

ROZMOWA | Wdrażanie ESG

Raportowanie śladu węglowego rozpoczyna określenie granic przedsiębiorstwa

MARIA BIELA

Emisje gazów cieplarnianych, potocznie zwane śladem węglowym, to podstawowe zagadnienie, które łączy się ze zmianami klimatu i będzie kwestią istotną z punktu widzenia oceny ryzyka w raportowaniu zrównoważonego rozwoju każdego przedsiębiorstwa. Przyjrzyjmy się dziś niektórym powiązaniom pomiędzy GHG Protocol, ESRS a Taksonomią XBRL ESRS – mówi **Maria Biela**, biegły rewident, dział wdrożeń Consolia ESG.

Podstawowym zagadnieniem w kalkulacji śladu węglowego jest zrozumienie granic raportowania organizacji. Czym te granice są?

W większości przypadków, spółki metodologię kalkulacji śladu węglowego opierają na wytycznych GHG Protocol. Punktem wyjścia jest zdefiniowanie granic organizacji. Od tego zależy dalsza kwalifikacja działalności do zakresów 1, 2 czy 3. Emisje, których źródła są w obrębie granic organizacji, dzielą się na zakres 1 (emisje bezpośrednie) oraz zakres 2 (emisje pośrednie). Emisje poza granicami organizacji to zakres 3 (emisje pośrednie). Wszystkie trzy zakresy emisji to granice raportowania.

Granice organizacyjne wyznaczone są na podstawie tzw. modelu konsolidacji, który oparty jest albo na metodzie kapitałowej – Equity share approach (udział w kapitale) albo na metodzie Control approach (kontrola finansowa lub kontrola operacyjna).

Zależnie od wybranej metody zakres podmiotów i procentów przypisanych emisji będzie się różnił w obrębie tej samej organizacji:

- zgodnie z equity share do granic organizacji zaliczane są podmioty według procentowego udziału w kapitale,
- zgodnie z financial control do granic organizacji będą zaliczane podmioty objęte konsolidacją finansową,
- zgodnie z operational control do granic organizacji będą zaliczane podmioty, których operacje są kontrolowane na poziomie operacyjnym.

Czy podejście do ustalania granic organizacji jest spójne z podejściem do ustalania kręgu konsolidacyjnego w raportowaniu finansowym?

To jest ciekawe pytanie. Warto zwrócić uwagę na fakt, że przy definiowaniu podejścia do metody opartej na kontroli finansowej GHG Protocol stwierdza, że to kryterium jest spójne z definicjami zawartymi w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i tym samym z zakresem podmiotów konsolidowanych zgodnie z MSSF. Patrząc z punktu widzenia podmiotów polskich, aktualnie zgodnie z MSSF raportują tylko podmioty notowane na GPW lub takie, które ze względu na szczególne okoliczności mają prawo politykę rachunkowości opierać o MSSF. Podmioty, które sporządzają sprawozdania na podstawie ustawy o rachunkowości nie musiały analizować jak MSSF definiują podejście do kręgu konsolidacyjnego. W uproszczeniu, zgodnie z ustawą o rachunkowości krąg konsolidacyjny tworzą spółki powiązane kapitałowo natomiast zgodnie z MSSF krąg konsolidacyjny tworzą spółki objęte relacjami kontroli. MSSF i GHG posługują się pojęciami kontroli finansowej i operacyjnej jednak nie mają one dokładnie tego samego znaczenia. GHG przez kontrolę finansową definiuje to, co jest kontrolą z punktu widzenia standardów rachunkowości finansowej, tj. MSSF. Mogą być sytuacje, gdzie spółka w logice GHG jest zakwalifikowana do kontroli operacyjnej, a nie kwalifikuje się do kontroli finansowej. Myśląc w logice MSSF, można się zastanowić, w jakich okolicznościach według GHG jednostka deklaruje kontrolę operacyjną nad spółką, a jednak nie była ona wystarczająca do stwierdzenia, że spółka jest kontrolowana i konsolidowana według MSSF. W szczególności wyzwaniem jest prawidłowe zakwalifikowanie podmiotów, które są współkontrolowane lub kontrole są niejednoznaczne i rozproszone, bądź też mamy do czynienia ze spółkami, które nie prowadzą biznesu, a są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu MSSF jako aktywa.

W większości do kalkulacji emisji podmioty wybierają metodę opartą na kontroli operacyjnej, która lepiej odzwierciedla true and fair view emisji kontrolowanych przez organizację. Firmy raportujące zgodnie z MSSF będą musiały pilnować spójności ustaleń pomiędzy kręgiem konsolidacji, a granicami organizacji zgodnie z GHG. Natomiast podmioty nie stosujące MSSF będą zobowiązane przeprowadzić odrębną ocenę granic organizacji dla kalkulacji śladu węglowego. Spójność tych ustaleń i założeń będzie z pewnością w zainteresowaniu audytorów.

Metoda konsolidacji	Charakterystyka
Equity share (udział w kapitale)	W podejściu opartym na udziałach w kapitale zakładowym spółka rozlicza emisję gazów cieplarnianych z działalności zgodnie ze swoim udziałem w kapitale własnym w tej działalności. Udział w kapitale odzwierciedla interes ekonomiczny, czyli zakres praw spółki do ryzyka i korzyści wynikających z prowadzonej działalności.
Financial control (kontrola finansowa)	W podejściu opartym na kontroli finansowej przedsiębiorstwo odpowiada za 100 procent emisji gazów cieplarnianych, nad którymi sprawuje kontrolę finansową. Nie uwzględnia emisji gazów cieplarnianych z działalności, w której ma udziały, ale nie sprawuje kontroli finansowej.
Operational control (kontrola operacyjna)	W podejściu opartym na kontroli operacyjnej przedsiębiorstwo odpowiada za 100 procent emisji gazów cieplarnianych, nad którymi sprawuje kontrolę operacyjną. Nie uwzględnia emisji gazów cieplarnianych z działalności, w której ma udziały, ale nie sprawuje kontroli operacyjnej.

RZECZPOSPOLITA

Prawo

#NowaRppl Znacznie więcej niż wiedza

prenumerata  rp.pl

Jaką metodę ma więc wybrać organizacja?

To zależy, z perspektywy których przepisów dokonujemy oceny. GHG Protocol daje wybór pomiędzy trzema dostępnymi metodami, gdzie spółka wybiera metodę, kierując się treścią ekonomiczną. Natomiast, ESRS E1 dotyczący zmian klimatu wskazuje, by emisje były kalkulowane zgodnie z metodą kontroli operacyjnej. Z tego punktu widzenia rozważania o metodzie kapitałowej czy finansowej na gruncie GHG mogą nie mieć znaczenia z punktu widzenia raportowania zrównoważonego.

Warto zwrócić uwagę na wymaganie z ESRS E1 p. 25, zgodnie z którym jednostka zobowiązana jest do zaprezentowania zdezagregowanych danych odnośnie do emisji policzonych zgodnie z metodą opartą na kontroli operacyjnej w podziale na emisje przypisane do grupy kapitałowej (podmioty objęte konsolidacją) i pozostałe podmioty. Należy się zastanowić, czy dotychczasowy kalkulator emisji dostarczy danych do takiej dezagregacji.

Przy okazji tego wątku chciałam zwrócić uwagę, że ESRS dotyczą raportowania grupy zgodnie ze stosowanymi standardami rachunkowości przez grupę, czyli MSSF albo ustawa o rachunkowości, czyli krąg konsolidacyjny nie będzie musiał być zawsze zgodny z zakresem metody finansowej według GHG. Dezagregacja, o której mowa w E1 p 25 jest pomiędzy kalkulacją śladu według metody operacyjnej a spółkami konsolidowanymi (objętymi raportowaniem ESRS).

Jak zagadnienia dotyczące śladu węglowego łączą się z raportowaniem ESRS?

Zagadnienia dotyczące emisji gazów cieplarnianych pojawiają się w ESRS E1, który odnosi się do ujawnień z zakresu Zmian klimatu. W zakresie ujawnień jest:

- Strategia tj plan transformacji w kierunku łagodzenia zmian klimatu (E1-1): jak w strategii i modelu biznesowym uwzględnione zostały cele przejścia na gospodarkę zrównoważoną i ograniczenie ocieplenia globalnego o 1,5C.
- Polityki związane ze zmianami klimatu (E1-2) będące odpowiedzią jednostki na zidentyfikowane istotne wpływy, ryzyka i szanse.
- Działania na rzecz realizacji polityk klimatycznych (E1-3) w tym działania realizowane oraz planowane, ich wyniki i wydatki inwestycyjne oraz operacyjne związane z tymi działaniami.
- Cele związane z łagodzeniem zmian klimatu i przystosowaniem się do zmian (E1-4): jakie cele zostały przyjęte przez jednostkę, by realizować przyjętą politykę w zakresie łagodzenia zmian i adaptacji do zmian, czyli cele redukcji emisji oraz mierniki:
- Zużycie energii i miks energetyczny (E1-5): ujawnienie zużycia energii, poprawy efektywności energetycznej, zużycie energii w podziale na energie odnawialne i nieodnawialne, energochłonność działalności.
- Emisje gazów cieplarnianych zakresy 1, 2 i zakres 3 (E1-6).

- Usuwanie gazów cieplarnianych i kompensacje emisji (E1-7): redukowanie gazów cieplarnianych we własnych operacjach i w łańcuchu wartości oraz kompensacje emisji (carbon off sets).



MARIA BIELA

biegły rewident, Dział Wdrożeń Consolia ESG

- Wewnętrzne ceny emisji (E1-8): stosowanie wewnętrznych systemów cen emisji i w jaki sposób wspierają podejmowanie decyzji i zachęcają do realizacji polityk i celów związanych ze zmianami w klimacie.
- Zagrożenia i szanse związane ze zmianami klimatu (E1-9): przewidywane skutki finansowe wynikające z istotnych zagrożeń fizycznych i transformacyjnych oraz potencjalne szanse związane ze zmianami klimatu.

Jak te ujawnienia odnoszące się do śladu węglowego zostały odzwierciedlone w taksonomii XBRL ESRS?

Taksonomia XBRL odnosząca się do ESRS jest aktualnie w procesie konsultacji EFRAG. Taksonomia podzielona jest na role, które odzwierciedlają strukturę ESRS. Nazwa roli pozwala na proste powiązanie do standardu i konkretnej sekcji ESRS. Poszczególne wymogi ujawnieniowe zostały pogrupowane w struktury, które pozwalają na ocenę powiązań pomiędzy ujawnieniami. Atrybut typ danych określa czy dane będą miały charakter opisowy, czy też będą to dane numeryczne, logiczne, daty, wartości emisji GHG emissions. Ze struktury taksonomii można odczytać powiązania pomiędzy ujawnieniami, takie jak tabele czy informacje wymiarowe. Patrząc z punktu widzenia faktu,

że docelowo ujawnienia z zakresu ESRS E1 będą objęte tagowaniem dobrym rozwiązaniem jest, by strukturę ujawnień i tabele od razu porządkować zgodnie ze strukturą taksonomii. Przy czym taksonomia XBRL ESRS zawiera koncepty dla pełnych ujawnień obowiązkowych i dobrowolnych. Patrząc na strukturę taksonomii, jednocześnie widać, że nie każdy punkt danych czy ujawnienie będzie wymagało odrębnego znacznika XBRL. Są takie ujawnienia, które mają odrębne znaczniki XBRL nie mające odpowiednika w data point. Przykładem może być ujawnienie odnoszące się do instrumentów na zakup energii, które są uwzględniane w kalkulacjach w zakresie 2 w metodzie rynkowej (ESRS 1 AR 45d) lub też, jak w przypadku E1-GOV-3, taksonomia przewiduje większą granulację dla data point:

- Czy efekty działań są oceniane w kontekście realizacji celów redukcji emisji (typ boolean: yes/no),
- Jak cele klimatyczne są wpisane w politykę wynagrodzeń (text block),
- Odsetek wynagrodzenia powiązanego z celami klimatycznymi (procent),
- Wyjaśnienie, jakie kwestie klimatyczne są wpisane w wynagrodzenie (text block).

Dla emisji zakresów 1, 2 i zakres 3 (E1-6) przewidziana jest wielowymiarowa tabela szczegółowa. Pracując więc nad ujawnieniami, warto mieć na względzie, czy któreś z ujawnień będzie wymagało odrębnego znacznika XBRL, i odpowiednio dostosowywać ujawnienia w raporcie i w systemie zbierania danych. Taksonomia XBRL przewiduje odrębną grupę struktur w przypadku kalkulacji emisji zgodnie z normą ISO.

Aktualnie jednak nie jest możliwe wyciąganie finalnych wniosków odnośnie do powiązania zakresu ESRS i struktury taksonomii XBRL ESRS, ponieważ nie zostały opublikowane regulacje UE i organów decyzyjnych techniczne i merytoryczne co do szczegółowości znakowania oświadczeń w zakresie zrównoważonego rozwoju. Niemniej widać, że taksonomia XBRL jest szersza od minimalnych wymagań ujawnieniowych, zapewnia wielowariantowość i pozwala na dużą szczegółowość znakowania.

Czy spółki niepubliczne powinny być zainteresowane kwestiami znakowania XBRL? Dotychczas tagowanie XBRL dotyczyło tylko emitentów, którzy sporządzają skonsolidowane sprawozdanie. Czy tak też będzie z oświadczeniem na temat zrównoważonego rozwoju?

Wydaje się, że fakt objęcia tagowaniem w gruncie rzeczy sprawozdań z działalności spółek niepublicznych umyka. Digitalizowanie sprawozdań z działalności w części odnoszącej się do oświadczenia na temat zrównoważonego rozwoju będzie dotyczyło zarówno emitentów, jak i pozostałych spółek, które takie sprawozdanie będą publikować. Dotyczy to zarówno skonsolidowanych, jak i jednostkowych sprawozdań, jeżeli spółka nie będzie mogła skorzystać ze zwolnienia w ich sporządzaniu. Takie zapisy są już w konsultowanych zmianach do ustawy o rachunkowości.