07.2008, s. 6.
7. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu. Dz.Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1, ze zm.
8. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych). Dz.Urz. UE L 119 z 04.05.2016, s. 1, ze sprost. Dz.Urz. UE L 127 z 23.05.2018, s. 2.
9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1624 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu. Dz.Urz. UE L 2024/1624 z 19.06.2024.

10. 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.
11. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1560 z dnia 3 lipca 2026 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE przez ustanowienie standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do dobrowolnego stosowania przez jednostki chronione w ramach limitu informacji z łańcucha wartości. Dz.Urz. UE L 2026/1560 z 21.09.2026.
12. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2026/1563 z dnia 3 lipca 2026 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 w odniesieniu do uproszczenia niektórych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dz.Urz. UE L 2026/1563 z 21.09.2026.
13. Zalecenie Komisji (UE) 2025/1710 z dnia 30 lipca 2025 r. w sprawie dobrowolnego standardu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek. Dz.Urz. UE L 2025/1710 z 05.08.2025.
14. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny. Dz.U. 2026 poz. 795 (tekst jednolity).
15. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy. Dz.U. 2026 poz. 1245 (tekst jednolity).
16. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 2025 poz. 707 (tekst jednolity, ze zm.).
17. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny. Dz.U. 2026 poz. 1342 (tekst jednolity).
18. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych. Dz.U. 2023 poz. 1944 (tekst jednolity, ze zm.).
19. Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe. Dz.U. 2024 poz. 1131 (tekst jednolity, ze zm.).
20. Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Dz.U. 2024 poz. 1822 (tekst jednolity, ze zm.).
21. Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa. Dz.U. 2026 poz. 936 (tekst jednolity).

22. Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych. Dz.U. 2023 poz. 1790 (tekst jednolity).
23. Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług. Dz.U. 2023 poz. 168 (tekst jednolity).
24. Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych. Dz.U. 2026 poz. 925 (tekst jednolity, ze zm.).
25. Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Dz.U. 2025 poz. 644 (tekst jednolity, ze zm.).
26. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców. Dz.U. 2025 poz. 1480 (tekst jednolity, ze zm.).
27. Ustawa z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów. Dz.U. 2024 poz. 928.
28. Ustawa z dnia 23 stycznia 2026 r. o zmianie ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2026 poz. 252.
29. Ustawa z dnia 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. 2026 poz. 333.
30. Ustawa z dnia 18 września 2026 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2026 poz. 1354.

Dokumenty, standardy, wytyczne i dane statystyczne

1. Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych nr DKN.5131.35.2021 z dnia 10 października 2024 r.
2. Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów nr DIH-IV-2/2023 z dnia 23 stycznia 2023 r.
3. Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów nr RKT-8/2023 z dnia 20 grudnia 2023 r.
4. EFRAG. (2024). *EFRAG IG 1: Materiality assessment implementation guidance*. European Financial Reporting Advisory Group.
5. Europejska Rada Ochrony Danych. (2021). *Guidelines 07/2020 on the concepts of controller and processor in the GDPR* (wersja 2.0).
6. Europejska Rada Ochrony Danych. (2023). *Guidelines 9/2022 on personal data breach notification under GDPR* (wersja 2.0).

7. Eurostat. (2026). *Enterprise statistics by size class and NACE Rev. 2 activity (from 2021 onwards)* [sbs_sc_ovw]. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sbs_sc_ovw/default/table
8. Global Sustainable Tourism Council. (2025). *GSTC Hotel Standard v4.01 with performance indicators and SDGs*. https://www.gstc.org/wp-content/uploads/GSTC-Hotel-Standard.pdf
9. Global Sustainable Tourism Council. (2025). *GSTC Tour Operator Standard v4.01*. https://www.gstc.org/wp-content/uploads/GSTC-Tour-Operator-Standard.pdf
10. Główny Urząd Statystyczny. (2025). *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2024 r.* GUS.
11. Grupa Robocza Art. 29. (2017). *Wytyczne dotyczące inspektorów ochrony danych* (WP 243 rev.01).
12. Grupa Robocza Art. 29. (2018). *Position paper on the derogations from the obligation to maintain records of processing activities pursuant to Article 30(5) GDPR*.
13. Komisja Europejska. (2025). *Wniosek dotyczący rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego m.in. rozporządzenie (UE) 2016/679 w odniesieniu do rozszerzenia niektórych środków łagodzących dostępnych dla MŚP na małe przedsiębiorstwa o średniej kapitalizacji oraz dalszych środków upraszczających* (COM(2025) 501 final, 21.05.2025).
14. PCI Security Standards Council. (2021). *At a glance: Role of the PCI Security Standards Council*.
15. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych. (2020, 11 maja). *Rejestracja czasu pracy za pomocą danych biometrycznych nie jest zgodna z RODO* [komunikat].
16. Sieć Obywatelska Watchdog Polska. (2026). *Za zamkniętymi drzwiami. Lobbing na poziomie lokalnym*. https://siecobywatelska.pl/wp-content/uploads/2026/04/Lobbing-raport.pdf
17. UN Tourism. (1999). *Globalny Kodeks Etyki w Turystyce*. https://www.untourism.int/global-code-of-ethics-for-tourism

Literatura przedmiotu

1. Allgeier, S., Feldmann, R. (2023). CSRD sustainability reporting for non-listed SMEs: European regulators remain challenged. *European Company and Financial Law Review, 20*(3), 438–446. https://doi.org/10.1515/ecfr-2023-0019

2. Bayar, Y., Gavriletea, M. D., Remeikienė, R. (2023). Impact of the rule of law, corruption and terrorism on tourism: Empirical evidence from Mediterranean countries. *Oeconomia Copernicana, 14*(3), 1009–1035. https://doi.org/10.24136/oc.2023.02930
3. Bayram, G. E., Abbasi, A. R., Raza, A., Shaikh, A. H., Soomro, S. A. (2024). The U-shaped relationship between corruption and international tourism demand: A gravity model approach. *Turyzm/Tourism, 34*(1), 97–108. https://doi.org/10.18778/0867-5856.34.1.09
4. Borek, D. (2018). Przedsiębiorca w ustawie o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych – koncepcja przedmiotowego charakteru regulacji. *internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny*, nr 4(7), 23–35. https://doi.org/10.7172/2299-5749.IKAR.4.7.2
5. Cavero López, S. M., Ruiz Guerra, I., Barreal Pernas, J. (2025). Sustainable leadership as a governance mechanism in the ESG era: A systematic review of organizational transformation in the hospitality sector. *Merits, 5*(4), 22. https://doi.org/10.3390/merits5040022
6. Cybula, P. (2018). Axiology of changes in consumer law on the example of the implementation of the 2015/2302 Directive on package travel and linked travel arrangements in Poland. *Folia Turistica*, nr 49, 129–153. https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0815
7. Dalecka-Werpachowska, A. (2024). Ewolucja czy rewolucja? Kilka uwag o kolejnych nowelizacjach znamion przestępstwa płatnej protekcji. *Problemy Prawa Karnego, 8*(1), 1–13. https://doi.org/10.31261/PPK.2024.08.01.03
8. Derewiecka, D. (2023). Prawnokarna ochrona przetargu w świetle zmian przepisu art. 305 Kodeksu karnego. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio G (Ius), 70*(2), 41–55. https://doi.org/10.17951/g.2023.70.2.41-55
9. Fakfare, P., Manosuthi, N., Lee, J.-S., Jin, M., Han, H., Kim, J. J. (2026). Data vulnerability and privacy risk among hotel guests who share personal data. *Journal of Vacation Marketing, 32*(2), 390–407. https://doi.org/10.1177/13567667241276213
10. Hajn, Z., Skupień, D. (2021). *Ochrona sygnalistów w miejscu pracy w państwach Grupy Wyszehradzkiej, Francji i Słowenii – propozycje zmian*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. https://doi.org/10.18778/8220-641-8
11. Kanarek-Równicka, A. (2021). Odpowiedzialność za opóźnienia w płatności w transakcjach handlowych w dobie pandemii wirusa SARS-CoV-2. *Studia Prawnicze*, nr 1(223), 57–80. https://doi.org/10.37232/sp.2021f

12. Khosravi, S., Cassano, R., Gennari, F. (2026). ESG strategies in tourism enterprises: A systematic review and systems-based synthesis of sustainable management practices. *Problems and Perspectives in Management, 24*(1), 517–532. https://doi.org/10.21511/ppm.24(1).2026.34
13. Kuczma, P. (2011, 21 grudnia). Radni, lobbing samorządowy. *Rzeczpospolita*.
14. Liu, H., Wei, S., Zhang, J. (2023). Corporate lobbying and ESG reports: Patterns among US companies, 1999–2017. *Business and Politics, 25*(3), 293–314. https://doi.org/10.1017/bap.2023.10
15. Łodziana, T. (2025). Korupcja w kontekście ustawy o ochronie sygnalistów. *Palestra*, nr 7, 79–89. https://doi.org/10.54383/0031-0344.2025.07.8
16. Mieszała, R. (2023). Ryzyko w kontekście odpowiedzialności administratora danych osobowych i podmiotu przetwarzającego a zawarcie zapisów w umowie powierzenia przetwarzania danych osobowych w celu ograniczenia odpowiedzialności. *Przegląd Prawa i Administracji, 135*, 209–222. https://doi.org/10.19195/0137-1134.135.16
17. Mkheimer, I. M., Selem, K. M., Shehata, A. E., Hussain, K., Perez Perez, M. (2023). Can hotel employees arise internal whistleblowing intentions? Leader ethics, workplace virtues and moral courage. *European Journal of Management and Business Economics, 32*(2), 203–222. https://doi.org/10.1108/EJMBE-10-2021-0275
18. Modro, M. (2024, 12 sierpnia). Ustawa o ochronie sygnalistów – ilość wykonujących pracę czy ilość etatów? *Infor.pl*.
19. Moorhouse, T. P., Dahlsjö, C. A. L., Baker, S. E., D'Cruze, N. C., Macdonald, D. W. (2015). The customer isn't always right – Conservation and animal welfare implications of the increasing demand for wildlife tourism. *PLOS ONE, 10*(10), e0138939. https://doi.org/10.1371/journal.pone.0138939
20. Niemann, L., Morssinkhof, S., van der Linden, M. J., de Vries, K. (2025). Data requests in value chains: The effects of corporate sustainability reporting on SMEs in the Netherlands. *Sustainability, 17*(17), 8029. https://doi.org/10.3390/su17178029
21. Otfinowski, W. (2025). Wpływ pakietów Omnibus na raportowanie zrównoważonego rozwoju: motor czy hamulec realizacji strategii klimatycznej UE? W: J. Dyczkowska, K. Piotrowska (red.), *Raportowanie zrównoważonego rozwoju. Kontekst regulacyjny a praktyka sprawozdawcza* (s. 8–21). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. https://doi.org/10.15611/2025.05.0.01

22. Prawo.pl. (2026, 20 października). *Rząd przyjął projekt upraszczający raportowanie ESG*. https://www.prawo.pl/podatki/rzad-przyjal-projekt-upraszczajacy-raportowanie-esg,1555238.html
23. Rogowski, W. (2017). Payment delays: Their reasons, scale and consequences. *Journal of Management and Financial Sciences, 10*(30), 91–114. https://doi.org/10.33119/jmfs.2017.30.6
24. Schmidt-Burbach, J., Ronfot, D., Srisangiam, R. (2015). Asian elephant (*Elephas maximus*), pig-tailed macaque (*Macaca nemestrina*) and tiger (*Panthera tigris*) populations at tourism venues in Thailand and aspects of their welfare. *PLOS ONE, 10*(9), e0139092. https://doi.org/10.1371/journal.pone.0139092
25. Sitek, M. (2025). Regulacje prawa turystycznego w erze globalnych kryzysów: pandemia, wojna, klimat. *Journal of Modern Science, 63*(3), 11–33. https://doi.org/10.13166/jms/212616
26. Stokłosa, K. (2019). Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych na nowych zasadach a obecne rozwiązania prawne. Wybrane zagadnienia. *Zeszyty Prawnicze, 19*(4), 205–232. https://doi.org/10.21697/zp.2019.19.4.08
27. Świderska, G. K., Krysik, M. (2023). Czy zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jakie wprowadziła Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464, wpłyną na rachunkowość? Przyczynek do dyskusji. *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, 68*(2), 5–22. https://doi.org/10.33119/knop.2023.68.2.1
28. Yan, L. (2020). Zero-fare tours through the lens of a fatal conflict. *Journal of Hospitality and Tourism Management, 45*, 226–233. https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2020.08.016
29. Zaborska, S. (2021). Selected legal aspects of processing employee biometric data. *Studia Iuridica Lublinensia, 30*(4), 593–603. https://doi.org/10.17951/sil.2021.30.4.593-603

Nota o wykorzystaniu narzędzi sztucznej inteligencji

Praca nad rozdziałem była wspierana modelem językowym Claude Opus 5.5 (Anthropic) oraz serwerami API/MCP Judykatura, PrawMi i VeroLex. Narzędzia te wykorzystano do weryfikacji brzmienia przywoływanych przepisów prawa polskiego i unijnego, wyszukiwania i sprawdzania orzecznictwa oraz decyzji organów (w tym Prezesa UOKiK i Prezesa UODO), kontroli poprawności odesłań do jednostek redakcyjnych aktów

prawnych, a także do pomocy redakcyjnej. Wyniki uzyskane z ich pomocą zostały zweryfikowane z tekstami źródłowymi, a pełną odpowiedzialność za treść rozdziału, przyjęte interpretacje i ewentualne błędy ponosi autorka.

Wykorzystane narzędzia

Anthropic. (2026). Claude Opus 5.5 [duży model językowy]. https://www.anthropic.com/claude (dostęp: 3 listopada 2026 r.).

Judykatura.pl. (2026). Judykatura – baza orzecznictwa i decyzji w sprawach ochrony danych osobowych [serwer MCP]. https://judykatura.pl (dostęp: 3 listopada 2026 r.).

PrawMi. (2026). PrawMi: badania prawne z AI ze źródłami do sprawdzenia [serwer MCP]. https://prawmi.pl (dostęp: 3 listopada 2026 r.).

VeroLex sp. z o.o. (2026). VeroLex – AI do pracy z prawem i analizy dokumentów [serwer API/MCP]. https://verolex.ai (dostęp: 3 listopada 2026 r.).

Rozdział 6. Omówienie wyników badań

Narzędzia badawcze i przebieg badania

W badaniu zastosowana została autorska ankieta dotycząca raportowania ESG pod nazwą „Raportowanie pozafinansowe ESG w sektorze turystycznym" (Aneks). Badanie zostało przeprowadzone w ramach projektu Ministerstwa Sportu i Turystyki, online za pośrednictwem Microsoft Forms wśród przedstawicieli branży turystycznej. Link do ankiety rozesłano na oficjalne adresy e-mail firm świadczących różne usługi z obszaru turystyki na terenie całej Polski. W wiadomości e-mail zawarto informacje o projekcie, celu badania wraz z prośbą o udzielenie odpowiedzi na pytania ankiety. Badanie prowadzono w lipcu 2026 r.

Ankieta składała się z 16 pozycji testowych, które łącznie dawały 31 pytań. W pierwszej części ankiety zawarto zgodę na przetwarzanie informacji zawartych w ankiecie oraz najważniejsze informacje na temat badania. Dalej znajdowały się pytania metryczkowe. Dotyczyły one: maila służbowego, branży firmy, jej wielkości, województwa, na terenie którego działa firma, stanowisko osoby badanej. W pytaniu nr 6 zapytano co według uczestnika badania oznacza raportowanie ESG – było to pytanie, które zostało wykorzystane do oceny wiedzy osób badanych. Kolejne pytania dotyczyły działań podejmowanych w firmie oraz kto odpowiada za działania związane z ESG w danej firmie. W dalszej części ankiety znajdowały się działania firmy w odniesieniu do różnych aspektów:

- środowisko naturalne – znalazły się tu cztery pytania dotyczące częstości działań, jakich firma podejmuje się na rzecz ochrony środowiska, do których badani odnosili się na 5-stopniuowej skali odpowiedzi: nigdy, rzadko, czasem, często, zawsze; piąte pytanie dotyczyło wskazania innych działań i było pytaniem otwartym;
- pracownicy i miejsce pracy – znalazło się tu sześć pytań dotyczących częstości działań, jakich firma podejmuje się w celu poprawy warunków pracy i wsparcia pracowników, do których badani odnosili się na 5-stopniuowej skali odpowiedzi: nigdy, rzadko, czasem, często, zawsze; siódme pytanie dotyczyło wskazania innych działań i było pytaniem otwartym;
- ład korporacyjny - znalazło się tu pięć pytań dotyczących częstości działań, jakich firma podejmuje się w zakresie etyki, relacji biznesowych, komunikacji i udziału pracowników w funkcjonowaniu firmy, do których badani odnosili się na 5-stopniuowej skali odpowiedzi: nigdy, rzadko, czasem, często, zawsze; szóste pytanie dotyczyło wskazania innych działań i było pytaniem otwartym;
- społeczność lokalna - znalazły się tu cztery pytania dotyczące częstości działań, jakich firma podejmuje się na rzecz wspierania lokalnych społeczności, regionu, do których badani odnosili się na 5-stopniuowej skali odpowiedzi: nigdy, rzadko, czasem, często, zawsze; piąte pytanie dotyczyło wskazania innych działań i było pytaniem otwartym.

Na podstawie ankiety powstało pięć zmiennych:

- Środowisko naturalne – suma z czterech pytań zamkniętych, dotyczących działań firmy na rzecz ochrony środowiska; rzetelność alfa Cronbacha wyniosła 0,868;

- Wsparcie pracowników – suma z sześciu pytań zamkniętych, dotyczących działań firmy w celu poprawy warunków pracy i wsparcia pracowników; rzetelność alfa Cronbacha wyniosła 0,929;
- Ład korporacyjny – suma z pięciu pytań zamkniętych, dotyczących działań firmy w zakresie etyki, relacji biznesowych, komunikacji i udziału pracowników w funkcjonowaniu firmy; rzetelność alfa Cronbacha wyniosła 0,872;
- Wsparcie społeczności lokalnej - suma z czterech pytań zamkniętych, dotyczących działań firmy na rzecz wspierania lokalnych społeczności, regionu; rzetelność alfa Cronbacha wyniosła 0,922;
- Działania (wynik ogólny) – suma z wszystkich pytań zawartych w każdym aspekcie działania firmy, tj. środowisko naturalne, wsparcie pracowników, ład korporacyjny i wsparcie społeczności lokalnej; rzetelność alfa Cronbacha wyniosła 0,975.

Każda z utworzonych zmiennych wskazuje na ogólną częstość działań przedsiębiorstw podejmowanych w danym zakresie. Im wyższy wynik w danym aspekcie lub wyniku ogólnym, tym działania są częściej podejmowane przez dane przedsiębiorstwo. Rzetelność alfa Cronbacha była bardzo zadowalająca.

Charakterystyka próby

W badaniu wzięły udział 182 osoby. Wśród nich ponad połowa pracowała w przedsiębiorstwach o branży hotelarskiej, bazy noclegowej (50,5%), mniej było z gastronomii (30,8%), a najmniej z innych branży turystycznych (18,7%). Większość firm, w których pracowali uczestnicy badania była małej wielkości – 10-49 pracowników i stanowiły one ponad połowę (54,4%). Mniej było mikro firm z ilością 1-9 pracowników (34,6%), a najmniej było średnich firm z ilością 50-249 pracowników (11%). Większość firm prowadziło działalność na terenie województwa mazowieckiego (22,5%), warmińsko-mazurskiego (19,8%), opolskiego (10,4%), lubuskiego (9,3%) i wielkopolskiego (9,3%). Uczestnikami badania byli w większości pracownicy niskiego stopnia (40,7%) i tylko nieco mniej było pracowników średniego stopnia (39,6%). Najmniej było właścicieli firm (19,8%). Szczegółowe dane zawiera tabela 1.

Tabela 1

Charakterystyka próby

Charakterystyka próby		Częstość	Procent
Branża	hotelarstwo, baza noclegowa	92	50,5
	gastronomia	56	30,8
	inna turystyczna	34	18,7
Wielkość firmy	1-9 pracowników	63	34,6
	10-49 pracowników	99	54,4
	50-249 pracowników	20	11,0

Charakterystyka próby		Częstość	Procent
Województwo	mazowieckie	41	22,5
	warmińsko-mazurskie	36	19,8
	opolskie	19	10,4
	lubuskie	17	9,3
	wielkopolskie	17	9,3
	dolnośląskie	2	1,1
	kujawsko-pomorskie	3	1,6
	lubelskie	10	5,5
	łódzkie	4	2,2
	małopolskie	5	2,7
	podkarpackie	9	4,9
	podlaskie	3	1,6
	pomorskie	2	1,1
	śląskie	7	3,8
	świętokrzyskie	2	1,1
	zachodniopomorskie	5	2,7
Stanowisko	niskiego stopnia	74	40,7
	średniego stopnia (zarządzam zespołem ludzkim)	72	39,6
	właścicielskie	36	19,8
Ogółem		182	100,0

Statystyki opisowe

W pierwszej kolejności sprawdzono statystyki opisowe badanych zmiennych oraz spełnienie podstawowych założeń testów parametrycznych. Na tej podstawie podjęte zostały decyzje co do dalszych metod statystycznych.

W tabeli 2 przedstawiono statystyki opisowe oraz wyniki testu Shapiro-Wilka dla całej przebadanej próby.

Tabela 2

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – cała próba

Cała próba	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	182,00	9,15	7,00	2,46	0,56	-1,02	6	15	0,76	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	182,00	16,34	14,00	3,05	1,17	1,34	11	28	0,77	<0,001
Ład korporacyjny - suma	182,00	11,38	9,00	2,95	1,05	0,22	9	19	0,74	<0,001

Wsparcie społeczności lokalnej - suma	182,00	7,87	6,00	2,36	1,12	0,57	5	16	0,75	<0,001
Działania - suma	182,00	44,74	36,00	10,59	0,93	-0,04	34	75	0,75	<0,001

Adnotacja. *M* - średnia, *Me* - mediana, *SD* - odchylenie standardowe, *SKE* - skośność, *K* - kurtoza, *Min* - minimum, *Maks* - maksimum, *W* - statystyka testu Shapiro-Wilka, *p* - istotność

Zgodnie z tabelą 2, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Przeanalizowano także statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że nie przekraczają wartości bezwzględnych dla 2 – wynoszą maksymalnie -2/+2 w przypadku każdej zmiennej. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych w całej przebadanej próbie nie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za spełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 3 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy osób z mikro przedsiębiorstwa o wielkości 1-9 pracowników.

Tabela 3

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – mikro przedsiębiorstwa

1-9 pracowników	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	63,00	7,86	7,00	1,91	2,12	3,83	6	15	0,55	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	63,00	15,17	14,00	3,37	2,65	6,71	11	28	0,53	<0,001
Ład korporacyjny - suma	63,00	10,05	9,00	2,52	2,68	6,54	9	19	0,47	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	63,00	6,98	6,00	2,30	2,41	5,29	5	16	0,53	<0,001
Działania - suma	63,00	40,06	36,00	9,58	2,56	6,00	34	75	0,50	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 3, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka w grupie mikro przedsiębiorstw, w przypadku każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Przeanalizowano dodatkowo statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że przekraczają wartości bezwzględne dla 2 – skośności w ramach badanych zmiennych wynosiły od 2,12 do 2,68, a kurtozy od 3,83 do 6,71. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych w całej przebadanej próbie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za niespełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 4 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy osób z małego przedsiębiorstwa o wielkości 10-49 pracowników.

Tabela 4

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – małe przedsiębiorstwa

10-49 pracowników	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	99,00	9,29	11,00	2,24	0,19	-1,32	7	14	0,73	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	99,00	16,34	18,00	2,36	0,42	-0,68	14	22	0,73	<0,001
Ład korporacyjny - suma	99,00	11,39	13,00	2,49	0,68	0,13	9	18	0,73	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	99,00	7,81	9,00	1,90	0,77	0,43	6	13	0,73	<0,001
Działania - suma	99,00	44,84	51,00	8,96	0,49	-0,48	36	67	0,73	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 4, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka dla małych przedsiębiorstw, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Przeanalizowano także statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że nie przekraczają wartości bezwzględnych dla 2 – wynoszą maksymalnie -2/+2 w przypadku każdej zmiennej. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych w całej przebadanej próbie nie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za spełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 5 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy osób ze średniego przedsiębiorstwa o wielkości 50-249 pracowników.

Tabela 5

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – średnie przedsiębiorstwa

50-249 pracowników	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	20,00	12,50	12,50	1,54	0,00	-2,24	11	14	0,64	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	20,00	20,00	20,00	2,05	0,00	-2,24	18	22	0,64	<0,001
Ład korporacyjny - suma	20,00	15,50	15,50	2,56	0,00	-2,24	13	18	0,64	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	20,00	11,00	11,00	2,05	0,00	-2,24	9	13	0,64	<0,001
Działania - suma	20,00	59,00	59,00	8,21	0,00	-2,24	51	67	0,64	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 5, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka dla średnich przedsiębiorstw, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Sprawdzono również statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że skośność nie przekracza wartości bezwzględnej 2, natomiast kurtoza dla badanych zmiennych wyniosła -2,24. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych w całej przebadanej próbie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za niespełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 6 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy osób ze o niskim stanowisku.

Tabela 6

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – niskie stanowisko

niskiego stopnia	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	74,00	8,12	7,00	1,86	1,22	-0,02	7	14	0,60	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	74,00	15,15	14,00	2,05	1,35	0,86	12	22	0,63	<0,001
Ład korporacyjny - suma	74,00	10,12	9,00	1,95	1,60	2,18	9	18	0,59	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	74,00	6,97	6,00	1,66	1,57	1,87	6	13	0,61	<0,001
Działania - suma	74,00	40,36	36,00	7,30	1,36	0,90	36	67	0,60	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 6, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka dla grupy z niskim stanowiskiem, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Sprawdzono również statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że skośność nie przekracza wartości bezwzględnej 2, natomiast kurtoza dla jednej zmiennej, ładu korporacyjny – suma, wyniosła 2,18. W związku z tym, można uznać, że rozkłady niemal wszystkich zmiennych w grupie z niskim stanowiskiem nie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć, że dla nich to założenie zostało spełnione. Wyjątek stanowi zmienna ład korporacyjny – suma, w zakresie które nie spełniono tego założenia (George i Mallery, 2022).

W tabeli 7 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy osób ze średnim stanowiskiem.

Tabela 7

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – średnie stanowisko

średniego stopnia (zarządzam zespołem ludzkim)	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	72,00	10,06	11,00	2,41	-0,04	-1,06	7	14	0,79	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	72,00	17,14	18,00	2,72	0,21	-0,73	12	22	0,81	<0,001
Ład korporacyjny - suma	72,00	12,32	13,00	2,93	0,55	-0,35	9	18	0,79	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	72,00	8,54	9,00	2,33	0,56	-0,40	5	13	0,80	<0,001
Działania - suma	72,00	48,06	51,00	10,22	0,36	-0,60	36	67	0,80	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 7, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka dla grupy ze stanowiskiem średniego stopnia, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Przeanalizowano także statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że nie przekraczają wartości bezwzględnych dla 2 – wynoszą maksymalnie -2/+2 w przypadku każdej zmiennej. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych grupie ze stanowiskiem średniego stopnia nie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za spełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 8 przedstawiono statystyki opisowe i wyniki testu Shapiro-Wilka dla grupy właścicieli.

Tabela 8

Statystyki opisowe i rozkład zmiennych – właściciele

właścicielskie	*N*	*M*	*Me*	*SD*	*SKE*	*K*	*Min*	*Maks*	*W*	*p*
Środowisko naturalne - suma	36,00	9,44	7,00	2,87	0,52	-1,27	6	15	0,79	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	36,00	17,19	14,00	4,38	1,07	0,23	11	28	0,81	<0,001
Ład korporacyjny - suma	36,00	12,08	9,50	3,74	0,81	-0,86	9	19	0,76	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	36,00	8,39	6,50	3,01	1,05	-0,06	6	16	0,77	<0,001

Działania - suma	36,00	47,11	36,00	13,70	0,79	-0,85	34	75	0,77	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 2

Zgodnie z tabelą 8, w zakresie wyników testu Shapiro-Wilka dla grupy ze stanowiskiem właścicielskim, w każdej zmiennej uzyskano wynik istotny statystycznie, co może świadczyć o rozkładach, które nie są zbliżone do normalnego. Przeanalizowano także statystyki opisowe rozkładu, takie jak skośność (*SKE*) i kurtoza (*K*), w zakresie których okazało się, że nie przekraczają wartości bezwzględnych dla 2 – wynoszą maksymalnie -2/+2 w przypadku każdej zmiennej. W związku z tym, można uznać, że rozkłady wszystkich zmiennych grupie właścicieli nie różnią się znacząco od normalnego i można przyjąć to założenie za spełnione (George i Mallery, 2022).

W tabeli 9 przedstawiono wyniki testu Levene'a między grupami o różnej wielkości przedsiębiorstwach, który pozwala na stwierdzenie, czy spełniono założenie o jednorodnych wariancjach w grupach, które będą porównywane.

Tabela 9

Test jednorodności wariancji Levene'a – wielkość przedsiębiorstwa

Wielkość przedsiębiorstwa	*F*	*df1*	*df2*	*p*
Środowisko naturalne - suma	14,102	2	179	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	0,098	2	179	0,906
Ład korporacyjny - suma	4,681	2	179	0,010
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	0,933	2	179	0,395
Działania - suma	2,441	2	179	0,090

Adnotacja. *F* - wynik testu Levene'a, *df1, df2* - liczba stopni swobody, *p* - istotność

Zgodnie z tabelą 9, wyniki testu Levene'a były istotne statystycznie w zakresie środowiska naturalnego oraz ładu korporacyjnego. Oznacza to, że w zakresie tych zmiennych nie ujawniono jednorodnych wariancji. W zakresie pozostałych zmiennych spełniono to założenie.

W tabeli 10 przedstawiono wyniki testu Levene'a między grupami osób o różnych stanowiskach, który pozwala na stwierdzenie, czy spełniono założenie o jednorodnych wariancjach w grupach, które będą porównywane.

Zgodnie z tabelą 10 w zakresie wszystkich zmiennych uzyskano istotne statystycznie wyniki. Oznacza to, że wszystkie zmienne nie spełniły założenia o jednorodności wariancji w grupach.

Tabela 10

Test jednorodności wariancji Levene'a – zajmowane stanowisko

Stanowisko uczestnika	*F*	*df1*	*df2*	*p*
Środowisko naturalne - suma	10,873	2	179	<0,001
Wsparcie pracowników - suma	15,028	2	179	<0,001
Ład korporacyjny - suma	12,466	2	179	<0,001
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	8,062	2	179	<0,001
Działania - suma	13,310	2	179	<0,001

Adnotacja. patrz tabela 9

Ponadto, wykonano również testy chi-kwadrat, aby sprawdzić czy spełniono założenie o zbliżonej liczebności porównywanych grup. Wyniki okazały się istotne statystycznie zarówno w zakresie grup wyszczególnionych ze względu na wielkość przedsiębiorstwa, $chi^2(2) = 51,57$; $p < 0,001$ oraz w zakresie grup wyszczególnionych ze względu na zajmowane stanowisko, $chi^2(2) = 15,08$; $p = 0,001$. Oznacza to, że liczebność grup istotnie się od siebie różni. Nie spełniono zatem założenia o zbliżonej liczebności grup.

Podsumowując przedstawione w niniejszej części wyniki, w dalszej części postanowiono wykonać analizy nieparametryczne. Decyzja ta uzasadniona jest brakiem spełnienia co najmniej dwóch z trzech założeń: o normalności rozkładu w każdej z grup, jednorodności wariancji w grupach oraz zbliżonej liczebności w grupach.

Stan wiedzy na temat raportowania ESG

W celu udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie badawcze, brzmiące: „PB1. Jaki jest stan wiedzy badanych przedsiębiorców branży turystycznej na temat raportowania ESG?", sprawdzono częstość udzielania odpowiedzi w zakresie pytania „Co według Pani/Pana oznacza raportowanie ESG?". Wyniki analizy częstości przedstawiono w tabeli 11.

Tabela 11

Stan wiedzy na temat raportowania ESG – analiza częstości

Stan wiedzy	Częstość	Procent
Raportowanie dotyczące wpływu organizacji na środowisko, kwestie społeczne oraz ład korporacyjny (prawidłowa odp.)	**128**	**70,3**
Raportowanie wyłącznie wyników finansowych przedsiębiorstwa	13	7,1
Raportowanie działań marketingowych i sprzedażowych firmy	6	3,3
Nie wiem / trudno powiedzieć	35	19,2
Ogółem	182	100,0

Zgodnie z wynikami z tabeli 11, prawidłowej odpowiedzi, tj. „Raportowanie dotyczące wpływu organizacji na środowisko, kwestie społeczne oraz ład korporacyjny" udzieliło aż 70,3% badanych (n =

128). Niemal ¾ badanej próby miała zatem wiedzę na ten temat. Pozostałe 29,7% badanych nie znało odpowiedzi lub wskazało błędną.

Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG

W celu udzielenia odpowiedzi na drugie pytanie badawcze, brzmiące: „PB 2. Jakie rodzaje działań są realizowane przez badanych przedsiębiorców w ramach raportowania ESG?", sprawdzono częstość udzielania odpowiedzi w zakresie pytania „Co według Pani/Pana oznacza raportowanie ESG?". Wyniki analizy częstości przedstawiono w tabeli 11 i na rysunku 1.

Tabela 11

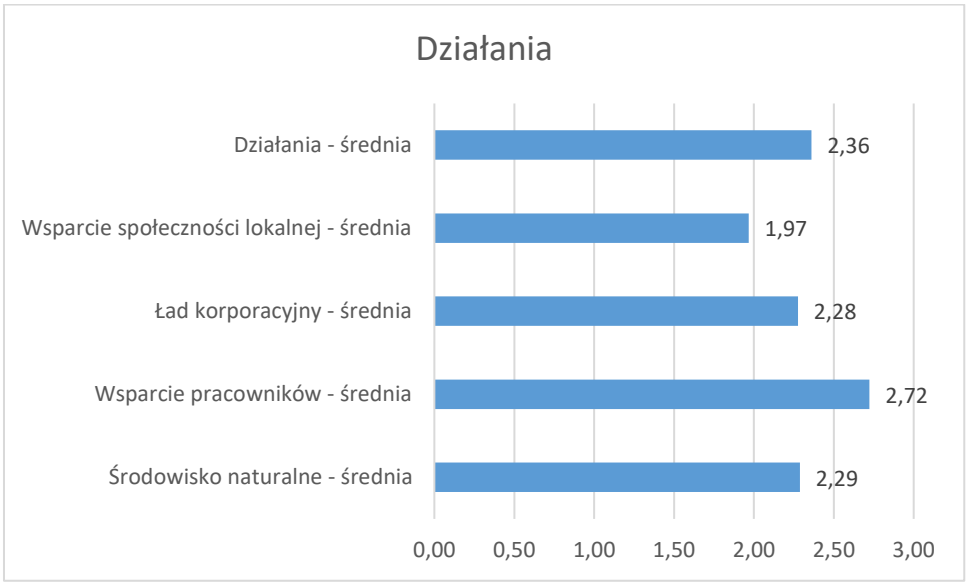
Działania w ramach raportowania ESG

Działania	*M*	*Me*	*SD*	*Min*	*Maks*
Środowisko naturalne - średnia	2,29	1,75	0,61	1,50	3,75
Wsparcie pracowników - średnia	2,72	2,33	0,51	1,83	4,67
Ład korporacyjny - średnia	2,28	1,80	0,59	1,80	3,80
Wsparcie społeczności lokalnej - średnia	1,97	1,50	0,59	1,25	4,00
Działania - średnia	2,36	1,90	0,56	1,79	3,95

Adnotacja. *M* - średnia, *Me* - mediana, *SD* - odchylenie standardowe, *Min* - minimum, *Maks* - maksimum

Rysunek 1

Działania w ramach raportowania ESG



Do analizy zmienne przekształcono z sumy punktów na średnią. Zakres wyników możliwy do uzyskania to od 1 do 5, czyli tyle, ile wynosi skala odpowiedzi w pojedynczych pytaniach. Na potrzeby interpretacji wyników przyjęto, że 1-2,49 punktów to niska częstość, 2,5-3,5 punktów to średnia

częstość, a 3,51-4,00 punktu to duża częstość. Na podstawie wyników z tabeli 11 i rysunku 1 można zauważyć, że wsparcie społeczności lokalnej, ład korporacyjny i środowisko naturalne uzyskało niską częstość, natomiast wsparcie pracowników – umiarkowaną. Ogólne działania („działania – średnia") osiągnęło niski poziom. Oznacza to, że przedstawiciele przedsiębiorstw deklarowali średnie nasilenie działań w zakresie wsparcia pracowników, a niskie nasilenie w pozostałym zakresie, również w ogólnym ujęciu.

Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG w zależności od wielkości firmy

W celu udzielenia odpowiedzi na trzecie pytanie badawcze, brzmiące: „PB 3. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od wielkości firmy?", wykonano analizę testem Kruskala-Wallisa. Wyniki przedstawiono w tabeli 12.

Tabela 12

Działania w ramach raportowania ESG a wielkość firmy – Kruskala-Wallisa

Zmienne	Wielkość firmy			*H*	*p*	ε^2
	1-9 pracowników (*n* = 63)	10-49 pracowników (*n* = 99)	50-249 pracowników (*n* = 20)			
	Średnie rangi					
Środowisko naturalne - suma	65,72	95,53	152,75	52,35	<0,001	0,29
Wsparcie pracowników - suma	66,24	95,61	150,75	49,63	<0,001	0,27
Ład korporacyjny - suma	67,27	94,75	151,75	48,98	<0,001	0,27
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	68,84	94,00	150,50	45,31	<0,001	0,25
Działania - suma	67,24	94,92	151,00	48,16	<0,001	0,27

Zgodnie z danymi przedstawionymi w tabeli 12, w zakresie wszystkich zmiennych występują istotne statystycznie różnice ze względu na wielkość firmy. Siła efektu wynosiła od 0,25 do 0,29, co oznacza, że efekty są silne. Jednak aby ocenić, które grupy i w jaki sposób się od siebie różnią, należy przeprowadzić dodatkowe porównania parami. W porównaniach wezmą udział trzy wydzielone grupy: 1-9 pracowników, 10-49 pracowników, 50-249 pracowników, zatem analiza obejmuje trzy porównania. W związku z tym, nowy próg istotności, po poprawce Bonferroniego na porównania wielokrotne, wyniesie $\alpha = 0{,}017$ ($\alpha = 0{,}05 / 3$). Wyniki trzech porównań przedstawiono w tabeli 13.

Tabela 13

Działania w ramach raportowania ESG a wielkość firmy – porównania parami U Manna-Whitney'a

Zmienne	Wielkość firmy		*U*	*p*	r_g
	Średnie rangi				
1-9 pracowników (*n* = 63) vs. 10-49 pracowników (*n* = 99)					
Środowisko naturalne - suma	64,45	92,35	2044,50	<0,001	-0,31
Wsparcie pracowników - suma	64,33	92,42	2037,00	<0,001	-0,31
Ład korporacyjny - suma	65,68	91,57	2122,00	<0,001	-0,28
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	66,86	90,82	2196,00	<0,001	-0,26
Działania - suma	65,41	91,74	2105,00	<0,001	-0,29
1-9 pracowników (*n* = 63) vs. 50-249 pracowników (*n* = 20)					
Środowisko naturalne - suma	33,27	69,50	80,00	<0,001	-0,40
Wsparcie pracowników - suma	33,90	67,50	120,00	<0,001	-0,37
Ład korporacyjny - suma	33,59	68,50	100,00	<0,001	-0,38
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	33,98	67,25	125,00	<0,001	-0,37
Działania - suma	33,83	67,75	115,00	<0,001	-0,37
10-49 pracowników (*n* = 99) vs. 50-249 pracowników (*n* = 20)					
Środowisko naturalne - suma	53,18	93,75	315,00	<0,001	-0,45
Wsparcie pracowników - suma	53,18	93,75	315,00	<0,001	-0,45
Ład korporacyjny - suma	53,18	93,75	315,00	<0,001	-0,45
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	53,18	93,75	315,00	<0,001	-0,45
Działania - suma	53,18	93,75	315,00	<0,001	-0,45

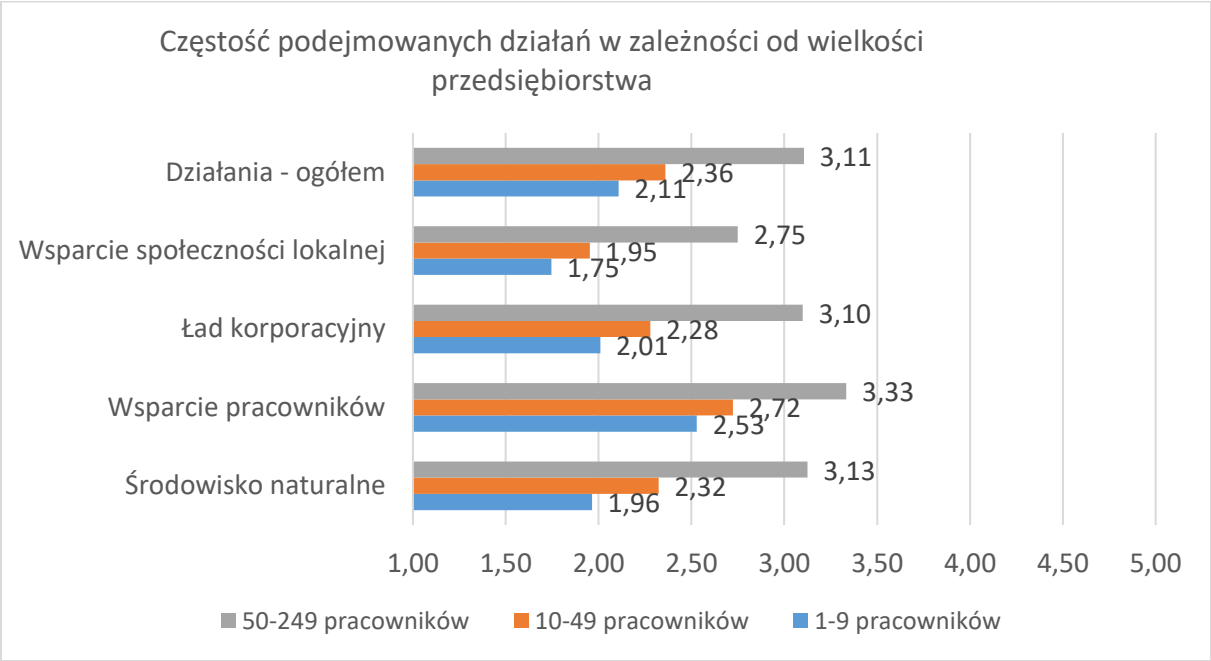
Adnotacja. *U* - statystyka U Manna-Whitney'a, *p* - istotność, r_g - siła efektu - współczynnik korelacji dwuseryjnej Glassa, n - liczebność grupy

Zgodnie z tabelą 12, wszystkie pary w zakresie wszystkich zmiennych różnią się od siebie w sposób istotny statystycznie na poziomie $p < 0,001$. Siła efektu r_g Glassa wynosiła od -0,26 do -0,45, czyli od niskiego do umiarkowanego efektu. Przedstawiciele mikro firm deklarowali mniej czynności w ramach raportowania ESG od przedstawicieli małych firm na poziomie od niskiego do umiarkowanego. Przedstawiciele mikro firm deklarowali mniej czynności w ramach raportowania ESG od przedstawicieli średnich firm na poziomie umiarkowanym. Przedstawiciele małych firm deklarowali mniej czynności w ramach raportowania ESG od przedstawicieli średnich firm na poziomie umiarkowanym.

Na rysunku 2 zaprezentowano średnie wyniki dla poszczególnych aspektów działań w każdej grupie. Wykorzystano do tego zmienne będące średnią z uzyskanych punktów w ramach danego aspektu (suma punktów podzielona przez liczbę pytań). Dzięki temu wynik można odnieść do 5-stopniowej skali odpowiedzi, zastosowanej w ankiecie, a więc zakres wyników możliwy do uzyskania to od 1 do 5. Na potrzeby interpretacji wyników przyjęto, że 1-2,49 punktów to niska częstość, 2,5-3,5 punktów to średnia częstość, a 3,51-4,00 punktu to duża częstość.

Rysunek 2

Częstość podejmowanych działań w zależności od wielkości przedsiębiorstwa – średnie (M) na tle pięciostopniowej skali odpowiedzi



Na podstawie rysunku 2 można zauważyć, że mikro przedsiębiorstwa (1-9 pracowników) i małe przedsiębiorstwa (10-49 pracowników) prezentowały małą częstość realizowanych czynności w ramach wsparcia społeczności lokalnej, ładu korporacyjnego, środowiska naturalnego i ogólnych działań, a umiarkowane w zakresie wsparcia pracowników. W przypadku średnich przedsiębiorstw (50-249 pracowników) wszystkie aspekty działań były realizowane w sposób umiarkowanie częsty – wyniki prawie zawsze przekraczały środek skali odpowiedzi, tj. 3 punkty.

Podsumowując, przedstawiciele średnich firm deklarowali częstsze podejmowanie czynności w ramach raportowania ESG w każdym zakresie, w porównaniu do małych i mikro firm i uzyskali umiarkowany poziom działań. Ponadto, przedstawiciele małych firm deklarowali częstsze działania od przedstawicieli mikro firm, przy czym obie z nich prezentowały niską częstość podejmowanych czynności. Tendencja jest zatem rosnąca – większa firma oznacza większa częstotliwość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG.

Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG w zależności od zajmowanego stanowiska

W celu udzielenia odpowiedzi na czwarte pytanie badawcze, brzmiące: „PB 4. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od zajmowanego stanowiska osoby badanej?”, wykonano analizę testem Kruskala-Wallisa. Wyniki przedstawiono w tabeli 14.

Tabela 14

Działania w ramach raportowania ESG a zajmowane stanowisko – Kruskala-Wallisa

Zmienne	Stanowisko			*H*	*p*	ε^2
	niskiego stopnia (*n* = 74)	średniego stopnia (*n* = 72)	właścicielskie (*n* = 36)			
	Średnie rangi					
Środowisko naturalne - suma	72,20	109,18	95,82	22,42	<0,001	0,12
Wsparcie pracowników - suma	72,82	107,85	97,21	20,47	<0,001	0,11
Ład korporacyjny - suma	71,32	108,82	98,33	23,64	<0,001	0,13
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	73,20	107,01	98,11	19,29	<0,001	0,11
Działania - suma	72,78	108,32	96,33	20,82	<0,001	0,12

Adnotacja. *H* - statystyka Kruskala-Walisa, *p* - istotność, ε^2 - siła efektu epsilon-kwadrat, *n* - liczebność grupy

Zgodnie z danymi przedstawionymi w tabeli 13, w zakresie wszystkich zmiennych występują istotne statystycznie różnice ze względu na wielkość firmy. Siła efektu wynosiła od 0,11 do 0,13, co oznacza, że efekty są umiarkowane. Jednak aby ocenić, które grupy i w jaki sposób się od siebie różnią, należy przeprowadzić dodatkowe porównania parami. W porównaniach wezmą udział trzy wydzielone grupy: pracownicy niskiego stopnia, średniego stopnia i właścicielskie, zatem analiza obejmuje trzy porównania. W związku z tym, nowy próg istotności, po poprawce Bonferroniego na porównania wielokrotne, wyniesie $\alpha = 0{,}017$ ($\alpha = 0{,}05 / 3$). Wyniki trzech porównań przedstawiono w tabeli 15.

Tabela 15

Działania w ramach raportowania ESG a zajmowane stanowisko – porównania parami U Manna-Whitney'a

Zmienne	Stanowisko		*U*	*p*	r_g
	Średnie rangi				
niskiego stopnia (*n* = 74) vs. średniego stopnia (*n* = 72)					
Środowisko naturalne - suma	58,36	89,06	1544,00	<0,001	-0,34
Wsparcie pracowników - suma	59,14	88,26	1601,50	<0,001	-0,32
Ład korporacyjny - suma	58,24	89,18	1535,00	<0,001	-0,34
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	59,83	87,55	1652,50	<0,001	-0,30
Działania - suma	58,86	88,54	1581,00	<0,001	-0,33

niskiego stopnia (n = 74) vs. właścicielskie (n = 36)					
Środowisko naturalne - suma	51,33	64,07	1023,50	0,020	-0,14
Wsparcie pracowników - suma	51,18	64,39	1012,00	0,016	-0,15
Ład korporacyjny - suma	50,58	65,61	968,00	0,006	-0,17
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	50,86	65,03	989,00	0,010	-0,16
Działania - suma	51,42	63,89	1030,00	0,023	-0,14
średniego stopnia (n = 72) vs. właścicielskie (n = 36)					
Środowisko naturalne - suma	56,63	50,25	1143,00	0,284	0,07
Wsparcie pracowników - suma	56,09	51,32	1181,50	0,421	0,05
Ład korporacyjny - suma	56,14	51,22	1178,00	0,407	0,05
Wsparcie społeczności lokalnej - suma	55,96	51,58	1191,00	0,462	0,05
Działania - suma	56,28	50,94	1168,00	0,370	0,06

Adnotacja. U - statystyka U Manna-Whitney'a, p - istotność, r_g - siła efektu - współczynnik korelacji dwuseryjnej Glassa, n - liczebność grupy

Zgodnie z tabelą 15, dwie pary w zakresie wszystkich zmiennych różnią się od siebie w sposób istotny statystycznie – w przypadku porównania stanowisk niskiego i średniego stopnia na poziomie $p < 0,001$, a w przypadku porównania stanowisk niskiego i właścicielskiego stopnia na poziomie $p < 0,05$. Siła efektu r_g Glassa dla pierwszego porównania wynosiła od -0,30 do -0,34, czyli umiarkowany efekt, a dla pierwszego porównania siłą efektu wynosiła od -0,14 do -0,17, czyli słaby efekt. Przedstawiciele stanowisk niskiego stopnia deklarowali mniej czynności w ramach raportowania ESG od przedstawicieli stanowisk średniego stopnia i właścicielskiego na poziomie od niskiego do umiarkowanego. Nie ujawniono natomiast istotnych statystycznie różnic w tym zakresie między przedstawicielami stanowisk średniego stopnia i właścicielskiego. Podsumowując, pracownicy średniego stopnia i właściciele deklarowali częstsze podejmowanie czynności w ramach raportowania ESG w każdym zakresie, w porównaniu do przedstawicieli stanowisk niskich. Wyższe stanowisko w firmie oznacza deklarowanie większej częstotliwości podejmowanych działań w ramach raportowania ESG, ale tylko w porównaniu do stanowisk niskiego stopnia.

Częstość podejmowanych działań w ramach raportowania ESG w zależności od branży i województwa

W celu udzielenia odpowiedzi na piąte pytanie badawcze, brzmiące: „PB 5. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od branży i województwa w zakresie którego działa dane przedsiębiorstwo?”, wykonano analizę testem Kruskala-Wallisa.

Wykonana analiza nie dostarczyła żadnych istotnych statystycznie wyników. Oznacza to, że ani branża danego przedsiębiorstwa, ani województwo, na terenie którego działa firma nie różnicują częstości podejmowanych działań w ramach raportowania ESG.

Stopień przygotowania przedsiębiorstw do raportowania ESG

W celu udzielenia odpowiedzi na szóste pytanie badawcze, brzmiące: „PB 6. Czy badane przedsiębiorstwa są wystarczająco przygotowane do składania raportów ESG?", przeanalizowano dotychczasowe wyniki w ramach przeprowadzonej analizy w zakresie średnich wyników w ramach badanych wymiarów działania oraz wiedzy.

Otrzymane rezultaty sugerują, że wiedza badanych osób w zakresie tego czym jest raportowanie ESG jest wystarczająca – 70,3% badanych udzieliło poprawnej odpowiedzi. Zdecydowana przewaga badanych miała zatem wystarczającą wiedzę. Badane przedsiębiorstwa są umiarkowanie przygotowane do raportowania ESG w ramach wsparcia pracowników, natomiast w słabym stopniu w pozostałym zakresie, tj. w zakresie środowiska naturalnego, ładu korporacyjnego i wsparcia społeczności lokalnej. Jednocześnie, najlepiej przygotowane są średnie przedsiębiorstwa w porównaniu do mniejszych – jednak tylko w stopniu umiarkowanym.

Powyższe wskazuje na to, że przedsiębiorstwa nie są odpowiednio przygotowane do składania raportów ESG, z uwagi na niewystarczające działania w większości wymiarów, choć wiedzę prezentują w większości dobrą.

Dyskusja

Badanie miało na celu określenie stanu wiedzy przedstawicieli przedsiębiorstw branż związanych z turystyką oraz działań, jakich się podejmują w celu przygotowania do składania raportów ESG. Sprawdzono czy podejmowane działania wiążą się z wielkością firmy, zajmowanym stanowiskiem przez osobę badaną, branżą i województwem, na terenie którego działają przedsiębiorstwa. Przebadano 182 osoby z branży hotelarskiej, gastronomi i innych turystycznych, które wypełniły autorską ankietę online. Zebrane dane pozwoliły na udzielenie odpowiedzi na poszczególne pytania badawcze.

„*PB1. Jaki jest stan wiedzy badanych przedsiębiorców branży turystycznej na temat raportowania ESG?*". Stan wiedzy, oceniony na podstawie pytania o to czym jest raportowanie ESG, okazał się dobry. Zdecydowana większość badanych osób (70,3%) udzieliła prawidłowej odpowiedzi na to pytanie, więc można uznać, że wiedza jest wystarczająca.

„*PB 2. Jakie rodzaje działań są realizowane przez badanych przedsiębiorców w ramach raportowania ESG?*". Analiza średnich wyników w ramach czterech wymiarów działania przedsiębiorstw wykazała, że w firmach najczęściej podejmuje się działania związane z wspieraniem pracowników, tj.: z jawnymi procedurami zatrudniania, zwalniania pracowników zgodnymi z obowiązującymi przepisami, działaniem na rzecz zdrowia i bezpieczeństwa pracowników (np. szkolenia BHP, programy edukacyjne), godnym traktowaniem pracowników poprzez np. przestrzeganie praw człowieka, zgłaszanie naruszeń, ochronę danych osobowych, prywatności, terminowość wypłat, dodatkowe świadczenia socjalne, z prowadzeniem dialogu z pracownikami i otwartością na ich

inicjatywy, z umożliwianiem rozwoju i poszerzaniem wiedzy pracowników, z kierowaniem się i egzekwowaniem wzorców etycznych dotyczących równego traktowania, braku dyskryminacji. Te działania w badanych firmach są zazwyczaj umiarkowanie nasilone – przedstawiciele deklarowali zazwyczaj, że w ich firmach podejmowane one są umiarkowanie często. W przypadku pozostałych aspektów działań, podejmowane były raczej rzadko. Można zatem powiedzieć, że deklarowane działania związane z dbaniem o środowisko naturalne i ekologię, polityką gospodarowania odpadami, emisją gazów cieplarnianych, przestrzeganiem etyki biznesu, naprawą naruszeń z tym związanych, transparentnością i regularnością komunikacji z interesariuszami, możliwością komunikacji na temat działania firmy, wspieraniem społeczności lokalnej finansowo i pozafinansowo, uczestniczeniem w dialogu ze społeczności i wspieraniem rozwoju gospodarczego rejonu są wśród przedsiębiorstw na niskim poziomie – realizowane są z niewielką częstotliwością.

„*PB 3. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od wielkości firmy?*". Okazało się, że wielkość firmy, w której pracują uczestnicy badania miała istotne znaczenie dla oceny podejmowanych w niej działań na rzecz przygotowania do raportowania ESG. Wyniki analizy testem Kruskala-Wallisa oraz porównania parami testem U Manna-Whitney'a wykazały, że średnie firmy częściej podejmują się działań w ramach raportowania ESG od małych i mikro firm – w każdym aspekcie czynności. Małe firmy częściej podejmują się działań od mikro firm. Mikro firmy najrzadziej podejmują działania w tym zakresie. Wygląda zatem na to, że większe przedsiębiorstwa częściej podejmują się wszelkich działań związanych z raportowaniem ESG, a mniejsze – rzadziej. Tendencja jest rosnąca w tym zakresie. Jednocześnie dało się zaobserwować, że w średnich przedsiębiorstwach częstość podejmowanych działań oceniono na umiarkowanym poziomie, podczas gdy mniejsze firmy prezentują niski poziom.

„*PB 4. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od zajmowanego stanowiska osoby badanej?*". Wyniki analizy testem Kruskala-Wallisa oraz porównania parami testem U Manna-Whitney'a dostarczyły istotnych statystycznie rezultatów. Okazało się, że osoby na stanowiskach właścicielskich oraz pracownicy średniego stopnia deklarowali częstsze podejmowanie czynności w każdym aspekcie, od pracowników niskiego stopnia. Wyższe stanowisko w firmie oznaczało zatem deklarowanie częstszych działań, ale jedynie w porównaniu do niskich stanowisk.

Takie rezultaty mogą mieć różne przyczyny, jednak można pokusić się o pewną hipotezę, że różne stanowiska mają różną wiedzę na temat podejmowanych w firmie działań. Właściciele firmy oraz osoby na średnich stanowiskach mogą mieć wyższą wiedzę w zakresie działania firmy – mogą sami wdrażać różne programy i zmiany w firmie. Z kolei pracownicy niższego szczebla mogą być jedynie odbiorcami tych działań – mogą oni w stopniu nieco bardziej obiektywnym ocenić działania firmy, w której pracują, gdyż możliwe, że sami nie zajmują się ich wdrażaniem, a jedynie mogą obserwować jego skutki. Zatem sytuacja, w której pracownicy niższego szczebla oceniają częstość podejmowanych działań słabiej, niż pracownicy wyższych szczebli oraz właściciele, może sugerować, że czynności podejmowane w firmie nie odnoszą zamierzonego rezultatu, są mało skuteczne, mimo podejmowanych

starań na wyższych stanowiskach. Z innej perspektywy można też podejrzewać, że pracownicy wyższych szczebli oraz właściciele bardziej kierują się myśleniem życzeniowym na ten temat lub z racji poczucia reprezentowania danej firmy i utożsamiania się z nią, odczuwają większą potrzebę aprobaty społecznej – wtedy ich odpowiedzi mogą być zafałszowane. Pracownicy niższego szczebla mogą nie odczuwać takiej więzi z firmą, aby czuć potrzebę prezentowania jej w lepszym świetle, niż w rzeczywistości. Są to jednak przypuszczenia w świetle deklaracji badanych osób, które warto byłoby w przyszłości sprawdzić. Jednocześnie, pracownicy z niższych stanowisk mogli nie mieć wystarczającej wiedzy o działaniach firmy, by móc rzetelnie i zgodnie z rzeczywistością ocenić sytuację w badanym zakresie.

„*PB 5. Czy rodzaje realizowanych działań różnią się w zależności od branży i województwa w zakresie którego działa dane przedsiębiorstwo?*". Przeprowadzona analiza testem Kruskala-Wallisa nie wykazała istotnych różnic w badanym zakresie w zależności od branży przedsiębiorstwa oraz województwa, na terenie którego świadczy usługi. Podejmowane czynności w firmie w zakresie raportowania ESG są zatem na zbliżonym poziomie niezależnie od branży i terenu działania firmy.

„*PB 6. Czy badane przedsiębiorstwa są wystarczająco przygotowane do składania raportów ESG?*". Na podstawie zaprezentowanych wyników w poprzednich analizach można podsumować, że przedsiębiorstwa nie są odpowiednio przygotowane do składania raportów ESG. Choć ich wiedza jest w większości dobra – 70,3% badanych miało wiedzę o raportowaniu ESG – to stopień podejmowania czynności w tym zakresie pozostawia wiele do życzenia. W ogólnym ujęciu, firmy prezentują niski poziom częstotliwości podejmowania działań w każdym aspekcie poza wsparciem pracowników. W tym ostatnim częstotliwość działań była umiarkowana. Jednocześnie można też zauważyć, że większe przygotowanie cechuje średnie przedsiębiorstwa, w porównaniu do małych i mikro firm. Jednak nadal ich poziom jest co najwyżej umiarkowany. Nie jest to pożądany poziom prezentowanych działań w tym zakresie, choć z pewnością lepszy, niż niski, taki jak w mniejszych firmach. Na tej podstawie można powiedzieć, że wszystkie przedsiębiorstwa wymagają poprawy w tym zakresie, choć szczególny nacisk należy położyć na mniejsze przedsiębiorstwa, które wykazują najsłabsze przygotowanie.

Niniejsze badanie posiada pewne ograniczenia, choć dokładano wszelkich starań by zminimalizować ich wpływ. Jednym z takich ograniczeń był brak spełnienia założeń w zakresie uzyskanych w ankiecie danych, które pozwoliłyby na wykonanie testów parametrycznych o większej mocy statystycznej. Na to badacz nie ma wpływu, choć ponosi tego pewne konsekwencje. W przypadku braku spełnienia niezbędnych założeń, należy wykonać testy nieparametryczne – mają one nieco mniejszą moc statystyczną, dlatego należy uznać brak spełnienia założeń za pewne ograniczenie. Słabsza moc testów nieparametrycznych polega na większym prawdopodobieństwie popełnienia błędu II rodzaju – nie wykryciu istniejącego efektu. Nie jest to jednak sytuacja niezwykła – często zdarzają się takie sytuacje, dlatego istnieją testy nieparametryczne, które są świetnym rozwiązaniem. Aby zwiększyć szanse na spełnienie założeń, warto jest uwzględnić w badaniu możliwie jak największą liczbę uczestników. Innym ograniczeniem mogą być nierównoliczność porównywanych grup. Jest to

jednocześnie jedno z założeń dla testów parametrycznych, na które badacz ma większy wpływ. Warto jest w związku z tym dążyć do możliwie jak najbardziej wyrównanej liczby osób w poszczególnych grupach, które będą do siebie porównywane na etapie analiz statystycznych.

W przyszłości warto byłoby uzupełnić badanie o aprobatę społeczną – pracownicy wyższych szczebli oraz właściciele mogli odznaczać się potrzebą zaprezentowania swojej firmy w lepszym świetle niż w rzeczywistości i warto to uwzględnić w analizie. Dodatkowo, warto byłoby sprawdzić, czy uczestnicy badania brali jakikolwiek udział w decyzjach lub wdrażaniu działań związanych z ESG, by móc ocenić ich obiektywizm oraz stopień poinformowania w tym temacie. Pozwoli to na bardziej trafną interpretację uzyskanych rezultatów.

Podsumowanie

Przeprowadzone badanie pozwala sformułować kilka wniosków dotyczących przygotowania przedsiębiorstw turystycznych do raportowania ESG. Wiedzę badanych przedstawicieli firm na temat raportowania ESG można ocenić jako wystarczającą. Respondenci orientują się w założeniach i wymogach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, co stanowi istotny punkt wyjścia do wdrażania odpowiednich rozwiązań w praktyce.

Ta wiedza nie przekłada się jednak w pełni na podejmowane działania. Najczęściej deklarowano działania związane ze wspieraniem pracowników, przy czym w całej próbie realizowano je jedynie w stopniu umiarkowanym. Działania dotyczące środowiska naturalnego, ładu korporacyjnego oraz wsparcia społeczności lokalnych podejmowano w małym stopniu. Oznacza to, że przedsiębiorstwa koncentrują się przede wszystkim na obszarze społecznym związanym z własną kadrą, natomiast pozostałe filary ESG pozostają w ich działalności wyraźnie mniej rozwinięte.

Częstość podejmowanych działań istotnie różnicowała wielkość przedsiębiorstwa z branży turystycznej. Średnie firmy częściej podejmowały wszelkie działania związane z raportowaniem ESG, a ich zaangażowanie w tym obszarze kształtowało się na poziomie umiarkowanym. Małe i mikroprzedsiębiorstwa podejmowały te czynności rzadziej, a poziom ich zaangażowania należy uznać za niski. Różnice zaobserwowano także ze względu na zajmowane stanowisko: osoby na stanowiskach średniego szczebla oraz właściciele firm deklarowali częstsze podejmowanie wszystkich działań związanych z raportowaniem ESG niż pracownicy niższego szczebla. Może to wskazywać, że wiedza o działaniach ESG koncentruje się na wyższych poziomach struktury organizacyjnej i nie zawsze dociera do pozostałych pracowników. Branża przedsiębiorstwa oraz województwo, na terenie którego świadczyło ono usługi, nie różnicowały natomiast częstości podejmowanych działań.

Podsumowując, przedsiębiorstwa uczestniczące w badaniu prezentują raczej niski poziom przygotowania do raportowania ESG, mimo dobrej wiedzy w tym zakresie. Działania realizowane w małym lub umiarkowanym stopniu nie są wystarczające i wymagają poprawy, zwłaszcza w obszarach środowiskowym i ładu korporacyjnego oraz w grupie małych i mikroprzedsiębiorstw. Wyniki wskazują więc na potrzebę przełożenia posiadanej wiedzy na systematyczne i kompleksowe działania obejmujące wszystkie filary ESG.