

Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju

Factors that determine companies' reporting of information on actions towards achieving the Sustainable Development Goals

JOANNA KRASODOMSKA*, EWELINA ZARZYCKA**, DOROTA DOBIJA***

Streszczenie

Cel: Celem przedstawionych w artykule badań jest identyfikacja czynników, które wpływają na decyzje o raportowaniu przez spółki informacji o działaniach podjętych na rzecz osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju (*Sustainable Development Goals* – SDGs).


Metodyka/podejście badawcze: Przegląd literatury pozwolił na wskazanie potencjalnych trzech czynników wpływających na decyzje przedsiębiorstw o raportowaniu SDGs. W badaniu wykorzystano próbę 8499 firm. Dane pozyskano z bazy *Refinitiv ESG Global*. W celu weryfikacji postawionych hipotez wykorzystano metodę regresji wielorakiej.


Wyniki: Zgodnie z wynikami badań, zaangażowanie w kwestie społeczne i środowiskowe, stosowanie w sprawozdawczości standardów GRI (*Global Reporting Initiative*) oraz presja wybranych grup interesariuszy sprzyjają uwzględnianiu przez spółki, w sprawozdawczości, informacji na temat SDGs.


Ograniczenia: Uproszczony sposób pomiaru zmiennej zależnej może nie oddawać w pełni różnic w objętości i jakości ujawnień dotyczących SDGs.

Oryginalność/wartość: Artykuł dostarcza nowej wiedzy na temat czynników determinujących raportowanie SDGs, w tym znaczenia interesariuszy w tym procesie. Konieczna jest dalsza edukacja przedsiębiorstw oraz inwestorów w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz promowanie stosowania standardów GRI.

Słowa kluczowe: Cele Zrównoważonego Rozwoju, zrównoważony rozwój, raportowanie niefinansowe, sprawozdawczość celów zrównoważonego rozwoju.

* Dr hab. Joanna Krasodomska, prof. UEK, Katedra Rachunkowości Finansowej, Instytut Finansów, Kolegium Ekonomii, Finansów i Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie,  <https://orcid.org/0000-0001-8423-678X>, joanna.krasodomska@uek.krakow.pl

** Dr hab. Ewelina Zarzycka, prof. UŁ, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki,  <https://orcid.org/0000-0002-5347-2883>, ewelina.zarzycka@uni.lodz.pl

*** Prof. dr hab. Dorota Dobija, Katedra Rachunkowości, Akademia Leona Koźmińskiego,  <https://orcid.org/0000-0003-2957-6882>, dobija@kozminski.edu.pl

Abstract

Purpose: The aim of the research is to identify factors that influence companies' decisions about reporting on the achievement of Sustainable Development Goals (SDGs).

Methodology/approach: A literature review allowed us to identify three potential factors that influence SDG reporting. The study used a sample of 8,499 companies. Data were obtained from the Refinitiv ESG Global database. Regression analysis was used to verify the research hypotheses.

Findings: Engagement in social and environmental issues, the use of GRI (Global Reporting Initiative) standards, and pressure from selected stakeholder groups positively influence companies' decisions to report on SDGs.

Research limitations: The simplified way of measuring the dependent variable may not fully capture differences in the volume and quality of disclosures about SDGs.

Originality/value: The article provides new knowledge on factors that influence SDG reporting, including the importance of stakeholders. There is a need to further educate businesses and investors about sustainability and promote the use of GRI standards.

Keywords: Sustainable Development Goals, sustainable development, non-financial reporting, SDG reporting.

Wprowadzenie

Globalna społeczność znajduje się w krytycznym momencie, jeśli chodzi o realizację 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainable Development Goals*, dalej SDGs) przyjętych przez państwa członkowskie Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) w 2015 roku (ONZ, 2015). Pozostało bowiem jedynie osiem lat do zrealizowania ambitnych zamierzeń zawartych w Agendzie 2030 (ONZ, 2020a). Działania zmierzające do zapewnienia możliwości zaspokojenia potrzeb obecnego pokolenia w sposób zrównoważony, z szacunkiem dla środowiska oraz z uwzględnieniem potrzeb przyszłych pokoleń postępują zbyt wolno. Jak wynika z raportu *Sustainable Development Goals Report 2021* (ONZ, 2021), świat czyni postępy w realizacji SDGs, jednak są one niewystarczające. Tempo wdrażania SDGs różni się w poszczególnych krajach, ponadto proces ten został opóźniony przez trwającą od dwóch lat pandemię COVID-19 (ONZ, 2020b).

SDGs opierają się na Milenijnych Celach Rozwoju ustanowionych w 2000 roku i dotyczą globalnych wyzwań w zakresie zdrowia, edukacji, równości i sprawiedliwości społecznej, bezpieczeństwa ekonomicznego i kwestii środowiskowych (Sullivan i in., 2018). SDGs to nie tylko 17 ogólnych celów, ale także 169 celów szczegółowych. Ich realizacja przez poszczególne kraje jest weryfikowana na trzech poziomach. Za pomocą zestawu globalnych wskaźników przez Komisję Statystyczną ONZ. Na poziomie regionalnym – w Unii Europejskiej (UE) – poprzez zestaw 100 wskaźników, monitorowanych przez Eurostat w celu oceny postępów w osiągnięciu SDG w państwach członkowskich (Eurostat, 2020). Ponadto rządy państw członkowskich ONZ stosują własne, krajowe mierniki w zakresie realizacji SDGs (ONZ, 2020a). W Polsce prace te koordynuje Główny Urząd Statystyczny (GUS).

Choć osiągnięcie SDGs leży w gestii państw i rządów, organizacje, w tym przedsiębiorstwa, odgrywają w tym procesie kluczową rolę. Rządy nie dysponują wystarczającymi zasobami, by zapewnić realizację wszystkich działań niezbędnych dla osiągnięcia SDGs (Sullivan i in., 2018). W przypadku przedsięwzięcia o takiej skali i złożoności tylko prawdziwe zaangażowanie i wspólne działania rządu, przedsiębiorstw, przedsiębiorców i społeczeństwa obywatelskiego oraz jednolita sprawozdawczość z czynionych postępów pozwolą na właściwą ocenę działań na rzecz osiągnięcia SDGs (Korzeniewska, 2020).

Kwestie dotyczące SDGs podejmowane w literaturze dotyczą w szczególności ich strategicznego ujęcia na poziomie przedsiębiorstw, roli poszczególnych firm i sektorów w podejmowaniu działań na rzecz ich realizacji, czy relacji pomiędzy SDGs a społeczną odpowiedzialnością biznesu. Zdaniem Ch. Mio i in. (2020) dalsze badania są niezbędne dla zrozumienia roli przedsiębiorstw jako agentów zrównoważonego rozwoju. Za szczególnie istotny problem badawczy uznano próbę wskazania czynników kształtujących podejmowane przez nie decyzje odnośnie do uwzględniania SDGs w sprawozdawczości (Pizzi i in., 2020).

Celem artykułu jest identyfikacja czynników determinujących decyzje o raportowaniu przez spółki informacji o działaniach podjętych na rzecz realizacji SDGs. Dla jego realizacji przeprowadzono studia literaturowe oraz badania empiryczne, którymi objęto 8499 firm z 89 krajów.

Dane pozyskano z bazy Refinitiv ESG Global. W celu weryfikacji postawionych hipotez wykorzystano metodę regresji wielorakiej. Zgodnie z wynikami badań, zaangażowanie w kwestie społeczne i środowiskowe, stosowanie w sprawozdawczości standardów GRI (Global Reporting Initiative) oraz presja ze strony pracowników, klientów i interesariuszy zorientowanych na ochronę środowiska sprzyjają uwzględnianiu przez spółki w sprawozdawczości informacji na temat SDGs.

Artykuł wnosi wkład do literatury poświęconej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (dawniej określanej mianem sprawozdawczości niefinansowej). Potwierdza wyniki dotychczas opublikowanych badań, wskazując na istotną rolę, jaką w raportowaniu SDGs pełni zaangażowanie przedsiębiorstw w kwestie zrównoważonego rozwoju oraz stosowanie przez nie międzynarodowych wytycznych. Innym istotnym czynnikiem determinującym decyzje o raportowaniu o działaniach na rzecz realizacji SDGs jest udział interesariuszy w tym procesie. Wyniki badań mają również znaczenie praktyczne. Sugerują przede wszystkim konieczność edukacji różnych grup interesariuszy, a w szczególności inwestorów. Jednocześnie badania wskazują, że stosowanie standardów GRI sprzyja podejmowaniu przez przedsiębiorstwa decyzji o raportowaniu zaangażowania w realizację konkretnych SDGs.

W części pierwszej artykułu przedstawiono wyniki przeglądu literatury poświęconej raportowaniu SDGs oraz hipotezy badawcze. W drugiej części zaprezentowano własne badania empiryczne. W zakończeniu zawarto główne wnioski płynące z przeprowadzonych rozważań, wskazano na ograniczenia badania oraz zaproponowano kierunki dalszych badań, w tym zwrócono uwagę na rolę rachunkowości w procesie raportowania przez przedsiębiorstwa informacji na temat podjętych przez nie działań zmierzających do osiągnięcia SDGs.

1. Przegląd literatury i hipotezy badawcze

Sprawozdawczość przedsiębiorstw wykraczająca poza informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych, a w szczególności dotycząca kwestii społecznych i środowiskowych (sprawozdawczość niefinansowa, środowiskowa, społeczna, z zakresu zrównoważonego rozwoju, ESG (Environmental, Social, Governance), CSR (Corporate Social Responsibility) jest przedmiotem licznych badań naukowych. Polscy autorzy (por. m.in.: Fijałkowska, 2016; Szadziwska i in., 2018; Matuszak, Różańska, 2021; Krasodomska i in., 2021; Zarzycka, Krasodomska, 2022) szczególnie zainteresowali się tym obszarem badawczym w kontekście wejścia w życie dyrektywy 2014/95/UE (Komisja Europejska, 2014). Badanie raportowania osiągnięć przedsiębiorstw w odniesieniu do konkretnych SDGs nie jest aż tak popularne. Poprzez raportowanie SDGs należy rozumieć „praktykę publicznego ujawniania informacji na temat tego, w jaki sposób przedsiębiorstwo realizuje SDGs” (Rosati, Faria, 2019a.) Zgodnie z tym podejściem, w niniejszym artykule termin „raportowanie SDGs” jest rozumiany jako dobrowolne ujawnianie przez przedsiębiorstwa informacji na temat jednego lub więcej SDGs w sprawozdawczości niefinansowej (lub związanej ze zrównoważonym rozwojem).

Badania dotyczące czynników kształtujących decyzje przedsiębiorstw w zakresie raportowania SDGs były prowadzone m.in. przez takich autorów jak F. Rosati i L.G. Faria (2019a, 2019b), A. Elalfy i in. (2021), S. Pizzi i in. (2021a, 2021b) czy I.M. García-Sánchez i in. (2021). Dla ustalenia, czy i w jakim zakresie przedsiębiorstwa odnoszą się w swoich raportach do poszczególnych SDGs najczęściej wykorzystywano bazę GRI (Rosati, Faria, 2019a, 2019b; Elalfy i in., 2021). W większości badań uwzględniono próby międzynarodowe, a w jednym przyjęto perspektywę włoską (Pizzi i in., 2021b). Przywołane badania dotyczyły jednego roku, z wyjątkiem badania Elalfy i in. (2021). Autorom udało się zidentyfikować wiele czynników, które wpływają na decyzje dotyczące raportowania SDG, takich jak m.in. wielkość przedsiębiorstwa (Rosati, Faria, 2019b; Elalfy i in., 2021; García-Sánchez i in., 2021), mechanizmy ładu korporacyjnego (Rosati, Faria, 2019b, Pizzi i in., 2021b, García-Sánchez i in., 2021), czy też czynniki kulturowe (Rosati, Faria, 2019a; Pizzi i in., 2021a). W niniejszym artykule uwagę skoncentrowano na takich czynnikach kształtujących raportowanie SDGs jak zaangażowanie w kwestie społeczne i środowiskowe, stosowanie standardów GRI oraz presja interesariuszy.

Badania jednoznacznie wskazują na istotne znaczenie włączania się przedsiębiorstw, w szczególności dużych, międzynarodowych korporacji, w działania na rzecz osiągnięcia SDGs (m.in. Mio i in., 2020; Garcia-Sanchez i in., 2020; Wicki, Hansen, 2019; Haffar, Searcy, 2018; Sullivan i in., 2018). Jest to zrozumiałe z uwagi na ich znaczenie w środowisku społeczno-gospodarczym. Jednocześnie, wiele firm nie postrzega polityki zrównoważonego rozwoju jako istotnego elementu swoich priorytetów finansowych i operacyjnych (Sullivan i in., 2018). Praktycy wskazują na brak wiedzy na temat samych SDGs oraz roli biznesu w dążeniu do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju gospodarczego (Mio i in., 2020). Panuje powszechna zgoda co do tego, że SDGs są ważne dla naszej wspólnej przyszłości. Jednak mimo podjętych do tej pory inicjatyw, nadal nie wydaje się być do końca zrozumiałe, jak dokładnie powinny wyglądać konkretne działania przedsiębiorstw

na ich rzecz (PwC, 2019). Stąd zróżnicowane podejście przedsiębiorstw do podejmowania tych wysiłków i raportowania informacji na ten temat. Wydaje się jednak, że przedsiębiorstwa, w których ogólna świadomość kwestii społecznych i środowiskowych i zaangażowanie w te obszary są wyższe, będą bardziej skłonne raportować informacje na temat swoich osiągnięć związanych z realizacją SDGs. Z uwagi na powyższe pierwszą hipotezę badawczą sformułowano w następujący sposób:

H1: Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od ich zaangażowania w kwestie społeczne i środowiskowe.

F. Rosati i L.G. Faria (2019a) twierdzą, że dobrowolne ujawnianie informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z uznanymi standardami, jak m.in. GRI, może świadczyć o tym, że przedsiębiorstwa posiadają już umiejętności i sposób myślenia niezbędne do uwzględnienia SDGs w swoich raportach. Standardy GRI są najbardziej kompleksowymi i najszerzej stosowanymi standardami na świecie (szerzej por. m.in. Waniak-Michalak, 2017; Wójcik-Jurkiewicz, 2020; Karwowski i in., 2020; Gokten i in., 2020). Stanowią także podstawę opracowania innych, dobrowolnych czy obligatoryjnych inicjatyw w zakresie standaryzacji raportowania niefinansowego (Lock, Seele, 2016), w tym wytycznych Komisji Europejskiej. GRI są także rekomendowane przez UE jako podstawa raportowania niefinansowego zgodnie z dyrektywą 2014/95/UE. Prawdopodobnie to właśnie na nich będą oparte europejskie standardy raportowania. W 2018 roku GRI i United Nations Global Compact przedstawiły wspólną publikację, która ma na celu umożliwić firmom lepsze mierzenie i raportowanie ich wpływu na osiąganie SDGs (GRI, 2018, 2021; UNGC, 2018). Ma ona umożliwić „przedsiębiorstwom włączenie SDGs do istniejących procesów raportowania, co pozwoli im bardziej efektywnie działać i w konsekwencji doprowadzi do tego, że osiągnięcie SDGs stanie się rzeczywistością”. (UNGC, 2018; Rosati, Faria, 2019a). W związku z powyższym druga hipoteza została sformułowana następująco:

H2: Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od stosowania przez nie standardów GRI.

Jednym z czynników wpływających na raportowanie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem jest presja niektórych grup interesariuszy np. pracowników, klientów, inwestorów i osób reprezentujących interesy środowiska (Fernandez-Feijoo i in., 2014; Michalak, 2011), a konieczność uwzględniania i reagowania przez przedsiębiorstwa na tę presję jest podkreślana w literaturze przedmiotu (Błach, 2013; Zarzycka, Krasodomska, 2022). Im większa jest wiedza interesariuszy na temat koncepcji zrównoważonego rozwoju tym bardziej są oni zainteresowani ujawnieniem przez spółki informacji na temat podjętych przez nie działań na rzecz realizacji SDGs. Do najważniejszych grup interesariuszy, których oczekiwania i działania mogą skłonić przedsiębiorstwa do podejmowania inicjatyw związanych ze zrównoważonym rozwojem i raportowania SDGs, należą społecznie odpowiedzialni inwestorzy (Rinaldi i in., 2014; Eurosif, 2016; Kobiela-Pionnier, 2020), interesariusze społeczni, tacy jak aktywiści ekologiczni (Banerjee i in., 2003; Gamerschlag i in., 2011), świadomi społecznie i ekologicznie klienci (Banerjee i in., 2003; Mishra, Suar, 2010) oraz pracownicy, często sami będący aktywnymi uczestnikami

podejmowanych przez przedsiębiorstwa działań lub wręcz inicjującymi je w formie wolontariatu i innych inicjatyw na rzecz lokalnych społeczności (Haski-Leventhal, 2013). W związku z powyższym hipoteza trzecia oraz związane z nią hipotezy cząstkowe zostały sformułowane następująco:

H3: Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od presji wywieranej przez interesariuszy.

H3a: *Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od presji ze strony inwestorów.*

H3b: *Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od presji ze strony interesariuszy zorientowanych na ochronę środowiska.*

H3c: *Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od presji ze strony klientów.*

H3d: *Raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od presji ze strony pracowników.*

2. Badanie empiryczne

2.1. Dobór próby i metoda badawcza

Początkowo badaniem objęto 9876 firm z 89 krajów, które znajdują się w bazie *Refinitiv ESG Global*. Jest to jedna z najbardziej kompleksowych baz danych obejmująca swoim zakresem ponad 70% globalnej kapitalizacji rynkowej i zawierająca 450 różnych wskaźników ESG, z historią sięgającą 2002 roku. Ostatecznie liczba spółek uległa zmniejszeniu do 8 499 ze względu na brak niektórych istotnych dla badania danych. Najliczniejszą grupę w badanej próbie stanowią spółki z USA (ponad 35%), na kolejnych miejscach znalazły się spółki ze Szwajcarii (ponad 10%) i z Wielkiej Brytanii (ponad 6%). W próbie dominują firmy usługowe (61%). Zdecydowana większość firm to firmy duże, aż 42% z nich zatrudnia powyżej 5 tysięcy pracowników. W tabeli 1 zaprezentowano charakterystykę badanych firm w podziale na firmy usługowe i produkcyjne.

Tabela 1. Charakterystyka badanych firm (stan na 31.12.2020 r.)

Liczba pracowników	Odsetek firm	
	produkcyjne	usługowe
0–50	1	3
51–250	2	7
251–1000	5	11
1001–5000	11	16
Powyżej 5000	19	23
Razem	39	61

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

2.2. Zmienne i model statystyczny

Dla analizy zebranych danych empirycznych wykorzystano regresję wieloraką. Testowany model ma następującą postać:

$$SDG\ INDEKS = f(ESG\ SCORE, STANDARDY\ GRI, PRACOWNICY, KLIENCI, INWESTORZY, ŚRODOWISKO, zmienne\ kontrolne)$$

Zmienna objaśniana *SDG INDEKS*, reprezentuje zaangażowanie przedsiębiorstw w raportowanie SDGs. W bazie *Refinitiv ESG Global* znajdują się informacje o tym, czy dana spółka raportuje każdy z 17 SDGs, czy nie. W przypadku, gdy cel jest raportowany jest mu przypisany jeden punkt, maksymalna liczba punktów odpowiada więc liczbie SDGs i wynosi 17. Wartość *SDG INDEKS* została obliczona poprzez podzielenie liczby raportowanych przez spółkę SDGs przez ich maksymalną liczbę (17). *ESG SCORE* to wskaźnik określający zaangażowanie spółki w kwestie ESG ustalany przez *Refinitiv ESG Global* w oparciu o informacje podawane przez nią samą w podziale na zagadnienia środowiskowe, społeczne i ładu korporacyjnego. Zmienna *STANDARDY GRI* wskazuje na stosowanie standardów GRI w procesie raportowania. Pozostałe zmienne niezależne (*PRACOWNICY, KLIENCI, INWESTORZY, ŚRODOWISKO*), przyjęte za B. Fernandez-Feijoo i in. (2014), określają wpływ interesariuszy powiązany z branżą i wielkością przedsiębiorstwa. W modelu zastosowano dwie zmienne kontrolne uwzględniają zadłużenie firmy (*ZADŁUŻENIE*) i stopę zwrotu na kapitale własnym (*ROE*). Zmienne te były także wykorzystywane w badaniach (m.in. Pizzi i in., 2021a, 2021b; Herdan i in., 2020). Charakterystykę zmiennych przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Charakterystyka zmiennych

Nazwa	Opis	Pomiar zmiennej	Źródło danych
Zmienna objaśniana			
SDG INDEKS	Zaangażowanie spółek w raportowanie SDGs: liczba SDGs raportowanych przez spółkę podzielona przez ich maksymalną liczbę (17)	Ciągła, wartość 0–1	<i>Refinitiv ESG Global</i>
Zmienne objaśniające			
ESG SCORE	Zaangażowanie spółki w kwestie społeczne, środowiskowe i ład korporacyjny w podziale na 10 głównych obszarów tematycznych (m.in. emisje, innowacyjność produktów środowiskowych, prawa człowieka, akcjonariat itp.)	Ciągła, wartość 1–100	<i>Refinitiv ESG Global</i>

cd. tab. 2

Nazwa	Opis	Pomiar zmiennej	Źródło danych
STANDARDY GRI	Stosowanie standardów GRI	Binarna, 1 – spółka stosuje GRI; 0 – w przeciwnym wypadku	<i>Refinitiv ESG Global</i>
PRACOWNICY	Wpływ pracowników	Logarytm naturalny z liczby pracowników, ciągła	Fernandez-Feijoo i in. (2014), <i>Refinitiv ESG Global</i>
KLIENCI	Wpływ klientów	Binarna: 1 – spółka należy do branży: energetycznej, finansowej, spożywczej, dóbr konsumpcyjnych, medycznej, telekomunikacyjnej, odzieżowej, medialnej, turystycznej, rozrywkowej, usług komercyjnych, edukacyjnej; 0 – w przeciwnym wypadku	Fernandez-Feijoo i in. (2014), <i>Refinitiv ESG Global</i>
INWESTORZY	Wpływ inwestorów	Binarna: 1 – spółka należy do branży: samochodowej, lotniczej, chemicznej, IT, nowoczesnych technologii, budowlanej, dóbr konsumpcyjnych, energetycznej, finansowej, produktów, medycznych, medialnej, metalowej, nieruchomości, telekomunikacyjnej, odzieżowej	Fernandez-Feijoo i in. (2014), <i>Refinitiv ESG Global</i>
ŚRODOWISKO	Wpływ interesariuszy zorientowanych na ochronę środowiska	Binarna: 1 – spółka należy do branż szkodliwych dla środowiska: rolniczej, samochodowej, chemicznej, lotniczej, budowlanej, energetycznej, papierniczej, logistycznej, metalowej, wydobywczej, drogowej, leśnej; 0 – w przeciwnym wypadku	Fernandez-Feijoo i in. (2014), <i>Refinitiv ESG Global</i>
Zmienne kontrolne			
ZADŁUŻENIE	Wskaźnik zadłużenia	Stosunek kapitałów obcych do aktywów ogółem	<i>Refinitiv ESG Global</i>
ROE	Wskaźnik rentowności kapitału własnego	Stosunek zysku netto do kapitału	<i>Refinitiv ESG Global</i>

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

2.3. Wyniki badania

Statystyka opisowa

W tabeli 3 zaprezentowano udział spółek raportujących dany SDG w odniesieniu do całej próby badawczej. Przeprowadzona analiza wykazała, że aż 5154 (61% badanych spółek) nie raportuje żadnego SDGs, a jedynie 276 spółek (3% próby) przedstawia w swoich raportach informacje dotyczące wszystkich 17 celów zrównoważonego rozwoju. Analizując raportowanie poszczególnych SDGs można zauważyć, że trzy SDGs, do których odnosi się najwięcej spółek to SDG 8 (2873 spółek), SDG 13 (2822 spółek) oraz SDG 3 (2 394 spółek). Najmniej badanych spółek uwzględniło w swoich raportach SDG 14 (951 spółek).

Tabela 3. SDGs raportowane przez badane spółki

Cel	Udział raportujących dany cel w próbie badawczej (w %)
SDG 8 Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywne zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi	34
SDG 13 Podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom	33
SDG 12 Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji	31
SDG 3 Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt	28
SDG 5 Osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt	27
SDG 9 Budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność	26
SDG 7 Zapewnić wszystkim dostęp do źródeł stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie	25
SDG 4 Zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie	24
SDG 11 Uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu	21
SDG 10 Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami	20
SDG 17 Wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju	19
SDG 16 Promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu	18

cd. tab. 3

Cel	Udział raportujących dany cel w próbie badawczej (w %)
SDG 6 Zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi	17
SDG 15 Chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczać pustynnienie, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej	17
SDG 1 Wyliminować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie	12
SDG 14 Chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony	11

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

Tabela 4 zawiera statystyki opisowe dla wykorzystywanych zmiennych. Średnia wartość *SDG INDEKS* określającego stopień zaangażowania spółek w raportowanie SDGs wyniosła w badanej próbie 0,219, co oznacza, że średnio spółki nawiązują w nich do czterech celów. W załączniku 2 znajduje się tabela zawierająca średnie wartości *SDG INDEKS* w zależności od wielkości firmy i specyfiki działania. Raportowanie SDG jest domeną dużych firm. Warto podkreślić, że firmy małe i średnie (zatrudniające do 250 osób), które działają w sektorze usługowa, mają wyższy *SDG INDEKS* niż firmy produkcyjne. Z kolei w przypadku firm zatrudniających powyżej 250 osób, to firmy produkcyjne intensywniej raportują realizację celów zrównoważonego rozwoju niż firmy usługowe.

Zaangażowanie spółek w kwestie społeczne, środowiskowe i ład korporacyjny mierzone wskaźnikiem *ESG SCORE* wyniosło średnio ponad 44, tylko dwie spółki mają ten wskaźnik na maksymalnym poziomie wynoszącym 100. Może to świadczyć o umiarkowanym zaangażowaniu firm w kwestie zrównoważonego rozwoju.

Ponad jedna trzecia badanych przedsiębiorstw deklaruje zastosowanie GRI jako standardu raportowania (średnia wartość zmiennej *STANDARDY GRI* wynosi 0,371). Struktura zatrudnienia (*PRACOWNICY*) w spółkach należących do próby jest bardzo zróżnicowana. Średnie zatrudnienie wyniosło ponad 16 tysięcy pracowników, choć w próbie zidentyfikowano spółki zatrudniające pięć osób, jak i takie, które posiadają ponad dwa miliony pracowników. Ponad 56% badanych firm należy do branż, w których klienci są wpływową grupą interesariuszy (*KLIENCI*), zaś 38,5% z nich działa pod istotnym wpływem inwestorów (*INWESTORZY*). Ponad 26% stanowią przedsiębiorstwa z branż szkodliwych dla środowiska (*ŚRODOWISKO*). Średni poziom zadłużenia w badanych spółkach (*ZADŁUŻENIE*) wynosi ponad 37%, zaś średnia wartość rentowności kapitału własnego (*ROE*) – 7,7%. Podobnie jak w przypadku zatrudnienia, firmy charakteryzują się znaczącymi różnicami w poziomie zadłużenia i rentowności.

Tabela 4. Statystyki opisowe dla zmiennych

Zmienna	Średnia	Minimum	Maksimum
<i>SDG INDEKS</i>	0,219	0,000	1,000
<i>ESG SCORE</i>	44,833	0,950	100,000
<i>STANDARDY GRI</i>	0,371	0,000	1,000
<i>PRACOWNICY</i>	7,906	0,000	14,648
<i>KLIENCI</i>	0,385	0,000	1,000
<i>INWESTORZY</i>	0,565	0,000	1,000
<i>ŚRODOWISKO</i>	0,261	0,000	1,000
<i>ZADŁUŻENIE</i>	37,736	0,000	2257,400
<i>ROE</i>	-7,707	-18544,300	5576,530

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

Przeprowadzona analiza korelacji zmiennych wskazuje silną i pozytywną zależność pomiędzy zmiennymi *SDG INDEKS* oraz *ESG SCORE* i *STANDARDY GRI*, a więc zgodnie z założeniami w hipotezach **H1** i **H2** (załącznik 1). Współczynnik VIF dla zmiennych wskazuje na brak współliniowości predyktorów.

Wyniki estymacji równania

Wyniki estymacji równania wykorzystanego dla uzyskania odpowiedzi na sformułowane w artykule hipotezy przedstawiono w tabeli 5. Wskazują one, że oceny parametrów strukturalnych dla zmiennych *ESG SCORE*, *STANDARDY GRI*, *PRACOWNICY*, *KLIENCI*, *ŚRODOWISKO*, są istotne ze statystycznego punktu widzenia. Oznacza to, że zaangażowanie spółki w kwestie ESG, stosowanie standardów GRI, możliwa presja ze strony pracowników i klientów oraz działalność uciążliwa dla środowiska sprzyjają raportowaniu SDGs. Nie jest także zaskoczeniem, iż wysoki wskaźnik *ESG SCORE* pozytywnie wpływa na podjęcie decyzji o raportowaniu SDGs. Jak już wcześniej zauważono, GRI jest spójna w swoich działaniach z koncepcją zrównoważonego rozwoju i to w większym stopniu niż inne organizacje¹, które zorientowane są głównie na tworzenie wartości dla inwestorów. Wyniki wcześniejszych badań (m.in. Haski-Leventhal, 2013; Banerjee i in., 2003; Mishra, Suar, 2010) dowiodły, że pracownicy i klienci są tymi grupami interesariuszy, które mobilizują spółki do działalności społecznej i środowiskowej. Także przynależność do sektora oddziałującego negatywnie na środowisko sprzyja większemu zaangażowaniu firm w realizację SDGs. Potwierdzają to także wcześniejsze badania, zgodnie z którymi spółki z branż mających negatywny wpływ spo-

¹ Na przykład Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Value Reporting Foundation (powstała z połączenia Sustainability Accounting Standards Board (SASB) i International Integrated Reporting Council (IIRC)) czy Fundacja Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSSF), która dołączyła do organizacji regulujących kwestie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju w 2021 r. (Krasodomska, Godawska, 2021).

łeczny i środowiskowy, zapewne pod wpływem presji społecznej, przywiązują większą rolę do tych kwestii (Banerjee i in., 2003; Mishra, Suar, 2010). Zorientowanie spółki na inwestorów nie ma istotnego związku z zaangażowaniem spółek w raportowanie SDGs, a jeśli chodzi o kierunek wpływu to prawdopodobnie byłby on negatywny, co może wynikać z faktu braku oczekiwań w tym zakresie ze strony inwestorów i ich koncentracji na wynikach finansowych. Podsumowując, przeprowadzone badanie pozwoliło na potwierdzenie hipotezy **H1** i **H2** oraz częściowo **H3**, gdyż nie potwierdziło ono wpływu presji inwestorów na raportowanie SDGs.

Tabela 5. Wyniki estymacji równania

Nazwa	b*	Bł. std.	t(8490)	p
W. wolny	-0,185	0,011	-16,616	0,000
<i>ESG SCORE</i>	0,005	0,000	27,533	0,000
<i>STANDARDY GRI</i>	0,204	0,007	28,854	0,000
<i>PRACOWNICY</i>	0,012	0,001	8,013	0,000
<i>KLIENCI</i>	0,022	0,006	3,410	0,001
<i>ŚRODOWISKO</i>	0,054	0,007	7,805	0,000
<i>INWESTORZY</i>	-0,009	0,006	-1,623	0,105
<i>ZADŁUŻENIE</i>	0,000	0,000	-0,237	0,813
<i>ROE</i>	0,000	0,000	-0,354	0,724

* b to wartość szacowanego parametru stosującego przy danej zmiennej objaśniającej. Zmienne istotne statystycznie oznaczono czcionką półgrubą.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

Na podstawie wyników statystycznych równania można stwierdzić, że cechuje się ono umiarkowanie wysokim stopniem objaśnienia, gdyż współczynnik determinacji (R^2) wynosi 0,39. Również ocena statystyki Fishera-Snedecora ($F = 680,42$) wskazuje, iż należy odrzucić hipotezę zerową na rzecz hipotezy alternatywnej, mówiącej, iż łączny wpływ na *SDG INDEKS* wszystkich zmiennych objaśniających, wyróżnionych w zaprezentowanych równaniu, jest statystycznie istotny.

Podsumowanie i wnioski

Włączenie przez przedsiębiorstwa zagadnień dotyczących zrównoważonego rozwoju do sprawozdawczości poprzez raportowanie SDGs jest naturalną konsekwencją prowadzenia przez nie działań na rzecz osiągnięcia celów, a jednocześnie jest zgodne z SDG 12, w tym celem szczegółowym 12.6, według którego należy „zachęcać przedsiębiorstwa, w szczególności te duże i międzynarodowe, do wdrażania praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględniania informacji na ten temat w swoich cyklicznych raportach” (Cele Zrównoważonego Rozwoju, 2022).

Wnioski płynące z przeprowadzonego badania w zakresie popularności raportowania SDGs nie są zbyt optymistyczne – aż 5 154 z 8 499 spółek nie raportuje SDGs. Te, które je raportują pomijają ważne cele, takie jak utrzymanie bioróżnorodności (SDG 15), czy dbałość o zasoby wodne (SDG 6 i SDG 14). O ile wiele z badanych spółek nie działa w krajach, w których likwidowanie ubóstwa jest priorytetem (SDG 1), to pokój, sprawiedliwość i silne instytucje (SDG 16) wydają się wartościami uniwersalnymi. Wspomniane SDG należą jednak do najrzadziej raportowanych.

Wyniki przeprowadzonego badania pozwoliły zidentyfikować czynniki determinujące decyzje przedsiębiorstw w zakresie raportowania SDGs. Poparto hipotezę **H1**, zgodnie z którą raportowanie SDGs przez przedsiębiorstwa zależy od ich zaangażowania w kwestie społeczne i środowiskowe oraz hipotezę **H2**, zakładającą, że pozytywnie na nie wpływa stosowanie standardów GRI. Hipoteza **H3** została poparta częściowo, gdyż zgodnie z wynikami badań decyzje o raportowaniu SDGs mogą być wynikiem presji ze strony interesariuszy zorientowanych na ochronę środowiska (**H3b**), klientów (**H3c**) oraz pracowników (**H3d**), nie mają na nią natomiast wpływu inwestorzy (**H3d**).

Niniejszy artykuł wnosi wkład do literatury poświęconej kwestiom zrównoważonego rozwoju, ponieważ pozwolił na potwierdzenie dotychczas opublikowanych wyników badań, zgodnie z którymi zaangażowanie w kwestie zrównoważonego rozwoju oraz stosowanie międzynarodowych ram raportowania (Elalfy i in., 2021; Rosati, Faria, 2019b) sprzyjają raportowaniu SDGs. Należy się zatem spodziewać, że wraz z pozyskiwaniem doświadczeń w przygotowywaniu sprawozdań niefinansowych przez przedsiębiorstwa zwiększać się też będzie ich świadomość w zakresie SDGs i będą one coraz częściej nawiązywać do nich w sporządzanych raportach.

Wyniki badań własnych wskazują także na istotne znaczenie poszczególnych grup interesariuszy w procesie podejmowania decyzji o włączeniu SDGs do raportowania pozafinansowego. W szczególności wydaje się, że pracownicy oraz klienci mają pozytywny wpływ na decyzje przedsiębiorstw dotyczące uwzględniania kwestii związanych z SDGs w sprawozdawczości. Zatem przedsiębiorstwa zatrudniające więcej pracowników oraz działające w branży, na którą w dużym stopniu mają wpływ klienci, wykazują większe zaangażowanie w raportowanie SDGs. Innym istotnym czynnikiem determinującym decyzje o raportowaniu o SDGs jest presja interesariuszy zorientowanych na ochronę środowiska. Co ciekawe, wyniki badań wskazują brak wpływu presji ze strony inwestorów na raportowanie w SDGs, co może świadczyć o ich nikłym zainteresowaniu problematyką zrównoważonego rozwoju.

Wyniki badań mają również znaczenie praktyczne. Dalsze wysiłki muszą zostać podjęte na rzecz edukacji różnych grup interesariuszy, a zwłaszcza inwestorów, gdyż to oni powinni być motywatorem dla przedsiębiorstw do raportowania SDGs. Wskazane jest także promowanie stosowania standardów GRI, zachęcanie przedsiębiorstw do poszerzania wiedzy na temat SDGs oraz korzystania z dobrych praktyk w zakresie pomiaru i raportowania związanych z nimi zagadnień.

Należy zaznaczyć, że prezentowane wyniki badań – jak każde – nie są wolne od ograniczeń. Zastosowanie jako miary raportowania SDGs indeksu opartego na danych z bazy *Refinitiv ESG Global* jest pewnym uproszczeniem. Spółki mogą bowiem w bardzo zróżnicowany sposób raportować poszczególne SDGs, począwszy od zamieszczenia jedynie kolorowej ikony i wzmianki o danym celu, aż po ujęcie ich w sposób strategiczny, wraz z przedstawieniem konkretnych celów i sposobów ich osiągnięcia oraz mierników pozwalających ocenić efekt podjętych działań. Na problem ten zwracają uwagę J. Bebbington i J. Unerman (2018), którzy poddali analizie raport PwC (2015). W raporcie tym przedstawiono wyniki badań, którymi objęto 1141 korporacji z 31 krajów. Aż 72% z nich ujawniło informacje dotyczące SDGs. Jednak spośród nich tylko 14% wymieniło konkretne cele związane z SDGs, a jedynie 3% z tej grupy przedstawiło je w ilościowy sposób. Autorzy stwierdzili, że zidentyfikowana w raporcie luka pomiędzy działaniami polegającymi na wdrożeniu SDGs do strategii a kwantyfikacją osiąganych wyników stanowi wyzwanie dla praktyki i nauki rachunkowości. Samo przyporządkowanie w raportach przez firmy podejmowanych działań do 17 kolorowych ikon, które reprezentują SDGs, nie jest wystarczające. Przedsiębiorstwa powinny ustalić priorytety w realizacji SDGs, a następnie wprowadzić stosowne zmiany do swoich strategii i modeli biznesowych. W dalszej kolejności uwzględnić te zmiany w systemach raportowania.

Wyniki zaprezentowanych w artykule badań, bazujące na danych pozyskanych z bazy *Refinitiv ESG Global*, mogą także zostać uzupełnione dzięki wykorzystaniu innych danych i metod badawczych, takich jak wywiady z menedżerami przedsiębiorstw i ich interesariuszami, zorientowane na poznanie i zrozumienie procesu raportowania SDGs, oraz związanych z tym zalet i wyzwań.

Podsumowując warto dodać, że zarówno doświadczenia w zakresie sprawozdawczości niefinansowej jak i presja interesariuszy może sprzyjać przemianie rachunkowości z procesu ukierunkowanego na przetwarzanie informacji finansowych na proces wspierający raportowanie SDGs, z korzyścią dla wszystkich zainteresowanych stron. Bez tych działań istnieje ryzyko, że wysiłki przedsiębiorstw na rzecz SDGs będą w dużej mierze wykorzystywane do celów marketingowych, nie powodując koniecznych zmian w ich strategiach (Williams i in., 2019). Rachunkowość, będąca podstawą sprawozdawczości jednostek gospodarczych, niewątpliwie przeszła w ostatnich latach istotną ewolucję, przy czym, jak twierdzą G.D. Carnegie i in. (2021, 2021a, 2021b), zmiany te nie zostały właściwie odzwierciedlone w sposobie jej definiowania. Rachunkowość ma fundamentalne znaczenie dla procesów zarządzania, strategii, kontroli i rozliczalności jednostki z podjętych przez nią działań przed otoczeniem reprezentowanym przez różne grupy interesariuszy. Autorki, za Carnegie’em i in. (2021a), definiują rachunkowość jako działalność techniczną, społeczną i moralną, a przedmiotem jej zainteresowania jest zrównoważone wykorzystanie zasobów i właściwa rozliczalność przedsiębiorstw z odpowiedzialności wobec interesariuszy, tak aby umożliwić rozwój organizacji, ludzi i przyrody². Tak rozumiana rachunkowość pozostaje w ścisłym związku

² „Accounting is a technical, social and moral practice concerned with the sustainable utilisation of resources and proper accountability to stakeholders to enable the flourishing of organisations, people and nature” (Carnegie i in., 2021a).

z koncepcją zrównoważonego rozwoju i raportowaniem SDGs. Rozliczalność (*accountability*) to bowiem obowiązek przedstawienia sprawozdania (niekoniecznie finansowego) lub rozliczenia się z działań, za które ponosi się odpowiedzialność (Gray i in., 1996³).

Rachunkowość ma fundamentalne znaczenie dla centralnych procesów zarządzania, strategii, kontroli i rozliczalności jednostki z podjętych przez nią działań przed otoczeniem reprezentowanym przez różne grupy interesariuszy poprzez sporządzanie określonych sprawozdań. Rozliczalność ta dotyczy kwestii finansowych, jak i niefinansowych. To sprawia, że rachunkowość jest zjawiskiem o wiele bardziej wielowymiarowym, niż wynikałoby to z historycznych, technicystycznych „definicji” (Carnegie i in., 2021a), sprowadzających ją do ewidencji operacji finansowych i sporządzaniu na tej podstawie sprawozdań zgodnie z obowiązującym prawem.

W szczególności rachunkowość zarządca może odgrywać istotną rolę w procesie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Baran i in., 2020; Szadziwska i in., 2021; Szychta, 2022), mierząc i ujawniając skuteczność działań podjętych przez przedsiębiorstwa na rzecz osiągnięcia SDGs. Rachunkowość zarządca może też sprzyjać temu, aby działania te zostały włączone do podstawowych systemów informacji zarządczej, a nie były podejmowane w ramach pobocznych, pilotażowych projektów (np. Schaltegger i in., 2017; Sullivan i in., 2018).

Rola rachunkowości, a zwłaszcza rachunkowości zarządczej dla rozwoju sprawozdawczość w zakresie SDGs wydaje się też być interesującym przedmiotem badań naukowych. Przykładowo, przyszłe badania naukowe mogą dotyczyć: rachunkowości jako narzędzia wspierającego i budującego świadomość zarządu w zakresie zagadnień ujętych w SDGs, rachunkowości jako motywatora działań zmierzających do realizacji SDGs poprzez profesjonalne organizacje grupujące księgowych i biegłych rewidentów, behawioralnych aspektów rachunkowości związanych z wprowadzeniem metod pomiaru i oceny działań związanych z SDGs, wskaźników i mierników dotyczących SDGs dla przedsiębiorstw o różnej wielkości. Jak podkreśla Carnegie (Carnegie i in., 2021a), „rachunkowość nie osiągnęła jeszcze pełni swoich możliwości i może przyczynić się do kształtowania lepszego świata od jutra”. Pomiar wkładu przedsiębiorstw w osiągnięcie SDGs i raportowanie informacji na ten temat to jedne z wyzwań, które przed nią stoją.

Literatura

- Banerjee S.B., Iyer E.S., Kashyap R.K. (2003), *Corporate environmentalism: Antecedents and influence of industry type*, „Journal of Marketing”, 67 (2), s. 106–122; DOI: 10.1509/jmkg.67.2.106.18604.
- Baran W., Raulinajtys-Grzybek M., Karwowski M. (2020), *Merytoryczna pojemność rachunkowości zarządczej a raportowanie zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 3 (987), s. 63–85; DOI: 10.15678/ZNUEK.2020.0987.0304.

³ „The duty to provide an account (by no means necessarily a financial account) or reckoning of those actions for which one is held responsible” (Gray i in., 1996).

- Bebbington J., Unerman J. (2018), *Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 31 (1), s. 2–24; DOI:10.1108/AAAJ-05-2017-2929.
- Blach J. (2013), *Raportowanie CSR jako element relacji inwestorskich przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 311, s. 11–19.
- Carnegie G.D. (2021), *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, „Accounting Education” [publikacja nieprzypisana do numeru]; DOI: 10.1080/09639284.2021.2014915.
- Carnegie G.D., Parker L., Tsahuridu E. (2021a), *It's 2020: what is accounting today?*, „Australian Accounting Review”, 31(1), s. 65–73; DOI: doi.org/10.1111/auar.12325.
- Elalfy A., Weber O., Geobey S. (2021), *The Sustainable Development Goals (SDGs): a rising tide lifts all boats? Global reporting implications in a post SDGs world*, „Journal of Applied Accounting Research”, 22 (3), s. 557–575; DOI:10.1108/JAAR-06-2020-0116.
- Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. (2014), *Effect of Stakeholders' Pressure on Transparency of Sustainability Reports within the GRI Framework*, „Journal of Business Ethics”, 122 (1), s. 53–63; DOI: 10.1007/s10551-013-1748-5.
- Fijałkowska J. (2016), *Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową Dyrektywą UE 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 436, s. 115–122; DOI: 10.15611/pn.2016.436.12.
- Gamerschlag R., Möller K., Verbeeten F. (2011), *Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany*, „Review of Managerial Science”, 5 (2/3), s. 233–262; DOI:10.1007/s11846-010-0052-3.
- García-Sánchez I.M., Rodríguez-Ariza L., Aibar-Guzmán B., Aibar-Guzmán C. (2020), *Do institutional investors drive corporate transparency regarding business contribution to the sustainable development goals?* „Business Strategy and the Environment”, 29 (5), s. 2019–2036; DOI: 10.1002/bse.2485/.
- García-Sánchez I.M., Aibar-Guzmán B., Aibar-Guzmán C., Somohano-Rodríguez F.M. (2021), *The drivers of the integration of the sustainable development goals into the non-financial information system: Individual and joint analysis of their influence*, „Sustainable Development” [publikacja nieprzypisana do numeru]; DOI: 10.1002/sd.2246.
- Gokten S., Ozerhan Y., Gokten P.O. (2020), *The historical development of sustainability reporting: a periodic approach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 107 (163), s. 99–117; DOI: 10.5604/01.3001.0014.2466.
- Gray R., Owen D., Adams C. (1996), *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall, London.
- Haffar M., Searcy C. (2018), *Target-setting for ecological resilience: Are companies setting environmental sustainability targets in line with planetary thresholds?*, „Business Strategy and the Environment”, 27, s. 1079–1092; DOI: 10.1002/bse.2053.
- Haski-Leventhal D. (2013), *Employee Engagement in CSR: The Case of Payroll Giving in Australia*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 20 (2), s. 113–128; DOI: 10.1002/csr.1287.
- Herdan A., Neri L., Ruso A. (2020), *Sustainable business and financial performance. Evidence from the UK*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 109 (165), s. 33–42; DOI: 10.5604/01.3001.0014.4340.
- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M., Chróstny T. (2020), *Zastosowanie standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 61–87; DOI: 10.5604/01.3001.0014.3596.
- Kobiela-Pionnier K. (2020), *Obszary zmian Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości zintegrowanej w kontekście zasadniczych zmian w podejściu inwestorów do kwestii zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 89–113; DOI: 10.5604/01.3001.0014.3597.

- Krasodomska J., Godawska J. (2021). *Raportowanie informacji o zrównoważonym rozwoju – standaryzacja i harmonizacja niefinansowych ujawnień przedsiębiorstw*, „Rachunkowość”, 10 (2021), s. 10–20.
- Krasodomska J., Michalak J., Świetla K. (2020), *Directive 2014/95/EU: Accountants’ understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting*, „Meditari Accountancy Research”, 28 (5), s. 751–779; DOI:10.1108/MEDAR-06-2019-0504.
- Lock I., Seele P. (2016), *The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries*, „Journal of Cleaner Production”, 122, s. 186–200; DOI: 10.1016/j.jclepro.2016.02.060.
- Matuszak Ł., Różańska E. (2021), *Towards 2014/95/EU directive compliance: the case of Poland*, „Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 12 (5), s. 1052–1076; DOI:10.1108/SAMPJ-02-2020-0042.
- Michalak J. (2011), *Podstawy teoretyczne sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju a zakres jej zastosowania w Polsce i na świecie*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 249, s. 217–241.
- Mio C., Panfilo S., Blundo B. (2020), *Sustainable development goals and the strategic role of business: A systematic literature review*, „Business Strategy and the Environment”, 29 (8), s. 3220–3245, DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.2568>.
- Mishra S., Suar D. (2010), *Do stakeholder management strategy and salience influence corporate social responsibility in Indian companies?* „Social Responsibility Journal”, 6 (2), s. 306–327; DOI: 10.1108/17471111011051784.
- Pizzi S., Caputo A., Corvino A., Venturelli A. (2020), *Management research and the UN Sustainable Development Goals (SDGs): A bibliometric investigation and systematic review*, „Journal of Cleaner Production”, 276 (10), article number 124033; DOI: 10.1016/j.jclepro.2020.124033.
- Pizzi S., Del Baldo M., Caputo F., Venturelli A. (2021a), *Voluntary disclosure of Sustainable Development Goals in mandatory non-financial reports: The moderating role of cultural dimension*, „Journal of International Financial Management & Accounting”, 33 (1), s. 83–106; DOI: 10.1111/jifm.12139.
- Pizzi S., Rosati F., Venturelli A. (2021b), *The determinants of business contribution to the 2030 Agenda: Introducing the SDG Reporting Score*, „Business Strategy and the Environment”, 30 (1), s. 404–421; DOI: 10.1002/bse.2628.
- PwC (2015), *Making it your Business: Engaging with the Sustainable Development Goals*, PwC, London.
- Rinaldi L., Unerman J., Tilt C. A. (2014), *The role of stakeholder engagement and dialogue in the sustainability accounting and reporting process*, [w:] Bebbington J., Unerman J., O’Dwyer B. (eds.), *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, New York, s. 86–107.
- Rosati F., Faria L.G. (2019a), *Addressing the SDGs in sustainability reports: The relationship with institutional factors*, „Journal of Cleaner Production”, 215, s. 1312–1326; DOI: 10.1016/j.jclepro.2018.12.107.
- Rosati F., Faria L.G.D. (2019b), *Business contribution to the Sustainable Development Agenda: Organizational factors related to early adoption of SDG reporting*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 26 (3), s. 588–597; DOI: 10.1002/csr.1705.
- Schaltegger S., Etxeberria, I.Á., Ortas E. (2017), *Innovating corporate accounting and reporting for sustainability: attributes and challenges*, „Sustainable Development”, 25 (2), s. 113–122; DOI: 10.1002/sd.1666.
- Sullivan K., Thomas S., Rosano M. (2018), *Using industrial ecology and strategic management concepts to pursue the Sustainable Development Goals*, „Journal of Cleaner Production”, 174, s. 237–246; DOI: 10.1016/j.jclepro.2017.10.201.

- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o., Katowice 2021.
- Szadziewska A., Spigarska E., Majerowska E. (2018), *The disclosure of non-financial information by stock-exchange-listed companies in Poland, in the light of the changes introduced by the Directive 2014/95/EU*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99 (155), s. 65–95; DOI: 10.5604/01.3001.0012.2933,
- Szychta A. (2022), *Rola wytycznych UNCTAD–ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46 (1), s. 129–143; DOI: 10.5604/01.3001.0015.7989.
- Waniak-Michalak H. (2017), *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 91 (147), s. 129–143.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 207–228; DOI: 10.5604/01.3001.0014.3603
- Wicki S., Hansen E. (2019), *Green technology innovation: Anatomy of exploration processes from a learning perspective*, „Business Strategy and the Environment”, 28, s. 970–988; DOI: 10.1002/bse.2295.
- Williams A., Whiteman G., Parker J. N. (2019), *Backstage interorganizational collaboration: Corporate endorsement of the sustainable development goals*, „Academy of Management Discoveries”, 5 (4), s. 367–395; DOI: 10.5465/amd.2018.0154.
- Zarzycka E., Krasodomska J. (2022), *Non-financial key performance indicators: what determines the differences in the quality and quantity of the disclosures?* „Journal of Applied Accounting Research”, 23 (1), s. 139–162; DOI: 10.1108/JAAR-02-2021-0036.

Źródła internetowe

- Carnegie G.D., Parker L., Tsahuridu E. (2021b), *Redefining accounting for tomorrow*. IFAC Knowledge Gateway, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/redefining-accounting-tomorrow> (dostęp 28.03.2022).
- Cele Zrównoważonego Rozwoju (2022), Cel 12: Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji, <https://www.un.org/pl/cel12> (dostęp 28.03.2022).
- Eurosif (2016), *European SRI Study*, <http://www.eurosif.org/wp-content/uploads/2016/11/SRI-study-2016-HR.pdf> (dostęp 28.12.2021).
- Eurostat (2020), *Sustainable Development Goals – Overview*, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/sdi/overview> (dostęp 20.03.2022).
- GRI (2018), *Integrating the SDGs into corporate reporting: a practical guide*, <https://www.globalcompact.org/library/5628> (dostęp 26.03.2022).
- GRI (2021), *Linking the SDGs and the GRI Standards*, <https://www.globalreporting.org/umbraco/Surface/ResourceCentre/PopupResource?id=8585> (dostęp 26.03.2022).
- Komisja Europejska (2014), *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*, L 330/1 Dz.Urz. UE <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1555336915847&from=EN> (dostęp 16.01.2022).
- Korzeniewska A. (2020), *Nie możemy stracić tej dekady*, Forbes, <https://www.forbes.pl/opinie/zrownowazony-rozwoj-to-takze-czynnik-napedzajacy-wzrost-przychodow/t3b8jfl?fbclid=IwAR1OwNV0iwerA1shGAmNkQd9mMyPKweZW81r0IL3RUSHje98njJ3h4Yil8U> (dostęp 28.03.2022).

- ONZ (2015), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015, https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf (dostęp 15.03.2022).
- ONZ (2020a), *The Sustainable Development Agenda*, <https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/> (dostęp 28.02.2022).
- ONZ (2020b), *UN report finds COVID-19 is reversing decades of progress on poverty, healthcare and education*, <https://www.un.org/development/desa/en/news/sustainable/sustainable-development-goals-report-2020.html> (dostęp 10.02.2022).
- ONZ (2021), *Sustainable Development Goals Report 2021*, <https://unstats.un.org/sdgs/report/2021/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2021.pdf> (dostęp 12.03.2022).
- PwC (2019), *Creating a strategy for a better world. How the Sustainable Development Goals can provide the framework for business to deliver progress on our global challenges*, <https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/SDG/sdg-2019.pdf> (dostęp 22.03.2022).
- UNGC (2018), *Reporting on the SDGs - Shape the future of corporate reporting on the SDGs*, <https://www.unglobalcompact.org/take-action/action/sdg-reporting> (dostęp 12.03.2022).

Źródło finansowania

Badania zostały sfinansowane ze środków grantu przyznanego przez Narodowe Centrum Nauki, OPUS 17, nr 2019/33/B/HS4/00998.

Załącznik 1. Współczynnik korelacji liniowej Pearsona dla badanych zmiennych*

Zmienna	STAN-DARDY GRI	PRACOWNICY	ZADŁUŻENIE	ROE	KLIENCI	ŚRODOWISKO	INWESTORZY	ESG SCORE	SDG INDEKS
STANDARDY GRI	1,000	0,380	0,072	0,045	0,007	0,145	-0,079	0,609	0,551
PRACOWNICY	0,380	1,000	0,100	0,079	0,160	0,098	0,014	0,500	0,372
ZADŁUŻENIE	0,072	0,100	1,000	-0,101	0,061	0,012	0,021	0,075	0,055
ROE	0,045	0,079	-0,101	1,000	0,022	-0,001	-0,013	0,066	0,040
KLIENCI	0,007	0,160	0,061	0,022	1,000	-0,405	0,342	0,048	0,028
ŚRODOWISKO	0,145	0,098	0,012	-0,001	-0,405	1,000	-0,276	0,035	0,130
INWESTORZY	-0,079	0,014	0,021	-0,013	0,342	-0,276	1,000	-0,010	-0,051
ESG SCORE	0,609	0,500	0,075	0,066	0,048	0,035	-0,010	1,000	0,554
SDG INDEKS	0,551	0,372	0,055	0,040	0,028	0,130	-0,051	0,554	1,000

* Zostały spełnione warunki stosowalności tej miary.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

Załącznik 2. Średnia wartość *SDG INDEKS* w zależności od wielkości firmy i specyfiki działalności

Liczba pracowników	Wartość <i>SDG INDEKS</i>	
	produkcyjna	usługowa
0–50	0,064	0,067
51–250	0,067	0,079
251–1000	0,134	0,093
1001–5000	0,214	0,137
Powyżej 5000	0,369	0,323

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.